

Koordinierungsstelle Modellvorhaben des VdAK e. V.¹:

Umsatzsteuergesetz

Umsatzsteuer-Befreiung von ambulanten Pflegeeinrichtungen

Ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10.11.1997 (Az.: IV C4-S7172-41/97) erläutert die Umsatzsteuerbefreiung für Pflegeeinrichtungen gemäß § 4 Nr. 16e Umsatzsteuergesetz (UStG). Zwischenzeitlich ist dieses BMF-Schreiben Bestandteil einer „Richtlinie zum Umsatzsteuergesetz“ (Az.: IV A6-S7172-35/05), in dem die wesentlichen Aspekte eingearbeitet worden sind.

Zur Beurteilung des Sachverhaltes sind insbesondere vier Vorschriften von Bedeutung:

- die „Freiberufler-Vorschrift“ nach § 4 Nr. 14 UStG,
- die „Gemeinnützigkeit-Vorschrift“ nach § 4 Nr. 18 UStG,
- die „Einrichtung-Vorschrift“ nach § 4 Nr. 16 UStG und
- die „Kleinunternehmer-Vorschrift“ nach § 19 UStG.

§ 4 Nr. 14 UStG

Im Rahmen einer nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) eingestuften Tätigkeit fallen Umsätze aus der Tätigkeit der in § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG nicht ausdrücklich genannten Heil- und Hilfsberufe (Gesundheitsfachberufe) nur dann unter die Steuerbefreiung, wenn es sich um eine einem Katalogberuf ähnliche heilberufliche Tätigkeit handelt (BMF-Schreiben, Az.: IV D1-S7170-17/01). Heilberufliche Leistungen von Pflegefachkräften (Gesundheits- und Krankenpflegerinnen, Gesundheits- und Krankenpfleger, Altenpflegerinnen, Altenpfleger), denen die Erlaubnis zur Führung der Berufsbezeichnung erteilt worden ist, sind nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, soweit sie nach dem 31.07.2001 erbracht werden. Sozialpflegerische Leistungen (z. B. Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung) fallen dabei nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG. Für diese kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16e UStG in Betracht kommen. Eine nach dem Einkommenssteuergesetz (EStG) eingestufte freiberufliche Tätigkeit (i. d. R. Kleinbetriebe mit bis zu 5 MitarbeiterInnen) sind nach aktueller Rechtsprechung die medizinischen Leistungen von der Umsatzsteuer befreit. Die Vorschrift gilt nach wie vor und ist insbesondere als „Auffangvorschrift“ von Bedeutung.

§ 4 Nr. 18 UStG

Eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 18 UStG geht nicht von einer grundsätzlichen Umsatzsteuerbefreiung aus. Eine Umsatzsteuerbefreiung greift nur unter bestimmten Voraussetzungen. Umsätze sind steuerfrei im Rahmen der Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der Freien Wohlfahrtspflege und der der Freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn

- a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,

¹ Dies ist die Auffassung der Koordinierungsstelle Modellvorhaben des VdAK e. V. zum Thema. Eine Beurteilung und Prüfung des Sachverhaltes erfolgt im konkreten Fall durch das jeweilige Finanzamt.

- b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und
- c) die Entgelte für die in Betracht kommende Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben (vgl. § 4 Nr. 18a bis c UStG).

§ 4 Nr. 16 UStG

Mit Wirkung vom 01.01.1992 sind die Leistungen von Einrichtungen zur ambulanten Pflege unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit worden (§ 4 Nr. 16e UStG). „Von den im § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 fallenden Umsätze sind steuerfrei: (...) die mit der (...) Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur ambulanten Pflege **kranker und pflegebedürftiger Personen** eng verbundenen Umsätze, wenn (...) bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen im vorangegangenen Kalenderjahr die **Pflegekosten** in **mindestens 40 von Hundert der Fälle** von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.“ Insbesondere für Einrichtungen der ambulanten pflegerischen Versorgung sind die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 4 Nr. 16e UStG in Gänze zu erfüllen. Hierbei knüpft die Befreiungsvorschrift umsatzsteuerlich an die ausgeführte Leistung und nicht an die ausführende Person (examinierte Pflegekraft) an. Dies bedeutet eine Abkehr von der bis 1991 geltenden „Freiberufler-Vorschrift“ des § 4 Nr. 14 UStG. Eine besondere Berufsausbildung des Unternehmers oder der von ihm beschäftigten pflegerisch tätigen Person ist nicht erforderlich. Als Einrichtungen (Unternehmer) kommen juristische Personen, Personenvereinigungen oder Einzelpersonen in Betracht.

Kranke und pflegebedürftige Personen

Die Definition der Krankheit und des Nachweises dürfte über das Vorliegen von ärztlichen Verordnungen erfolgen. Im Rahmen der Pflegebedürftigkeit ist davon auszugehen, dass die Vorschriften des § 14 Abs. 1 SGB XI und § 68 Abs. 1 BSHG ausschlaggebend sind.

Pflegekosten

Die Eingrenzung der Pflegekosten ist im Zusammenhang mit den „eng verbundenen Umsätzen“ zu sehen. Zu den Kosten im ambulanten Bereich zählen: Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung (§ 14 Abs. 4 Nr. 4 SGB XI und § 68 Abs. 5 Nr. 4 BSHG), häusliche Pflege (Grundpflege, hauswirtschaftlicher Versorgung) und häusliche Krankenpflege nach § 37 SGB V. Eine generelle Abgrenzung bezüglich „eng verbundener Umsätze“ einerseits und „Anders- bzw. Zusatzleistungen“ andererseits wird nicht vorgenommen.

Pflegekosten in mindestens 40 von Hundert der Fälle

Zur Erreichung der Umsatzsteuer-Befreiung muss eine bestimmte Quote erreicht werden. Dabei müssen die Pflegekosten im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 40 von Hundert der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung (Kranken- und Pflegekassen) oder Sozialhilfe ganz oder überwiegend getragen worden sein. Hat ein Pflegedienst seine Tätigkeit im Laufe des Kalenderjahres neu aufgenommen, so ist auf die vor- voraussichtlichen Verhältnisse im laufenden

Jahr abzustellen. Für die Auslegung des Begriffs „Fälle“ ist von der Anzahl der gepflegten Personen im Laufe eines Kalendermonats auszugehen. Bei der ambulanten Pflege gehören zu den Kosten die in Rechnung gestellten Aufwendungen für Krankenpflege bzw. für die häusliche Pflege. Diese Kosten eines Pflegebedürftigen werden von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung bzw. Sozialhilfe zum überwiegenden Teil getragen, wenn sie die Kosten des Pflegefalls allein, oder gemeinsam zu mehr als 50 % übernehmen. Der Zeitpunkt der Kostenerstattung ist dabei ohne Bedeutung.

In der Praxis hat es sich gezeigt, dass die ambulanten Pflegeeinrichtungen in der Mehrzahl der Fälle (ca. 95 %) gegenüber den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung ganz, oder überwiegend abrechnen und somit hinsichtlich dieser prozentualen Grenze (40 %) keine Probleme mit der Umsatzsteuerbefreiung haben.

Nachweis und Aufzeichnungen

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung müssen belegt und buchmäßig nachgewiesen werden. Hierzu gehören insbesondere der Nachweis:

1. der Pflegebedürftigkeit und ihrer voraussichtlichen Dauer durch eine Bestätigung der Krankenkasse, der Pflegekasse, des Sozialhilfeträgers, des Gesundheitsamtes oder durch ärztliche Verordnung,
2. der Kosten des Pflegefalls durch Rechnungen,
3. der Höhe der Kostenerstattung der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe durch entsprechende Abrechnungsunterlagen und die Aufzeichnung:
 - a) des Namens und der Anschrift der gepflegten Person,
 - b) des Entgelts für die gesamte Pflegeleistung und der Höhe des Kostenersatzes durch den Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe für den einzelnen Pflegefall,
 - c) der Summe der gesamten Pflegefälle eines Kalenderjahres und der Summe der Pflegefälle dieses Jahr mit überwiegender Kostentragung durch die Kostenträger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe.

Bei Überschreiten der 40-von-Hundert-Grenze sind nur die mit dem Betrieb eines Pflegedienstes eng verbundenen Umsätze von der Umsatzsteuer befreit. Dies sind die Umsätze, die für eine Pflegeeinrichtung nach der Verkehrsauffassung typisch sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen. Zu diesen eng verbundenen Umsätzen gehören insbesondere die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten (alle Leistungen nach SGB V und SGB XI).

§ 19 UStG

Eine Umsatzsteuer wird nicht erhoben, wenn „der (...) Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird“.

Bewertung und Empfehlung

Bei steuerbegünstigten Regelungen – hier Befreiung von der Umsatzsteuer – trifft den Steuerpflichtigen die Beweislast. Im Ergebnis müssen die Pflegebedürftigkeit, die Kosten- und Rechnungsabwicklung, die Fälle einzeln und in der Jahreszusammenstellung erstens belegt und zweitens buchmäßig nachgewiesen werden. In der Praxis kann der buchmäßige Nachweis als Nebenprodukt des Rechnungswesens leicht geführt werden.

Folgende Varianten wären alternativ denkbar:

- Für den Patienten wird ein Kunden-/Patientenkonto in der Finanzbuchführung (FIBU) geführt. Der Kontenausdruck erfolgt jeweils zum Monatsende. Durch den sichtbaren Vermerk des „Gegen-Kontos“ in Anlehnung an die Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) wird schnell erkannt, wer überwiegend die Kosten getragen hat.
- Dem Patienten wird eine Kostenstelle zugeordnet. Buchungstechnisch wird neben der Kontierung (Zuordnung zum Erlöskonto) eine Kostenstelle (Patientennummer) kontiert und gebucht. Nahezu jedes Finanzbuchhaltungsprogramm verfügt über die Möglichkeit der Kostenstellenzuordnung.

Die Prüfung der erforderlichen Informationen kann ohne weiteres anhand von pseudo-anonymisierten Daten – wie oben dargestellt – erfolgen. Im Falle begründeter Zweifel an der Steuererklärung der Dienste können die Daten mit den jeweiligen Einzelpersonen wieder verbunden werden.

Darüber hinaus wird für „Kleinstunternehmen“ der § 19 UStG greifen, wenn der Umsatz zzgl. der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat.