



Steuerrecht

Frist- und Zinsrisiken bei der Änderung der Umsatzbesteuerung für die ambulante Abgabe von patientenindividuellen Zubereitungen

Die Lieferung von Zytostatika durch Krankenhausapotheken an Patienten des Krankenhauses und an Patienten im Rahmen einer ambulanten Krebstherapie von gemäß § 116 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) ermächtigten Ärzten ist nach dem Urteil vom 24. September 2014¹⁾ des Bundesfinanzhofs (BFH) von der Umsatzsteuer befreit. In Folge dieser Entscheidung haben Kostenträger (gesetzliche Krankenkassen und private Krankenversicherungen) Krankenhäuser deutschlandweit mit Rückforderungsansprüchen wegen vermeintlich zu viel gezahlter Umsatzsteuerbeträge überzogen.

Mit Schreiben vom 28. September 2016 hat auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) angekündigt, die Abgabe von individuell für den einzelnen Patienten hergestellten Arzneimitteln durch eine Krankenhausapotheke im Rahmen ambulanter Behandlungen in diesem Krankenhaus als nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b) UStG umsatzsteuerbefreit behandeln zu wollen.²⁾ Für Umsätze, die vor dem 1. April 2017 ausgeführt werden, wird es seitens der Finanzverwaltung aber nicht beanstandet, wenn entsprechend der bisherigen Finanzverwaltungsauffassung an einer umsatzsteuerpflichtigen Behandlung festgehalten wird. Diese Nichtbeanstandungsregel gilt aber zunächst allein im Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem. Die Auswirkungen dieser Nichtbeanstandungsregelung auf eventuelle Rückforderungsansprüche von Kostenträgern sind derzeit offen. Einige Kostenträger haben bereits angekündigt, die umsatzsteuerpflichtige Behandlung der Abgabe von patientenindividuellen Zubereitungen nach der Nichtbeanstandungsregel nicht zu akzeptieren.

Grundsätzlich könnte argumentiert werden, dass keine Pflicht gegenüber den Kostenträgern zur umsatzsteuerfreien Behandlung besteht, solange die Finanzverwaltung eine umsatzsteuerpflichtige Behandlung ausdrücklich akzeptiert. So hat zum Beispiel das Sozialgericht (SG) Nürnberg mit Urteil vom 22. Oktober 2015 die Auffassung vertreten, dass für die umsatzsteuerliche Behandlung zwischen Leistendem und Leistungsempfänger grundsätzlich die getroffene Feststellung der Finanzverwaltung maßgeblich ist.³⁾ Des Weiteren ging das SG Nürnberg auch davon aus, dass keine vertragliche Nebenpflicht zur Korrektur bestandskräftiger Umsatzsteuerveranlagungen besteht. Demgemäß stünde den Kostenträgern kein Anspruch auf Rückzahlung der Umsatzsteuer zu, wenn und soweit eine entsprechende bestandskräftige umsatzsteuerpflichtige Veranlagung seitens der Finanzverwaltung vorliegt.

Diese Entscheidung ist jedoch bisher nicht rechtskräftig und einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung zu dieser Problematik existiert – soweit bekannt – bisher nicht. Es besteht daher die Gefahr, dass eine zukünftige höchstrichterliche Recht-

sprechung die Lage anders beurteilt. Würde höchstrichterlich etwa die Argumentation des SG Nürnberg verworfen und ein Rückforderungsanspruch der Kostenträger unabhängig von der tatsächlichen umsatzsteuerlichen Veranlagung bejaht, besteht das wirtschaftliche Risiko, dass aufgrund des zeitlichen Fortschreitens die bis dahin noch nicht erfolgte Änderung der steuerlichen Veranlagung ganz oder teilweise nicht mehr möglich ist.

Änderung der Umsatzbesteuerung bei unrichtigem Steuerausweis in der Rechnung

Soweit die Leistungen unter gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer abgerechnet wurden, ist zu beachten, dass der Träger der Krankenhausapotheke die Umsatzsteuer aus der Rechnung unabhängig von der materiell-rechtlichen Umsatzsteuerpflicht der Leistung allein aufgrund des unrichtigen Steuerausweises im Sinne des § 14c UStG schuldet.⁴⁾ Um eine Rückzahlung der abgeführten Umsatzsteuer durch die Finanzverwaltung zu erreichen, muss die Rechnung entsprechend berichtigt (§ 31 Absatz 5 UStDV) und ein eventueller Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers rückgängig gemacht werden. Letzteres dürfte vorliegend in der Regel unkritisch sein, da sowohl Privatpersonen als auch die gesetzlichen Kostenträger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Die Berichtigung der zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer erfolgt durch Berichtigungserklärung gegenüber dem Leistungsempfänger.⁵⁾ Die Rechnungsberichtigung kann zusammengefasst für mehrere zu berichtigende Rechnungen in einem Dokument erfolgen; Voraussetzung ist jedoch, dass entsprechend § 31 Absatz 5 Satz 2 UStDV spezifisch und eindeutig auf die jeweils zu berichtigende Rechnung Bezug genommen wird (etwa durch die Angabe der ursprünglich erteilten Rechnungsnummer) und aus dem Dokument auch der auf jede ursprünglich im Einzelnen zu berichtigende Rechnung entfallende Steuerbetrag ersichtlich ist.⁶⁾ Die Rechnungsberichtigung und der Nachweis hierüber gegenüber der Finanzverwaltung sind demgemäß in einem solchen Fall mit erheblichem Aufwand verbunden.

Wurde ein zu hoch ausgewiesener Rechnungsbetrag bereits vereinnahmt und steht dem Leistungsempfänger aus der Rechnungsberichtigung ein Rückforderungsanspruch zu, ist die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags erst nach einer entsprechenden Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig.⁷⁾ Soweit ein Rückforderungsanspruch der Kostenträger tatsächlich besteht und nicht verjährt oder verwirkt ist, muss das Krankenhaus bei der Rückzahlung dieser Umsatzsteuerbeträge folglich in Vorleistung gehen. ►

Die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung erteilt wurde.⁸⁾ Eine Berichtigung der Rechnungen und damit auch der Umsatzsteuerbeträge ist in diesem Fall, unabhängig von der Änderbarkeit der ursprünglichen Umsatzsteuerveranlagungen, in denen die Leistungen als umsatzsteuerpflichtig deklariert wurden, nachträglich möglich.

Zugleich ist grundsätzlich auch der auf die Eingangsleistungen für diese Umsätze geltend gemachte Vorsteuerabzug zu berichtigen. Denn für die steuerfreien Leistungen ist der Vorsteuerabzug aus damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen nach § 15 Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Eine Berichtigung hat jeweils in dem Jahr zu erfolgen, in dem der Vorsteuerabzug ursprünglich geltend gemacht wurde. Anders als die Berichtigung der Umsatzsteuerbeträge erfolgt die Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu Lasten des leistenden Unternehmers rückwirkend.

Eine Änderung von Steuerfestsetzungen ist nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist möglich (§§ 169–171 Abgabenordnung – AO). Noch nicht bestandskräftige Bescheide, also solche, bei denen die Einspruchsfrist noch nicht abgelaufen ist bzw. gegen die Einspruch eingelegt wurde, sind grundsätzlich noch vollumfänglich änderbar. Bei bestandskräftigen Steuerfestsetzungen besteht eine Änderungsmöglichkeit innerhalb der Festsetzungsfrist, wenn diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder einem Vorläufigkeitsvermerk stehen sowie wenn die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift nach den §§ 172 ff. AO gegeben sind.

Korrigierte Vorsteuerbeträge für abgelaufene Veranlagungszeiträume sind zu verzinsen (§ 233 a Absatz 1 AO). Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233 a Absatz 2 Satz 1 AO). Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die geänderte Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233 a Absatz 2 Satz 3 AO). Die Zinsen betragen für jeden vollen Monat 0,5 % (§ 238 Absatz 1 AO), mithin also 6 % für jedes volle Kalenderjahr.

Beispiel:

Die ambulante Abgabe von Zytostatika wurde im Jahr 2012 als umsatzsteuerpflichtig behandelt, ein entsprechender Vorsteuerabzug auf die Eingangsleistungen wurde geltend gemacht und die Umsatzsteuer in der Rechnung gesondert ausgewiesen. Im Jahr 2016 erfolgt die Berichtigung der Rechnung.

Die Umsatzsteuerberichtigung erfolgt mit Wirkung im Veranlagungszeitraum 2016. Zugleich wird die Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2012 dahingehend berichtigt, dass der geltend gemachte Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesen Zytostatikalieferungen entfällt.

Der Zinslauf für Umsatzsteuerbeträge aus dem Jahr 2012 beginnt am 1. April 2014, bei einer Berichtigung im Dezember 2016 droht mithin eine Zinsbelastung in Höhe von mindestens 16 Prozentpunkten auf den korrigierten Vorsteuerbetrag.

Durch die Verzinsung sollen der Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen und der Zinsnachteil des Fiskus ausgeglichen werden.⁹⁾ Die Erhebung von Zinsen auf einen Nachforderungsbetrag, der sich nach der Korrektur einer Steuerfestsetzung ergibt, entspricht nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich dem Willen des Gesetzgebers und ist damit für sich genommen nicht unbillig.¹⁰⁾ Ein Erlass von Zinsen aus Billigkeitsgründen ist daher nach ständiger BFH-Rechtsprechung nur möglich, wenn ein Zinsanspruch zwar besteht, seine Geltendmachung aber mit dem Zweck des Gesetzes nicht zu rechtfertigen ist und dessen Wertungen zuwiderläuft. Da die umsatzsteuerpflichtige Behandlung und damit auch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs auf die ambulante Abgabe von Medikamenten durch eine Krankenhausapotheke aber der Finanzverwaltungsauffassung entsprach und der Steuerpflichtige aufgrund der zugleich zu Unrecht abgeführten Umsatzsteuer im Ergebnis keinen wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat, kann unseres Erachtens argumentiert werden, dass die festgesetzten Nachzahlungszinsen in derartigen Fällen wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen sind.¹¹⁾ Ob die Finanzverwaltung dieser Ansicht im Einzelfall folgt, bleibt aber letztlich abzuwarten. Insoweit besteht zumindest ein finanzielles Risiko aufgrund möglicher Nachzahlungszinsen im Zusammenhang mit der Vorsteuerberichtigung.

Änderung der Umsatzbesteuerung in Fällen ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis

Wurden Leistungen, die gemäß BMF-Schreiben vom 28. September 2016 umsatzsteuerfrei sind, bisher umsatzsteuerpflichtig veranlagt, aber die betreffenden Umsatzsteuerbeträge in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen, so bestand von Anfang an keine Umsatzsteuerpflicht dieser Leistungen. In diesen Fällen könnte unmittelbar eine Korrektur der Umsatzsteuerveranlagung beantragt werden, ohne dass es einer Rechnungsberichtigung bedarf. Zur Möglichkeit einer Berichtigung der Steuerveranlagung wird auf unsere Ausführungen unter Abschnitt 1 verwiesen.

Soweit Bescheide, zum Beispiel unter Verweis auf die seinerzeit anhängigen BFH- oder EuGH-Verfahren, nach § 165 AO vorläufig ergangen sind, endet die Festsetzungsverjährung frühestens ein Jahr nach Beseitigung der Ungewissheit (§ 171 Absatz 1 AO). Spätestens mit Veröffentlichung des oben genannten BMF-Schreibens wird man im vorliegenden Fall von einer Beseitigung der Ungewissheit ausgehen müssen. Für Steuerbescheide, die in Bezug auf diese Problematik vorläufig ergangen sind, droht mithin ein Ablauf der Festsetzungsfrist ein Jahr nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 28. September 2016. Ob die streitigen Fragen in Bezug auf die Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen durch die Kostenträger bis zu diesem Zeitpunkt geklärt sind, ist fraglich.

Auch der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt mit Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 164 Absatz 4 Satz 1 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre (§ 169 Absatz 2 Nr. 2 AO). Bei Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen in dem Jahr, welches dem Veranlagungszeitraum folgt, beginnt die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Kalenderjahres der Abgabe der

Steuererklärung (§ 170 Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Folglich verjähren nach diesem Grundsatz die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bestehenden Umsatzveranlagungen in der Regel fünf Jahre nach Ablauf des betreffenden Veranlagungszeitraums, soweit keine Ablaufhemmung nach § 171 AO eingreift. Die Umsatzsteuerveranlagung 2012 könnte demgemäß zum Beispiel – bei Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 im Jahr 2013 – noch bis zum 31. Dezember 2017 geändert werden. Vor diesem Hintergrund kann ein Festhalten an der umsatzsteuerpflichtigen Behandlung unter Berufung auf die Nichtbeanstandungsregelung Risiken für die betroffenen Krankenhäuser bergen. Denn sollten den Kostenträgern nachträglich Rückforderungsansprüche aus der Umsatzsteuer zugestanden werden, besteht das Risiko, dass zum Zeitpunkt einer rechtskräftigen Entscheidung bereits die Festsetzungsfrist zumindest für einzelne Veranlagungszeiträume abgelaufen und damit eine Änderung der umsatzsteuerlichen Veranlagung nicht mehr möglich ist. In diesem Fall wären die Krankenhausträger durch die Erstattungsansprüche der Kostenträger wirtschaftlich belastet, ohne die Umsatzsteuerbeträge gegenüber dem Finanzamt geltend machen zu können.

Krankenhausträger, deren Umsatzsteuerveranlagungen bestandskräftig aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder in Bezug auf die dargestellte Problematik nach § 165 AO vorläufig ergangen sind, sollten daher für Veranlagungszeiträume, für die Rückforderungsansprüche der Kostenträger drohen, prüfen, wann die Festsetzungsfristen jeweils ablaufen und gegebenenfalls geeignete Maßnahmen ergreifen.

Andererseits ist aber zu beachten, dass die Änderung der umsatzsteuerlichen Behandlung für die Vergangenheit und die hierzu erforderliche Ermittlung der einzelnen Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge in der Regel mit einem erheblichen Aufwand verbunden ist. Zudem können sich Krankenhäuser nach erfolgter Änderung der Umsatzsteuerveranlagung gegenüber den Kostenträgern nicht mehr auf die verbindliche Veranlagung durch das Finanzamt berufen, sodass jedenfalls ein Berufen auf

das oben genannte Urteil des SG Nürnberg dann nicht mehr erfolgsversprechend sein dürfte.

Anders als in den Fällen eines unrichtigen Steuerausweises droht in diesen Fällen allerdings in der Regel kein nennenswertes Zinsrisiko. Denn bei einer rückwirkenden Änderung von Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträgen für denselben Veranlagungszeitraum wird im Regelfall ein Unterschiedsbetrag und damit auch ein entsprechender Zinsanspruch zugunsten des Krankenhauses entstehen.

Anmerkungen

- 1) Aktenzeichen: V R 19/II; vergleiche Linke/Binger „Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung von Zytostatika durch Krankenhausapotheken“, in das Krankenhaus 1.2015, Seite 58 ff.; sowie zu dem vorangegangenen EuGH-Verfahren Esch/Binger „Umsatzsteuer auf die Lieferung von Zytostatika an ermächtigte Ärzte“ in das Krankenhaus 5.2014, Seite 448 f.
- 2) BMF-Schreiben vom 28. September 2016, „Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG – Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien“ zum BFH-Urteil vom 24. September 2014, V R 19/II, GZ: III C 3 – S 7170/II/10004, DOK: 2016/0883539; vergleiche hierzu auch Korneev/Herrmann „Abgabe von Zytostatika – Neues BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung“ in das Krankenhaus 11.2016, Seite 998 f.
- 3) Vergleiche Urteil des Sozialgerichts Nürnberg vom 22. Oktober 2015, Aktenzeichen: S 7 KR 601/14; derzeit anhängig beim Bayerischen Landessozialgericht unter dem Aktenzeichen: L 5 KR 564/15
- 4) UStAE 14c.I Absatz 1 Satz 5 Nr. 1
- 5) UStAE 14c.I Absatz 7 Satz 1
- 6) BMF-Schreiben vom 28. September 2016, Seite 3 f.
- 7) Vergleiche UStAE 14c Absatz 5 Satz 4
- 8) UStAE 14c.I Absatz 5 Satz 3
- 9) Vergleiche Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 3. September 2009, Aktenzeichen: 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, unter III.1.a bb (2) (a)
- 10) Vergleiche BFH-Urteil vom 01. Juni 2016, Aktenzeichen X R 66/14, Rz. 15ff mit weiteren Nachweisen.
- 11) Vergleiche AEAO zu § 233a Nr. 69.2, Seite 12 ff.

Anschrift der Verfasser

Markus Esch, Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer/Peter Binger, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Heilmaier & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Carl-Wilhelm-Str. 16, 47798 Krefeld, Tel: 0 21 51/6 39 00

Sozialversicherungsrecht

Sozialversicherungsprüfung im Krankenhaus – Strategien zur Enthftung

Viele Krankenhäuser haben in den letzten Jahren Honorarkräfte eingesetzt. Nun erhalten sie dafür die „Quittung“ in Form von Nachforderungen der Deutschen Rentenversicherung. Dabei geht es nicht nur um drohende Zahlungen in beträchtlicher Höhe, sondern auch um steuerliche und strafrechtliche Konsequenzen. Nachfolgend soll dargestellt werden, wie „Altlasten“ zu bewerten sind und wie eine Enthftung erfolgen kann.

Der Einsatz von Honorarkräften war in vielen Bereichen der Gesundheits- und Sozialwirtschaft an der Tagesordnung – und

ist es teilweise noch immer. Die Ursache liegt vor allem in Rekrutierungsproblemen der Krankenhäuser, die Schwierigkeiten haben qualifiziertes Personal zu finden.

Bei den regelmäßigen Betriebsprüfungen der Deutschen Rentenversicherung (DRV) wird geprüft, ob das Krankenhaus die Sozialversicherungsabgaben richtig erfasst und abgeführt hat. Auch Krankenhäuser, die in den letzten Jahren keine Probleme bei den Betriebsprüfungen hatten, müssen damit rechnen, nun genauer hinsichtlich externer Kräfte geprüft zu werden. Die