

ÄRZTE-INFO

EIN SERVICE FÜR KLIENTEN UND INTERESSENTEN



10% UMSATZSTEUER AUF ARZNEIMITTEL - DER WEG DURCH DEN MEDIKAMENTENDSCHUNDEL

Bekanntermaßen (siehe KI 11/08) wurde mit **1.1.2009** bei der Lieferung, bei innergemeinschaftlichem Erwerb und bei der Einfuhr von Arzneimitteln der **Umsatzsteuersatz** von 20% auf **10%** gesenkt. Da der Begriff des Arzneimittels im UStG nicht definiert ist und auch das Wort Medikament lediglich einen Überbegriff darstellt, sollen nachfolgend **überblicksmäßig** jene Gruppen von Arzneimitteln genannt werden, auf die 10% Umsatzsteuer anzuwenden sind und auch jene erwähnt werden, für die es bei 20% Umsatzsteuer bleibt. Im Detail ist i.Z.m. der Abgrenzungsproblematik auf die von der Österreichische Apotheker-Verlags-GmbH veröffentlichte Produktpreisliste – Warenverzeichnis I (Arzneispezialitäten ohne Homöopathika) und II (Homöopathika) zu ver-

weisen.

Hinsichtlich der Relevanz i.Z.m. **Ärzten** ist zu bedenken, dass zwar die Lieferung eines Medikaments an den Patienten zur **Einnahme außerhalb der Ordination** der 10%igen Umsatzsteuer unterliegt – vorausgesetzt es handelt sich um eine entsprechende Arznei – **nicht** aber die Verabreichung eines Medikaments im Zuge der ärztlichen Untersuchung. Es handelt sich dabei nämlich um eine unselbständige **Nebenleistung** der Tätigkeit eines **Arztes**, die ja **unecht umsatzsteuerbefreit** ist und daher auch keinen Vorsteuerabzug zulässt. Der Verkauf von Medikamenten aus der **Hausapotheke eines Arztes** stellt hingegen eine **umsatzsteuerliche Lieferung** dar und führt demnach zu einer Umsatzsteuer-

INHALT

- 10% Umsatzsteuer auf Arzneimittel - der Weg durch den Medikamentenschundel
- Bedarfsprüfung für private Ambulatorien gemeinschaftsrechtswidrig!
- Kosten für Haushaltshilfe als außergewöhnliche Belastung
- Strenge Anforderungen bei Kurkosten als außergewöhnliche Belastung
- Das Alter ist keine (außergewöhnliche) Belastung
- Bloßes Erscheinungsbild einer Privatkrankenanstalt ist dem VwGH zu wenig

10% UMSATZSTEUER AUF ARZNEIMITTEL - DER WEG DURCH DEN MEDIKAMENTEN-DSCHUNGEL (FORTSETZUNG VON SEITE 1)

erbelastung i.H.v. 10% bzw. 20%.

Arzneimittel i.S.d. Arzneimittelgesetzes unterliegen dem **Umsatzsteuersatz von 10%** – ebenso begünstigte Subkategorien sind z.B. **Arzneispezialitäten** sowie **magistrale Zubereitungen** für Human- und Tiermedizin. Während der Hauptbegriff Arzneimittel Stoffe bezeichnet, die zur Heilung oder Linderung von Krankheiten bzw. von Leiden dienen oder zur Vorbeugung bzw. Verhütung geeignet sind, handelt es sich bei **Arzneispezialitäten**

um **stärker standardisierte** Produkte wie z.B. Aspirin, Neo-Angin oder Viagra. Hinter dem Terminus **magistrale Zubereitung** verstecken sich jene Arzneimittel, die in einer Apotheke aufgrund einer ärztlichen oder zahnärztlichen Verschreibung **individuell** für einen bestimmten Patienten hergestellt werden – Beispiele dafür sind Gurgellösungen oder Heilsalben. Auf bestimmte Produkte wie beispielsweise **Kräutertees** oder verschiedene Lebensmittelzubereitungen ist auch der Umsatzsteuersatz von **10%** anzu-

wenden, wenngleich es sich dabei um keine Arzneimittel handelt.

Da es oftmals keine Arzneimittel im klassischen Sinn sind, unterliegen so genannte **Medizinprodukte i.S.d. Medizinproduktgesetzes** nicht dem begünstigten Umsatzsteuersatz sondern dem **Normalsatz** von **20%**. Beispiele dafür sind etwa Pflaster, Wundreinigungsgels, Händedesinfektionsmittel sowie auch bestimmte Augentropfen und Injektionslösungen.

BEDARFSPRÜFUNG FÜR PRIVATE AMBULATORIEN GEMEINSCHAFTSRECHTSWIDRIG!

Nach der Rechtsprechung des **EuGH** (Urteil vom 10.3.2009, Rs C-169/07 „Hartlauer“) ist die **Versagung einer Bewilligung** für die Errichtung eines **privaten Ambulatoriums für Zahnheilkunde** mit der Begründung, dass angesichts des bestehenden Versorgungsangebots durch Kassenvertragsärzte kein Bedarf besteht, **gemeinschaftsrechtswidrig**. Nach Auffassung des EuGH besteht nämlich zwischen Ambulatorien und Gruppenpraxen, für die keine Bedarfsprüfung stattzufinden hat, nach Art und Umfang der Tätigkeit kein so wesentlicher Unterschied, der eine derartige Differenzierung rechtfertigen würde. Inwieweit dadurch die Gründung privater Ambulatorien einen Boom erlebt, ist allerdings abzuwarten. Dem Vernehmen nach ist Hartlauer nach dem mehr als 10 Jahre dauernden Verfahren nicht mehr an der Gründung einer privaten Zahnklinik interessiert. Davon unabhängig ist zu beachten, dass die **medizinischen Leistungen von privaten Krankenanstalten mit 10% Umsatzsteuer** zu versteuern sind (im Gegenzug besteht dafür die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug) während **ärztliche Leistungen** grundsätzlich **unecht umsatzsteuerbefreit** sind (dafür allerdings kein Vorsteuerabzug).



KOSTEN FÜR HAUSHALTSHILFE ALS AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNG

Die **Kosten** für eine **Haushaltshilfe** können nur ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Dies setzt z.B. voraus, dass die Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht derart sind, dass die Beschäftigung einer Haushaltshilfe als selbstverständlich erscheint. Die Abzugsfähigkeit ist möglich, wenn eine alleinstehende Person wegen **Krankheit oder Pflegebedürftigkeit** eine **ständige Betreuung** benötigt - bei dem Bezug von Pflegegeld ab der Stufe 1 ist automatisch davon

auszugehen. In einer Partnerschaft ist zu beachten, dass der Partner im Rahmen der **(ehelichen) Beistandspflicht** diese Tätigkeiten unter Umständen zu übernehmen hat und die Kosten für eine Haushaltshilfe dann keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Eine außergewöhnliche Belastung liegt hingegen jedenfalls vor, wenn beide Partner Pflegegeld beziehen oder wegen Krankheit ständige Betreuung benötigen.



STRENGE ANFORDERUNGEN BEI KURKOSTEN ALS AUSSERGEWÖHNLICHE BELASTUNG

Der VwGH hat wiederholt betont, dass neben den **allgemeinen Voraussetzungen** für die Geltendmachung einer **außergewöhnlichen Belastung** (außergewöhnlich, zwangsläufig und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigend) an die steuerliche Berücksichtigung von Kurkosten **besonders strenge Bedingungen** geknüpft sind. Die strengen Anforderungen sind notwendig, da die Abgrenzung zwischen Kuraufenthalt und Erholungsreise schwierig sein kann und **nicht jede Reise**, selbst wenn sie das Wohlbefinden steigert und vom Arzt angeraten wurde, zu einer **außergewöhnlichen Belastung** führen soll. Dies gilt insbesondere dann, wenn das Reiseziel im Ausland liegt. Voraussetzung für die außergewöhnliche Belastung ist, dass die der Behandlung dienende **Kur** zur

Heilung oder Linderung der Krankheit **nachweislich notwendig ist** und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend ist und somit das Kriterium der Zwangsläufigkeit erfüllt ist. Damit verbunden ist ein **ärztliches Gutachten**, welches die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel bescheinigt und bereits **vor Antritt** des Kuraufenthalts erstellt werden muss. Diese Voraussetzung ist automatisch erfüllt, wenn Zuschüsse von der Sozialversicherung oder aufgrund von beihilferechtlichen Bestimmungen gewährt wurden, da für deren Erlangung ebenfalls ein solches Gutachten benötigt wird. Die durch Zuschüsse gedeckten Kosten sind freilich nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die außergewöhnliche Belastung mit einzubeziehen.

Ein offensichtliches **Unterscheidungsmerkmal** zwischen einer Erholungsreise und einem steuerlich verwertbaren Kuraufenthalt liegt darin, dass die **Kur** einem **geregelten Tagesablauf** folgen und auch **(kur)ärztliche Betreuung** beinhalten muss, sodass der Gesamtcharakter eines Kuraufenthalts erfüllt ist. Liegen die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung vor, so können unter Berücksichtigung der Angemessenheit und des **Selbstbhalts** die Aufenthaltskosten, die Kosten für die medizinische Betreuung und für Kurmittel sowie die Fahrtkosten zum und vom Kurort angesetzt werden. Ist die kurende Person pflege- und hilfsbedürftig oder ein Kind, so können auch die Aufwendungen für eine Begleitperson geltend gemacht werden.

DAS ALTER IST KEINE (AUSSERGEWÖHNLICHE) BELASTUNG

In einer jüngst ergangenen Entscheidung hat der **UFS** (20.4.2009, GZ RV/0685-1/08) festgestellt, dass die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim **keine außergewöhnliche Belastung** darstellen, wenn die Unterbringung lediglich aus **Altersgründen** erfolgt. Eine außergewöhnliche Belastung kann nur dann vorliegen, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit die Aufwendungen

verursachen. In diesem Fall wären neben den tatsächlichen Krankheits- und Pflegekosten **auch die Unterbringungskosten abzugsfähig**. Die Differenzierung zwischen altersbedingter und krankheitsbedingter Unterbringung ist allerdings praktisch in vielen Fällen alles andere als einfach und die Übergänge sind fließend. Im gegenständlichen Fall wurde eine 93jährige Frau nach einem Krankenhausaufenthalt in einem Altersheim unterge-

bracht. Da kein Pflegegeld beantragt wurde und seitens des Altersheims der „normale“ Tarif (d.h. **ohne Pflegegemehraufwand**) verrechnet wurde, ist der UFS davon ausgegangen, dass der Aufenthalt im Altersheim primär aufgrund des Alters und nicht durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingt war.



BLOSSES ERSCHEINUNGSBILD EINER PRIVATKRANKENANSTALT IST DEM VWGH ZU WENIG

Ärzte erzielen in ihrer **Ordination** Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die Umsätze sind unecht umsatzsteuerbefreit, weshalb **kein Vorsteuerabzug** möglich ist. Im Rahmen einer **(Privat)Krankenanstalt** liegen für den Arzt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor und die Umsätze unterliegen dem begünstigten (Umsatz)Steuersatz von 10% - **Vorsteuerabzug** ist **möglich**. Wird nun die gleiche ärztliche Tätigkeit teilweise in einer Ordination und teilweise in einer Privatkrankenanstalt, beispielsweise mit der Bezeichnung „Institut“, ausgeübt, so wäre eine Zuordnung von Patienten bzw. Leistungen entsprechend der umsatzsteuerlichen Vorteilhaftigkeit denkbar. Der VwGH hatte in einer Entscheidung vom 24.9.2008 (GZ 2006/15/0283) mit jener Situation zu tun, dass ein Arzt neben seiner Ordination auch eine Krankenanstalt („Institut“) betrieb und hat dazu ausgeführt, dass die **Be-willigung** zum Betrieb einer **(Privat) Krankenanstalt allein** nicht zu deren steuerlichen Konsequenzen führt, sofern das tatsächliche Erscheinungsbild nicht dem des gewöhnlichen Betriebs einer Krankenanstalt entspricht.

Ein bedeutendes **Abgrenzungsmerkmal** zwischen der ärztlichen Tätigkeit in der Ordination und dem Wesen einer Krankenanstalt liegt in der or-

ganisatorischen Einrichtung einer Krankenanstalt (z.B. durch das Vorliegen einer für Patienten und Ärzte geltenden **Anstaltsordnung**) einerseits und in der medizinischen Eigenverantwortlichkeit des Arztes bei der Behandlung in seiner Ordination andererseits. Die **Umsatzsteuerrichtlinien** erläutern, dass es für eine Zuordnung der Einnahmen bzw. Umsätze zur Krankenanstalt maßgeblich ist, dass sich die angebotenen und erbrachten Leistungen der Anstalt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise objektiv vom **Leistungsangebot** einer Facharztpraxis **unterscheiden**. Unabhängig von der ertragsteuerlichen Einstufung - selbständige Tätigkeit erlaubt keinen Vorsteuerabzug, Einkünfte aus Gewerbebetrieb hingegen schon - ist eine dem begünstigten Umsatzsteuersatz unterworfenen Krankenanstalt (und somit Vorsteuerabzugsmöglichkeit) gegeben, wenn nachfolgende **Voraussetzungen** erfüllt sind:

- Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung **mehrerer Patienten**,
- Bestellung eines **Stellvertreters** des ärztlichen Leiters, wodurch mindestens zwei Ärzte zur Verfügung stehen,
- **Behandlungsvertrag** wird nicht nur mit dem Arzt sondern auch mit der Einrichtung, welche unter sanitäts-

behördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen,
- typischer Organisationsgrad einer Krankenanstalt.

Der VwGH konnte in dieser Entscheidung die organisatorischen Merkmale der Krankenanstalt **nicht** erkennen, weshalb sowohl die Einnahmen ausschließlich der Ordination zuzurechnen waren, als auch kein Vorsteuerabzug im Rahmen der Privatkrankenanstalt (Institut) möglich war. Der VwGH sah sich u.A. in seiner Meinung bestätigt, da von dem ärztlichen Leiter lediglich eine Stellvertreterin und auch ein Krankenhaushygieniker namhaft gemacht wurden, ohne aber tatsächlich in dem „Institut“ anwesend oder tätig gewesen zu sein.

Impressum:

Medieninhaber, Herausgeber und Verleger:
Klienten-Info - Klier, Krenn & Partner KG

Redaktion: 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/12-14.
Richtung: unpolitische, unabhängige Monats-schrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist.

Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.

© www.klienten-info.at

© Konzept & Design: DI(FH) Sylvia Fürst