

Wichtige Änderung für Physiotherapeuten im Umsatzsteuerrecht

Nachfolgend möchten wir Sie über eine aktuelle Entwicklung im Umsatzsteuerrecht informieren, die für Ihr Unternehmen von Relevanz ist.

Die Finanzverwaltungen von diversen Bundesländern haben in diesem Jahr eine Reihe von verwaltungsinternen Verfügungen erlassen, die ein geändertes Licht auf die umsatzsteuerliche Behandlung von physiotherapeutischen Leistungen wirft. Wir nennen in diesem Zusammenhang folgende Verfügungen, die wir zu Ihrer Information ergänzend als Anlage beifügen:

- o Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt am Main vom 26.07.2011 (S. 7140 A – 89 – St 112)
- o Finanzministerium NRW (FinMin NRW) vom 04.07.2011 (S 7140 – 26 – V A4)
- o Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) vom 25.10.2011 (S 7170.1.1-10/52 St33)

Diese landesinternen Verwaltungsanweisungen sind jeweils für sich genommen teils unverständlich und lassen die praktische Bedeutung nur unzureichend erkennen. In der Zusammenschau aller drei Verfügungen ergibt sich folgendes Bild:

1. Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG

Umsatzsteuerfrei ist die Leistung nur, wenn

- a) der Behandelnde eine in § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG ausdrücklich genannte oder eine ähnliche *heilberufliche Tätigkeit* ausübt (insbesondere Physiotherapeuten und Masseure nach dem Physiotherapeutengesetz, medizinische Bademeister etc.) **und**
- b) die erbrachte Leistung eine *Heilbehandlung* darstellt.

Die Ausbildung zum Physiotherapeuten, Masseur oder medizinischen Bademeister vermittelt keine ausreichenden Kenntnisse und Fähigkeiten zu einer selbständigen Erstdiagnose, sondern nur für die nachgelagerte Heilmittelerbringung. Eine umsatzsteuerfreie Heilbehandlung liegt daher nur dann vor, wenn sie aufgrund einer ärztlichen Anordnung oder im Rahmen einer genehmigten Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme erbracht wird.

2. Ermäßigter Umsatzsteuersatz von derzeit 7% nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG i.V.m. Abschn. 12.11 Abs. 4 UStAE

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7% auf bestimmte Behandlungsleistungen anstelle des vollen Steuersatzes von 19% ist ein steuerlicher „Kunstgriff“:

2D Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co. KG Beratungstermine: nach Vereinbarung		Geschäftsführung: 2D Verwaltungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, vertreten durch den GF Steuerberater Dr. Ingo Dorozala	
Anschrift: Postfach 32 02 40 40417 Düsseldorf Büro: Münsterstraße 477 40470 Düsseldorf Telefon: +49 (0)211 – 20 11 44 Fax: +49 (0)211 – 20 82 28 E-Mail: kontakt@2D-steuerberatung.de Internet: www.2D-steuerberatung.de www.duesselderfer-kamingespraech.de www.duesselderfer-erbrechtstage.de	Aufsichtsbehörde: Steuerberaterkammer Düsseldorf Steuernummer: 105 / 5904 / 1924 USt-ID: DE268237228 Gesellschaftssitz: Düsseldorf Handelsregister: Amtsgericht Düsseldorf HRA 20871 Honorarkonto: Stadtparkasse Düsseldorf BLZ 300 501 10 Konto 100 554 3135 IBAN DE60 3005 0110 100 5 54 31 35 SWIFT/BIC DUSSDEDD		
Komplementärin: 2D Verwaltungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH Gesellschaftssitz: Düsseldorf Geschäftsführer: Steuerberater Dr. Ingo Dorozala		Handelsregister: Amtsgericht Düsseldorf HRB 62479 Aufsichtsbehörde: Steuerberaterkammer Düsseldorf	

Nach Verwaltungsauffassung werden bestimmte physiotherapeutische Leistungen (z.B. Fango oder Heilmassage) als begünstigte Heilbäder eingestuft (ermäßigter Umsatzsteuersatz von 7%). Da es für diese begünstigten Heilbäder ausreicht, dass sie ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen, erweitert die Finanzverwaltung – im Wege der Auslegung – den Kreis der begünstigten Anwendungen auf *alle* Behandlungsleistungen, die typischerweise von einem Physiotherapeuten, Masseur bzw. medizinischen Bademeister erbracht werden, *vorausgesetzt*, diese Leistungen sind ihrer Art nach grundsätzlich von den Krankenkassen als *Heilmittel* anerkannt (keine Wellness-Anwendung).

3. Umsatzsteuersatz von derzeit 19% nach § 12 Abs. 1 UStG

Alle übrigen Leistungen sind mit dem vollen Steuersatz von 19% zu belegen.

4. Tabellarische Zusammenfassung

Fallgruppe	Umsatzsteuersatz
Behandlung auf ärztliche Verordnung (Rezept vom Privatversicherten oder Kassenpatienten)	umsatzsteuerfrei
Behandlung im Rahmen einer genehmigten Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme	umsatzsteuerfrei
Behandlung im Anschluss/Nachgang an eine ärztliche Diagnose <u>ohne</u> ärztliche Verordnung (Präventionsmaßnahme / Patient trägt die Kosten selbst)	7% [nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung umsatzsteuerfrei]
Behandlung ohne ärztliche Diagnose, die Behandlungsleistung wäre aber von der Krankenkasse dem Wesen nach (bei ärztlicher Verordnung) als Heilmittel anerkannt (Prävention / Selbsthilfe; Patient trägt die Kosten selbst)	7% [zur bisherigen Auffassung äußern sich die Verfügungen der Finanzverwaltung nicht]
Behandlung ist von den Krankenkassen nicht als Heilmittel anerkannt und somit Einstufung als Wellness-Anwendung (z.B. Thai-Massagen, Hot Stone, Lomi-Lomi etc.; Patient trägt die Kosten selbst)	19%
Zusatzangebote, wie z.B. die Bereitstellung von Übungsgeräten zum Fitnessstraining (Laufbänder, Kraftmaschinen, Spinningmaschinen etc.) wie in einem Fitnesscenter	19%

5. Konsequenzen für Ihre Tätigkeit

Es spielt keine Rolle, ob die Behandlungsleistungen in einer Praxis, in einem Hotel oder bei Hausbesuchen erbracht werden. Achten Sie darauf, auf den Abrechnungsunterlagen und bei der Bedienung einer Kasse bzw. Führung des Kassenbuches sorgfältig zu unterscheiden, da die verschiedenen Behandlungsleistungen *buchhalterisch getrennt zu erfassen* sind:

a) Umsatzsteuerfreie Leistungen

Es muss für jeden Einzelfall nachgewiesen werden, dass die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung vorliegen (Rezept / Genehmigung der Vorsorge- oder Reha-Maßnahme). Auf Quittungen und Rechnungen ist auf die Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG hinzuweisen.

b) Leistungen zum ermäßigten Steuersatz von 7%

Auf Quittungen und Rechnungen weisen Sie auf den ermäßigten Steuersatz von 7% nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG hin; der Umsatzsteuersatz und der enthaltene Umsatzsteuerbetrag sind separat auf der Rechnung / Quittung auszuweisen.

Ausnahme: Sie sind *umsatzsteuerlich Kleinunternehmer* i.S.d. § 19 UStG (dazu mehr unten im *Abschnitt 7*); dann weisen Sie in Quittungen und Rechnungen keine Umsatzsteuer aus und ergänzen den Zusatz „Kleinunternehmer nach § 19 UStG“.

c) **Leistungen zum vollen Steuersatz von 19%**

Auf Quittungen und Rechnungen weisen Sie auf den vollen Steuersatz von 19% nach § 12 Abs. 1 UStG hin; der Umsatzsteuersatz und der enthaltene Umsatzsteuerbetrag sind separat auf der Rechnung / Quittung auszuweisen.

Ausnahme: Sie sind *umsatzsteuerlich Kleinunternehmer* i.S.d. § 19 UStG (dazu mehr unten im *Abschnitt 7*); dann weisen Sie in Quittungen und Rechnungen keine Umsatzsteuer aus und ergänzen den Zusatz „Kleinunternehmer nach § 19 UStG“.

Wichtig: Um jedoch in der Buchhaltung eines Kleinunternehmers zwischen diesen Wellness-Anwendungen (*eigentlich* mit 19% USt zu belasten) einerseits und den übrigen begünstigten Anwendungen andererseits (*eigentlich* mit 7% USt zu versteuern) unterscheiden zu können, müssen die Buchungsbelege für Ihren Buchhalter gekennzeichnet werden (z.B. Vermerk „Wellness“).

6. Geltendmachung der Vorsteuer

Sind Sie kein umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer, sind – je nach individuellem Fall - monatlich, vierteljährlich oder jährlich – Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen abzugeben, in der Sie die von Patienten gezahlte Umsatzsteuer als auch die Vorsteuer (von Ihnen bezahlte Umsatzsteuer auf einkaufte Produkte und Dienstleistungen) erklären. An das Finanzamt ist die um die Vorsteuer gekürzte Umsatzsteuer abzuführen.

Soweit jedoch auch umsatzsteuerfreie Leistungen erbracht werden, kann nicht die gesamte Vorsteuer aus den Einkäufen gezogen werden; ein Beispiel: Massageöl wird sowohl für Behandlungen von Patienten mit Rezept (umsatzsteuerfreie Leistung) als auch von Patienten ohne Rezept (7% Umsatzsteuer) genutzt. Die Vorsteuer aus dem Einkauf des Massageöls kann nicht zu vollständig gegenüber dem Fiskus geltend gemacht werden; vielmehr ist im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung der Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Leistungen am Gesamtumsatz zu ermitteln. Läge der Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Leistungen z.B. bei 40%, können letztlich auch nur 40% der Vorsteuer geltend gemacht werden. *Ausnahme:* ein bestimmter Einkauf wäre eindeutig *entweder* ausschließlich den umsatzsteuerbefreiten *oder* den umsatzsteuerpflichtigen Leistungen zuzuordnen; in diesem Fall sollten die Einkaufsrechnung mit einem entsprechenden handschriftlichen Hinweis für Ihren Buchhalter versehen werden.

7. Kleinunternehmerregelung

Wer überwiegend umsatzsteuerfreie Behandlungsleistungen erbringt, fällt regelmäßig in die sog. Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG:

Die Umsatzsteuer wird vom Fiskus nicht erhoben, wenn die vereinnahmten Entgelte (Umsatz) zuzüglich der darauf entfallenden (fiktiven) Umsatzsteuer (von 7% bzw. 19%) im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Beispiel:

Physiotherapeut X erbringt sowohl umsatzsteuerfreie Behandlungen als auch Massagen (keine Wellness-Behandlungen!) an Selbstzahler (Umsatzsteuersatz 7%). Die Grenze von 17.500 € entspricht 107% der tatsächlichen Umsätze mit Selbstzahlern; X darf somit im Jahr insgesamt 16.355 € von Selbstzahlern als Kleinunternehmer als Vergütung erhalten haben.

Kleinunternehmer haben jährlich Umsatzsteuererklärungen abzugeben, in denen anzugeben ist, wie hoch der nicht umsatzsteuerbefreite Umsatz war. Anhand dieser Umsatzsteuererklärungen wird entschieden, ob die Grenzen der umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG überschritten sind. Kommt der Physiotherapeut dieser Grenze zum Jahresende nahe, sollte umgehend mit dem Steuerberater Kontakt aufgenommen und die weiteren Maßnahmen abgestimmt werden.

8. Zeitlicher Rahmen

Für vor dem 1.1.2012 ausgeführte Umsätze wird nach den vorliegenden Verfügungen der Finanzverwaltungen jedoch nicht beanstandet, wenn die Leistungen der Physiotherapeuten, die im Anschluss an eine ärztliche Diagnose erbracht werden und für die die Patienten die Kosten selbst tragen, entsprechend der bisher vertretenen Rechtsauffassung als steuerfrei behandelt werden.

Das heißt spätestens zu Beginn des Jahres 2012 müssen Sie die Empfehlungen umsetzen. Sollten Sie kein umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer sein, sollten Sie sich bereits jetzt Gedanken machen, die Vergütungen für Ihre umsatzsteuerpflichtigen Behandlungsleistungen gegebenenfalls an die geänderten Rahmenbedingungen anzupassen, d.h. zu erhöhen.

9. Schlussbetrachtung

Die differenzierte Betrachtungsweise der Finanzverwaltung führt erneut zu einer Steigerung des Verwaltungs- und Buchungsaufwands. Formalrechtlich entfalten die Verwaltungsanweisungen keine Bindungswirkung für die Steuerpflichtigen, vertritt der Steuerpflichtige jedoch eine andere Rechtsauffassung und handelt danach, ist eine Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung nahezu unausweichlich.

Es gibt erste kritische Stimmen zu den Verfügungen der Finanzverwaltung; insbesondere diverse Verbände versuchen derzeit, Einfluss zu nehmen. Sollte es bei der skizzierten neuen Haltung der Finanzverwaltung bleiben, könnte eine Gestaltungslösung in Betracht kommen, die der Bundesverband VDB-Physiotherapieverband e.V. (Prinz-Albert-Str. 41, 53113 Bonn, <http://www.vdb-physiotherapieverband.de/>) empfiehlt: Der Verband bietet 1-tägige Kurse zur Vorbereitung auf die Prüfung zum „ingeschränkten Heilpraktiker für Physiotherapeuten“ an. Nach bestandener Prüfung können nach Auffassung des Verbandes *ingeschränkte Heilpraktiker für Physiotherapeuten* auch ohne ärztliche Verordnung umsatzsteuerbefreit behandeln.

* * *

Sie haben Fragen zur praktischen Umsetzung?
Die 2D Steuerberatung steht Ihnen gerne beratend zur Seite!

2D Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co. KG
Büro: Münsterstr. 477 in 40470 Düsseldorf
Telefon: +49 (0) 211 – 20 11 44
Telefax: +49 (0) 211 – 20 82 28
E-Mail: kontakt@2D-steuerberatung.de
Internet: www.2D-steuerberatung.de