

BETRIEBSPRÜFUNG

Darauf schaut der Umsatzsteuer-Sonderprüfer in einer Arztpraxis

von Dr. Stephan Peters, Warendorf

Bei einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung wird nicht nur geprüft, ob die vom Arzt in Rechnung gestellten ärztlichen Leistungen umsatzsteuerrechtlich korrekt behandelt wurden, sondern auch, ob sämtliche Leistungen umsatzsteuerrechtlich zutreffend erfasst wurden. Grund genug, die Rahmenbedingungen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung sowie die typischen Prüfungsschwerpunkte für die Arztpraxis und die Mitwirkungspflichten des Arztes im Konflikt zu seiner Schweigepflicht zu erläutern.

1. Einleitung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung

Grundsätzlich gelten für die Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Regelungen zur Außenprüfung in den §§ 193 bis 203 AO. Ergänzende Bestimmungen zum konkreten Ablauf der Prüfung enthält die Betriebsprüfungsordnung (BpO). Im Normalfall wird die Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch eine entsprechende Prüfungsanordnung eingeleitet. In Einzelfällen kann jedoch auch zunächst nur eine Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG) geplant und durchgeführt werden und soweit „hierzu Anlass“ besteht, ohne Prüfungsanordnung zur Umsatzsteuer-Sonderprüfung übergegangen werden!

PRAXISTIPP | Auf diesen möglichen Übergang von der Umsatzsteuer-Nachschau zur Außenprüfung ist der Arzt schriftlich hinzuweisen (§ 27b Abs. 3 S. 2 UStG)! Keinesfalls soll das Instrument der Umsatzsteuer-Nachschau zur Umgehung der Prüfungsanordnung nach § 197 AO genutzt werden.

Weil der Übergang von der Umsatzsteuer-Nachschau zur Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Ausnahme darstellt, kündigt sich die beginnende Prüfung für den Steuerpflichtigen regelmäßig erst mit Zugang der Prüfungsanordnung oder dem Erscheinen des FA an. In Einzelfällen kann es aber auch schon vor Zugang der Prüfungsanordnung zu einer telefonischen Kontaktaufnahme durch den Prüfer kommen.

PRAXISTIPP | Diese mündliche Kontaktaufnahme ersetzt nicht die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und eröffnet daher noch die Möglichkeit zur Abgabe von korrigierten Erklärungen.

Erste Irritationen entstehen in der Praxis oftmals bei der Abstimmung des Ortes der Prüfung. Hier legt § 6 BpO eine eindeutige Reihenfolge fest. Danach ist die Außenprüfung primär in den Geschäftsräumen, also der Arztpraxis des Steuerpflichtigen, durchzuführen. Ist ein „geeigneter Geschäftsraum“ nachweislich nicht vorhanden, und kommt eine Prüfung in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen nicht in Betracht, ist an Amtsstelle (§ 200 Abs. 2 AO) zu prüfen.

Übergang von der Nachschau zur Sonderprüfung

Sonderfall: Telefonischer Erstkontakt

Ort der Prüfung

PRAXISTIPP | Der in der Praxis häufige Fall, nämlich die Prüfung beim Berater auf Wunsch des Beraters, soll nur „ausnahmsweise in Betracht“ kommen.

Mit der Prüfungsanordnung werden neben Inhalt und zeitlichem Umfang der Prüfung auch der Name des Prüfers mitgeteilt. Soweit der Prüfer darüber hinaus den Prüfungszeitraum oder Prüfungsumfang ausdehnen möchte, bedarf es während der laufenden Prüfung einer entsprechenden Prüfungserweiterung. Wichtig ist insoweit, dass Berater konkrete Prüfer grundsätzlich nicht ablehnen können (vgl. BFH 29.4.02, IV B 2/02, BStBl II 02, 507).

Zeitliche Prüfungs-
erweiterung

2. Umsatzsteuer-Sonderprüfung in der Arztpraxis

Welche Prüfungsschwerpunkte ergeben sich regelmäßig in der Arztpraxis? Grundsätzlich können alle Themen mit umsatzsteuerrechtlichen Belangen relevant sein. Die Rechtsform, in der die heilberuflichen Leistungen erbracht werden, ist insoweit nicht relevant (BFH 4.3.98, XI R 53/96).

2.1 Medizinisch-therapeutisches Ziel

Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sowie die weiteren unter § 4 Nr. 14 UStG aufgeführten Leistungen sind steuerfrei. Von den begünstigten ärztlichen Heilbehandlungen i. S. des § 4 Nr. 14 UStG sind nach dem Begriffsverständnis des EuGH Tätigkeiten erfasst, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden. Und genau hier beginnt in der Praxis die Abgrenzungsproblematik, für die sich das FA bei einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung interessieren wird. Dies zeigt nicht zuletzt die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg (5.12.17, 5 K 5266/15), wo es zwischen einer Fachärztin für plastische und ästhetische Chirurgie und dem FA genau hierüber zum Streit kam.

Heilbehandlung
oder Wellness?

■ FG Berlin-Brandenburg (5.12.17, 5 K 5266/15, PFB 19.2.18)

Um festzustellen, ob eine konkrete Behandlung einem von § 4 Nr. 14 UStG begünstigten Zweck oder einem umsatzsteuerpflichtigen Zweck zuzuordnen ist, bedarf es im Zweifel der Betrachtung jedes Einzelfalls. In diesem Fall war streitig, welche Unterlagen von der Ärztin zur Überprüfung der Leistungen an den Prüfer zu übergeben waren. Sofern z. B. eine unstrittig rein kosmetische Operation und damit eine von der Umsatzsteuer nicht befreite Leistungen erbracht wurde, ist auch die mit der Operation in Verbindung stehende Anästhesieleistung umsatzsteuerpflichtig (FG Köln 26.5.11, 12 K 1316/10).

Für eine Vielzahl von Leistungen, insbesondere Gutachterleistungen, hat das BMF in 2 Schreiben klare Regelungen getroffen (BMF 13.2.01, IV D 1 - S 7170 - 4/01, BStBl I 01, 157 und BMF 8.11.01, IV D 1 - S 7170 - 201/01, BStBl I 01, 826).

Gutachterleistungen

2.2 Leistungen einer Praxis- und Apparategemeinschaft

Bei einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist auch die Erbringung von Leistungen einer Praxis- und Apparategemeinschaft interessant. Hier geht es regelmäßig um die Frage, ob die den Mitgliedern zur Verfügung gestellten medizinischen Einrichtungen, Apparate und Geräte zur Erbringung steuerbegünstigter sonstiger Leistungen (§ 4 Nr. 14 S. 2 UStG) eingesetzt werden. Sofern die Geräte unmittelbar von den Mitgliedern zur Erbringung steuerfreier Umsätze verwendet werden, dürfte dies in der Regel nicht problematisch sein.

2.3 Weitere Prüfungspunkte

Weitere Prüfungspunkte können die Leistungen an einen Arztvertreter sein, die Erbringung von individuellen Gesundheitsleistungen, die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs oder die Gestaltung des Mietverhältnisses.

PRAXISTIPP | Zu den einzelnen Prüfungsfeldern bei der Umsatzsteuer gibt es eine umfangreiche Berichterstattung in der PFB, so zuletzt die PFB-Sonderausgabe „Außenprüfung bei Ärzten“ (August 2017).

IGeL,
Vorsteuerabzug,
Mietverhältnis



DOWNLOAD
Sonderausgaben

3. Mitwirkungspflichten

Zur Überprüfung der beispielhaft aufgeführten Sachverhalte wird der Prüfer die Vorlage entsprechender Unterlagen anfordern, um seine Prüfungsfeststellungen treffen zu können.

3.1 Allgemeine Vorgaben

Hinsichtlich der Mitwirkungspflichten gilt allgemein, dass der Steuerpflichtige bei der Ermittlung des Sachverhalts gemäß § 90 Abs. 1 AO mitzuwirken hat. Für die Außenprüfung werden diese allgemein formulierten Mitwirkungspflichten in § 200 Abs. 1 AO weiter konkretisiert. Begrenzt wird die Mitwirkungspflicht dabei ausdrücklich nur auf vom Prüfungszeitraum und vom Umfang der Prüfung erfassten Sachverhalte.

PRAXISTIPP | Verlangt der Prüfer darüber hinaus die Vorlage von Unterlagen, so bedarf es insoweit zunächst der Ausweitung der Prüfung.

Grundlegend:
§ 200 Abs. 1 AO

Auf welche Weise die Auskünfte erteilt werden, ist nicht vorgegeben. Grundsätzlich können diese also auch nur mündlich erklärt werden. Dies wird sich insbesondere bei der allgemeinen Darstellung von Betriebsabläufen in der Arztpraxis anbieten. Zur Ermittlung des relevanten Sachverhalts darf der Prüfer gemäß § 200 Abs. 1 S. 3, S. 4 AO auch Praxismitarbeiter befragen.

Auskünfte durch
Inhaber und
Mitarbeiter

Bei der Anforderung von Unterlagen sind grundsätzlich die Grenzen des Ermessens einzuhalten. Die Vorlage der Unterlagen muss also zur Aufklärung des Sachverhalts erforderlich und die Maßnahme verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sein. Grundsätzlich handelt es sich bei der Anordnung zur Mitwirkung bei der Außenprüfung um einen Verwaltungsakt, der unter Beachtung der Ermessensgrenzen, im Zweifel auch mit Zwangsmitteln gemäß § 328 ff. AO durchgesetzt werden kann.

Anforderung von
Unterlagen

3.2 Buchführungsdaten

Erster Zugriffspunkt für den Außenprüfer sind jedoch bei Prüfung einer Arztpraxis in der Regel zunächst die Buchführungsunterlagen. Da die Buchführung in der Regel mithilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wird, besteht insoweit gemäß § 147 Abs. 6 AO das Recht des Außenprüfers „Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen“. Darüber hinaus kann verlangt werden, die Daten auf „maschinell verwertbaren Datenträgern“ zur Verfügung zu stellen (§ 147 Abs. 6 S. 2 AO).

PRAXISTIPP | Die Datenbestände von Berufsheimnisträgern sind so zu organisieren, dass bei einer zulässigen Einsichtnahme in die steuerlich relevanten Datenbestände keine geschützten Bereiche tangiert werden (vgl. FG Nürnberg 30.7.09, 6 K 1286/2008), was aufgrund effektiver interner Kontrollsysteme sowie der Vorgaben des Bundesdatenschutzgesetzes in der Praxis inzwischen in der Regel realisierbar ist.

3.3 Patientenunterlagen

Geht es um die konkrete Frage, ob ärztliche Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind oder nicht, ist die Auswertung von Patientenunterlagen zwingend. Hier tritt dann unweigerlich eine Kollision mit der ärztlichen Schweigepflicht auf (§ 9 MBO-Ä, § 203 StGB). Praktisch der noch immer relevanteste Anwendungsfall sind Behandlungen, die zugleich Heilbehandlungszwecken und kosmetischen Zwecken dienen können. Da § 4 Nr. 14 UStG einen Befreiungstatbestand normiert, trägt der Steuerpflichtige die objektive Beweislast für das Vorliegen einer Heilbehandlung (vgl. BFH 18.2.08, V B 35/06).

Erste Voraussetzung ist, dass überhaupt Aufzeichnungen geführt wurden, da andernfalls eine Überprüfung nicht möglich ist (FG Berlin-Brandenburg 5.12.17, 5 K 5266/15, Rz. 20). Da sowohl nach berufsrechtlichen (§ 10 MBO-Ä) als auch nach zivilrechtlichen Regelungen (§ 630f BGB) eine Pflicht zur Dokumentation der Behandlung besteht, sollte eine Patientenakte vorliegen:

- Sofern von der Möglichkeit zur Führung einer elektronischen Patientenakte Gebrauch gemacht wird, ist es auch für die Verwertung der Dokumentation bei einer Außenprüfung wichtig, dass Änderungen der Dokumentation den ursprünglichen Inhalt erkennen lassen.
- Wird noch eine Papierakte geführt, sind Radierungen unzulässig, das Überdecken von Eintragungen mit Korrekturfolien oder -flüssigkeiten jedenfalls problematisch, sofern das Reproduzieren der Ursprungseintragung die neue Eintragung zerstört (Rehborn/Gescher in: Erman, BGB, § 630f BGB, Rz. 8).

Während die Anforderungen an die vorgelegten Unterlagen bereits durch die berufs- und zivilrechtlichen Regelungen vorgegeben sind, stellt sich die Frage, in welchem Umfang dem Außenprüfer die Daten der Patientenakte mitgeteilt werden dürfen.

Organisation der Datenbestände von Berufsheimnisträgern

Elektronische Patientenakten oder Papierakten

PRAXISTIPP | Um Konflikte mit der ärztlichen Schweigepflicht zu vermeiden, werden häufig Tabellen mit Diagnoseschlüsseln nach ICD-10, abgerechnete Gebührenordnungspositionen der GoÄ oder Honorarvereinbarungen bzw. Rechnungen vorgelegt, um die Befreiung von der Umsatzsteuer darzulegen. Diese Unterlagen genügen – so die Rechtsprechung – jedoch ausdrücklich nicht (FG Berlin-Brandenburg 5.12.17, 5 K 5266/15, Rz. 20) Insbesondere differenziert die Gebührenordnung nicht zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Leistungen (BFH 4.12.14, V R 33/12, BFHE 248, 424, Rz. 20).

Weil der Arzt durch Vorlage ungeschwätzter Patientenunterlagen seine ärztliche Schweigepflicht verletzen würde, nimmt die FG-Rechtsprechung insoweit eine Abwägung der Interessen der Finanzverwaltung an der Ermittlung des Sachverhalts und dem Schutz des Vertrauensverhältnisses vor.

■ Vom RFH zum BFH

Während 1928 der RFH (V A 604/27) noch davon ausging, dass ein Arzt in einer Betriebsprüfung sämtliche Patientenunterlagen vorlegen muss, korrigierte der BFH diese Ansicht im Jahr 1957 dahingehend, dass ein Arzt bei einer gegen ihn eingeleiteten Betriebsprüfung die Vorlage der Patientenakte verweigern darf, soweit diese Angaben enthält, auf die sich sein Recht zur Auskunftsverweigerung erstreckt (BFH 11.12.57, II 100/53 U, BFHE 66, 225, Rz. 13). Weil dem Arzt ein uneingeschränktes Recht zur Auskunftsverweigerung zusteht, ist es mit dem Gesetz auch nicht vereinbar, wenn der Arzt zur Vorlage einer in einzelnen Teilen „verdeckten“ Patientenakte verpflichtet wird (BFH 11.12.57, II 100/53 U, BFHE 66, 225, Rz. 21).

Die Richter warfen auch die Frage auf, ob einem „vielbeschäftigten Arzt eine Mitwirkungspflicht in einem so weitgehenden Umfang überhaupt zugemutet werden“ kann (BFH a.a.O., Rz. 21). Die berechtigte Verweigerung der Vorlage der Patientenakte erlaube für sich auch keine Schätzung (BFH a.a.O., Rz. 26). Treten hingegen Mängel in der Buchführung auf, die eine Hinzuschätzung rechtfertigen, so stellt sich die Frage, ob es einem Arzt in diesem Fall möglich ist, sich durch Vorlage entsprechender Patientenunterlagen zur Wehr zu setzen. Anerkannt ist, dass der Arzt zur Wahrnehmung berechtigter Eigeninteressen Patientendaten weitergeben darf, da er ansonsten rechtlos dastehen würde (BGH 23.6.93, VIII ZR 226/92, NJW 93, 2371, 2372).

Gelöst hat der BFH diesen Zielkonflikt zwischen dem starken Eingriff in das Arzt-Patienten Vertrauensverhältnis durch Vorlage der Patientenunterlagen und der Mitwirkungspflicht des Arztes bei einer Außenprüfung durch eine Reduktion des Beweismaßes auf die „größtmögliche Wahrscheinlichkeit“ (BFH 23.3.11, X R 44/09, BStBl II 11, 884; BFH 4.12.14, V R 16/12). Die Sachverhaltsaufklärung ist seither auf Grundlage anonymisierter Patientenunterlagen durchzuführen (BFH 4.12.14, V R 33/12, BFHE 248, 424, Rz. 16). Diese Vorgaben gelten unabhängig davon, ob Ärzte in Einzelpraxis, Gemeinschaftspraxis, Praxismgemeinschaft oder in einer MVZ-GmbH tätig sind.

Diagnoseschlüssel,
Abrechnungsziffern
reichen nicht

Interessen-
abwägung

Lösung des
Zielkonflikts
durch den BFH

Aus diesen anonymisierten Patientenunterlagen müssen insbesondere folgende Angaben hervorgehen (FG Berlin-Brandenburg 5.12.17, 5 K 5266/15, Rz. 21):

- alle aus fachlicher Sicht für die derzeitige und künftige Behandlung wesentlichen Maßnahmen und deren Ergebnisse
- Anamnesen
- Diagnosen
- Untersuchungen
- Untersuchungsergebnisse
- Befunde
- Therapien und ihre Wirkungen
- Eingriffe und ihre Wirkungen
- Einwilligungen und Aufklärungen

4. Abschluss der Prüfung

Zum Abschluss der Prüfung findet regelmäßig – wie bei der Betriebsprüfung – eine Schlussbesprechung statt, sofern diese nicht ausnahmsweise entbehrlich ist oder ausdrücklich darauf verzichtet wird. Bei der Schlussbesprechung werden dann die dem Berater im Vorfeld zu übermittelnden strittigen Fragen erörtert.

Bei der Schlussbesprechung kann auch erwogen werden, zur Beseitigung von Unsicherheiten und Ungenauigkeiten bzgl. eines Sachverhalts eine „tatsächliche Verständigung“ zu treffen. Damit eine tatsächliche Verständigung wirksam geschlossen werden kann, muss aufseiten der Finanzverwaltung ein zur abschließenden Entscheidung über die Steuerfestsetzung befugter Amtsträger persönlich anwesend sein. Dies ist unproblematisch der Dienststellenleiter, der aber im Regelfall nicht anwesend sein wird. Eine tatsächliche Verständigung kann aber auch durch den entsprechenden Sachgebietsleiter des Veranlagungsbezirks oder des Sachgebietsleiters des Außenprüfungsdienstes unterzeichnet werden, wenn in dieser Stelle die Prüfungsfeststellungen auch ausgewertet und umgesetzt werden. Ein Mangel dieser Form kann nicht geheilt werden (BFH 28.7.93, XI R 68/92).

FAZIT | Die verfahrensrechtlichen Vorgaben der Umsatzsteuer-Sonderprüfung ähneln denen der Betriebsprüfung, wengleich insbesondere bei der Einleitung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung Besonderheiten bestehen. Um Konflikte mit der ärztlichen Schweigepflicht zu vermeiden, sollte frühzeitig der Dialog mit dem Prüfer aufgenommen werden, um die für die Durchführung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung erforderlichen Unterlagen entsprechend der Vorgaben des BFH vorbereiten zu können.

ZUM AUTOR | Dieser Beitrag wurde vom Autor nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst, sondern gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

Anonymisierte
Patientenunterlagen

Schlussbesprechung

Tatsächliche
Verständigung