Bachelorarbeit

Umsatzsteuerbefreiung von ärztlichen Heilbehandlungen im Spiegel der 90-jährigen Umsatzsteuergeschichte

von
Lisanne Leder

Erstauflage

Diplomica Verlag 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 95820 061 6

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Leseprobe

Textprobe:

Kapitel 2.2.2, Das Umsatzsteuergesetz 1919:

Da der Finanzhaushalt weiterhin nicht ausreichend gedeckt werden konnte und die Inflations-rate immer mehr anstieg, wurde u. a. mit dem UStG vom 24. Dezember 1919 der Regelsatz der Umsatzsteuer auf 1,5 % verdreifacht und die Steuerpflicht auf die Umsätze der freien Berufe ausgedehnt. Somit unterlagen die Umsätze aller selbstständigen Erwerbstätigen der Umsatzbesteuerung. Seitens der Vertreter von Industrie, Handel und Handwerk sowie der Finanzverwaltung bestand kein Grund, die Leistungen der freien Berufe anders zu behandeln als die Leistungen der übrigen Wirtschaftszweige. Dennoch versuchten die Angehörigen der freien Berufe immer wieder in den folgenden Umsatzsteuerreformen ihr Interesse einer Umsatzsteuerbefreiung durchzusetzen, mit der Begründung, dass deren geistige Leistungen mit Waren gleichgesetzt werden. Der Gesetzgeber war allerdings der Auffassung, dass es sich auch bei wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten um einen Erwerb handelte und stellte in diesem Zusammenhang den Grundsatz der Allgemeinheit dieser Umsatzsteuer in den Vordergrund.
Im § 1 UStG 1919 hieß es:

‘Der Umsatzsteuer unterliegen: 1. Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbstständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt. Als gewerbliche Tätigkeit gelten für dieses Gesetz auch die Urerzeugung und der Handel. Die Steuerpflicht wird weder dadurch ausgeschlossen, dass die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder ein Verein, eine Gesellschaft oder eine Genossenschaft, die nur an die eigenen Mitglieder liefern, die Tätigkeit ausüben, noch dadurch, dass die Leistung auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;[…]’.
Der Gesetzgeber verließ mit dieser Vorschrift den Gewerbebegriff und stellte stattdessen auf die geschäftliche oder berufliche Tätigkeit ab. Das Ziel der Gesetzgebung lag hierfür in der Einbeziehung aller Tätigkeitsarten des Wirtschaftslebens in die Besteuerung.
2.2.3, Die wirtschaftliche Entlastung der Krankenkassen:
Ursprünglich war im UStG 1919 eine voll umfängliche Umsatzsteuerpflicht der Ärzte angedacht, die eben auch die freien Berufe in die Umsatzsteuerpflicht einbezog.
In der dritten Lesung des UStG 1919 wurde dennoch nach erneuter Antragstellung, die von allen Parteien unterstützt wurde, einer Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen der Kranken-kassen und sonstigen Versicherungsträger für die Sozialversicherung zugestimmt, ‘[…] weil man eine Erhöhung der den Ärzten von den Krankenkassen zugebilligten Gebührensätze und damit neue Tarifkämpfe befürchtete und die finanzielle Lage der Krankenkassen besonders schlecht sei. Die Besteuerung ist steuertechnisch nicht unbedenklich, weil sie die einheitliche Steuerpflicht des Arztes durchbricht, der nun mit einem Teil seiner Einkünfte umsatzsteuerfrei ist’.

Der Grundgedanke der weiter bestehenden Umsatzsteuerbefreiung für ausschließlich ärztliche und ähnliche Hilfeleistungen, die von den Krankenkassen getragen wurden, lag demzufolge in der wirtschaftlichen und finanziellen Entlastung der Versicherungsträger. Dabei handelte es sich um die reichsgesetzlichen Krankenkassen, welche die allgemeine Orts-, Land-, Betriebs- und Innungskrankenkasse darstellten. Die knappschaftliche Krankenkasse sowie Ersatzkassen und zugelassene Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit standen den reichsgesetzlichen Krankenkassen in der Beziehung gleich. All diese galten als Leistungsberechtigte, die für die Honorare der ärztlichen Leistungen für die versicherten Personen aufkamen. Dabei war es unerheblich, ob ein Pflichtversicherungsverhältnis oder eine freiwillige Krankenversicherungs-mitgliedschaft bestand. Der Arzt oder ein Subjekt, welches ähnliche Hilfeleistungen ausübte, nahm in diesem Zusammenhang die Stellung als Leistungsverpflichteter gegenüber den Patienten ein. Darüber hinaus waren auch ärztliche Behandlungen und ähnliche Hilfeleistungen an Kriegsgeschädigte und deren Hinterbliebene von der Umsatzsteuer befreit.
Die steuerbefreiende Vorschrift nach § 2 Nr. 9 UStG 1919 lautete:

‘Von der Besteuerung sind ausgenommen: […] ärztliche und ähnliche Hilfeleistungen, soweit die Entgelte für sie von den reichsgesetzlichen Krankenkassen und knappschaftlichen Krankenkassen zu zahlen sind’.
Aufgrund der vorgesehenen Entlastung der Krankenkassen wurde für die Umsatzsteuerbefreiung der Heilbehandlungen die kassenmäßige Kostenübernahme vorausgesetzt. Die Behandlungen der Patienten waren durch approbierte Ärzte und ärztliches Hilfspersonal zu erbringen, die im Sinne des § 122 RVO über besondere Fachkunde verfügten. Die Beherbergung und Beköstigung der Patienten stellten jedoch keine umsatzsteuerbefreiten Leistungen dar. Ähnliche Hilfeleistungen hingegen, die von Bader, Hebammen, Heildiener, Heilgehilfen, Krankenwärter, Masseure sowie Zahntechniker auf ärztliche Anordnung erbracht wurden, waren ebenso von der Umsatzsteuerpflicht nach § 122 RVO befreit.
Weiterhin waren auch die Lieferungen von Arzneimitteln durch Apothekenbesitzer oder Apothekenverwalter an Arztpraxen als ähnliche Hilfeleistungen, von der Umsatzsteuer befreit. Der Reichsfinanzhof wies in seinem Urteil vom 12. Dezember 1922 auf die Umsatzsteuer-pflicht von Auslagen eines praktizierenden Arztes für Arzneimittel und Verbandstoffe hin, die er in seinem Namen zur Verabreichung mehrerer Patienten aus der Apotheke bezog.
Der Reichsfinanzhof war weiterhin der Auffassung, dass zum steuerpflichtigen Entgelt im Sinne des § 8 UStG 1919 alles gehörte, was der Leistungsempfänger zahlte, um die Leistung in Anspruch nehmen zu können und was der Leistende aufwenden musste, um die Leistung durchführen zu können. Die Auslagen des Arztes wurden mit den Auslagenpauschsätzen eines Rechtsanwalts verglichen, dessen Umsatzsteuerpflicht vom Reichsfinanzhof bestätigt wurde. Auf Grundlage dieser Charakteristika wurde das Umsatzsteuergesetz in seinen Grundlagen in den darauffolgenden Jahren immer weiter ausgebaut.
2.2.4, Die Umsatzsteuer im wirtschaftlichen Aufschwung Deutschlands:

Die Umsatzsteuer galt als wichtigste Einnahmequelle des Staates. Durch die proportionale

Anpassung der Umsatzsteuer an dem fallenden Geldwert und den Erlass von Steuernotverordnungen ergaben sich die in den darauffolgenden drei Jahren um jeweils 0,5 % steigenden Regelsätze der Umsatzsteuer. Im Jahr 1923 erreichte dieser im Rahmen der zweiten Steuernotverordnung den höchsten Umsatzsteuersatz mit 2,5 % in der Weimarer Republik. Weiterhin griff der Staat mit dieser Notverordnung erstmalig in das privatrechtliche Verhältnis zwischen Ärzten und Kassen ein, indem ein Reichsausschuss für Ärzte und Krankenkassen gegründet und eine Richtlinie über die Zulassung zum Kassenarzt erlassen wurde.
Mit der Einführung der Rentenmark durch die Währungsreform 1923 und die stabilisierende Wirkungen der Steuernotverordnungen konnte die vorherrschende Inflation zunächst gemildert werden. Das Reich erhielt dadurch kurzzeitig finanzielle Stabilität, die einen Aufbau der staatlichen Finanzen ermöglichte. Im Rahmen des Dawes-Plans wurde die Rentenmark im August 1924 durch die Reichsmark abgelöst, da diese durch Gold und wertbeständige Finanzmittel gedeckt war und somit Währungsstabilität garantiert werden konnte. Zur Förderung der deutschen Wirtschaft wurde im Dawes-Plan außerdem eine internationale Anleihe in Höhe von 800 Millionen Goldmark beschlossen. In den darauffolgenden Jahren kam es zur Aufnahme weiterer Auslandsanleihen, um den wirtschaftlichen Aufschwung Deutschlands zu ermöglichen. Die vorübergehende Krisenbewältigung führte bis 1926 zu einer auf mehreren Gesetzesänderungen basierende Senkung des Regelsteuersatzes der Umsatzsteuer auf 0,75 %. Da eine Abschaffung der Umsatzsteuer nicht in Betracht gezogen wurde, wird ersichtlich, dass der ursprüngliche Gedanke zur Einführung der Umsatzsteuer nicht ausschließlich in der Bewältigung der Kriegs- und Krisenfinanzierung lag.
Der wirtschaftliche Aufschwung spiegelte sich im Wachstum der produzierenden Industrie und der Landwirtschaft sowie in der Vollbeschäftigung wider, der überwiegend durch große Auslandsanleihen finanziert wurde. Diese stellten allerdings kurzfristige Anleihen dar, die jederzeit abgerufen werden konnten. Im Oktober 1929 brach die Weltwirtschaftskrise durch den Börsencrash in New York aus, die zu Massenarbeitslosigkeit in Deutschland führte. Weiterhin wurde auch in der Sitzung des Kabinetts Müller II vom 12. Dezember 1929 auf die Entwicklung des Haushaltsdefizites in Höhe von 330 Millionen Reichsmark hingewiesen. Die Verabschiedung des Reichshaushalts für die Jahre 1930 und 1931 galt als schwierigste Hinterlassenschaft der Großen Koalition, bei der das bestehende Defizit durch Kreditaufnahmen und Erschließung neuer Steuerquellen gemindert werden sollte. Hierzu wurde auch der allgemeine Umsatzsteuersatz von 0,75 % auf 0,85 % zum 1. April 1930 erhöht.
2.2.5, Das UStG 1932 nach der Neuregelung des Ärztevergütungssystems:

Durch die vierte Notverordnung vom 8. Dezember 1931 erhielt der kassenärztliche Dienst eine Neuregelung, welche zur Schaffung von Kassenärztlichen Vereinigungen beitrug. Hierzu hieß es in der vierten Notverordnung Teil V § 1:
‘(1) Der kassenärztliche Dienst wird durch schriftlichen Vertrag der Krankenkassen und Ärzte geregelt.
(2) Zu diesem Zwecke schließen die Krankenkassen (Kassenverbände, Kassenvereinigungen) und die beteiligten kassenärztlichen Vereinigungen Gesamtverträge. […]’.

Seitdem stellte der Arzt seine einzelnen Leistungen an die Versicherten nicht mehr der Krankenkasse in Rechnung. Stattdessen zahlte die Krankenkasse eine nach bestimmten Sätzen er-rechnete Gesamtvergütung mit befreiender Wirkung an die kassenärztliche Vereinigung. Diese verteilte die Gesamtvergütung an die ihr angeschlossenen Ärzte. Die Verteilung erfolgte dabei nach einem mit der Krankenkasse vereinbarten Maßstab unter Zugrundelegung von Abrechnungen, die die Ärzte eingereicht hatten.
Es stellte sich die Frage, ob trotz der Zwischenschaltung der kassenärztlichen Vereinigung eine Umsatzsteuerbefreiung von ärztlichen Hilfsleistungen gewährt werden konnte. Im § 2 Nr. 13 UStG 1932 war die Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Hilfeleistungen wie folgt geregelt:
‘Von der Besteuerung sind ausgenommen: […] 13. Die ärztlichen und ähnlichen Hilfe-leistungen, die Lieferungen von Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln, soweit Entgelte dafür von den reichsgesetzlichen Versicherungsträgern, den Krankenkassen der selbstständigen Handwerker und Gewerbetreibenden sowie den Ersatzkassen (§§ 503ff. der Reichsversicherungsordnung) zu zahlen sind. Dasselbe gilt auch für Heilanstalten und Krankenhäuser, soweit sie das Heilverfahren im Auftrag von reichsgesetzlichen Versicherungsträgern durchführen’.
Der Reichsfinanzhof hat am 15. Oktober 1935 durch das Urteil V A 483/35 entschieden, dass die Steuerfreiheit für ärztliche Hilfeleistungen auch dann gegeben war, wenn aufgrund einer Rechtsverordnung zwischen dem Arzt als Leistungsverpflichteter und dem Versicherungsträger eine kassenärztliche Vereinigung stand.
Das Umsatzsteuergesetz von 1932 bewirkte weiterhin eine erneute Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 0,85 % auf 2 % zum 1. Januar 1932.
2.3, Umsatzsteuerliche Entwicklung unter dem Nationalsozialismus:
Durch die Ernennung von Adolf Hitler zum Reichskanzler am 30. Januar 1933 und den da-rauf¬¬folgenden Aufstieg des Nationalsozialismus wurde der Weimarer Republik ein Ende gesetzt. Die Gewaltenteilung wurde aufgehoben und durch die Zerschlagung der Länder zentralisierte sich die Macht ausschließlich in Berlin. Die bisherige steuerpolitische Zielsetzung der Finanzierung von staatlichen Tätigkeiten bezüglich der Bewältigung der Kriegsfolgen und Weltwirtschaftskrise wechselte durch die Machtergreifung Hitlers in die wirtschaftspolitische Richtung, um die Wirtschaft anzukurbeln und aufzurüsten. Demnach war die Politik zum einen auf die Verringerung der Arbeitslosenquote und Steigerung des Volkseinkommens aus-gerichtet. Zum anderen sollte die Industrie durch Investitionen und Rüstungsvorhaben gestärkt werden, dessen Produktionstätigkeit durch die Wirtschaftskrise um mehr als die Hälfte im Vergleich zum Jahr 1928 gesunken war.
Durch die Reinhardtsche Steuerreform von 1934 geriet das Steuerrecht zunehmend unter den Einfluss der nationalsozialistischen Ideologie, worin zugleich auch der Kernpunkt der Steuer-reform bestand. Dazu wurde die Steuerverwaltung ausgebaut und ihre Stellung gegenüber den Steuerpflichtigen verstärkt. Aus der nachstehenden Tabelle wird ersichtlich, dass die Umsatzsteuer in den Rechnungsjahren 1932 bis 1935 nahezu die Hälfte des gesamten Steuer-aufkommens des Reiches betrug.
An den Grundzügen des alten Staates der Weimarer Republik wurde unter nationalsozialistischer Regierung auch weiterhin festgehalten. Denn im Fortbestand des bisherigen Steuer-systems lag

eine wichtige Voraussetzung für die Sicherung der Herrschaft. Dabei wurden die Elemente des alten Staates, wie das Steuersystem, die Vertragstreue, das Zivilrecht und das Recht auf Eigentum bewahrt. Denn ohne diese hätte das privatwirtschaftliche System nicht funktionieren können. Der Regelsatz für die Umsatzsteuer blieb unverändert bei 2 %. Um die umsatzsteuerlichen Erträge im bisherigen Aufkommen auch künftig sichern zu können, wurden u. a. die Steuerbefreiungsvorschriften der §§ 2 und 3 des bisherigen UStG 1932 im § 4 UStG eingeschränkt und zusammengefasst. Die Umsatzsteuerbefreiung von ärztlichen und ähnlichen Leistungen waren im § 4 Nr. 11 UStG 1934 geregelt:
‘Von den unter § 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: […] 11. Die ärztlichen und ähnlichen Hilfeleistungen, die Umsätze von Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln, soweit Entgelte dafür von den reichsgesetzlichen Versicherungsträgern, den Ersatzkassen im Sinn der Reichsversicherungsordnung, den Krankenkassen der selbstständigen Handwerker und Gewerbetreibenden und den Landes- und Bezirksfürsorgeverbänden zu zahlen sind. Dasselbe gilt auch für Heilanstalten und Krankenhäuser, soweit sie das Heilverfahren im Auftrag der reichsgesetzlichen Versicherungsträger, der Ersatzkassen im Sinn der Reichsversicherungsordnung und der Landes-und Bezirksfürsorgeverbände durchführen’.
An dieser Vorschrift ist erkennbar, dass die Befreiung der ärztlichen und ähnlichen Hilfeleistungen weiterhin auch unter nationalsozialistischer Regierung aufgrund der wirtschaftlichen Entlastung der Krankenkassen gewährt wurde.