

# Umsatzsteuer bei zahnärztlichen Gutachten



Dr. Andreas Laux ist Steuerberater in der Mainzer Kanzlei Dr. Jost & Dr. Laux Steuerberater, Spezialkenntnisse: Heilberufe

## Gliederung

1. Mitwirkungspflicht
2. Grundsatz: Zahnarztleistungen sind umsatzsteuerfrei
3. Umsatzsteuerpflichtige Gutachten
4. Beispiele und Einzelfallentscheidungen
5. Einheitlichkeit der Unternehmenschaft im Umsatzsteuerrecht



## 1. Mitwirkungspflicht

Aus bereits abgerechneten Leistungen im Nachhinein die Umsatzsteuer heraus zurechnen und an das Finanzamt abzuführen, das kann teuer werden. Insbesondere wenn es sich um mehrere Jahre handelt und 6 Prozent p.a. Verzinsung zusätzlich an das Finanzamt zu zahlen sind.

Im Zusammenhang mit der Erstellung von Gutachten sind folgende Mitwirkungspflichten des Zahnarztes/der Zahnärztin<sup>1</sup> von erheblicher Bedeutung:

- a) soweit möglich eindeutige Kennzeichnung auf den Belegen zwecks Zuordnung der Kosten zu den konkreten zahnärztlichen Leistungen (z.B. Kosten, die ausschließlich zur Erstellung eines Gutachtens entstanden sind)
- b) eindeutige Kennzeichnung der zahnärztlichen Leistungen als nachweisbare Voraussetzung der Umsatzsteuerbefreiung; d.h. die nachprüfbare, einzel-fallbezogene Dokumentation der medizinischen bzw. therapeutischen Indikation. Die fehlende Bereitschaft hierzu bzw. die Berufung auf die zahnärztliche Schweigepflicht kann zur Umsatzsteuerpflicht der Umsätze führen<sup>2</sup>!

Zudem ist der Steuerberater auf die Mitwirkung des Zahnarztes in großem Maße angewiesen, da bei der Erstellung der Finanzbuchführung bzw. der Aufzeichnungen für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung alleine anhand der bloßen Zahlungseingänge sowie Kostenrechnungen nicht festgestellt werden kann, um welche konkrete Leistung es sich handelt und wie sie daher umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen ist<sup>3</sup>.

## 2. Grundsatz:

**Zahnarztleistungen sind umsatzsteuerfrei**  
Grundsätzlich sind die Zahnarztleistungen gem. § 4 Nr. 14a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Zentrale Voraussetzungen sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sowie der Nachweis einer entsprechenden Befähigung, Katalogberufe gem. § 4 Nr. 14a UStG sowie „ähnliche heilberufliche Tätigkeiten“. Die Heilbehandlung – auch die so genannte IGeL-Leistung – ist ausdrücklich nur dann umsatzsteuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, also Vorbeugung, Diagnose, Behandlung, Heilung; in diesem kausalen Zusammenhang auch z.B. Gutachten oder Atteste für ein Gericht oder einen Sozialversicherungsträger<sup>4</sup>. Zahlt die Gesetzliche Krankenversicherung die Kosten für die zahnärztliche Leistung,

<sup>1</sup>Im folgenden wird aus Vereinfachungsgründen der Begriff „Zahnarzt“ auch gleichbedeutend für den Begriff „Zahnärztin“ genutzt

<sup>2</sup>vgl. analog BFH v. 28.09.2007-VB 7/06-BFH/NV 2008 S. 122 / vgl. analog FG Rheinland-Pfalz vom 14.12.2004-2K2588/04

<sup>3</sup>In bestimmten Fällen könnte es sogar sein, dass die Patientenkartei durch die Finanzverwaltung beschlagnahmt wird, da die Aufzeichnungen eines Zahnarztes regelmäßig einen weniger persönlich empfindlichen Bereich des Patienten betreffen als jene von Ärzten anderer Fachbereiche

<sup>4</sup>in Auslegung EuGH-Urteil vom 14.09.2000 Rs. C-384/98, UR S. 342

ist i.d.R. von der Umsatzsteuerfreiheit der entsprechenden ärztlichen Leistung auszugehen, weshalb von der Indizwirkung der Versicherungsleistung gesprochen wird<sup>5</sup>.

Auf die Besonderheit der zahnärztlichen Leistung im Zusammenhang mit der Herstellung von Zahnersatz (Prothetik) in einem eigenen Labor des Zahnarztes ist hinzuweisen, da diese Leistungen der Umsatzsteuer mit dem ermäßigten Steuersatz unterliegen<sup>6</sup>.

### 3. Umsatzsteuerpflichtige Gutachten

Umsatzsteuerpflichtig ist die Erstellung eines zahnärztlichen Gutachtens, wenn das Hauptziel der Leistung nicht der Schutz inkl. Aufrechterhaltung oder die Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern wenn das Gutachten vielmehr als Voraussetzung bzw. als Grundlage einer Entscheidung, die Rechtswirkung erzeugt, erstellt wird<sup>7</sup>.

Daran ändert auch nichts, wenn argumentiert wird, dass das Gutachten mittelbar zum Schutz der Gesundheit des Patienten dient<sup>8</sup>. Maßgeblich ist der Hauptzweck des Gutachtens. Liegt der Hauptzweck in der Erfüllung einer gesetzlich oder vertraglich vorgesehenen Bedingung für die Entscheidungsfindung eines Dritten – und steht damit kein therapeutisches Ziel im Vordergrund – dann ist die Erstellung des Gutachtens umsatzsteuerpflichtig.

### 4. Beispiele und Einzelfallentscheidungen

Umsatzsteuerpflichtig, da kein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, sind u.a. folgende gutachterliche Leistungen<sup>9</sup>:

- Gutachten zum Zwecke der Kostenübernahme durch die Krankenversicherung
- Gutachten für den medizinischen Dienst der Krankenversicherung
- Dokumentationshonorare für Medikamentenerprobung
- Berufsauglichkeitsgutachten
- Gutachten in ärztlichen Kunstfehlerverfahren
- Begutachtungen im Bereich der Erwerbsminderungsrenten
- Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von

Rehabilitationsleistungen im Rahmen eines Rentenverfahrens

- Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Schadensersatzprozessen
- Gutachten zur Verfolgung von Schadensersatzansprüchen
- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse
- Vertragsgutachten zur Klärung, ob die Therapie die Voraussetzungen für die Durchführung zu Lasten der gesetzlichen Krankenkassen erfüllt

### 5. Einheitlichkeit der Unternehmerschaft im Umsatzsteuerrecht

Im Umsatzsteuerrecht werden sämtliche Umsätze zusammengefasst, d.h. zu den umsatzsteuerpflichtigen zahnärztlichen Umsätzen kommen gegebenenfalls noch weitere umsatzsteuerpflichtige Umsätze hinzu, z.B. im Rahmen eines Gewerbebetriebes (Umsätze durch Lieferung von Strom aus eigener Photovoltaikanlage, Lieferung von elektrischen Zahnbürsten oder Zahnpflegemittel) oder im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Schnell sind dadurch insgesamt die Grenzen gemäß § 19 UStG zur so genannten „Kleinunternehmerschaft“ überschritten. Das bedeutet, wenn die steuerpflichtigen Umsätze insgesamt, zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer, den Betrag von € 17.500,00 im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten haben, dann wird die Umsatzsteuer auf diese Umsätze im laufenden Kalenderjahr erhoben. Bei Unterschreiten dieser Grenze im Vorjahr wird gem. § 19 UStG im laufenden Kalenderjahr keine Umsatzsteuer erhoben, es sei denn, im laufenden Kalenderjahr werden diese umsatzsteuerpflichtigen Umsätze, zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer, den Betrag von € 50.000,00 voraussichtlich übersteigen.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass diese Ausführungen keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben und keine Haftung übernommen werden kann. Die individuelle Beratung durch den Steuerberater ist zu empfehlen.

Dipl.-Kfm. Dr. Andreas Laux  
Steuerberater, Mainz

<sup>5</sup>vgl. Abschnitt 4.14.1 Abs. 3 Satz 2 UStAE

<sup>6</sup>§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG

<sup>7</sup>vgl. EuGH-Urteil vom 20.11.2003 Rs. C-212/01

<sup>8</sup>vgl. BFH-Beschluss vom 31.07.2007 – V B 98/06 i.V.m. Urteil des FG München – 14 K 5092/04

<sup>9</sup>vgl. OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 16.09.2011 S 7170 A – 63 – St 112, Anlage