

# Umsatzsteuer bei Zahnärzten und Kieferorthopäden

## Teil 1 von 2



*Dr. Andreas Laux ist Steuerberater in der Mainzer Kanzlei Dr. Jost & Dr. Laux Steuerberater ([www.stb-jost-laux.de](http://www.stb-jost-laux.de)).  
Spezialkenntnisse: Ärzte, Zahnärzte, sonstige Heilberufe.*

### Gliederung

**In der vorliegenden Ausgabe erscheinen die Punkte 1 bis 4 des Aufsatzes:**

1. Mitwirkungspflicht
2. Grundsatz: Arztleistungen sind umsatzsteuerfrei
3. Umsatzsteuerfreie und -pflichtige Zahnarztleistungen
4. Umsatzsteuer und Gold

**In der nächsten Ausgabe erscheint mit den Punkten 5 bis 8 die Fortsetzung dieses Aufsatzes:**

5. Vorsteuerabzug
6. Internationale Leistungen
7. Einheitlichkeit der Unternehmenschaft im Umsatzsteuerrecht
8. Sachleistungs- und Dienstleistungsprinzip

## 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.

Folgende Mitwirkungspflichten treffen den Zahnarzt<sup>1</sup>:

- a) eindeutige Kennzeichnung und Zuordnung der Kosten in der Finanzbuchführung zu den konkreten zahnärztlichen Leistungen (zum Beispiel zu den Laborleistungen oder zu den sogenannten „Leistungen am Stuhl“)
- b) eindeutige Kennzeichnung der ärztlichen Leistungen als nachweisbare Voraussetzung der Umsatzsteuerbefreiung, das heißt die nachprüfbar, einzelfallbezogene Dokumentation der medizinischen Indikation. Die fehlende Bereitschaft hierzu beziehungsweise die Berufung auf die ärztliche

Schweigepflicht kann zur Umsatzsteuerpflicht der Umsätze führen<sup>2</sup>. Die Patientenkartei eines Zahnarztes, dem Steuerhinterziehung seitens der Finanzbehörden vorgeworfen wird, kann gemäß Beschluss des LG Koblenz vom 31.03.1983 – 8 Qs 3/83 als Beweismittel beschlagnahmt werden, da die Aufzeichnungen eines Zahnarztes regelmäßig einen weniger persönlich empfindlichen Bereich des Patienten betreffen als jene von Ärzten anderer Fachbereiche.

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

## 2. Grundsatz: Arztleistungen sind umsatzsteuerfrei

Grundsätzlich sind zunächst einmal die Arztleistungen gemäß § 4 Nr. 14a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Zentrale Voraussetzungen sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sowie der Nachweis einer entsprechenden Befähigung (Katalogberufe gemäß § 4 Nr. 14a UStG sowie „ähnliche heilberufliche Tätigkeiten“). Die Heilbehandlung ist ausdrücklich nur dann umsatzsteuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (Vorbeugung, Diagnose, Behandlung, Heilung); das gilt auch für die sogenannte IGeL-Leistungen. Keine Heilbehandlungsleistungen der Ärzte und daher umsatzsteuerpflichtig sind beispielsweise (vgl. Abschnitt 4.14.1 Abs. 5

UStAE) die schriftstellerische oder wissenschaftliche Tätigkeit, die Vortrags- / Lehrtätigkeit (auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen einer Fortbildung gehalten wird)<sup>3</sup>, die Lieferung von Hilfsmitteln (Kontaktlinsen, Schuheinlagen usw.), die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten und nicht medizinisch indizierte, zum Beispiel aus rein kosmetischen Gründen durchgeführte Maßnahmen (wie zum Beispiel Anbringung von Zahnschmuck). Zu den oben erwähnten, grundsätzlich umsatzsteuerfreien „ähnlichen heilberuflichen Tätigkeiten“ gehören auch die im Auftrag eines Zahnarztes erbrachten Leistungen des Dental-Hygienikers<sup>4</sup>.

## 3. Umsatzsteuerfreie und -pflichtige Zahnarztleistungen

Speziell für Zahnärzte sind die Leistungen in umsatzsteuerfreie und in umsatzsteuerpflichtige Leistungen im § 4 Nr. 14a UStG i. V. m. Abs. 4.14.3 UStAE geregelt. Demnach sind die Leistungen der Prophylaxe grundsätzlich umsatzsteuerfrei, ebenso die konservierende Heilkunde (im Wesentlichen die Füllungstherapie), die Parodontologie, die zahnärztliche Chirurgie (zum Beispiel auch das Setzen von Implantaten) sowie die kieferorthopädische Behandlung. Letztere sogar auch dann, wenn die hierzu benötigten Apparate (Zahnsparren) in der Praxis des Kieferorthopäden hergestellt worden sind.



Hingegen ist die vom Zahnarzt oder von einem angestellten Zahntechniker selbst durchgeführte Herstellung prothetischer Hilfsmittel wie Inlays, Onlays, Veneers, Kronen und Zahnersatz im eigenen Labor oder im sog. CEREC-Verfahren grundsätzlich mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG steuerpflichtig. Anders als bei der Leistung des Kieferorthopäden wurde hier vom Gesetzgeber der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung durchbrochen.

Wird die Prothetik in einem Fremdlabor hergestellt und an den Zahnarzt geliefert, dann ist der „Prothetikumsatz“ des Zahnarztes umsatzsteuerfrei. Überlässt

der Zahnarzt dem Fremdlabor aus seinen Beständen Material zur bestimmungsgemäßen Herstellung der Prothetik, ist die Lieferung der Zahnprothesen durch den Zahnarzt hinsichtlich des bereitgestellten Materials anteilig umsatzsteuerpflichtig.

nach der Gebührenordnung berechnet der Zahnarzt Pauschbeträge oder gesondert die tatsächlich entstandenen Kosten für zum Beispiel nicht individuelle hergestellte provisorische Kronen, Abformmaterial zur Herstellung von Kieferabdrücken, Material für die direkte (nicht indirekte!) Unterfütterung von Zahnprothesen usw. (Abschnitt 4.14.3 Abs. 5 UStAE), so erfolgt diese Leistung umsatzsteuerfrei.

## 4.

# Umsatzsteuer und Gold

Gold ist einer der möglichen Rohstoffe zur Herstellung von Zahnersatz. Sowohl bei dem Verkauf von Schrottgold an einen Unternehmer als auch bei dem Einkauf von Gold mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel, in Rohform oder als Halbzeug (aus Position 7108 des Zolltarifs) und von Goldplattierungen mit einem Goldfeingehalt von mindestens 325 Tausend-

stel (aus Position 7109 des Zolltarifs) gelten seit dem 01.01.2011 die Regelungen der Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft gem. § 13b Abs. 2 Nr. 7 und 8 UStG. In diesen Fällen ist eine Rückfrage beim Goldlieferanten empfehlenswert. Selbst sog. Kleinunternehmer gem. § 19 UStG sind hier zur Abfuhr der Umsatzsteuer an das Finanzamt verpflichtet.

<sup>1</sup> Im folgenden werden die Begriffe „Zahnarzt“, „Arzt“ oder „Kieferorthopäde“ auch gleichbedeutend für die Begriffe „Zahnärztin“, „Ärztin“, oder „Kieferorthopädin“ genutzt

<sup>2</sup> vgl. BFH v. 22.02.2006-VB 30/05-BFH/NV 2006 S. 1168

vgl. BFH v. 28.09.2007-VB 7/06-BFH/NV 2008 S. 122

vgl. FG Rheinland-Pfalz vom 14.12.2004-2K2588/04

<sup>3</sup> Umsatzsteuerfreiheit kann hier evtl. gem. § 4 Nr. 21 UStG gegeben sein

<sup>4</sup> vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2001, V R 54/03, BStBl 2005 II S. 106

<sup>5</sup> zum Widerspruch zu § 20 SGV V hat die Finanzverwaltung bisher noch nicht Stellung genommen