

Die Umsatzsteuer in der Zahnarztpraxis

Wenn in vielen Zahnarztpraxen die Umsatzsteuer keine Rolle spielt, dann liegt das daran, dass zahnärztliche Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei sind. Da aber nicht alle beruflichen Tätigkeiten des Zahnarztes unter diese Befreiung fallen, ist eine genauere Analyse der in der Zahnarztpraxis erbrachten Umsätze ratsam.

// Medizinische Heilbehandlung

Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG betrifft nur die zahnärztlichen Heilbehandlungen. Hierunter fallen alle Tätigkeiten, die zwecks Vorbeugung, Diagnose, Behandlung bzw. Heilung von Krankheiten bei Menschen vorgenommen werden. Hierzu gehören sicherlich klassische Behandlungsmaßnahmen wie O1-Befund, PAR-Behandlungen, Zahnsteinentfernungen oder Füllungen. Ebenso die zahnärztlichen Behandlungen beim Einsetzen von Zahnersatz oder von Implantaten.

Die berechenbaren Materialkosten in Zusammenhang mit der zahnärztlichen Behandlung sind umsatzsteuerlich wie das Behandlungshonorar zu beurteilen. Berechnete Kosten für Abdruckmaterialien (Alginat, Hydrokolloid o.ä.), nicht individuell hergestellte Provisorien, Material für die direkte Unterfütterung von Prothesen und Versandkosten für Abdrücke sind demnach umsatzsteuerfrei.

Umsatzsteuerpflichtig sind dagegen solche Tätigkeiten des Zahnarztes, die nicht medizinisch indiziert sind, z.B. aus rein kosmetischen Gründen durchgeführte Maßnahmen wie Bleaching, Anbringen von Zahnschmuck oder Ähnliches. Hier gilt der Regelsteuersatz von derzeit 19%.

Das entscheidende Abgrenzungsmerkmal ist also, ob Behandlungen dem Schutz der Gesundheit eines Patienten dienen oder nicht. Nicht relevant für die Umsatzsteuerbefreiung ist dagegen die Frage, ob die Behandlungsleistung von einer Krankenkasse erstattet bzw. bezuschusst wird. Die privat bezahlte PZR ist eine umsatzsteuerfreie Heilbehandlung. Das Finanzamt schließt dagegen manchmal aus dem Umstand, dass Krankenkassen eine Leistung nicht bezahlen, auf eine fehlende medizinische Indikation.

Entsprechend diesen Grundsätzen unterliegen wissenschaftliche oder schriftstellerische Tätigkeiten eines Zahnarztes (Honorare für Vorträge, Fachartikel etc.) ebenso der Umsatzsteuer wie das Erstellen von Gutachten für Versicherungen oder Gerichte. Und natürlich ist auch der Verkauf von Mundhygieneartikel im Prophylaxeshop mit 19 % umsatzsteuerpflichtig.

// Steuerpflicht des Eigenlabors

Von der Umsatzsteuerbefreiung des 4 Nr. 14 UStG explizit ausgenommen ist die Lieferung bzw. Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, wenn diese im Eigenlabor der Zahnarztpraxis hergestellt wurden. Der Begriff der Zahnprothesen ist weit auszulegen und umfasst in erster Linie Brücken, Kronen (auch individuell hergestellte Provisorien), Inlays, Onlays und Veneers. Daneben zählen auch im Eigenlabor gefertigte Funktionslöffel, Modelle, Bisschablonen und –wälle dazu, sofern sie in Zusammenhang mit Zahnprothetik stehen.

Die im Eigenlabor erstellte Zahnprothetik unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Dies gilt im Übrigen auch für Zahnersatz, der mit dem CEREC hergestellt wird. Die Nutzung der intraoralen Kamera des CEREC für diagnostische Zwecke ist hingegen als Teil der Heilbehandlung umsatzsteuerbefreit. (CEREC)

Die Finanzverwaltung sieht übrigens auch die Materialbeistellung, also das Überlassen von Gold oder Zähnen an Fremdlabore, als umsatzsteuerpflichtigen Vorgang.

// Überlassung von kieferorthopädischen Apparaten

Die Lieferung von kieferorthopädischen Apparaten, die im Eigenlabor des Zahnarztes oder Kieferorthopäden erstellt werden, ist dem Wortlaut des UStG zwar umsatzsteuerpflichtig. Bei der Überlassung von Zahnspangen und Vorrichtungen, die der Fehlbildung des Kiefers entgegenwirken, steht jedoch die kieferorthopädische Heilbehandlung im Vordergrund. Dies führt dazu, dass die kieferorthopädische Leistung insgesamt als Dienstleistung zu beurteilen ist. Diese ist umsatzsteuerfrei und umfasst auch die Überlassung der für die einzelne Behandlung angefertigten Apparate und Spangen.

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung führt auch dazu, dass die Herstellung von Aufbiss- und Knirscherschienen als umsatzsteuerfrei zu behandeln sind, da sie Teil der funktionstherapeutischen Behandlung sind.

// Implantate

Implantate sind nicht individuell hergestellte künstliche Zahnwurzeln, auf welche Zahnersatz angebracht wird. Sie sind umsatzsteuerlich als Bestandteil der chirurgischen Leistung zu werten, welche umsatzsteuerbefreit ist.

// Kleinunternehmerregelung

Haben die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze der Zahnarztpraxis im Vorjahr 17.500 Euro nicht überschritten und betragen sie im laufenden Jahre voraussichtlich weniger als 50.000 Euro, so greift die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG. Diese hat zur Folge, dass für die eigentlich steuerpflichtigen Umsätze keine Umsatzsteuer erhoben wird. Im Gegenzug ist die Zahnarztpraxis nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Als Kleinunternehmer dürfen in den Eigenlaborbelegen keine Umsatzsteuer berechnet und ausgewiesen werden; d.h. eine entsprechende Einstellung in der Zahnarztsoftware ist vorzunehmen. Sofern dennoch fälschlicherweise Umsatzsteuer ausgewiesen wird, haftet der Zahnarzt für diese. Es besteht das Recht, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten. Dies ist z.B. dann sinnvoll, wenn erstmalig ein CEREC angeschafft wird und man zukünftig mit einem Überschreiten der 17.500 Euro-Grenze rechnet. In diesem Fall kann durch die Option zur Regelbesteuerung der Vorsteuerabzug beim CEREC-Kauf gewährleistet werden.

// Vorsteuerabzug

Sofern die Zahnarztpraxis umsatzsteuerpflichtig ist, kann sie die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gegenrechnen, soweit diese im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen steht. So ist zum Beispiel die Umsatzsteuer, die auf Labormaterial oder Laborgeräte fällt, zu 100% abziehbar. Umsatzsteuer für Eingangsleistungen, die sowohl mit steuerfreien Umsätzen als auch mit steuerpflichtigen Umsätzen zusammenhängen (z.B. Lizenzkosten für Zahnarztsoftware, Buchhaltungskosten, Stromkosten etc.), kann anteilig als Vorsteuer geltend gemacht werden. Die Ermittlung der anteiligen Vorsteuer erfolgt in diesem Fall über einen Umsatzsteuerschlüssel oder einen anderen angemessenen Verteilungsmaßstab.

Weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Eingangsrechnungen die in § 14 Abs. 4 UStG genannten Pflichtangaben enthalten. Hierzu zählen u.a. Name und Anschrift des Empfängers und des leistenden Unternehmers, dessen Steuernummer (bzw. USt-ID-Nr.), fortlaufende Rechnungsnummer, Leistungsdatum, Steuersatz und Steuerbetrag.

// Umsatzsteuerveranlagung

Ist die Zahnarztpraxis umsatzsteuerpflichtig, so sind quartalsweise oder monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen auf elektronischem Wege abzugeben. In diesen werden dem Finanzamt die abzuführende Umsatzsteuer und die in Abzug zu bringende Vorsteuer gemeldet. Monatliche Voranmeldungen sind erforderlich, wenn die Umsatzsteuer im Vorjahr mehr als 7.500 Euro betragen hat bzw. in den ersten zwei Jahren nach Praxisgründung. Auf Antrag kann die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (Istversteuerung) berechnet werden. Dies bedeutet, dass die Umsatzsteuer erst in dem Monat angemeldet wird, in welchem die Eigenlaborrechnung bezahlt wird. Die Voranmeldungen müssen bis zum 10. des Kalendermonats, der auf den Voranmeldungszeitraum folgt, gesendet werden. Eine Dauerfristverlängerung um einen Monat ist für Freiberufler auf Antrag möglich.

