IWW INSTITUT
INFORMATIONSDIENSTE

PI Praxis Implantologie

SONDERAUSGABE

Umsatzsteuer in der Zahnarztpraxis

So sind Sie fit für eine Steuerprüfung



Umsatzsteuer
Der Zahnarzt und die Umsatzsteuer – was gilt? 1

Kleinunternehmerregelung
Die Kleinunternehmerregelung und deren Auswirkungen auf die Zahnarztpraxis 5

Umsatzsteuersätze
Implantate und Zubehör: Welcher Steuersatz gilt in welchen Fällen? 9

Praxislabor
Umsatzsteuerpflicht im Praxislabor – was ist zu beachten? 12

Umsatzsteuerpflicht
Wie stellt man fest, ob Umsatzsteuerpflicht besteht? 16

Implantatmaterial
Wer benötigt welches Implantatmaterial – Praxis oder Praxislabor? 20

Prüfung der Finanzämter
Wo endet die Heilbehandlung, wo beginnt die Zahntechnik? 23

Praxiswissen auf den Punkt gebracht.



ZMV Birgit Sayn,
Autorin dieser Sonderausgabe

Liebe Leserinnen und Leser!

Der Regelsteuersatz in Deutschland beträgt seit 2007 unverändert 19 Prozent. Einige dentale Produkte unterliegen jedoch dem reduzierten Steuersatz in Höhe von 7 Prozent. Das führt in Zahnarztpraxen immer wieder zu der Verunsicherung, welchen Preis es bei berechenbaren Materialien in der Praxis-Software anzulegen gilt. Werden die Praxismaterialien – auch als Verbrauchsmaterialien bezeichnet – auf der Honorarrechnung, einem eigenen Materialbeleg oder auf der Eigenlaborrechnung erfasst – mit oder ohne Ausweis von Mehrwertsteuer? Welche Angaben müssen bei Rechnungslegung erscheinen und welche keinesfalls, um nicht in eine Steuerrückzahlung zu gelangen? Je nach Praxisstruktur kommen einzelne umsatzsteuerpflichtige Einnahmen zusammen, die eine sogenannte Kleinunternehmerreglung schnell überschreiten.

Losgelöst davon gilt es, die Mehrwertsteuersätze der Industrie – insbesondere in den Bereichen Implantologie und CAD/CAM (Käppchen, vollanatomische Werkstücke, individuelle Abutments usw.) – zu betrachten und den Umsatzsteuerstatus der Praxis zu kennen, damit keine Verluste bei fehlerbehafteter Abbildung entstehen. Eine umfangreiche Materie, die weder das Team noch der Praxisinhaber in der Ausbildungs- und Studienzeit erlernt haben.

In der Sonderausgabe „Umsatzsteuer in der Zahnmedizin" finden Sie in verständlicher Form Hinweise zum Umsatzsteuergesetz, immer ergänzt um praxisbezogene Beispiele zu der jeweiligen Thematik und Hinweise zur Grundsatzfrage, wie man in der Zahnarztpraxis den Status seiner Umsatzsteuerpflicht prüfen kann.

Für den Fall, dass Sie nicht sicher sind, ob Ihre Materialien und zahntechnischen Belege in Bezug auf die Umsatzsteuer korrekt gestaltet sind, können Sie Ihre Frage an uns richten. Teilen Sie uns bitte mit, ob Ihre Zahnarztpraxis bereits umsatzsteuerpflichtig ist, z. B. weil ein Praxislabor besteht, oder welche anderen Umstände zu einer Umsatzsteuerpflicht führen. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten. Die relevanten Kontaktdaten finden Sie im Impressum auf der letzten Seite dieser Ausgabe.

Mit freundlichen Grüßen

B. Sayn

ZMV Birgit Sayn, Fa. Rechenart, Autorin dieser Sonderausgabe,
Zahnmedizinische Abrechnung, Praxis- und Klinikschulung,
Seminare und Coaching

EDITORIAL

UMSATZSTEUER

Der Zahnarzt und die Umsatzsteuer – was gilt?

In einer Zahnarztpraxis wird in der Regel keine Umsatzsteuer erhoben, weil zahnärztliche Leistungen im Rahmen der Heilbehandlung davon befreit sind. Das ändert sich, wenn aus unterschiedlichen Einnahmequellen steuerpflichtige Leistungen des Zahnarztes aufeinandertreffen und die Grenzen der Kleinunternehmerregelung sprengen. Trotz Kooperation mit dem Steuerberater und Fachlektüre ist es oft nicht möglich, zu entscheiden, ob und für welche Bereiche der Ausweis von Umsatzsteuer erforderlich ist oder ob eine bestehende Umsatzsteuerpflicht noch greift.

Wann sind die Leistungen von der Umsatzsteuer befreit?

Medizinisch notwendige Leistungen: Keine Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) unterliegen die Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Unternehmer ist, wer eine Tätigkeit selbstständig ausübt – zum Beispiel der Zahnarzt. Somit ist dieser zum Ausweis von Umsatzsteuer auf seine Leistungen verpflichtet. Wie bei allen Ärzten sind jedoch die Einnahmen aus der Tätigkeit als Zahnarzt, Kieferorthopäde, Oral- oder Mund-, Kiefer- und Gesichtschirurg von der Umsatzsteuer befreit, wenn medizinisch notwendige Leistungen erbracht werden.

Insertion von Implantaten zählt zur steuerfreien Heilbehandlung

Im Zahnheilkundegesetz (ZHG) wird definiert, welche zahnärztlichen Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind. Nach § 1 Punkt 3 ZHG ist die Ausübung der Zahnheilkunde die berufsmäßige, auf zahnärztlich wissenschaftliche Erkenntnis gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten. Als Krankheit ist jede von der Norm abweichende Erscheinung im Bereich der Zähne, des Mundes und der Kiefer anzusehen, einschließlich der Anomalien der Zahnstellung und des Fehlens von Zähnen. Dabei werden z. B. präventive, konservierende, kieferorthopädische und parodontologische Leistungen, die Insertion von Implantaten oder die Behandlung im Rahmen von Zahnersatz der steuerfreien Heilbehandlung zugeordnet.

Beispiel

Bei einem Privatpatienten wird am Zahn 47 neben einer Beratung und symptombezogenen Untersuchung eine einflächige Kompositrestauration erbracht. Die Rechnung enthält die folgenden Angaben:

Datum	Region	Nr.	Leistungsbeschreibung	Bgr.	Faktor	Anzahl	Èuro
12.02.16		Ä1	Beratung – auch mittels Fernsprecher		2,3	1	10,72
		Ä5	Symptombezogene Untersuchung		2,3	1	10,72
	47	2060	Präparieren einer Kavität und Restauration mit Kompositmaterialien, in Adhäsivtechnik (Konditionieren), einflächig, ggf. einschließlich Mehrschichttechnik, einschließlich Polieren, ggf. einschließlich Verwendung von Inserts		2,3	1	68,17
			Gesamtbetrag				**89,61**

Eine Heilbehandlung wurde ausgeführt, die von der Umsatzsteuer befreit ist. Der Rechnungsendbetrag ist 89,61 Euro; Mehrwertsteuer wird nicht erhoben. Daher führt der Zahnarzt auch keine Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Um die Füllungsleistung zu erbringen, muss jedoch Material eingekauft werden. Ein lichthärtendes Kompositmaterial wurde für die Restauration bestellt. Der Einkaufspreis der 2 x 2g-Spritzen und 20 Einwegkanülen beträgt 51,30 Euro plus Mehrwertsteuer und Versandkosten.

Produkt	Anzahl	Preis
Komposit	1	51,30 Euro
Versandkosten	1	3,75 Euro
	19 % MwSt.	10,46 Euro
	Gesamtbetrag	**65,51 Euro**

Zahnarzt kann keine Vorsteuer geltend machen

Die auf der Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer in Höhe von 10,46 Euro kann der Zahnarzt nicht als sogenannte Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Wer keine Umsätze versteuert oder versteuern muss (Restauration 89,61 Euro, umsatzsteuerfrei), erhält auch nicht die an den Lieferanten bezahlte Mehrwertsteuer (10,46 Euro) erstattet. Das Kompositmaterial ist dabei weder bei Kassen- noch bei Privatpatienten berechenbar, da es zu den allgemeinen Praxiskosten zählt und in den abrechnungsfähigen Leistungsansätzen bereits enthalten ist.

Steuerbefreiung von Material und Geräten

Berechenbare Praxismaterialien von der Umsatzsteuer befreit

Soweit eine Heilbehandlung das Material oder den Einsatz von Geräten zwingend erfordert, ist dies ein unselbstständiger Teil der Therapie und ebenfalls steuerfrei. Berechenbare Praxismaterialien wie z. B. Fiberglasstifte, Stift- und Schraubenaufbauten, Einmal-Nickel-Titanfeilen, Implantate, Verschlussschrauben, Gingivaformer, Knochenersatzmaterial, Membran, Membranpins, atraumatische Naht, Abformmaterial und Kunststoff für die direkte Instandsetzung bzw. Erneuerung von Verblendungen sind als Praxismaterial von der Umsatzsteuer befreit.

Gleiches gilt für kieferorthopädische Apparate zum Vermeiden bzw. Behandeln von Kieferfehlstellungen, Vorrichtungen zur Behandlung von Fehlstellungen des Kiefers oder den Einsatz einer intraoralen Videokamera zu Diagnosezwecken.

Wirtschaftliche Mehrbelastung

Zahnarzt kann die gezahlte Vorsteuer nicht anrechnen

Grundsätzlich soll die Umsatzsteuer für den Zahnarzt als Unternehmer einen durchlaufenden Posten darstellen. Dies wird jedoch nicht erreicht, da ein Zahnarzt im Wesentlichen steuerfreie Leistungen (Heilbehandlungen) ausführt und die gezahlte Vorsteuer zum Beispiel der Depotrechnung nicht als Ausgabe geltend machen kann. Daher zahlt der Patient als Endverbraucher alle Kosten (Versandkosten, Nettobetrag und Mehrwertsteuer), was zu einer Erhöhung des Rechnungsbetrags führt.

Beispiel

Im Rahmen der Kronenversorgung wird für einen Privatpatienten ein Fiberglasstift benötigt. Der Lieferant sendet diesen im 5er-Pack zum Nettopreis von 22,90 Euro. Rechnung Lieferant:

Artikel	Anzahl	Euro
Fibrapost Plus gelb (5er-Packung)	1	22,90
Porto- und Verpackungskosten	1	5,00
	19 % MwSt.	5,30
	Gesamtbetrag	**33,20**

Ermittlung Einzelpreis

Artikel	Betrag Euro	Dividiert	Anzahl	Einzelpreis Euro
Fibrapost Plus Stift	22,90	:	5	4,58
Porto- und Verpackungskosten	5,00	:	5	1,00
			19 % MwSt.	1,06
			Gesamtbetrag	**6,64**

Materialangaben Rechnung Patient

Artikel	Anzahl	Euro
Fibrapost Plus Stift gelb	1	5,45
Porto- und Verpackungskosten	1	1,19
	Gesamtbetrag	**6,64**

Die Krone mit dem Fibrapost Plus Stift stellt eine Heilbehandlung dar und ist somit umsatzsteuerfrei. Die gezahlte Mehrwertsteuer an den Lieferanten kann der Zahnarzt nicht als Vorsteuer geltend machen, daher muss der Patient als Verbraucher den Betrag in Höhe von 6,64 Euro bezahlen. Vorsteuer geltend machen kann nur, wer auch Umsatzsteuer berechnet und abführt.

Steuerbefreiung bei Hilfsgeschäften

Unter Hilfsgeschäften versteht man Umsätze, die eigentlich nicht in den zahnärztlichen Tätigkeitsbereich gehören, aber dennoch in einer Praxis vorkommen. So kann der Zahnarzt einen gebrauchten Behandlungsstuhl verkaufen oder die alte EDV-Anlage beim Erwerb einer neuen in Zahlung geben. Diese als Hilfsgeschäfte bezeichneten Umsätze fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift, weil keine Umsätze aus der zahnärztlichen Tätigkeit vorliegen.

95 Prozent für umsatzsteuerfreie Tätigkeit: Steuerfreier Verkauf möglich

Dennoch können auch diese Einnahmen umsatzsteuerfrei bleiben. Das setzt allerdings voraus, dass die veräußerten Gegenstände ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich für die umsatzsteuerfreie zahnärztliche Tätigkeit verwendet wurden. Aus Vereinfachungsgründen lässt die Finanzverwaltung einen steuerfreien Verkauf zu, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut vorher mindestens zu 95 Prozent für die umsatzsteuerfreie Tätigkeit verwendet worden ist. Werden hingegen alte Geräte aus dem umsatzsteuerpflichtigen Praxislabor veräußert, fällt grundsätzlich Umsatzsteuer (19 Prozent) an.

Die Rechtsform spielt keine Rolle

Berater einschalten, der immer über aktuelle Änderungen informiert

Werden nach Kapitel 4.14.7. Abs. 1 und 2 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) Leistungen aus der Tätigkeit als Zahnarzt im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG erbracht, kommt es für die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift nicht darauf an, in welcher Rechtsform der Unternehmer die Leistung erbringt. Auch Zahnärzte können eine GmbH oder eine andere Gesellschaft gründen. Die heilberuflichen Leistungen bleiben umsatzsteuerfrei. Gemäß einem Rundschreiben der Finanzverwaltung muss ein Gesellschafter einer Personengesellschaft (zum Beispiel Berufsausübungsgemeinschaft in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts), der Vergütungen für Verwaltungs- oder Geschäftsführungstätigkeiten erhält, seit dem 1. April 2004 dafür Umsatzsteuer abführen. In Steuerfragen ist es daher wichtig, einen kompetenten Berater einzubinden, der über aktuelle Änderungen im Steuerrecht informiert.

Steuerpflichtige Einnahmen

Beispiele für steuerpflichtige Einnahmen

Einige Einnahmen können für sich allein oder gemeinsam zu einer Umsatzsteuerpflicht führen. Dabei handelt es sich zum Beispiel um Umsätze aus der Prothetik (zahntechnische Leistungen), Gutachten und Fotografien ohne therapeutischen Hintergrund, Vorträge, um wissenschaftliche Studien, Lehrtätigkeit, ästhetische Leistungen, die umsatzsteuerpflichtige Vermietung von gewerblichen Objekten und Umsätze aus dem Betrieb einer Fotovoltaikanlage.

Die Kleinunternehmerregelung

Grenzen: Im Vorjahr 17.500 Euro, im laufenden Jahr 50.000 Euro

Der Gesetzgeber hat eine Sonderregelung im Umsatzsteuergesetz installiert, wonach bei geringen steuerpflichtigen Einnahmen keine Umsatzsteuer zu leisten ist. Kleinunternehmer ist jeder Zahnarzt als Unternehmer, dessen steuerpflichtige Umsätze einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer im Vorjahr 17.500 Euro Gesamtumsatz nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen werden. Die nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Umsätze (Heilbehandlungen) sind dabei nicht in die Ermittlung des Gesamtumsatzes mit einzubeziehen.

Betriebsprüfer: Umsatzsteuer im Visier

Prüfungen sind ohne eine vorherige Ankündigung zulässig

Der Bundesrechnungshof kritisierte in einer Mitteilung vom 10. Dezember 2013, dass umsatzsteuerpflichtige Umsätze bei Ärzten und Zahnärzten durch die Finanzämter unzureichend erfasst würden, und sensibilisierte sie daher, verstärkt eine Umsatzsteuer-Nachschau in Praxen durchzuführen. Entgegen den üblichen Regeln dürfen Betriebsprüfer dazu ohne vorherige Ankündigung die Grundstücke und Räume von Selbstständigen während der Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten und diese Prüfungen vornehmen.

KLEINUNTERNEHMERREGELUNG

Die Kleinunternehmerregelung und deren Auswirkungen für die Zahnarztpraxis

In diesem Beitrag stellen wir zunächst umsatzsteuerpflichtige Leistungen vor, anschließend wird die Kleinunternehmerregelung erläutert.

Berufliche und gewerbliche Tätigkeiten

(Zahn-)medizinisch notwendige Leistungen sind befreit

Der Zahnarzt ist Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn. Grundsätzlich ist seine freiberufliche Tätigkeit im Bereich der (zahn-)medizinisch notwendigen Heilbehandlung zum überwiegenden Teil von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG). Das Unternehmen des Zahnarztes ist jedoch dabei nicht auf seine Praxis beschränkt. Steuerrechtlich umfasst es die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Folgende Einnahmen unterliegen beispielsweise – jede für sich betrachtet – der Umsatzsteuer:

Beispiele für umsatzsteuerpflichtige Einnahmen

Ästhetische Leistungen; Fotos ohne therapeutisches Ziel; Lehrtätigkeit; Vortragstätigkeiten, soweit sie nicht im Rahmen von Lehrveranstaltungen an Universitäten und staatlichen Berufsschulen stattfinden; schriftstellerische Tätigkeiten in medizinischen Fachzeitschriften; Verkauf von Mundhygiene- und -pflegeartikeln; entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten; Gutachten für Versicherungen; Prothetikumsätze (zahntechnische Leistungen); Lieferung von Hilfs-, Pflege- und Nahrungsergänzungsmitteln; umsatzsteuerpflichtige Vermietung von Gewerberäumen; Vergütungen für Verwaltungs- oder Geschäftsführungstätigkeiten eines Gesellschafters einer Personengesellschaft; Betrieb von Fotovoltaikanlagen.

Die Kleinunternehmerregelung

Grenze: im Vorjahr unter 17.500 Euro, im laufenden Jahr unter 50.000 Euro

Der Gesetzgeber hat im Umsatzsteuergesetz eine Sonderregelung erlassen, wonach bei geringen – eigentlich steuerpflichtigen – Einnahmen keine Umsatzsteuer zu leisten ist (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG). Kleinunternehmer ist jeder Zahnarzt, dessen steuerpflichtigen Umsätze einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer im Vorjahr 17.500 Euro Gesamtumsatz nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer voraussichtlich nicht übersteigen werden.

Prognose bleibt maßgebend, auch wenn der Betrag überschritten wird

Für die Umsatzgrenze von 50.000 Euro kommt es darauf an, ob nach den Verhältnissen zu Beginn des Besteuerungszeitraums diese Grenze überschritten wird oder nicht. Hierbei handelt es sich um eine Umsatzprognose. Wird die Grenze im Laufe des Kalenderjahrs über- oder unterschritten, bleibt sie dennoch maßgebend. Für eine korrekte Prognose hat der Unternehmer auf Verlangen des Finanzamts die Verhältnisse darzulegen, aus denen sie sich ergibt. Die nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Umsätze (Heilbehandlungen, z. B. Füllungen, Extraktionen, prophylaktische und parodontale Therapie, Implantationen) sind nicht in die Ermittlung des Gesamtumsatzes mit einzubeziehen.

Warum gibt es eine Kleinunternehmerregelung?

Kleinere Unternehmen sollen entlastet werden

Solange der Zahnarzt mit seinen steuerpflichtigen Umsätzen unter die sogenannte Kleinunternehmerregelung fällt, wird die für die eigentlich steuerpflichtigen Umsätze geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben, da das Prozedere aufwendig ist und der Staat kleinere Unternehmen somit entlastet. Wer also bestimmte Umsatzgrenzen nicht überschreitet, kann diese Vereinfachung für sich in Anspruch nehmen. Kleinunternehmer müssen daher weder eine Umsatzsteuervoranmeldung noch eine Umsatzsteuerjahreserklärung abgeben. Neben Einnahmen aus einem Praxislabor können jedoch Einnahmen aus ästhetischen Leistungen und Vorträgen zusammentreffen und in Summe eine Umsatzsteuerpflicht für diese Bereiche zur Folge haben – vorausgesetzt, die Grenzbeträge der Kleinunternehmerregelung werden überschritten.

Wahlrecht

Zahnarzt kann freiwillig teilnehmen, ist aber fünf Jahre gebunden

Es gibt ein Wahlrecht: Wird die Umsatzgrenze der Kleinunternehmerregelung nicht erreicht, kann der Zahnarzt freiwillig entscheiden, am Umsatzsteuerverfahren mit Vorsteuerabzug teilzunehmen. Dieser Schritt ist intensiv mit dem Steuerberater zu überlegen, da der Zahnarzt fünf Jahre daran gebunden ist. In einer Zahnarztpraxis werden die Leistungen an Patienten als Privatpersonen erbracht, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, wodurch die Umsatzsteuer eher eine wirtschaftliche Belastung darstellt.

Rechnung bei Kleinunternehmerregelung

Hinweis im Rechnungsformular empfehlenswert

Wer als Zahnarzt der Kleinunternehmerregelung unterliegt, weist weder auf der Honorarrechnung, einem Materialbeleg noch einer Praxislaborrechnung Umsatzsteuer aus. In den Stammdaten der Praxis-EDV kann bei der Formularverwaltung im Rechnungsformular ein Hinweis verankert werden, dass keine Umsatzsteuer ausgewiesen wird, da § 19 UStG (Kleinunternehmerregelung) angewandt wird. Somit erkennt jeder Rechnungsempfänger, dass der Umsatzsteuerausweis nicht vergessen wurde.

Rechnung bei Umsatzsteuerpflicht

Wenn steuerpflichtige Leistungen oberhalb der Kleinunternehmerregelung erbracht werden (z. B. durch Einnahmen aus Bleaching, Vorträgen und Praxislabor), ist der Zahnarzt kein Kleinunternehmer mehr und muss das Umsatzsteuerverfahren anwenden. Die Umsatzsteuer muss auf den Rechnungen mit dem richtigen Steuersatz ausgewiesen und an das Finanzamt abgeführt werden. Dabei wird bei umsatzsteuerpflichtigen Praxislaborleistungen entsprechend den Vorgaben von § 12 UStG der reduzierte Satz von 7 Prozent, bei allen anderen 19 Prozent Umsatzsteuer ausgewiesen.

Dazu ein Auszug aus § 12: „(1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11, 25 Abs. 3 und § 25a Abs. 3 und 4). (2) Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze: 6. die Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die in § 4 Nr. 14 Buchstabe a Satz 2 bezeichneten Leistungen der Zahnärzte …“.

Vorsteuerabzug: Gezahlte Steuer wird abgezogen

Im Gegenzug kann die Vorsteuer, die zum Beispiel an den Lieferanten für das Bleaching- oder Praxislabormaterial bezahlt wird, von der zu zahlenden Umsatzsteuer abgezogen werden. Das ist der „Vorsteuerabzug“.

Beispiel

Das folgende Beispiel verdeutlicht die Vorgehensweise bei einem umsatzsteuerpflichtigen Praxislabor:

Rechnung eines Implantatherstellers an den Zahnarzt

Artikel	Anzahl	Euro
Laboranalog	1	32,00
Sekundärteil gerade	1	99,00
Kunststoffkappe	1	25,00
Porto- und Verpackungskosten	1	5,00
Zwischensumme		161,00
19 % MwSt.		30,59
Gesamtbetrag		**191,59**

In der Rechnung des Herstellers sind 19 Prozent Umsatzsteuer enthalten. Hierbei handelt es sich um Einnahmen eines Händlers und nicht eines zahntechnischen Betriebs, sodass der Regelsteuersatz von 19 Prozent gilt. Hinweis: Die folgende zahntechnische Rechnung ist nicht komplett erfasst. Es geht nur darum, zu verdeutlichen, wie die Umsatzsteuer angewandt wird.

Einnahmen eines Händlers, daher 19 Prozent

Rechnung Praxislabor für Patient

Nr.	Menge	Bezeichnung	Einzelpreis/Euro	Material Euro	Leistung Euro
	2,00	Modell aus Superhartgips	7,75		15,50
	1,00	Offener Individueller/Funktionslöffel für Implantat			34,80
	1,00	Spezialmodell/Implantatmodell			27,50
	1,00	Laborimplantat reponieren			13,40
	1,00	Implantataufbau auf Modellimplantat aufschrauben			6,95
	1,00	Zahnfleischmaske, je Einheit			16,80
	1,00	Modellmontage Mittelwert I			15,35
	1,00	Krone gegossen für Keramik-Vollverblendung			82,50
	1,00	Vollverblendung Keramik			114,30
		Weitere Honorar- und Materialleistungen ...			
	1,00	Laborimplantat		32,00	
	1,00	Sekundärteil gerade		99,00	
	1,00	Kunststoffkappe		25,00	
	1,00	Porto- und Versandkosten		5,00	
	2,30	Legierung		91,08	
Summe Leistung					327,10
Summe Metall					91,08
Summe Zähne					
Summe Fertigteile/Material					161,00
Gesamtsumme					579,18
+ 7 % MwSt.					40,54
Rechnungsendbetrag					**619,72**

In einem umsatzsteuerpflichtigen Praxislabor werden die zahntechnischen Implantatmaterialien und die Porto- und Verpackungskosten in der EDV mit den Nettobeträgen aus der Herstellerrechnung aufgenommen. Sowohl bei den Honorarleistungen, den Materialkosten als auch den Porto- und Versandkosten wird der reduzierte Mehrwertsteuerbetrag von 7 Prozent ausgewiesen (siehe § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG). Dieser Sachverhalt ist für viele Praxen mit umsatzsteuerpflichtigem Praxislabor schwer verständlich, da die Implantatteile an den Hersteller mit 19 Prozent Umsatzsteuer bezahlt werden müssen.

Vorsteuerabzug: Es geht keine Mehrwertsteuer verloren

Doch genau hier greift der Vorsteuerabzug. Der Steuerberater wird von der Praxislaborrechnung 40,54 Euro im Rahmen der Umsatzsteuererklärung an das Finanzamt überweisen, kann zuvor jedoch von der Herstellerrechnung den Betrag in Höhe von 30,59 Euro von der Umsatzsteuerschuld abziehen. Es geht somit keine Mehrwertsteuer – 19 Prozent auf der Rechnung des Herstellers zu 7 Prozent auf der Rechnung des Praxislabors – verloren.

Einheitliche Anwendung

Voreinstellung der Praxis-EDV bei Umsatzsteuerpflicht

Die Kleinunternehmerregelung muss einheitlich angewandt werden. Steuerrechtlich ist es nicht gestattet, für das Schreiben eines Fachbeitrags für eine Zeitschrift Umsatzsteuer auszuweisen, um wiederum den Vorsteuerabzug bei einem erworbenen Fachbuch gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen, aber gleichzeitig die Einnahmen aus dem Praxislabor umsatzsteuerfrei zu behandeln. Alle umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen werden addiert und dann auf Stimmigkeit bezüglich der Kleinunternehmerregelung geprüft. In der EDV kann die Umsatzsteuer im Praxislabor voreingestellt werden, sodass entweder immer oder nie die 7-prozentige Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Diese Voreinstellung sollte bei Praxen mit umsatzsteuerpflichtigem Praxislabor auf „7 Prozent“ gesetzt werden, damit nicht beim Erstellen jeder Rechnung per Hand die 7 Prozent aktiviert werden muss.

Vorsicht, Falle: Alle Umsätze müssen erfasst werden!

PRAXISHINWEIS | Zwar kann ein Steuerberater darüber informieren, wenn sich der Zahnarzt mit seinen umsatzsteuerfreien Umsätzen der Höchstgrenze nähert. Dafür muss er aber nicht nur über alle Praxiseinnahmen, sondern auch über alle weiteren gewerblichen oder beruflichen Tätigkeiten und Umsätze informiert sein. Weil viele Zahnärzte diese Informationen – meist unwissentlich - nicht weitergeben, mehren sich die Fälle, in denen im Rahmen einer Betriebsprüfung durch Kontrollmitteilungen andere Umsätze bekannt werden, die dann zusammen die Kleinunternehmerregelung sprengen. Die Folge: Diese Umsätze werden nachträglich der Umsatzsteuer unterworfen. Der jeweilige Umsatzsteuerbetrag wird herausgerechnet und muss an das Finanzamt gezahlt werden.

Da die meisten Leistungsempfänger Privatpersonen (Patienten) sind, ist es fast unmöglich, die Umsatzsteuer nachträglich in Rechnung zu stellen. In solchen Fällen besteht nur noch die Möglichkeit des anteiligen Vorsteuerabzugs, um die Umsatzsteuerschuld zu minimieren.

PRAXISMATERIALIEN

Implantate und Zubehör: Welcher Steuersatz gilt in welcher Fällen?

Die unterschiedlichen Mehrwertsteuersätze bei Implantaten und Implantatzubehör lassen die Ermittlung des richtigen Preises für die Rechnungslegung schnell zum Zeitmarathon werden. Dazu kommt die Ungewissheit, ob die Berechnung den steuerrechtlichen Anforderungen entspricht.

7 Prozent bei Implantaten, 19 Prozent bei Implantataufbauten

Ein Implantat ist keine Ware, da dauerhaft mit menschlichem Körper verbunden

Implantate sind überwiegend nicht individuell hergestellte künstliche Zahnwurzeln, auf denen Zahnersatz angebracht wird. Umsatzsteuerlich sind sie als Bestandteil der umsatzsteuerbefreiten chirurgischen Leistung zu werten. Die Implantate selbst unterliegen dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 7 Prozent. Ein dentales Implantat ist keine Ware, weil es dauerhaft und fest mit dem menschlichen Körper verbunden ist. Alle Implantatteile, die darauf platziert bzw. befestigt werden (z. B. Verschlussschraube, Gingiva- und Sulcusformer), unterliegen dem Regelsteuersatz von 19 Prozent. In der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind in der „Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände" von 7 Prozent Körperersatzstücke bezeichnet, die als Zahnprothesen, Kronen und Stiftzähne spezifiziert sind.

DOWNLOAD
pi.iww.de
Abruf-Nr. 44013423

Die Verordnung „EWG Nr. 2658/872" ist die Grundverordnung für die Einreihung von bestimmten Waren in sogenannte KN-Codes (KN = Kombinierte Nomenklatur). Im Rahmen der EU wurde mit der „Verordnung Nr. 111/2011 DER KOMMISSION" vom 7. Februar 2011 eine Einstufung der Implantataufbauten vorgenommen. Diese Verordnung können Sie im Download-Bereich von PI (pi.iww.de) unter der Abruf-Nr. 44013423 aufrufen. Sie ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

So werden die Preise in der Praxis ermittelt

Kein Ausweis von Mehrwertsteuer

In der Praxis werden die berechenbaren Materialien in der EDV mit den Bruttopreisen angelegt. Dabei darf keine Mehrwertsteuer ausgewiesen werden. Die Materialien werden im Rahmen einer umsatzsteuerbefreiten Heilbehandlung verwendet. Bei der Warenbezeichnung sollte bei Implantaten immer freiwillig der Hersteller mit Detailangaben zum Implantat aufgeführt werden, damit es nicht zu unnötigen und zeitaufwendigen Rückfragen privater Krankenversicherungen kommt. Nach § 10 Abs. 2 S. 6 GOZ müssen bei der Materialberechnung lediglich die Art, die Menge und der Preis benannt sein.

Beispiel zur Rechnungslegung

Für Implantate gilt – wie oben bereits erläutert – der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 Prozent und für Implantataufbauten der Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent. Zur Verdeutlichung der Rechnungslegung ein Beispiel für den Einkauf von Materialien:

Beispiel: Einkauf von Implantatmaterial

Bei einem Implantathersteller werden Implantatmaterialien bestellt. Die Rechnung enthält auszugsweise folgende Angaben:

Posten	Bezeichnung	Liefermenge	Betrag	USt.-Code (*)
01	Profilbohrer	1 St.	99,00	V
02	Implantat X	1 St.	259,00	E
03	Sterile Verschlusskappe	1 St.	28,00	V
04	Implantat X	1 St.	199,00	E
05	Sterile Verschlusskappe	1 St.	21,00	V
06	Einpatientenbohrer	1 St.	55,00	V
Nettowert			**661,00**	

Steuersatz	Nettowert Euro	Umsatzsteuer Euro	Bruttowert Euro
7 % Umsatzsteuer	458,00	32,06	490,06
19 % Umsatzsteuer	203,00	38,57	241,57
Total in Euro			**731,63**

(*) E = 7 Prozent MwSt., V = 19 Prozent MwSt.

Beispiel 1: Korrekter Praxismaterialbeleg

Menge	Materialbezeichnung	Betrag Euro
1	Fa X, Implantat X	277,13
1	Verschlusskappe	33,32
1	Fa X, Implantat X	212,93
1	Verschlusskappe	24,99
1	Einpatientenbohrerset	65,45
	Gesamtbetrag	**613,82**

Bruttopreise korrekt ermittelt

Für diesen Praxismaterialbeleg wurden die Bruttopreise der Implantate und Zubehörteile korrekt ermittelt und in die EDV integriert.

Beispiel 2: Fehlerbehafteter Praxismaterialbeleg

Menge	Materialbezeichnung	MwSt.-Satz	Betrag Euro
1	Fa X, Implantat X	7	277,13
1	Verschlusskappe	19	33,32
1	Fa X, Implantat X	7	212,93
1	Verschlusskappe	19	24,99
1	Einpatientenbohrerset	19	65,45
	Gesamtbetrag		**613,82**
In dem Gesamtbetrag von 613,82 Euro sind 32,06 Euro Mehrwertsteuer enthalten.			

Dieser Praxismaterialbeleg enthält sowohl Angaben zu den Mehrwertsteuersätzen in der Spalte „MwSt.-Satz“ (7 bzw. 19 Prozent) als auch die im Gesamtbetrag enthaltene Mehrwertsteuer in Höhe von 32,06 Euro. Beides darf bei umsatzsteuerbefreiten Leistungen nicht abgebildet sein, da laut § 14c Umsatzsteuergesetz falsch ausgewiesene Steuer dem Finanzamt gegenüber geschuldet wird. Bei einer Umsatzsteuerprüfung kann eine fehlerhafte Materialberechnung zu unnötigen Zahlungen an das Finanzamt führen.

Unnötige Zahlungen an das Finanzamt vermeiden!

Hinweise zu den Beispielen 1 und 2:

- Der Posten 01 (Profilbohrer) kann dem Patienten nicht in Rechnung gestellt werden, da es sich um einen Mehrwegartikel handelt. Bei den Materialien kann jede Praxis für sich entscheiden, ob freiwillig weitere Produktangaben wie Implantatoberfläche, Durchmesser, Länge etc. genannt werden sollen.

Mehrwegartikel dem Patienten nicht berechnen

- Originalrechnungen der Hersteller – ob für Implantate oder andere Materialien – müssen laut GOZ nicht beigefügt werden. Die Materialien müssen fallbezogen ergänzt werden, z. B. um Anästhetika, atraumatische Naht, Porto- und Verpackungskosten, soweit sie vom Hersteller berechnet werden.

Wann fällt Gewerbesteuer an?

Grundsätzlich fällt die Tätigkeit des Zahnarztes nicht unter die Gewerbesteuer. Steuerrisiken drohen, wenn der Zahnarzt den Bereich der Zahnheilkunde verlässt und gewerblich tätig wird. Besonders problematisch ist im Rahmen einer Zahnärzte GbR, dass unter Umständen nur geringe gewerbliche Tätigkeiten zur vollständigen „Infizierung“ der sonst freiberuflichen ärztlichen Tätigkeit führen können, d. h. aus den freiberuflichen werden gewerbliche Einkünfte der Gesellschaft, die dann der Gewerbesteuer unterliegen.

Die Gewerbesteuer fällt nur bei gewerblichen Unternehmen im Sinne des Einkomensteuergesetzes an (z. B. Handelsunternehmen). Der Handel mit Waren führt grundsätzlich zur Gewerblichkeit, allerdings nur bei einer Gewinnerzielungsabsicht. Sollten also tatsächlich auf Dauer lediglich zum Einkaufspreis zzgl. der Mehrwertsteuer Implantate und Zubehör verkauft werden, ohne dass eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, entsteht kein steuerpflichtiger Gewinn.

Zahnarzt darf nicht an verdeckten Rabatten verdienen

Würde der Zahnarzt z. B. an verdeckten Rabatten verdienen, dann wäre die Gewinnerzielungsabsicht gegeben. Dies war schon bisher nicht zulässig und die Gesetzgebung wird hier noch verschärft: Am 14. April 2016 hat der Bundestag das Gesetz zur Bekämpfung von Korruption im Gesundheitswesen („Anti-Korruptionsgesetz“) mit den Stimmen der Koalitionsfraktionen gebilligt.

PRAXISLABOR

Umsatzsteuerpflicht im Praxislabor – was ist zu beachten?

Der Zahnarzt kann als Unternehmer nach § 11 der Musterberufsordnung für Zahnärzte ein Praxislabor führen. Dabei stellt sich die Frage, ob und ab wann bei zahntechnischen Leistungen und Materialien Umsatzsteuer ausgewiesen werden muss.

Wie ist die Ware der Prothetik definiert?

Herstellen von Prothetik ist umsatzsteuerpflichtig

Die Umsätze eines Zahnarztes sind von der Umsatzsteuer befreit. Werden jedoch Zahnprothesen (Ware der Prothetik) her- oder wiederhergestellt, sind diese Leistungen umsatzsteuerpflichtig. Der Begriff „Zahnprothese" im Steuerrecht bezieht sich nicht nur auf Prothesen, sondern umfasst beispielsweise auch Inlays, Onlays, Veneers, indirekt hergestellte Provisorien, Kronen, Brücken und im CEREC-Verfahren hergestellte Elemente – und zwar mit allen zugehörigen Arbeitsschritten und Materialien.

Umsatzsteuerpflicht im Praxislabor?

Umsatzsteuerpflicht ab 17.500 Euro Umsatz im Vorjahr

Umsatzsteuerpflicht besteht laut der Kleinunternehmerregelung, wenn die Einnahmen aus dem Praxislabor für sich allein oder mit anderen umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen des Zahnarztes zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer im Vorjahr 17.500 Euro Gesamtumsatz überstiegen haben. Umsatzsteuerpflicht besteht aber auch, wenn diese Grenze im Vorjahr nicht überschritten wurde, im laufenden Kalenderjahr aber der Umsatz mehr als 50.000 Euro einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer beträgt.

Dabei ist die plausible und im Bedarfsfall nachweisbare Umsatzprognose des Zahnarztes zu Beginn des Kalenderjahres maßgeblich. Entscheidet der Zahnarzt zu Jahresbeginn, dass die 50.000-Euro-Grenze nicht überschritten wird (Umsatzsteuerprognose), so wird auch bei Überschreiten der Grenze im Verlauf des Kalenderjahres keine Umsatzsteuer auf zahntechnische Einnahmen ausgewiesen und an das Finanzamt abgeführt. Im Folgejahr unterliegen die zahntechnischen Einnahmen allerdings der Umsatzsteuerpflicht.

Zahnarzt ist fünf Jahre an Entscheidung gebunden

Der Zahnarzt kann auch freiwillig zur Umsatzsteuer optieren, selbst wenn die umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen unterhalb der genannten Grenzen liegen. An diese Entscheidung ist er jedoch fünf Jahre gebunden.

Ausübung von zahntechnischen Leistungen

Ein Zahnarzt kann einen oder mehrere Zahntechniker anstellen, die Herstellung selbst erbringen, Leistungen an entsprechend geschulte Praxismitarbeiter delegieren oder Teilschritte im Praxislabor erbringen und mit der weiteren Fertigung ein gewerbliches Labor beauftragen.

Zahntechnische Vergütung im BEL II

BEL: Höchstpreise, die nicht überschritten werden dürfen

Die Höhe der zahntechnischen Rechnung bestimmt sich in der GKV nach dem Bundeseinheitlichen Leistungsverzeichnis für zahntechnische Leistungen (BEL) sowie den auf Ebene des Bundeslandes vereinbarten Vergütungen. Das sind Höchstpreise, die nicht überschritten werden dürfen. Zu beachten ist zudem, dass im Praxislabor hergestellter Zahnersatz die Höchstvergütungen um mindestens 5 Prozent unterschreiten muss. Die aktuellen Preise für das Praxislabor sind den Rundschreiben der jeweiligen KZV zu entnehmen.

Praxislabor ohne Umsatzsteuerpflicht

Beispiel: Leistungen teils im Praxislabor, teils im gewerblichen Labor

Zeigt sich anhand der Praxisstatistik, dass die Einnahmen aus dem Praxislabor unterhalb der Kleinunternehmerregelung liegen, wird keine Umsatzsteuer auf den Belegen ausgewiesen. Die hier genannten BEL-Preise gelten in allen drei Beispielen für NRW im Praxislabor seit dem 1. April 2016. Im folgenden Beispiel erbringt der Zahnarzt einzelne zahntechnische Leistungen im Praxislabor; die Fertigung der Einzelkrone und der Totalprothese für einen GKV-Versicherten erfolgt dagegen im gewerblichen Labor.

1. Material- und Laborkosten – Praxislabor ohne Umsatzsteuerpflicht

Nr.	Leistung/Materialtext	Einzelpreis in Euro	7 % MwSt.	Anzahl	Betrag brutto in Euro
001 0	Modell	5,80	0	4	23,20
020 1	Basis für Vorbissnahme	7,87	0	1	7,87
021 1	Individueller Löffel	19,78	0	1	19,78
021 2	Funktionslöffel	19,78	0	1	19,78
012 0	Mittelwertartikulator	8,50	0	1	8,50
005 1	Sägemodell	9,28	0	1	9,28
	A01 Abformung Alginat	4,05	0	4	16,20
	A05 Abformung für Provisorium	3,75	0	1	3,75
	A10 Abformung Elastomer	21,15	0	1	21,15
	A15 Material Provisorium	4,95	0	2	9,90
	A11 Abformung Elastomer	18,75	0	1	18,75
	Gesamte Leistungen		**0**		**88,41**
	Gesamtes Praxislabormaterial		0		0,00
	Gesamtes Praxismaterial		0		69,75
	Gesamtbetrag		**0**		**158,16**

Hier besteht Umsatzsteuerfreiheit aufgrund der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG.

PRAXISHINWEIS | Wenn Sie Kleinunternehmer sind, sollte ein Hinweis zur Steuerbefreiung unter dem Rechnungsbetrag erfolgen. Eine Umsatzsteuer-Identifikations-Nummer (Ust-ID-Nr.) muss hier nicht aufgeführt werden.

Hinweis zur Steuerbefreiung sollte erfolgen

Praxislaborbeleg und Statistik

Nur die zahntechnischen Leistungen mit zugehörigen Materialien relevant

Praxismaterial (A01 – A15) gehört zur umsatzsteuerbefreiten Heilbehandlung. Für das Ermitteln der Umsatzsteuerpflicht im Praxislabor sind nur die zahntechnischen Leistungen mit den zugehörigen Materialien relevant. Die Praxismaterialien verfälschen das Endergebnis einer statistischen Auswertung zur Ermittlung der Umsatzsteuer, wenn es keine Parameter gibt, die eine Aufteilung in zahntechnische Leistungen, Praxis- und Labormaterial ermöglichen.

Im ersten Beispiel besteht Umsatzsteuerpflicht nur für den Betrag in Höhe von 88,41 Euro (Nr. 0010 – 0051) für die zahntechnischen Leistungen, wenn die Kleinunternehmerregelung nicht greift. Um eine präzise Auswertung der Praxislabor-Einnahmen zu erzielen, kann das Praxismaterial auf einem eigenen Beleg oder in bzw. unterhalb der Leistungserfassung abgebildet werden. Einige Softwareprogramme enthalten separate Belege zum alleinigen Erfassen von Praxismaterial.

KFO-Apparate und/ oder Aufbissbehelfe umsatzsteuerfrei

Bei der Auswertung der zahntechnischen Einnahmen ist allerdings auch zu beachten, dass Leistungen von umsatzsteuerbefreiten KFO-Apparaten und/ oder Aufbissbehelfen enthalten sein können, die herausgerechnet werden müssen. Alternativ können diese in der Buchhaltung separat erfasst werden.

Praxislabor mit Umsatzsteuerpflicht

Praxislabor: Zahnarzt wird gewerblichem Labor gleichgestellt

Bei Umsatzsteuerpflicht muss der Zahnarzt seinem Patienten eine Rechnung über die umsatzsteuerfreien Behandlungsleistungen (Heilbehandlungen) zuzüglich der umsatzsteuerpflichtigen Praxislaborleistung ausstellen. Hinsichtlich der Praxislaborleistungen wird der Zahnarzt in puncto Umsatzsteuer einem gewerblichen Labor gleichgestellt, damit identische Wettbewerbsbedingungen gelten. Sind die Einnahmen aus einem Praxislabor umsatzsteuerpflichtig, muss für die zahntechnischen Leistungen und Materialien Umsatzsteuer auf den Belegen ausgewiesen und an das Finanzamt zu definierten Zeitpunkten abgeführt werden. Für die Umsätze aus der Tätigkeit als Zahntechniker gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent (§ 12 UStG). Im Praxis- und im gewerblichen Labor besteht diesbezüglich kein Unterschied.

ARCHIV
Ausgabe 04 | 2016
Seiten 15 ff.

In der Praxis-EDV kann die Umsatzsteuer für den Praxislaborbeleg mit 7 Prozent voreingestellt werden, damit nicht bei Erstellung der Laborbelege bei jedem Posten manuell die 7 Prozent aktiviert werden müssen. Zahnärzte, die umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringen, haben – im Gegensatz zu Zahnärzten, deren Leistungen umsatzsteuerfrei sind – das Recht, Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt für umsatzsteuerpflichtige Einnahmen geltend zu machen (siehe dazu den Beitrag in PI 04/2016 S. 15 ff.).

PRAXISHINWEIS | Wenn Sie Praxismaterial – z. B. eine Alginatabformung – auf dem Praxislaborbeleg erfassen, darf hierfür keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden, weil Praxismaterial zur umsatzsteuerbefreiten Heilbehandlung gehört.

Das folgende Beispiel enthält die Fertigung einer Vollgusskrone mit vestibulärer Keramikverblendung im Verblendbereich für einen GKV-Patienten.

2. Material- und Laborkosten – Praxislabor mit Umsatzsteuerpflicht

Nr.	Leistung/Materialtext	Einzel-preis in Euro	7 % MwSt.	Anzahl	Betrag brutto in Euro
001 0	Modell	5,80	0,41	1	6,21
005 1	Sägemodell	9,28	0,65	1	9,93
012 0	Mittelwertartikulator	8,50	0,60	1	9,10
102 4	Krone für vestibuläre Verblendung	70,42	4,93	1	75,35
162 0	Vestibuläre Verblendung Keramik	82,58	5,78	1	88,36
	Weggold JN	49,30	3,45	2,9 g	152,98
	A01 Abformung Alginat	4,05	0	2	8,10
	A05 Abformung für Provisorium	3,75	0	1	3,75
	A10 Abformung Elastomer	21,15	0	1	21,15
	A15 Material Provisorium	4,95	0	1	4,95
	Gesamte Leistungen				**188,95**
	Gesamtes Praxislabormaterial				152,98
	Gesamtes Praxismaterial				37,95
	Gesamtbetrag				**379,88**

In der Rechnung sind 22,38 Euro Umsatzsteuer enthalten.

PRAXISHINWEIS | Das Praxismaterial ist nicht umsatzsteuerpflichtig, da es zur umsatzsteuerbefreiten Heilbehandlung gehört. Die Ust-ID-Nummer muss auf der Praxislabor-Rechnung aufgeführt sein.

Sonderregelung für KFO-Apparate und Aufbissbehelfe

Sonderregelung betrifft nur Zahnärzte mit Praxislabor

Das Überlassen von kieferorthopädischen Apparaten (Zahnspangen) und Vorrichtungen, die der Behandlung von Erkrankungen des Kiefergelenks entgegenwirken (Aufbissbehelfe), ist Teil der steuerfreien Heilbehandlung (BFH, 23.10.1997, Az. V R 36/96). Soweit eine Heilbehandlung die Verwendung von Material oder den Einsatz von Geräten zwingend erfordert, ist dies ein unselbstständiger Teil der Therapie und ebenfalls steuerfrei. Im Vordergrund steht nicht die zahntechnische Herstellung und Lieferung, sondern die Verwendung als Leistung, um eine Heilbehandlung zu erzielen. Diese Sonderregelung betrifft nur Zahnärzte mit einem Praxislabor, nicht das gewerbliche Labor.

Steuerberater und Aussagen zur Umsatzsteuer

Steuerberater sollte alle Rechnungen des Praxislabors erhalten

Ein Steuerberater kann eine Praxis zu umsatzsteuerpflichtigen Praxislabor-Leistungen nur dann gut beraten, wenn er stichprobenartig Praxislabor-Rechnungen erhält, diese prüfen und entsprechend buchen kann. In vielen Praxen werden die Rechnungsbeträge des Praxislabors jedoch monatlich addiert, sodass der Steuerberater nur den Gesamtbetrag übermittelt bekommt. Eine Prüfung auf Umsatzsteuerpflicht ist nicht möglich. Liegen dem Steuerberater die Einzelbelege vor, kann im Gespräch erörtert werden, ob oder ab wann Umsatzsteuerpflicht besteht und welche Besonderheiten zu beachten sind.

UMSATZSTEUERPFLICHT

Wie stellt man fest, ob Umsatzsteuerpflicht besteht?

| Wie kann man feststellen, ob der Ausweis von Umsatzsteuer bei ästhetischen und zahntechnischen Leistungen sowie bei Materialien umsatzsteuerrechtlich noch erforderlich ist? Damit befasst sich Teil 5 dieser Beitragsserie. |

Eine Praxis mit Umsatzsteuerpflicht sucht Antworten

Die Vorbereitungen für eine Überprüfung

Ein Zahnarzt weist bei zahntechnischen Leistungen und Materialien sowie bei nicht medizinisch notwendigen Bleaching-Maßnahmen seit rund zehn Jahren Umsatzsteuer aus. Nach diversen Gesprächen mit dem Steuerberater und dem Finanzamt kommt der Zahnarzt zu keinem Ergebnis bei der Frage, ob er noch umsatzsteuerpflichtig ist. Um zu ermitteln, in welcher Höhe und für welche Tätigkeiten umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht werden, ist mithilfe der Praxis-EDV eine Auswertung vorzunehmen. Als Voraussetzung für eine aussagekräftige Statistik wird im Vorfeld geprüft, welche Leistungen in den Praxislaborbelegen erfasst sind und ob es weitere umsatzsteuerpflichtige Leistungen und Materialien gibt, die bisher nicht erfasst wurden.

Sind die Eigenbelege im Praxislabor korrekt?

Zahntechnische Eigenbelege enthalten nicht immer nur zahntechnische Materialien und Leistungen, sondern oft auch Verbrauchsmaterial der Praxis, das aufgrund der Zuordnung zur Heilbehandlung von der Umsatzsteuer befreit ist. Bei einigen Software-Programmen kann das Verbrauchsmaterial nicht auf einem separaten Materialbeleg oder in der Leistungserfassung abgebildet werden, sondern nur auf einem Beleg mit der Überschrift „Material- und Laborkostenabrechnung – Praxiseigenes Labor“. Dazu Beispiele aus der Praxis:

Beispiel 1: Eigenbeleg

Nr.	Leistungsbezeichnung	Einzelpreis	Anzahl	Betrag	Summe
001-0	Modell	5,76	4	23,04	
021-1	Individueller Löffel	18,76	1	18,76	
Summe Laborkosten				**41,80**	**41,80**
Zwischensumme					**41,80**
MwSt. auf Laborkosten 7,00 %					**2,93**
Zwischensumme inkl. 7,00 %					**44,73**
Verbrauchsmaterial					
	Alginat Gr. L	4,08	2	8,16	
	Silginat Abdruck	9,72	1	9,72	
	Prov. Material Tempofit	4,66	2	9,32	
	Bissmaterial Futar	1,93	1	1,93	
	Impregum/Permadyne Doppelmischabdruck Größe L	22,96	1	22,96	
Summe Verbrauchsmaterial				**52,09**	**52,09**
Laborkosten gesamt					**96,82**

Die umsatzsteuerpflichtigen zahntechnischen Leistungen sind korrekt mit 7 Prozent Mehrwertsteuer, die Verbrauchsmaterialien der Praxis ohne Ausweis von Mehrwertsteuer – ebenfalls korrekt – mit dem Bruttobetrag erfasst.

Beispiel 2: Eigenbeleg

Nr.	Leistungsbezeichnung	Einzelpreis	Anzahl	Betrag	Summe
001-0	Modell	5,76	1	5,76	
Summe Laborkosten				**5,76**	**5,76**
Fertigteile und Zähne					
	Perma-dor-Stift	24,03	1	24,03	
Summe der Kosten für Fertigteile und Zähne				**24,03**	**24,03**
Zwischensumme					**29,79**
MwSt. auf Laborkosten 7,00 %					**2,09**
Zwischensumme inkl. 7,00 %					**31,88**
Verbrauchsmaterial					
	Alginat Gr. L	4,08	1	4,08	
	Silginat Abdruck	9,72	1	9,72	
	Prov. Material Tempofit	4,66	8	37,28	
	Pattern Resin, Abformung für gegossenen Stift	0,79	1	0,79	
	Bissmaterial Futar	1,93	1	1,93	
	Impregum/Permadyne Doppelmischabdruck Gr. L	22,96	3	68,88	
	Impregum/Permadyne Teilabdruck	10,73	1	10,73	
Summe Verbrauchsmaterial				**133,41**	**133,41**
Laborkosten gesamt					**165,29**

Der Perma-dor-Stift gehört nicht zu den zahntechnischen Leistungen, sondern zur Heilbehandlung. Ein Mehrwertsteuerausweis ist falsch, weil es sich um Verbrauchsmaterial der Praxis handelt. Die Eigenbelege müssen bei Umsatzsteuerpflicht auf Stimmigkeit bei der Zuordnung der Materialien geprüft werden.

Beispiel 3: Eigenbeleg

Nr.	Leistungsbezeichnung	Einzelpreis	Anzahl	Betrag	Summe
0001	Modell aus Hartgips	7,13	3	21,39	
1301	Prov. Krone okklusal adaptieren, Kaufläche ausarbeiten	15,00	6	90,00	
5306	Keramik silanisieren	15,50	6	93,00	
5401	Keramik ätzen	3,58	6	21,48	
Summe Laborkosten				**225,87**	**225,87**
Zwischensumme					**225,87**
MwSt. auf Laborkosten 7,00 %					**15,81**
Zwischensumme inkl. 7,00 %					**241,68**
Laborkosten gesamt					**241,68**

Dieser Beleg ist korrekt, wenn umsatzsteuerpflichtige Leistungen vorliegen. Die Preisgestaltung bei „Nicht-BEL-Leistungen" obliegt dem Praxisinhaber.

Beispiel 4: Eigenbeleg

Nr.	Leistungsbezeichnung	Einzelpreis	Anzahl	Betrag	Summe
Verbrauchsmaterial					
	Parapost-XP-Titanstift	7,20	1	7,20	
Summe Verbrauchsmaterial				**7,20**	**7,20**
Laborkosten gesamt					**7,20**

Sollte das Praxismaterial auf diesem Beleg erfasst werden?

Das Verbrauchsmaterial ist richtig erfasst. Allerdings ist zu prüfen, ob das Praxismaterial überhaupt auf diesem Beleg erfasst werden sollte. In der unteren Zeile wird erwähnt, dass 7,20 Euro „Laborkosten gesamt" entstanden sind. Das Praxismaterial wird somit als Laborkosten tituliert, die von PKVen in der Regel mit 50 bis 80 Prozent – je nach Tarif – erstattet werden, obwohl hier Verbrauchsmaterial der Praxis berechnet wird (Erstattung meistens zu 100 Prozent).

Beispiel 5: Bleaching-Rechnung

Zahn	Geb.-Nr.	Leistung	Anzahl	Faktor	Betrag
OK	2150a	Bleaching mittels individueller Schiene entsprechend Einlagefüllung einflächig – auf Wunsch, § 1 Abs. 2 S. 2 GOZ	1	2,3	147,60
		Summe			147,60
		19 % MwSt.			28,04
		Gesamtbetrag			**175,64**

Auch Bleaching-Leistungen sind umsatzsteuerpflichtig

Wenn Umsatzsteuerpflicht besteht, unterliegen auch nicht medizinisch notwendige Bleaching-Leistungen der Umsatzsteuer, die hier korrekt mit 19 Prozent ausgewiesen ist. Welche Leistung der GOZ für diese Therapieform hilfsweise für die Berechnung von Honorar, Material- und Laborkosten ausgewählt werden soll, entscheidet der Praxisinhaber nach Kostenaufwand.

Das Volumen umsatzsteuerpflichtiger Leistungen ermitteln

In die EDV-Auswertung aus dem Praxisbeispiel werden die Kalenderjahre 2013 bis 2015 einbezogen. Im ersten Schritt erfolgt eine Datenanalyse der medizinisch nicht notwendigen Leistungen, die mit 19 Prozent Mehrwertsteuer behaftet sind. In dieser Praxis handelt es sich dabei ausschließlich um das Bleaching. Im zweiten Schritt werden für den gleichen Zeitraum die Eigenbelege ausgewertet. In der Praxissoftware können z. B. die zahntechnischen Gebührenziffern mit Leistungstext (BEL/BEB), die Menge, die Verbrauchsmaterialien der Praxis, die Mehrwertsteuerbeträge und -sätze, die jeweiligen Einzelbeträge und die Gesamtsumme ermittelt werden.

Was zeigen die Ergebnisse?

Einnahmen weit unterhalb der Grenze

Die Ergebnisse der Statistiken zeigen, dass die umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen in den Jahren 2013 bis 2015 weit unterhalb der Kleinunternehmergrenze von 17.500 Euro liegen. Die Umsatzsteuerprognose für das laufende Jahr 2016 zeigt ähnliche Ergebnisse. Falls der Zahnarzt in der Vergangenheit freiwillig auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet hat, ist er fünf Jahre lang an diese Entscheidung gebunden, die frühestens im sechsten Jahr wieder aufgehoben werden kann. Voraussetzung ist, dass die erforderlichen Bedin-

gungen erbracht werden. Im Beispiel ist das nicht relevant, weil der Zahnarzt bereits seit zehn Jahren umsatzsteuerpflichtig ist.

Ein Fehler zeigt sich bei der stichprobenartigen Kontrolle der Eigenbelege: In der Praxis wurden vereinzelt Aufbissbehelfe (Schienen) gefertigt und mit 7 Prozent Mehrwertsteuer ausgewiesen, obwohl Schienen der Heilbehandlung zugeordnet und somit von der Umsatzsteuer befreit sind. Bei der Umsatzprognose für 2016 ist das zu beachten und mit sofortiger Wirkung bei der Rechnungslegung von Schienen zu berücksichtigen.

Schienen sind von der Umsatzsteuer befreit

Wechsel zum Kleinunternehmer

Wenn der Zahnarzt zum Kleinunternehmer zurückkehren möchte, reicht eine formlose Mitteilung an das Finanzamt. Nach der Rückkehr zur Kleinunternehmerregelung darf auf den Eigenbelegen und den Rechnungen für das Bleaching keine Mehrwertsteuer mehr ausgewiesen werden.

Rückkehr: Formlose Mitteilung an das Finanzamt reicht

Fehler vermeiden

Wer in einer Rechnung einen falschen Steuerbetrag ausweist, schuldet den ausgewiesenen Betrag (§ 14c UStG). Das bedeutet, dass auch bei einem versehentlichen Ausweis von Mehrwertsteuer bei an sich umsatzsteuerfreien Lieferungen oder Leistungen die Steuer in der ausgewiesenen Höhe gegenüber dem Finanzamt geschuldet wird.

Versehentlicher Ausweis: Steuer ist abzuführen

Wenn keine umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen vorliegen bzw. – wie im Beispielsfall – die Kleinunternehmerregelung wieder in Anspruch genommen wird, ist darauf zu achten, dass keine Umsatzsteuer auf Rechnungen ausgewiesen wird. Andernfalls kann es im Falle einer Betriebsprüfung zu unerfreulichen Nachzahlungen kommen.

FAZIT | Mit Beendigung der Umsatzsteuerpflicht entfällt sowohl bei den zahntechnischen Leistungen als auch beim Bleaching der Ausweis von Mehrwertsteuer, sodass die Patienten in diesem Bereich weniger bezahlen. In der Praxis minimiert sich der Verwaltungsaufwand und die Kosten für die Umsatzsteuererklärungen des Steuerberaters entfallen. Im Gegenzug kann allerdings für die bisher umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen keine Vorsteuer geltend gemacht werden (zum Beispiel zahntechnische und Bleaching-Materialien, Investitionen, anteilige Betriebskosten).

IMPLANTATMATERIAL

Wer benötigt welches Implantatmaterial – Praxis oder Praxislabor?

Die korrekte Berechnung von Praxis- und Praxislabor-Materialien ist für das Team immer wieder eine Herausforderung. Schwierig wird es, wenn der Zahnarzt ein umsatzsteuerpflichtiges Praxislabor betreibt und überlegt wird, welche Materialien mit dem Bruttopreis als Verbrauchsmaterial der Praxis und welche mit dem Nettopreis zuzüglich der Umsatzsteuer in Höhe von 7 Prozent als Labormaterial zu erfassen sind.

Zahnarztpraxis ohne und mit Umsatzsteuerpflicht

Klare Trennung zwischen Praxis- und Labormaterial möglich?

In einer Praxis ohne Umsatzsteuerpflicht werden die berechenbaren Materialien in der EDV mit dem Bruttopreis erfasst. Die Mehrwertsteuer darf nicht ausgewiesen werden, da die Materialien im Rahmen einer umsatzsteuerbefreiten Heilbehandlung verwendet werden bzw. die Kleinunternehmerregelung greift. Welche implantatbezogenen Materialien werden dem Praxislabor zugeordnet? Gibt es überhaupt eine klare Trennung zwischen Praxis- und Labormaterial? Immer wieder tritt die Frage auf, warum in Produktkatalogen keine Zuordnung nach Praxis- und Labormaterial erfolgt, damit diese fehlerfrei in der EDV erfasst werden. Beispielhaft werden in diesem Beitrag einige Produkte vorgestellt und der Verwendungszweck hinterfragt.

Verbrauchsmaterial der Praxis

Im Rahmen der Implantologie werden z. B. folgende Materialien mit dem Bruttopreis als Praxismaterial im Bereich der Materialverwaltung angelegt:

Praxismaterial ohne Ausweis von Umsatzsteuer

Abformmaterial	Abformkappe/-pfosten/Positionierzylinder
Anästhetikum	Schutzkappe
Dentale Implantate ein-/zweiteilig, Titan/Keramik	Bone Scraper
Temporäre Implantate	Knochenersatzmaterial
Einpatientenbohrer	Membran
Verschlussschraube/-kappe	Hämosthyptikum
Einheilkappe/Gingivaformer	Atraumatisches Nahtmaterial

Produkte dürfen nur vom approbierten Zahnarzt angewandt werden

Diese Produkte dürfen nicht vom Zahntechniker angewandt werden, sondern ausschließlich von einem approbierten Zahnarzt oder bei Delegierbarkeit vom ausgebildeten Praxispersonal. Da die Materialien alle zur umsatzsteuerbefreiten Heilbehandlung gehören, bezahlt der Patient sowohl den Nettopreis als auch die vom Lieferanten erhobene Umsatzsteuer, weil der Zahnarzt diese beim Finanzamt nicht als Vorsteuer geltend machen kann.

Verbrauchsmaterial des Praxislabors

Im Rahmen der Implantologie werden z. B. folgende Implantat-Materialien im umsatzsteuerpflichtigen Labor verarbeitet:

Praxislabormaterial unter Ausweis von Umsatzsteuer

Wax-up Hülse	Fräszylinder
Übertragungshilfe	TS-Gewindeschutzschraube
Titanklebebasen	Gold-/Titan-/Kunststoffkappen
Angussfähige Implantataufbauten	Dolder®-Steg Gold/Titan/Kunststoff
Manipulierimplantat/Analog/Transferpin bei retentivem Kugelanker	Dolder®-Stegmatrize
Verlängerungshülse	Steg-Set Gold/Titan
Kunststoffschulter	Lötachse

Mit welchem Steuersatz die Ware eingekauft wurde, spielt keine Rolle

Diese Materialien werden zur Fertigung von Zahnkronen und Zahnersatz benötigt. Sie gehören daher nicht zur Heilbehandlung. Sie werden auf dem Praxislaborbeleg netto mit den jeweiligen zahntechnischen Honorarleistungen unter Ausweis der Umsatzsteuer (USt) in Höhe von 7 Prozent erfasst. Es spielt keine Rolle, mit welchem Umsatzsteuersatz die Ware eingekauft wurde. Im gewerblichen und umsatzsteuerpflichtigen Praxislabor gelten die Vorgaben des § 12 UStG, der den reduzierten Mehrwertsteuersatz (7 Prozent) vorsieht.

Praxis- oder Labor-Verbrauchsmaterial?

Keine Zuordnung des Umsatzsteuersatzes im Katalog oder auf Preisliste

Viele Produkte können sowohl vom Zahnarzt als auch von einem Zahntechniker im Praxislabor verarbeitet werden. Lieferanten bieten z. B. Röntgenkugeln und Bohrhülsen an. Diese können in einer Praxis ohne Umsatzsteuerpflicht chairside oder im umsatzsteuerpflichtigen Praxislabor im Rahmen der Herstellung einer Röntgen- oder Bohrschablone verarbeitet werden. Eine Zuordnung des Umsatzsteuersatzes im Produktkatalog oder auf einer Preisliste ist daher nicht möglich – die Ware kann brutto oder netto zzgl. 7 Prozent Umsatzsteuer im Praxislabor berechnet werden. Zum besseren Verständnis einige Produkte, die sowohl in einer umsatzsteuerbefreiten Praxis vom Zahnarzt als auch in einer Praxis mit umsatzsteuerpflichtigem Praxislabor vom Zahnarzt oder Zahntechniker verwendet werden:

Produkte, die in einer umsatzsteuerbefreiten und -pflichtigen Praxis verwendet werden

Manipulierimplantat/analog	Locator, Prozesspackung, Retentions-/Prozesseinsätze, Abstandsring/-halter
Individualisierbare Gingivaformer	Novaloc®, Prozesspackung/Matrizengehäuse Titan/Peek, Retentionseinsätze, Modellanalog, Abform-/Fixiermatrize; Duplizierplatzhalter Montagemanschette/-einsätze
Provisoriumskappe/-sekundärteil	Kugelanker
Dalbo®-Rotex-Anker (bei temporärem Implantat)	Elliptische Matrize, Reserve-Lamellen-Retentionseinsatz, Titan-Matrize Ringfeder, Platzhalter, Montagegewindering
Bissregistrierhilfe	All-in-One-Sets
Mono-/Scankörper bei digitaler Abformung	PLAN-Sets
Spezielle Implantataufbauten	

Keine globale Zuordnung der Umsatzsteuer bei Materialien möglich

Die folgenden Beispiele verdeutlichen, warum keine globale Zuordnung der Umsatzsteuer bei Materialien im Bereich der Zahnmedizin erfolgen kann. Zahntechnische Produkte müssen vom Zahnarzt ohne Umsatzsteuerpflicht mit dem Bruttopreis erfasst werden. Besteht eine Umsatzsteuerpflicht, werden die zahntechnischen Materialien und Honorarleistungen auf einem Praxislaborbeleg mit dem Nettopreis erfasst und die Umsatzsteuer in Höhe von 7 Prozent auf jeden Posten ausgewiesen sowie dem Finanzamt gegenüber erklärt.

Beispiel 1: Provisorium auf Implantat

Provisoriumskappen oder Aufbauten für Provisorien auf Implantat werden nicht nur im Labor, sondern auch von einem Zahnarzt im Mund des Patienten verwendet.

Beispiel 2: Individualisierbare Gingivaformer

Individualisierbare Gingivaformer können im Praxislabor oder aber im Behandlungszimmer zur Ausformung des Emergenz-Profils bei Implantaten bearbeitet werden.

Beispiel 3: Temporäre Implantate

Bei temporären Implantaten gibt es unterschiedliche Formen. Bei den einteiligen „Übergangsimplantaten" im Zusammenhang mit Prothesen werden die Verbindungselemente – hier z. B. die Dalbo-Rotex-Anker – in eine vorhandene Prothese einpolymerisiert. Diese Leistung erbringt in der Regel der Implantologe oder bei einer Kooperation der Zahnarzt in der Praxis. Die Maßnahme kann alternativ nach Abformung auch im Praxislabor vom Zahntechniker erfolgen.

Beispiel 4: Attachments, Matrizen, Kugelanker

Wenn der alte Zahnersatz noch funktionstüchtig ist, kann dieser nach Implantation zur Suprakonstruktion umgearbeitet werden. Das Einarbeiten von passgenauen Verbindungselementen (Attachments, Matrizen) passend zum gewählten Implantatsystem kann zum Beispiel mithilfe von Kugelankern – Locator® oder Novaloc® – erfolgen, die im Sortiment einiger Implantathersteller angeboten werden. Anhand einer Locator-Variante wird die Vorgehensweise abgebildet und aufgezeigt, dass die Einarbeitung der Matrizen mit allen erforderlichen Arbeitsschritten sowohl vom Zahnarzt chairside – also am Behandlungsstuhl teilweise – oder komplett im Praxislabor erfolgen kann.

Eine Totalprothese soll zur implantatgetragenen Prothese im Behandlungszimmer umgearbeitet werden. In der ersten Sitzung wird die jeweilige Gingivahöhe an den Implantaten ermittelt und die Locatoren in der richtigen Höhe bestellt. In der zweiten Sitzung werden diese nach Entfernen der Verschlussschrauben im Implantat fachgerecht befestigt und weiße Ausblockringe über die Funktionsbereiche gezogen, um ein Einfließen des Kunststoffs in die Retentionsgehäuse zu verhindern. Das Retentionsgehäuse mit dem schwarzen Verarbeitungseinsatz wird auf jedes Implantat über den zuvor aufgesetzten Ausblockring aufgesteckt. Nun kann die Prothese in den vorgesehenen Bereichen für die Retentionsgehäuse ausgeschliffen und oberhalb der Gehäuse perforiert werden (als Kunststoffabfluss und zur Kontrolle). Anschließend werden die Retentionsgehäuse in die ausgeschliffene Prothese einpolymerisiert. Nach dem Ausarbeiten und dem Polieren der Prothese werden die schwarzen Verarbeitungseinsätze durch die zuvor bestimmten Retentionseinsätze ersetzt. In diesem Fall benötigen Zahnarzt oder Zahntechniker die gleichen Materialien.

FAZIT | Ist die Praxis nicht umsatzsteuerpflichtig, wird ein Praxislaborbeleg unter Ausweis der berechenbaren Materialien mit den Bruttopreisen und den zahntechnischen Leistungen erstellt. Besteht eine Umsatzsteuerpflicht, so ist es gleich, ob der Zahnarzt selbst die Fertigung erbringt oder ein angestellter Zahntechniker im Praxislabor. In beiden Fällen erscheinen die Honorar- und Materialleistungen mit dem Nettopreis und 7 Prozent Umsatzsteuer auf dem Praxislaborbeleg.

PRÜFUNG DER FINANZÄMTER

Wo endet die Heilbehandlung, wo beginnt die Zahntechnik?

Wo endet die umsatzsteuerfreie Heilbehandlung und wo beginnt die umsatzsteuerpflichtige Zahntechnik? Es ist manchmal selbst für einen Zahnarzt schwierig, diese Grenze zu erkennen. Das wird aber immer wichtiger, denn beispielsweise besteht die bayerische Finanzverwaltung auch im Gesundheitswesen auf der gesetzlichen Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung. Zwar werde – so der Vizepräsident des Bayerischen Landesamts für Steuern – hier überwiegend die Kleinunternehmerregelung angewandt (§ 19 UStG). Das Leistungsspektrum hätte sich jedoch dahingehend verändert, dass nicht mehr ohne Weiteres von der Steuerbefreiung für sämtliche Tätigkeiten im Gesundheitswesen ausgegangen werden könne.

Was wird in Zukunft verstärkt geprüft?

Zahnarzt muss nachprüfbar und einzelfallbezogen dokumentieren

Verstärkt geprüft werden soll „die Abgrenzung zwischen steuerfreien Heilbehandlungen und steuerpflichtigen Umsätzen". Nimmt der Zahnarzt eine Steuerbefreiung in Anspruch, so trifft ihn zugleich die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen tatsächlich vorliegen, z. B. die medizinische Indikation der Maßnahme. Damit einher geht die Aufgabe, dies für die Finanzbehörde nachprüfbar und einzelfallbezogen zu dokumentieren.

Steuerpflichtige Leistungen auch der Zahnärzte vollständig erfassen

Die bayerische Finanzverwaltung will auch Zahnärzte, die bislang nicht zur Umsatzsteuer veranlagt wurden, zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 auffordern. Der Bundesrechnungshof hat bereits in 2013 das Bundesfinanzministerium aufgefordert, bei den Ländern darauf hinzuwirken, dass die Finanzämter (umsatz-)steuerpflichtige Leistungen auch der Zahnärzte mithilfe eines branchenspezifischen Fragebogens vollständig erfassen sollten. Das Finanzamt hat grundsätzlich das Recht, die Angaben in der Erklärung im Rahmen des Ermessens unter Berücksichtigung von Steuerausfallrisiken in Einzelfällen zu überprüfen. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist für Zahnärzte, dass die jeweilige Leistung der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und – soweit möglich – der Heilung von Krankheiten dient.

Wie lautet eine Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung?

Die folgende Aufforderung wird Zahnarztpraxen vom Finanzamt zugestellt:

Schreiben des bayerischen Finanzamts (auszugsweise)

„Nach § 149 Absatz 1 Abgabenordnung und § 18 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) sind Sie als Unternehmer verpflichtet, Umsatzsteuererklärungen elektronisch abzugeben. Ich bitte Sie, folgende Steuererklärung bis spätestens 31.12.2016 elektronisch einzureichen: Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2015. Bitte beachten Sie, dass bei der Erklärungsabgabe auch die Anlage UR zu übermitteln ist. Sie sieht u. a. die Angaben zu innergemeinschaftlichen Erwerben und zu Umsätzen, für die der Leistungsempfänger die Steuer (§ 13b UStG) schuldet, sowie zu steuerfreien Umsätzen vor."

Wie ist eine Heilbehandlung definiert, wo endet sie?

Die Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde (ZMK) umfasst das Vorbeugen, Erkennen und Behandeln von Erkrankungen im ZMK-Bereich. Die gesetzliche Grundlage ist im § 1 Abs. 3 Zahnheilkundegesetz (ZHG) definiert: Das Ausüben der Zahnheilkunde ist danach „die berufsmäßige, auf zahnärztlich wissenschaftliche Erkenntnisse gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn, Mund- und Kieferkrankheiten (ZMK). Als Krankheit ist jede von der Norm abweichende Erscheinung im Bereich der Zähne, des Mundes und der Kiefer anzusehen, einschließlich der Anomalien der Zahnstellung und des Fehlens von Zähnen."

Nach § 4 Nr. 14a UStG sind die Leistungen niedergelassener Zahnärzte umsatzsteuerfrei, soweit es sich um heilberufliche Leistungen handelt. Bei derartigen Leistungen steht immer ein therapeutisches Ziel im Vordergrund.

Zahnarzt darf zahntechnische Leistungen selbst erbringen

Wer in Deutschland die Zahnheilkunde dauernd ausüben will, bedarf einer Approbation als Zahnarzt nach Maßgabe des ZHG. Zwar ist die Fertigung eines zahntechnischen Werkstücks keine Heilbehandlung im engeren Sinne, sie ist jedoch Bestandteil der zahnärztlichen Berufsausübung. Der Zahnarzt ist aufgrund seiner universitären Ausbildung in der Lage und kraft seiner Approbation befugt, zahntechnische Leistungen selbst zu erbringen.

BEMA und GOZ enthalten keine technischen Leistungen

Die Gebührenordnungen BEMA und GOZ enthalten zahnmedizinische, aber keine technischen Leistungen, die für die Her- bzw. Wiederherstellung von Zahnkronen und Zahnersatz erforderlich sind. Welche zahnärztlichen Leistungen z. B. für die Berechnung prothetischer Leistungen erforderlich sind, ist den Abrechnungsbestimmungen der jeweiligen Gebührenziffer zu entnehmen. Hier endet die Heilbehandlung.

Wo beginnen und enden zahntechnische Leistungen?

Zahntechnik beginnt außerhalb des Mundes

Die zahntechnische Tätigkeit beginnt außerhalb des Mundes. Zahntechnische Leistungen sind alle erbrachten handwerksüblichen Leistungen, die der Umsatzsteuer unterliegen.

Nach § 11 der Musterberufsordnung für Zahnärzte (MBO-Z) ist der Zahnarzt berechtigt, im Rahmen seiner Praxis ein zahntechnisches Labor zu betreiben, das nicht der Handwerksordnung unterliegt, sondern Teil einer Zahnarztpraxis ist (Hilfsbetrieb). Die Beschäftigung eines Zahntechnikers ist keine Pflicht, zahntechnische Leistungen können – wie bereits erwähnt – auch durch den Zahnarzt erbracht werden. Diese sind nicht immer berechenbar. Im Festzuschusssystem – Befund 6.0 – heißt es: „Wiederherstellungsbedürftige herausnehmbare-/Kombinationsversorgung ohne Abformung und ohne zahntechnische Leistungen, auch Auffüllen Sekundärteleskope im direkten Verfahren, je Prothese."

Direktes Verfahren: nur zahnärztliche Leistung

Der Befund 6.0 wird als Festzuschuss gewährt, wenn der Zahnarzt z. B. nach der Extraktion eines Zahns ein Sekundärteleskop an der Prothese im Mund (direktes Verfahren) ohne Abformung auffüllt. Hierfür ist lediglich die BEMA-Nr. 100a (Wiederherstellung ohne Abformung) berechenbar, keine zusätzliche

zahntechnische Leistung. Weitere Beispiele für Wiederherstellungen im direkten Verfahren ohne die Berechenbarkeit zahntechnischer Leistungen sind: Aktivieren von Halte-, Stütz- oder Verbindungselementen und Erneuerung bzw. Wiederherstellung von Verblendungen oder Facetten an Kronen und Brücken im Verblendbereich.

Indirektes Verfahren: zahntechnische und -ärztliche Leistungen

Alternativ kann das Sekundärteleskop oder die Herstellung einer neuen Verblendung nach Abformung im Praxis- oder Fremdlabor (indirektes Verfahren) erfolgen. In diesen Fällen sind die erforderlichen zahntechnischen Leistungen umsatzsteuerpflichtig, der Patient erhält einen anderen Festzuschuss.

GKV: Beispiele für die Zuordnung von Leistungen

Die Beispiele zeigen, welche Tätigkeiten der zahnärztlichen und/oder der zahntechnischen Abrechnung zugeordnet werden. Der Fokus liegt auf der Zuordnung, daher sind teils nur auszugsweise die Leistungsziffern abgebildet. Berechenbare Materialien sowie weitere Leistungen sind fallbezogen zu ergänzen.

Zahntechnische Leistungen umsatzsteuerpflichtig

Die in der Praxis bzw. im Praxislabor erbrachten zahntechnischen Leistungen unterliegen der Umsatzsteuer. Besteht eine Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG, werden die zahntechnischen Leistungen auf einem Praxis- bzw. Eigenlaborbeleg ohne Ausweis von Umsatzsteuer erfasst.

	Therapie	BEMA-Nr.	BEL-Nr.
1	Ein Prothesenzahn hat sich gelöst. Dieser wird vom Zahnarzt (ZA) im direkten Verfahren – ohne Abformung – im Behandlungszimmer oder Praxislabor wiederbefestigt.	1 x 100a	Zahnarzt: 1 x 801 0 1 x 802 3
2	Eine UK-Totalprothese wird nach Abformung vom Zahnarzt im Praxis- oder im Fremdlabor indirekt vollständig unterfüttert, einschließlich funktioneller Randgestaltung.	1 x 100f	Zahnarzt: 2 x 001 0 1 x 011 2 1 x 809 0 Fremdlabor zusätzlich: 2 x 933 0
3	Der Zahnarzt modelliert im direkten Verfahren einen Stiftaufbau für einen Wurzelkanal. Dieser wird im Fremdlabor gegossen und anschließend im Wurzelkanal verankert.	1 x 18b	Fremdlabor: 1 x 104 0 2 x 933 0
4	Eine vestibuläre Kompositverblendung im Verblendbereich wird im direkten Verfahren instandgesetzt. Da die Maßnahme im Mund erfolgt, kann nur das Material und keine zahntechnische Ziffer berechnet werden.	1 x 24b	
5	Die Verblendung aus Beispiel Nr. 4 wird nach Abnahme der Krone vom Zahntechniker im Praxislabor nach Abformung erneuert.	1 x 24b 1 x 24a	Praxislabor: 2 x 001 0 1 x 012 0 1 x 164 0

Reinigung von herausnehmbarem Zahnersatz: drei Varianten

Die Reinigung von herausnehmbarem Zahnersatz ist in den Gebührenordnungen nicht enthalten. Hier gibt es in einigen Zahnärztekammern unterschiedliche Empfehlungen. Drei Varianten kommen vor: eine Berechnung nach § 6 (1) GOZ als Analogleistung, als Verlangensleistung nach § 2 (3) GOZ (umsatzsteuerpflichtig) oder als private zahntechnische Leistung (umsatzsteuerpflichtig). Eine 100-prozentige Abgrenzung ist nicht möglich; es gibt eine – wenn auch kleine – Grauzone.

REDAKTION | **Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung?** Schreiben Sie an
IWW Institut, Redaktion „PI“
Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen
Fax: 02596 922-80, E-Mail: pi@iww.de
Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

ABONNENTENBETREUUNG | **Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen** der
IWW Institut Kundenservice, Franz-Horn-Str. 2, 97091 Würzburg
Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de
Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg
IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX

IHR PLUS IM NETZ | **Online – Mobile – Social Media**
Online: Unter pi.iww.de finden Sie
- Downloads (Arbeitshilfen, Sonderausgaben, Musterschreiben u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 2010)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Beschlüsse, Verordnungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf iww.de/registrieren, schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher.
Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472.

Mobile: Lesen Sie „PI“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.
- Appstore (iOS)
- Google play (Android)

→ Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code

Social Media: Folgen Sie „PI“ auch auf facebook.com/implantologen

NEWSLETTER | **Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Gesundheitsberufe** auf iww.de/newsletter:
- PI-Newsletter
- IWW kompakt für Zahnärzte
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen

PRAXIS IMPLANTOLOGIE (ISSN 2190-3379)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Dr. Jürgen Böhm, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-80, E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de, Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Redaktion | Diplom-Volkswirt Werner Overbeck (Chefredakteur)

Ständige Autoren | Birgit Sayn, Norman Langhoff, Wolfgang Schmid

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Jahr 165 Euro einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Quartalsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

IMPRESSUM

IWW INSTITUT
INFORMATIONSDIENSTE

Ihr Abonnement

Mehr als eine Fachzeitschrift





Print: das Heft

- Kurz, prägnant, verständlich
- Konkrete Handlungsempfehlungen
- Praxiserprobte Arbeitshilfen

Online: die Website

pi.iww.de

- Aktuelle Ausgabe bereits eine Woche vor Heftauslieferung verfügbar
- Ergänzende Downloads
- Ausgabenarchiv mit Urteilsdatenbank

Mobile: die myIWW-App für Apple iOS und Android

iww.de/SL1913

- Funktionen der Website für mobile Nutzung optimiert
- Offline-Nutzung möglich, z. B. im Flugzeug

Social Media: die Facebook-Fanpage

facebook.com/implantologen

- Aktuelle Meldungen aus der Redaktion
- Forum für Meinung und Diskussion
- Kontakt zu Experten und Kollegen