

Sozietät Jürgen Geiling & Partner GbR

Steuerberater, vereid. Buchprüfer, Rechtsanwälte

05.09.2013



UMSATZSTEUER - ZAHNÄRZTE



Goethestraße 8
DE-93413 Cham
Telefon 09971 / 85190
Telefax 09971 / 851919
cham@jgp.de

Schmidstraße 16
DE - 94234 Viechtach
Telefon 09942 / 94710
Telefax 09942 / 947110
viechtach@jgp.de

www.jgp.de

Inhalt

1.	Neuregelung der Zahnvergütungen	2
2.	Umfang der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG	3
3.	Einheitlichkeit der Verlangensleistungen	4
4.	Unterschiedliche Steuersätze	4
5.	Konkrete Vergütungsvereinbarung	4
	MUSTER: Vergütungsvereinbarung gem. § 2 Abs. 3 GOZ	5
6.	Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG)	6
7.	Fazit	7

Die Gebührenordnung für Zahnärzte (GOZ) bestimmt die Vergütung der zahnärztlichen Leistungen für Privatversicherte und regelt darüber hinaus die Abrechnungshöhe für den Anteil von Behandlungen, die von Kassenpatienten selbst übernommen werden müssen. Die bisherige GOZ 1988 wurde zum 1.1.2012 umfassend überarbeitet; dabei wurde insbesondere die Abrechnung zahnmedizinischer **nicht notwendiger Leistungen neu geregelt**. Der Beitrag untersucht die umsatzsteuerlichen Auswirkungen der Neuregelung und zeigt, wie man durch eine Vergütungsvereinbarung mit dem Patienten auf der „sicheren Seite“ ist.

1. Neuregelung der Zahnvergütungen

Vergütungen darf der Zahnarzt nur für Leistungen berechnen, die nach den Regeln der zahnärztlichen Kunst für eine zahnmedizinisch **notwendige zahnärztliche Versorgung** erforderlich sind. Leistungen, die über das Maß einer zahnmedizinischen notwendigen Versorgung **hinausgehen**, darf der Zahnarzt nur berechnen, wenn sie **auf Verlangen** des Zahlungspflichtigen erbracht worden sind (§ 1 Abs. 2 GOZ 2012). Letzter sog. Verlangensleistungen müssen in einem Heil- und Kostenplan schriftlich vereinbart werden. Der Heil- und Kostenplan muss erstellt werden, bevor die jeweiligen Leistungen erbracht worden sind; er muss die einzelnen Leistungen und Vergütungen enthalten sowie die Feststellung, dass es sich um Leistungen auf Verlangen handelt und eine Erstattung möglicherweise nicht gewährleistet ist (§ 2 Abs. 3 GOZ 2012)

Verlangensleistungen in Heil- und Kostenplan schriftlich zu vereinbaren

PRAXISHINWEIS: Während medizinisch nicht notwendige Zusatzleistungen bisher nach § 2 Abs. 3 GOZ 1988 **nur auf Verlangen** des Zahlungspflichtigen in einem Kosten und Heilplan **schriftlich vereinbart** werden mussten, ist die nunmehr Pflicht!

Deutliche Verschärfung

Da Verlangensleistungen in der zahnärztlichen Praxis – schon auf Grund der „Kostenentlastungsbestrebungen“ der Krankenkassen – einen immer größeren Raum einnehmen werden, **müssen sowohl der steuerliche Berater als auch der Mandant (Zahnarzt) selbst dafür sorgen, dass die medizinisch notwendigen Leistungen sorgfältig von der Verlangensleistungen abgegrenzt werden.**

PRAXISHINWEIS: Der Mandant (Zahnarzt) ist unbedingt dazu anzuhalten,

- alle Leistungen, die **nicht medizinisch** indiziert sind, **sowie**
- alle damit unmittelbar im Zusammenhang ausgeführten Leistungen **gesondert aufzuzeichnen** und in der Patientenrechnung gesondert auszuweisen.

Liste mit steuerpflichtigen Leistungen

2. Umfang der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG

Im Hinblick auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG gilt es zu unterscheiden:

- Zahnarztleistungen sind als humanmedizinische Leistungen von der Umsatzsteuer **befreit**, wenn sie der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung oder Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen. Die befreiten Leistungen müssen dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen (vgl. A 4.14.3 Abs. 1 i.v.m. A 4.14.1 Abs. 4 UStAE), also medizinisch indiziert sein.
- Zahntechnische Leistungen oder Leistungen, die **zahnmedizinisch nicht notwendig sind** (insbesondere kosmetisch oder ästhetisch veranlasste Leistungen), sind **nicht von der Umsatzsteuer befreit** (vgl. A 4.14.3 Abs. 2 ff. i.v.m. A 4.14.1 Abs. 5 UStAE).

*Leistungen müssen
medizinisch indiziert
sein*

Die derzeit wohl herrschende Meinung stellt die Gleichung auf – **Verlangensleistung = medizinisch nicht indiziert = umsatzsteuerpflichtig** – und macht es sich damit wohl zu einfach. Die Übernahme der Kosten durch die Krankenkassen mag zwar ein Indiz für die Umsatzsteuerfreiheit der zahnärztlichen Leistungen sein; **allein aus der fehlenden Kostenübernahme ergibt sich noch nicht zwingend die Umsatzsteuerpflicht.**

BEISPIEL:



Eine professionelle Zahnarztreinigung (PZR) ist wissenschaftlich anerkannter Teil der zahnärztlichen Prophylaxe. Eine regelmäßige PZR dient dem Schutz der Zahngesundheit des Patienten und damit einem rein therapeutischen Ziel – und zwar unabhängig davon, wer die Kosten übernimmt. Hinzu kommt, dass Letzteres von Kasse zu Kasse unterschiedlich gehandhabt wird; so sind

ab 2013 liquide Kassen vermehrt dazu übergegangen, die PZR zu übernehmen.

HINWEIS: Damit verbietet sich eine Generalisierung; Verlangensleistungen sind vielmehr nach einer Einzelbetrachtung umsatzsteuerlich einzuordnen.

3. Einheitlichkeit der Verlangensleistungen

Ist danach eine Verlangensleistung selbst steuerpflichtig, unterliegen auch alle damit im Zusammenhang stehenden Leistungen, z.B. Narkoseleistungen, der Umsatzsteuerpflicht (A 3.10 UStAE). Das gilt auch, wenn die Leistungen **durch einen anderen Arzt als selbständige Leistung** ausgeführt werden, z.B. Anästhesie durch selbständigen Narkosearzt im Zusammenhang mit einer medizinisch nicht notwendigen Zahnarztleistung.

Zusammenhang mit Verlangensleistung reicht aus

4. Unterschiedliche Steuersätze

Zahntechnische Leistungen und die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von **derzeit 7 %** (§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG). Alle anderen nicht medizinisch indizierten zahnärztlichen Leistungen sind mit dem Regelsteuersatz von **derzeit 19 %** belegt.



Sonderfall „zahntechnische Leistungen“

5. Konkrete Vergütungsvereinbarung

Die mit dem Patienten zu treffende Vergütungsvereinbarung könnte wie folgt aussehen:

Die optimale Vergütungsvereinbarung mit Patienten

HINWEIS: Nachstehendes Muster für die mit dem Patienten zu treffende Vergütungsvereinbarung basiert auf einem Vorschlag der Zahnärztekammer Westfalen – Lippe und erweitert diesen unter Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Überlegungen.

MUSTER Vergütungsvereinbarung gem. § 2 Abs. 3 GOZ

Zwischen

_____ (Patient/Zahlungspflichtiger)

und

_____ (Zahnarzt)

werden nach eingehender Beratung auf Wunsch des Patienten und auf Verlangen des Patienten/ Zahlungspflichtigen, entsprechend den vertraglichen Bestimmungen der Gebührenordnung für Zahnärzte (§ 2 Abs. 3 = Leistung auf Verlangen), folgende zahnärztliche Behandlungsmaßnahmen und deren Vergütung vereinbart:

Zahn	Leistung	Anzahl	Betrag in EUR
		+ Materialkosten	
		+ Laborkosten	
		= Summe (netto)	
		+ Umsatzsteuer	
(7 % / 19 %)			
		= Vergütung	

Der Patient / Zahlungspflichtige wurde darauf hingewiesen, dass eine Erstattung der Vergütung durch Erstattungsstellen möglicherweise nicht in vollem Umfang gewährleistet ist. Der Patient / Zahlungspflichtige bestätigt, eine Ausfertigung dieser Vereinbarung erhalten zu haben.

Ort, Datum

Unterschrift Patient / Zahlungspflichtiger

Unterschrift Zahnarzt / Zahnärztin

Erstattung der Vergütung erfolgt ggf. nur teilweise

MERKE:

- (1) Die Kosten für **Material und Fremdlabor** gehen zunächst netto in die Kostenaufstellung ein und werden dann mit der zutreffenden USt (7 % / 19 %) belegt.
- (2) Für **Leistungen mit unterschiedlichen Steuersätzen** sollten jeweils separate Vergütungsvereinbarungen getroffen werden.

6. Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG)



Soweit der Zahnarzt nur in geringem Umfang medizinisch nicht indizierte Verlangensleistungen erbringt, muss geprüft werden, ob die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) zur Anwendung kommen kann. Da die steuerbefreiten zahnärztlichen Leistungen nicht in den Gesamtumsatz mit einzubeziehen sind, kann auf die Erhebung der Umsatzsteuer verzichtet werden,

wenn die steuerpflichtigen Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 17.500 EUR betragen haben und voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr nicht mehr als 50.000 EUR betragen werden.

Anwendung der Kleinunternehmerregelung...

PRAXISHINWEIS

- (1) Da die umsatzsteuerpflichtigen Leistungen gegenüber den Patienten und damit gegenüber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Personen erbracht werden, wird die Anwendung der Kleinunternehmerregelung für den Zahnarzt wohl immer von Vorteil sein.
- (2) Bei der Prüfung der Aufgriffsgrenzen ist zu beachten, dass diese auf das Gesamtunternehmen des Zahnarztes anzuwenden sind, sodass hier auch in anderen Unternehmensbereichen ausgeführte Leistungen – wie z.B. steuerpflichtige Vermietung – zu berücksichtigen sind.
- (3) Hierbei ist darauf zu achten, dass die Praxis ggf. noch weitere umsatzsteuerpflichtigen Umsätze aus
 - einem Prophylaxe – Shop
 - dem Verkauf von sonstigen Zahnpflegemitteln
 - den Leistungen eines Eigenlabors
 - der Erstellung von Gutachten etc. haben kann.

...für den Zahnarzt regelmäßig von Vorteil

7. Fazit

Auch wenn sich durch GOZ 2012 keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Umsatzsteuer ergeben, sind doch mittelbare Folgen zu beachten. Durch die neuen Vorschriften über die schriftlichen und detaillierte Vereinbarung der Verlangensleistungen ergibt sich eine größere Transparenz der nämlichen Leistungen, da für die Betriebs- und Sonderprüfungen auch solche schriftlichen Vereinbarungen zwischen Arzt und Patient einsehbar sind. Mit anderen Worten führen die neuen Vorschriften zu einfacheren Prüfungen für die Finanzverwaltung! Die umsatzsteuerpflichtigen Leistungen ergeben sich jetzt unmittelbar aus der Liquidation des Zahnarztes.

***Betriebsprüfer haben
es künftig leichter***

Quellen: Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann und WP StB Hans-Joachim Kraatz
Gestaltende Steuerberatung: Schwerpunktthema GSTB;
Erste Verordnung zur Änderung der Gebührenordnung für Zahnärzte vom 5.12.11: BGBl I 11, 2661;
www.bzaek.de;
www.zahnaerzte-wl.de;

Sozietät Jürgen Geiling & Partner GbR

Steuerberater, vereid. Buchprüfer, Rechtsanwälte



UMSATZSTEUER - ZAHNÄRZTE

Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne
zur Verfügung

Goethestraße 8
DE-93413 Cham
Telefon 09971 / 85190
Telefax 09971 / 851919
cham@jgp.de

Schmidstraße 16
DE - 94234 Viechtach
Telefon 09942 / 94710
Telefax 09942 / 947110
viechtach@jgp.de