

Keine Angst vor der Umsatzsteuer

Wie sich Praxen vor Nachzahlungen schützen

Seit 2001 sind neben den umsatzsteuerpflichtigen Eigenlaborleistungen auch noch andere Leistungen von Zahnärzten, wie zum Beispiel Bleaching oder bestimmte Gutachten, umsatzsteuerpflichtig. Die bayerischen Finanzämter verlangen deshalb seit dem Jahr 2015 von jedem Praxisinhaber eine Umsatzsteuererklärung. Einige Praxen mussten bereits Umsatzsteuer nachzahlen. Entsprechend groß ist die Verunsicherung. Dabei ist die Handhabung der Umsatzsteuer in der Theorie eigentlich ganz einfach. Doch der Teufel steckt wie so oft im Detail.

Es ergeben sich viele Abgrenzungsprobleme und Missverständnisse hinsichtlich der Frage, was „Heilbehandlung“ und was die „Lieferung oder Wiederherstellung von im eigenen Unternehmen hergestelltem Zahnersatz“ ist. Nachfolgend werden die acht häufigsten Fehler im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer aufgelistet:

Fehler Nr. 1: Das Überschreiten der Kleinunternehmergrenze wird nicht bemerkt

Auch wenn ein Zahnarzt umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführt, zum Beispiel den Verkauf von Prophylaxeartikeln oder kleinere Eigenlaborarbeiten, muss er darauf nicht unbedingt Umsatzsteuer bezahlen. Es gibt nämlich die sogenannte Kleinunternehmergrenze nach § 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) in Höhe von 17.500,00 Euro p. a. Ergibt die Summe aller grundsätzlich umsatzsteuerpflichtigen Leistungen der Praxis nicht mehr als 17.500,00 Euro jährlich, muss keine Umsatzsteuer bezahlt werden. Diese darf dann aber auch nicht auf den Rechnungen ausgewiesen werden, sonst muss sie dennoch abgeführt werden. Wird die Kleinunternehmergrenze in einem Jahr überschritten, muss im Folgejahr für die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden. Wenn diese Grenze in einem späteren Jahr wieder unterschritten wird, kann im darauffolgenden Jahr die Kleinunternehmerregelung wieder zum Tragen kommen.



Abbildung: AngelaStolle – stock.adobe.com

Die Handhabung der Umsatzsteuer in Zahnarztpraxen ist eigentlich ganz einfach, doch der Teufel steckt wie so oft im Detail.

Fehler Nr. 2: Die sogenannte Unternehmenseinheit wird nicht beachtet

Bei einer Einzelpraxis gilt der Praxisinhaber umsatzsteuerlich als Unternehmer. Wenn er noch in anderen Bereichen unternehmerisch tätig wird, zum Beispiel beim Betrieb einer Photovoltaikanlage oder bei der Vermietung einer Büroimmobilie, wird er häufig für diese Bereiche umsatzsteuerpflichtig sein beziehungsweise freiwillig zur Umsatzsteuerpflicht optieren. Umsatzsteuerlich gesehen stellen dann die Zahnarztpraxis, die Photovoltaikanlage und die Vermietung der Büroimmobilie ein Unternehmen dar. In diesem Fall besteht dann Umsatzsteuerpflicht für die Eigenlaborleistungen, auch wenn diese alleine niedriger sind als 17.500,00 Euro p. a. Das kann vermieden werden, wenn der Betrieb der Photovoltaikanlage oder die Vermietung der Büroimmobilie durch die Ehefrau oder durch die Gemeinschaft der Eheleute erfolgt.

Fehler Nr. 3: Die Umsatzsteuersätze werden durcheinandergebracht

Generell beträgt der Umsatzsteuersatz in Deutschland 19 Prozent. In § 12 Umsatzsteuergesetz ist be-

stimmt, dass manche Umsätze nur mit 7 Prozent zu versteuern sind. Hierzu gehört die Lieferung oder Wiederherstellung von im Eigenlabor selbst hergestelltem Zahnersatz sowie die Materialbestellung beim Fremdlabor. Für alle anderen Umsätze in der Zahnarztpraxis beträgt der Umsatzsteuersatz 19 Prozent. Dies gilt zum Beispiel für das Einsetzen von Zahnschmuck, für Schönheitsbehandlungen, für den Verkauf von Prophylaxeartikeln, für die Erstellung bestimmter Gutachten sowie für das Bleaching, es sei denn, der Anlass ist die Beseitigung von behandlungsbedingten Zahnverdunkelungen (z. B. bei Wurzelkanalbehandlungen).

Fehler Nr. 4: Die sogenannten Eigenlaborumsätze werden falsch zugeordnet

Die zahnärztlichen Begrifflichkeiten hinsichtlich des Eigenlabors sind eine Welt, die umsatzsteuerliche Zuordnung häufig eine andere. Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind alle Heilbehandlungsleistungen umsatzsteuerfrei, lediglich die Lieferung oder Wiederherstellung von in der Praxis hergestelltem Zahnersatz ist umsatzsteuerpflichtig. Das heißt, es gibt auch Tätigkeiten, die in der Zahnarztpraxis als „Laborleistungen“ betrachtet und abgerechnet werden, die aber keine Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnersatz darstellen und somit umsatzsteuerfrei sind.

Wird selbst hergestellter Zahnersatz geliefert, ist es umsatzsteuerlich unerheblich, ob die Fertigung in einem konventionellen Eigenlabor oder mit einem Cerec-Gerät erfolgt ist. Beides ist umsatzsteuerpflichtig. Die Lieferung von nicht selbst hergestelltem, sondern von einem Fremdlabor (z. B. Kronen) oder von einem Depot bezogenem Zahnersatz (z. B. Implantate) ist beim Zahnarzt immer umsatzsteuerfrei. Wenn der Zahnarzt lediglich eine Teilzahnprothese bezieht und den Rest selbst herstellt, ist der Umsatz aufzuteilen in umsatzsteuerfrei und umsatzsteuerpflichtig. Was nach derzeit herrschender Meinung als umsatzsteuerfrei und umsatzsteuerpflichtig angesehen wird, können Sie aus der nachfolgenden Auflistung ersehen:

Umsatzsteuerfrei sind:

- Schienen und Aufbissbehelfe bei Kiefer- und Kiefergelenksbehandlungen (inklusive Modelle, Doublieren, Modelle im Artikulator)
- Praxismaterialkosten, zum Beispiel Abformmaterialien wie Alginate oder Polyäther, Kunststoff für Direktunterfütterung einer Prothese, nicht indi-

viduell hergestellte provisorische Kronen (z. B. ION-Kronen, Zinnhülsen), Glasfaserstifte, Radixanker, sonstige Stifte (z. B. parapulpäre Stifte), Kunststoff für direkte Verblendungserneuerung, Kunststoff zum Auffüllen von Außenteleskopen

- Implantate
- kieferorthopädische Apparate zur Vermeidung beziehungsweise Behandlung von Fehlstellungen

Umsatzsteuerpflichtig sind:

- sonstige kieferorthopädische Apparate, zum Beispiel Sportschutz
- Zahnersatz und Kronen aus dem Eigenlabor wie Inlays, Dreiviertelkronen, Veneers, Modelle, Bisschablonen, Bisswälle, Funktionslöffel, individuell hergestellte provisorische Kronen et cetera
- dem Fremdlabor beigestellte Edelmetalle, Fertigteile, Zähne; ein vorgefertigter Wurzelstift aus ausgussfähigen Edelmetall-Legierungen ist ein Fertigteile

Aus der Praxis wissen wir, dass es noch eine Vielzahl von Leistungen gibt, von denen derzeit niemand so recht weiß, ob diese umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei sind. An dieser Stelle sei noch einmal darauf hingewiesen, dass sich die Umsatzsteuerfreiheit beziehungsweise -pflicht ausschließlich nach dem Umsatzsteuergesetz richtet und nicht nach den Vorgaben von Softwareherstellern, KZV-Listen und so weiter. Leider gibt es neben dem Gesetzestext, einigen wenigen Urteilen des Bundesfinanzhofs und Äußerungen der Finanzverwaltung keinerlei rechtsverbindliche Vorschriften hierzu.

Manche Zahnärzte sind durch die fehlenden klaren Vorgaben zur Abgrenzung so genervt, dass sie einfach auf alle Eigenlaborleistungen Umsatzsteuer berechnen und ausweisen, auch wenn diese eigentlich umsatzsteuerfrei sind. Das ist zwar eine einfache Handhabung, aber aus unserer Sicht kein gangbarer Weg. Sie würden dabei nämlich dem Patienten die Umsatzsteuer zu Unrecht in Rechnung stellen und könnten dadurch in Schwierigkeiten kommen. Bei einer Rückforderung dieser Beträge durch die Patienten müssten sie diese „unberechtigt“ ausgewiesene Umsatzsteuer dennoch an das Finanzamt bezahlen.

Fehler Nr. 5: Der Vorsteuerabzug wird falsch vorgenommen

Wer die Pflicht hat, Umsatzsteuer zu bezahlen, hat auch das Recht, die ihm auf Eingangsrechnungen,

zum Beispiel vom Depot, ausgewiesene Umsatzsteuer als sogenannte Vorsteuer abzuziehen, wenn und soweit die Rechnungspositionen mit umsatzsteuerpflichtigen Leistungen im Zusammenhang stehen. Dies gilt beispielsweise für den Einkauf von Edelmetall für das Eigenlabor oder von Keramikblöcken für das Cerec-Gerät sowie für den Einkauf von Prophylaxeartikeln, die umsatzsteuerpflichtig verkauft werden. Außerdem gilt das auch für den Kauf von Einrichtungsgegenständen und Geräten für das Eigenlabor, zum Beispiel für einen Brennofen oder für ein Cerec-Gerät.

Die Steuerkanzlei, die Ihre Buchhaltung erstellt, ist nicht ohne Weiteres in der Lage zu erkennen, ob die Eingangsleistungen mit umsatzsteuerpflichtigen oder umsatzsteuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehen. Sinnvoll ist es deshalb, dass alle in der Praxis eingehenden Rechnungen von Ihnen beziehungsweise Ihren Mitarbeiterinnen geprüft und immer dann auffällig mit Leuchtstift gekennzeichnet werden, wenn es sich dabei um Lieferungen und Leistungen handelt, die mit umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen im Zusammenhang stehen. Die Mandanten können zum Beispiel eine Kennzeichnung mit „L“ für Labor und „P“ für Prophylaxeartikel vornehmen. Diese Vorgehensweise kann erheblich erleichtert werden, wenn Sie von Ihrem Depot stets getrennte Rechnungen für Praxismaterial einerseits und Eigenlaborbedarf andererseits erhalten. Dann erfassen unsere Mitarbeiterinnen die ausgewiesene Umsatzsteuer für diese Leistung als abzugsfähige Vorsteuer.

Wenn umsatzsteuerpflichtige Umsätze in größerem Umfang erbracht werden, das heißt, wenn ein Techniker angestellt ist oder ein Cerec-Gerät betrieben wird, ist es rentabel, auch die Vorsteuer für allgemeine Eingangsleistungen, zum Beispiel für den Steuerberater oder für eine neue Rezeption, zu ermitteln, aufzuteilen und anteilig abzuziehen. Dies geschieht im Verhältnis der umsatzsteuerfreien und der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zueinander. Vorsicht: Sie sollten das nicht bei einem von Ihnen für die Praxis genutzten PKW machen, da bei allen Wirtschaftsgütern, für die anteilig Vorsteuer abgezogen wird, später der Verkaufserlös in vollem Umfang der Umsatzsteuer unterliegt.

Es ist auch schon vorgekommen, dass die Vorsteuern aus den Rechnungen des Fremdlabors als abzugsfähige Vorsteuern geltend gemacht wurden. Das ist natürlich falsch, da die Weiterlieferung von nicht selbst hergestelltem Zahnersatz umsatzsteuer-

frei und damit die auf den Laborrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist.

Fehler Nr. 6: Der umsatzsteuerliche Vorteil bei der Materialbestellung wird nicht genutzt

Es gibt Praxen, die Zahngold kaufen und dieses nach und nach ihrem Fremdlabor „bestellen“. Das kann wirtschaftlich durchaus sinnvoll sein. Diese sogenannte Materialbestellung für das Eigenlabor gilt umsatzsteuerlich als Lieferung von selbst hergestelltem Zahnersatz und ist damit umsatzsteuerpflichtig. Das ist nicht schlimm, im Gegenteil. Beim Einkauf des Zahngoldes zahlen Sie nämlich 19 Prozent Umsatzsteuer, die als Vorsteuer bei Ihnen abzugsfähig ist, die Bestellung zum Fremdlabor unterliegt aber nur dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent, da dies der Herstellung von Zahnersatz gleichgestellt wird. Die Differenz von 12 Prozentpunkten des eingekauften Materials bekommen Sie vom Finanzamt erstattet.

Fehler Nr. 7: Die umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaften von Gemeinschaftspraxen (BAG) und Gesellschaftern werden nicht klar definiert

Hier muss man wissen, dass die Gemeinschaftspraxis als solche, aber auch jeder Gesellschafter als eigenes Umsatzsteuersubjekt gelten. Das bedeutet, dass wenn ein Leistungsaustausch zwischen der BAG und einem Gesellschafter stattfindet, dieser grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig ist. Das kann zu einem unnötigen Umsatzsteueraufwand führen, wenn zum Beispiel ein Gesellschafter die Leitung der Praxis übernimmt und ihm hierfür eine feste Vorabvergütung gutgeschrieben wird. Diese Vorabvergütung löst Umsatzsteuer aus, wenn sie höher als 17.500,00 Euro p. a. ist oder wenn dieser Gesellschafter bereits aus anderen Gründen umsatzsteuerpflichtig ist, zum Beispiel durch die bereits erwähnte Photovoltaikanlage oder die Vermietung einer Büroimmobilie. Andererseits bieten die verschiedenen Umsatzsteuersubjekte auch Vorteile. Beispielsweise kann durch die Aufteilung der umsatzsteuerpflichtigen Leistungen auf die Gemeinschaft einerseits und auf einzelne Gesellschafter andererseits vermieden werden, dass die Kleinunternehmergrenze überschritten wird.

Beispiel: Eine kieferorthopädische Gemeinschaftspraxis, bestehend aus Ehemann und Ehefrau, erstellt im Eigenlabor neben den umsatzsteuerfreien kiefer-





Abbildung: Truefelpix – stock.adobe.com

Bei richtiger Gestaltung verliert die Umsatzsteuer ihren Schrecken, sagt Bernhard Fuchs, Steuerberater in Volkach.

orthopädischen Apparaten auch Mundschutzschienen für Sportler. Der Umsatz hierfür beträgt 5.000,00 Euro p. a. Weiterhin erstellt ein Gesellschafter Gutachten, die nicht therapeutischen Zwecken dienen, und erzielt damit einem Umsatz von 15.000,00 Euro p. a. Würden beide Leistungen von der BAG erbracht und abgerechnet, würde der umsatzsteuerpflichtige Umsatz 20.000,00 Euro p. a. betragen. Es wären hieraus 19 Prozent Umsatzsteuer, also 3.193,28 Euro, zu bezahlen. Erfolgt eine Aufteilung dahingehend, dass die BAG die Sportlerschienen liefert und der Ehemann als Einzelperson die Gutachten erstellt, wird in beiden Fällen keine Umsatzsteuer fällig, da jeweils die Kleinunternehmergrenze nicht überschritten wird.

Fehler Nr. 8: Praxisgemeinschaften werden unsauber gestaltet

Eine Praxisgemeinschaft liegt dann vor, wenn sich zivil- und vertragszahnrechtlich zwei oder mehrere Praxen zusammenschließen, um die Räume, die Einrichtung und das Personal gemeinsam zu nutzen. Umsatzsteuerlich gilt jede einzelne Praxis und auch die Praxisgemeinschaft als Umsatzsteuersubjekt. Es erfolgt zwischen den Praxen und der Praxisgemeinschaft ein Leistungsaustausch dahingehend, dass die Praxisgemeinschaft die Räume, die Einrichtung und das Personal an die einzelnen

Praxen überlässt und diese dafür der Praxisgemeinschaft die Kosten erstatten. Es fällt gemäß § 4 Nr. 14 UStG keine Umsatzsteuer an, wenn diese Kosten erstattung genau nach dem Verursacherprinzip erfolgt und keine Zusatzleistungen durch die Praxisgemeinschaft erbracht werden, wie zum Beispiel Erstellung der Buchhaltung und so weiter. Diese sehr vorteilhafte Umsatzsteuerfreiheit kann bei richtiger Gestaltung tatsächlich erreicht werden.

Vielen Praxen, die sich als Praxisgemeinschaft zusammengeschlossen haben, ist gar nicht bewusst, dass dieses Konstrukt sauber dargestellt und gelebt werden muss. Es geht vielmehr nach dem Motto: „Wir machen das alles einfach zusammen.“ Das geht mitunter so weit, dass Teile der Einrichtung von unterschiedlichen Gesellschaftern angeschafft und gegenseitig überlassen werden. Auch das Personal wird mitunter von unterschiedlichen Gesellschaftern angestellt und querbeet für die Praxen tätig, im schlimmsten Fall sogar angestellte Berufsträger. Hier liegt in den meisten Fällen keine Praxisgemeinschaft vor, sondern eine ungenehmigte Gemeinschaftspraxis, mit der fatalen Folge, dass die erhaltenen Honorare für Jahre zurückgefordert werden können.

Auch umsatzsteuerlich stellt eine solche Vorgehensweise ein Desaster dar, da die vorgenannte Umsatzsteuerbefreiung für Praxisgemeinschaften nicht gewährt wird. Das bedeutet, dass für die gegenseitige Überlassung des Personals und der Einrichtung für sämtliche anteiligen Kosten des jeweils anderen Partners 19 Prozent Umsatzsteuer zu bezahlen sind.

Fazit

Bei richtiger Gestaltung verliert die Umsatzsteuer komplett ihren Schrecken. Sie müssen zwar gegebenenfalls Umsatzsteuer zahlen, erhalten diese aber von den Kassen beziehungsweise von den Patienten zusätzlich vergütet. Überdies können Sie für die Eingangsrechnungen, die im Zusammenhang mit umsatzsteuerpflichtigen Leistungen stehen, die Vorsteuer abziehen, sodass Sie durch die Umsatzsteuerpflicht keine wirtschaftlichen Nachteile, sondern häufig sogar Vorteile haben. Wichtig ist aber, dass ein in diesem Bereich erfahrener Steuerberater zusammen mit Ihnen die Sachverhalte klärt, mögliche Gestaltungsmöglichkeiten auslotet und deren Handhabung festlegt. Dieses muss dann in der Praxis tatsächlich vollzogen und überwacht werden.