

der ADVISION Steuertipp

Der Spezialist für Zahnärzte

Umsatzsteuer für kosmetische zahnärztliche Leistungen

Ausgelöst durch ein Urteil eines Finanzgerichts hat die Finanzverwaltung ihr Augenmerk verstärkt auf die Umsatzsteuerpflicht von kosmetisch zahnärztlichen Leistungen gerichtet. Ab dem 01.01.2003 werden diese Leistungen generell der Umsatzsteuer unterworfen. Die Finanzverwaltung will diesen Bereich verschärft prüfen. Aus Billigkeitsgründen konnten bis zum 31.12.2002 alle kosmetisch zahnärztlichen Behandlungen als umsatzsteuerfrei behandelt werden, es sei denn der Zahnarzt hatte als für ihn günstigere Variante die Umsatzsteuerpflicht gewählt – etwa, um sich einen erheblichen Vorsteuerabzug zu sichern.

Wann liegt eine umsatzsteuerpflichtige zahnärztliche Tätigkeit vor?

Ist eine medizinische Indikation gegeben, bleiben die zahnärztlichen Leistungen umsatzsteuerfrei, auch wenn neben der Heilung kosmetische Gesichtspunkte eine Rolle spielen. Eine für die Praxis wichtige Erleichterung haben die Finanzbehörden auch beschlossen. Denn wenn die Krankenkassen die Kosten der Behandlung übernehmen, ist die medizinische Veranlassung indiziert und eine Umsatzsteuerpflicht ausgeschlossen. Für Leistungen, die keinem therapeutischen Ziel dienen, gibt es keine Umsatzsteuerbefreiung.

Was ist zu beachten?

Besondere Bedeutung hat eine sorgfältige Befunddokumentation. Ergibt sich daraus ein eindeutig pathologischer Befund, liegt eine umsatzsteuerfreie Heilbehandlung vor. Ein Ansatzpunkt für die Finanzverwaltung, aus einem solchen Sachverhalt eine Umsatzsteuerpflicht zu konstruieren, kann sich dann nicht mehr ergeben. Werden hingegen kosmetische Leistungen erbracht, sollte der Kopf nicht in den Sand gesteckt werden, sondern strategisch auf die nunmehr verstärkt geprüfte Umsatzsteuerpflicht solcher Leistungen reagiert werden.

Vorteile der Umsatzbesteuerung

Werden nur in geringem Umfang kosmetische umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht, kommt eine Behandlung als Kleinunternehmer in Betracht. Sofern der umsatzsteuerpflichtige Umsatz des Zahnarztes im laufenden Kalenderjahr 50.000 € nicht übersteigen wird und im vorausgegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat, wird die auf diese Leistungen entfal-

lende Umsatzsteuer nicht erhoben. Dies stellt die einfachste Art der Reaktion dar. Fraglich ist jedoch, ob es auch die wirtschaftlichste ist. Da es sich bei kosmetischen Leistungen häufig nicht um Leistungen handelt, die von den Kassen übernommen werden, sondern Leistungen sind, bei denen eine Honorarvereinbarung in Betracht kommt, kann die Umsatzsteuer auf das vereinbarte Honorar aufgeschlagen werden. Dadurch ist sichergestellt, dass der Behandler in jedem Fall das Nettohonorar erhält, wenn die Finanzverwaltung bei einer Prüfung zu der Auffassung gelangt, es handelt sich nicht um eine Heilbehandlung.

Wenn die Umsatzsteuer bei kosmetischen Leistungen in den Umfang des Leistungsentgeltes einkalkuliert wird, sollte gleich der Schritt zu einer vollständigen Unterwerfung dieser Leistungen unter die Umsatzsteuer gegangen werden. Denn es kann für Aufwendungen, die eindeutig nur für umsatzsteuerpflichtige Umsätze verwandt werden, der volle Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden. Daneben besteht die Möglichkeit, den teilweisen Vorsteuerabzug für Lieferung von Gegenständen in Anspruch zu nehmen, die sowohl für umsatzsteuerpflichtigen wie auch für umsatzsteuerfreien Umsatz verwandt werden, beispielsweise der Stuhl.

Durch Ausweis der Umsatzsteuer bei kosmetischen Leistungen und Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs lässt sich das wirtschaftliche Ergebnis der zahnärztlichen Praxis optimieren. Ein Teil der Vorsteuer, die in den Aufwendungen enthalten ist, die nicht eindeutig den umsatzsteuerpflichtigen Leistungen zugerechnet werden können, kann in den Vorsteuerabzug mit einbezogen werden. Ist kein anderer sachgerechter Maßstab vorhanden, kann die den kosmetischen Leistungen nicht eindeutig zuzuordnende Vorsteuer nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen ermittelt werden. Damit kann ein Teil der auf die Anschaffungskosten von Investitionsgütern entfallenden Vorsteuer liquiditätswirksam eingesetzt werden.

tere umsatzsteuerfreie Einnahmen von 300.000 €. Nicht eindeutig zuzuordnende umsatzsteuerpflichtige Aufwendungen hatte er in Höhe von 50.000 € netto, die darauf entfallende Vorsteuer beträgt 8.000 €. Grundsätzlich muss er die vereinnahmte Vorsteuer an das Finanzamt abführen, kann davon aber folgende Abzüge vornehmen:

Eingenommene Umsatzsteuer	16.000 €
abzüglich direkt damit zusammenhängende Vorsteuer	- 1.600 €
Aufteilung der nicht eindeutig zuzuordnenden Aufwendungen:	
Gesamtumsatz	400.000 €
davon Kosmetik	100.000 €
	= 25 %
abzüglich 25 % von 8.000 €	- 2.000 €
noch abzuführen	12.400 €

Für einen großen Teil der Zahnärzte stellt auch die Aufteilung in umsatzsteuerbefreite und umsatzsteuerpflichtige Umsätze keinen besonderen zusätzlichen Aufwand dar. Denn nach § 4 Nr. 14 Satz 4 UStG greift die Umsatzsteuerbefreiung zahnärztlicher Leistungen nicht, so weit der Zahnarzt „zahntechnische“ Leistungen erbringt. In diesen Fällen ist sowieso schon eine Aufteilung in umsatzsteuerfreie und umsatzsteuerpflichtige Leistungen vorzunehmen. Diese nun auf kosmetische Leistungen auszudehnen erfordert nur wenig Mehrarbeit.

Fazit

Eindeutig medizinische Leistungen bleiben weiterhin umsatzsteuerbefreit. Ein Indiz für eine solche medizinische Leistung ist die Übernahme der Behandlungskosten durch die Krankenkasse auf Grund medizinischer Indikation; bei aufwändigeren Behandlungen wird ohnehin eine Kassenanfrage auf Grund eines Heil- und Kostenplanes erfolgen. Eindeutig kosmetische Leistungen unterliegen der Umsatzsteuer; diese sollte dementsprechend auch mit in die Kalkulation einfließen. Grenzfälle können nur unter Ihrer Mithilfe entschieden werden, denn nur der Zahnarzt wird die Frage einer medizinischen Indikation letztendlich klären können. Entscheidend wird sein, dass in den Patientenkarteikarten plausibel dokumentiert wurde, warum eine Behandlungsleistung durchgeführt wurde, und ob diese zahnärztliche Leistung medizinisch indiziert war.

Beispiel

Der Zahnarzt hat 16.000 € Umsatzsteuer für kosmetische Leistungen im Wert von 100.000 € eingenommen, wie Twinkles oder Veneers nur aus kosmetischen Gründen. Auf die dafür direkt eingesetzten Materialien entfällt eine Umsatzsteuer (sog. Vorsteuer) vom 1.600 €. Daneben hat er wei-