

# Umsatzsteuerpflicht von zahnärztlichen Leistungen

## Heilbehandlungen nach wie vor umsatzsteuerbefreit

Im Zusammenhang mit der seit dem 1. Januar 2012 geltenden Gebührenordnung für Zahnärzte (GOZ) wird häufig die umsatzsteuerrechtliche Einordnung von Umsätzen für sogenannte Verlangensleistungen erörtert. Da die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes von der Novellierung der GOZ jedoch unberührt bleiben, entsteht durch die gebührenrechtlichen Änderungen grundsätzlich keine Erweiterung der Umsatzsteuerpflicht für zahnärztliche Leistungen.

### Verlangensleistungen im Sinne der GOZ

Nach dem unveränderten § 1 Abs. 2 S. 2 GOZ dürfen Leistungen, die über das Maß einer zahnmedizinisch notwendigen zahnärztlichen Versorgung hinausgehen, nur berechnet werden, wenn sie auf Verlangen des Zahlungspflichtigen erbracht worden sind (sogenannte Verlangensleistungen).

Die Pflicht zur schriftlichen Vereinbarung von Verlangensleistungen und ihrer Vergütung in einem Heil- und Kostenplan galt nach § 2 Abs. 3 S. 1 GOZ-alt bereits für solche Leistungen, die weder im Gebührenverzeichnis der GOZ-alt noch im Gebührenverzeichnis der Gebührenordnung für Ärzte enthalten waren.

Mit der Neuregelung des § 2 Abs. 3 S. 1 GOZ-neu gilt die Pflicht zur schriftlichen Vereinbarung nunmehr für alle Verlangensleistungen, d. h. auch für solche Leistungen, die in den Gebührenverzeichnissen enthalten sind, aber im Einzelfall über das Maß einer zahnmedizinisch notwendigen zahnärztlichen Versorgung hinausgehen. Nach dem Verständnis des Verordnungsgebers der GOZ trägt die insoweit erweiterte Verpflichtung zur Vereinbarung eines Heil- und Kostenplans dem Bedürfnis des Zahlungspflichtigen nach Information über die geplanten Leistungen und die voraussichtlich entstehenden Kosten und damit der Transparenz und dem Patientenschutz auch bei Verlangensleistungen Rechnung.

Wie bisher muss der Heil- und Kostenplan vor Erbringung der Leistung erstellt werden; er muss die einzelnen Leistungen und Ver-

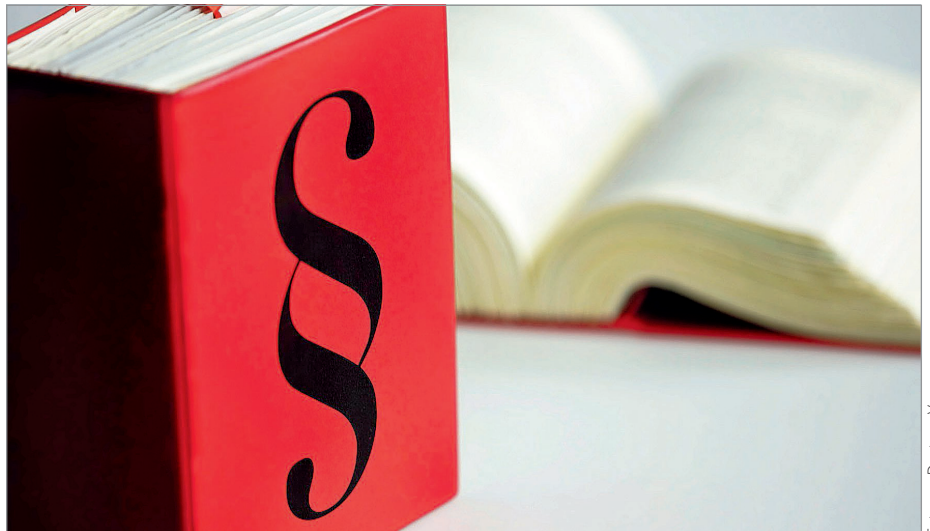


Foto: proDente e. V.

gütungen sowie die Feststellung enthalten, dass es sich um Leistungen auf Verlangen handelt und eine Erstattung möglicherweise nicht gewährleistet ist. Zur Vereinfachung hat die Zahnärztekammer Nordrhein ein Formular für eine Vereinbarung nach § 2 Abs. 3 GOZ entwickelt, das auf der Internetseite [www.zahnaerztekammernordrhein.de](http://www.zahnaerztekammernordrhein.de) im Login-Bereich (GOZ – Formulare) zur freien Verwendung durch die Mitglieder eingestellt ist.

### Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungen nach dem UStG

Von diesen formal-gebührenrechtlichen Aspekten unabhängig ist die Frage einer etwaigen Umsatzsteuerpflicht bei Verlangensleistungen zu beantworten.

Nach § 4 Nr. 14 a Umsatzsteuergesetz (UStG) gilt eine Steuerbefreiung bei Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und Bundesfinanzhofs (BFH) sind Heilbehandlungen Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden. Das therapeutische Ziel

muss demnach im Vordergrund der heilberuflichen Leistungen stehen.

Eine Steuerbefreiung ist somit ausgeschlossen, wenn die Leistung nicht zumindest überwiegend dem Schutz der menschlichen Gesundheit dient. So hat beispielsweise der BFH zuletzt mit Beschluss vom 24.10.2011 – XI B 54/11 – zu Schönheitsoperationen im HNO-Bereich (Ohranlegeoperationen) entschieden, dass keine Umsatzsteuerbefreiung eintritt. Dies gilt auch für ärztliche Leistungen, die im Zusammenhang mit medizinisch nicht indizierten Schönheitsoperationen durchgeführt werden, z. B. Anästhesieleistungen (BFH, Beschluss vom 06.09.2011 – V B 64/11).

Vor diesem Hintergrund besteht auch keine Umsatzsteuerbefreiung für solche zahnärztlichen Leistungen, die ohne jegliche therapeutische Zielsetzung erbracht werden (z. B. Bleaching zu kosmetischen Zwecken ohne medizinische Indikation). Dies gilt auch für unmittelbar im Zusammenhang erbrachte Leistungen (z. B. Anästhesieleistungen). Die Umsatzsteuer muss bei diesen Leistungen daher im Rahmen der GOZ-Rechnung gegenüber dem Patienten ausgewiesen werden, sofern nicht die Ausnahme der Besteuerung als Kleinunternehmer nach § 19 UStG in Betracht kommt.

Der ermäßigte Steuersatz von sieben Prozent kommt nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG nur für zahntechnische Leistungen sowie

die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten in der Praxis in Betracht; für alle anderen zahnärztlichen Leistungen ist der Regelsteuersatz von 19 Prozent in Ansatz zu bringen.

### Keine generelle Umsatzsteuerpflicht von Verlangensleistungen

Wegen der unterschiedlichen rechtlichen Anknüpfungspunkte und Zielrichtungen der GOZ und dem UStG kann jedoch keine generelle Umsatzsteuerpflicht für alle sogenannte Verlangensleistungen im Sinne des § 2 Abs. 3 GOZ begründet werden. Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bedarf es vielmehr der Berücksichtigung der konkreten Umstände im Einzelfall und der individuellen Bewertung der jeweiligen Tätigkeiten anhand der o. g. umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben. Es erfolgt insbesondere keine umsatzsteuerliche Bewertung

einer jeden GOZ-Position, sondern der Behandlung in ihrer Gesamtheit als einheitlicher steuerbarer Vorgang.

In Anlehnung an die bisherige finanzgerichtliche Rechtsprechung sind somit auch im Rahmen der Zahnheilkunde Leistungen denkbar, die – bei isolierter Bewertung – keinem therapeutischen Zweck dienen, aber dennoch nicht der Umsatzsteuer unterliegen, da sie als fester Leistungsbestandteil eines einheitlichen Behandlungskonzepts erbracht werden und das Verfahren insgesamt eine therapeutische Zielrichtung aufweist (vgl. EuGH, Urteil vom 18.11.2010 – C-156/09). Gleiches gilt für Begleitleistungen zu einer therapeutisch ausgerichteten Hauptleistung (vgl. BFH, Beschluss vom 06.09.2011 – V B 64/11).

In Anbetracht der aktuellen Entwicklungen insbesondere im Bereich der privaten Krankenversicherungen ist Vorsicht vor der Annahme geboten, Leistungen zwangsläufig als umsatzsteuerpflichtig zu betrachten,

wenn deren Kosten nicht von Kostenträgern (gesetzlich oder privat) übernommen werden. Denn dabei wird übersehen, dass zwar bei Leistungen der Gesetzlichen Krankenversicherung ein Indiz für deren Umsatzsteuerbefreiung besteht. Aber umgekehrt bedeutet die fehlende Kostenübernahme durch die Kostenträger nicht zwangsläufig auch eine Umsatzsteuerpflicht. Für die korrekte Bewertung ist es daher notwendig, die einzelnen Rechtsbeziehungen und auch Rechtsgebiete getrennt voneinander nach den jeweils maßgeblichen Vorschriften zu überprüfen.

Die zukünftige Handhabung der Finanzverwaltung und auch die weitere Rechtsprechung bleiben daher abzuwarten. Zur individuellen steuerrechtlichen Bewertung der in der eigenen Praxis vorgenommenen Tätigkeiten bietet es sich an, den fachkundigen Rat eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts einzuholen.

*Dr. iur. Kathrin Janke*