

# Umsatzsteuergrenzfälle beim Zahnersatz aus dem Eigenlabor

Johannes G. Bischoff, Peter Minderjahn



Breibt ein Zahnarzt ein Eigenlabor, so führt er für die in diesem Labor hergestellten zahntechnischen Leistungen 7 % Umsatzsteuer ab. Ganz einfach, sollte man meinen, aber Umsatzsteuerrecht und Gebührenordnung sorgen in Kombination für einige spezielle Fälle. Diese sollte man kennen und konsequent bei der Abrechnung anwenden, damit sie nicht zum Bumerang in einer Betriebsprüfung werden.

Zahntechnische Leistungen, die ein Zahnarzt im eigenen Praxislabor herstellt oder wiederherstellt, sind nach § 4 Nr. 14a S. 2 UStG grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Nach § 9 der GOZ hat der Zahnarzt gegenüber seinen Patienten Anspruch auf den Ersatz dieser zahntechnischen Leistungen und muss hierfür, soweit er diese selbst erbringt, Umsatzsteuer in Höhe von 7% abführen.

**Ausnahme:** Dies gilt allerdings nicht für den Zahnarzt, der umsatzsteuerlich als Kleinunternehmer eingestuft ist. Das heißt, er hat im Vorjahr einen steuerpflichtigen Umsatz von weniger als 22.000 EUR erzielt und wird im aktuellen Jahr voraussichtlich weniger als 50.000 EUR Umsatz machen.

## Nicht gesondert abrechenbare Verbrauchsmaterialien

Von zahntechnischen Leistungen sind zahnärztliche Verbrauchsmaterialien klar abzugrenzen. Diese können nämlich nach § 4 Abs. 3 GOZ nicht gesondert in Rechnung gestellt werden und sind bereits mit den für die zahnärztliche Leistung abgerechneten Gebühren abgegolten.

**Ausnahme:** Materialien/Medizinprodukte, die mit einmaliger Anwendung verbraucht sind, können gesondert berechnet werden, sofern die Gebührensiffer hierzu einen Hinweis gibt.

Zahnärztliche Verbrauchsmaterialien werden umsatzsteuerlich als Nebenleistung zur Hauptleistung „zahnärztliche Behandlung“ gesehen. Sofern die Hauptleistung umsatzsteuerfrei ist, ist es auch die Nebenleistung, wenn sie vom Zahnarzt in seiner Praxis erstellt bzw. erbracht wurde. Das heißt, für eingekaufte Materialien ist kein Vorsteuerabzug möglich und bei der Abrechnung keine Umsatzsteuer auszuweisen.

## Keine Vermengung von Verbrauchsmaterial und zahntechnischen Leistungen

Unsachgemäß ist eine Vermischung von zahnärztlichem Verbrauchsmaterial nach § 4 Abs. 3 GOZ mit zahntechnischen Leistungen nach § 9 GOZ in einem Eigenlaborbeleg. Auslagen für zahntechnische Leistungen sind dem Patienten daher gemäß § 10 Abs. 3 S. 5 und 6 GOZ gesondert in Rechnung zu stellen. Im Folgenden wird die Umsatzsteuerpflicht in einigen speziellen Fällen dargestellt.

## Umsatzsteuerfrei: Provisorische Versorgung

Eine provisorische Versorgung nach GOZ 2270 beinhaltet in der Regel ein „Sofortprovisorium“ im direkten Verfahren, mit dem ein präparierter Zahn bzw. ein Implantat direkt versorgt werden kann. Sie wird mithilfe einer zuvor durchgeführten Abformung hergestellt. Das Provisorium dient dem Schutz eines Zahnes bzw. eines Implantats und der temporären Sicherung der Kaufunktion. Diese einfache Ausarbeitung am Behandlungsstuhl ist bereits Leistungsbestandteil und nicht als zahntechnische Position für das „Herstellen einer provisorischen Krone“ (z. B. BEB-Ziffer 1401) gesondert berechnungsfähig. Um-

satzsteuerlich ist sie somit Nebenleistung der umsatzsteuerfreien zahnärztlichen Heilbehandlung und keine umsatzsteuerpflichtige zahntechnische Leistung des Zahnarztes.

In der GOZ 2270 sind Kunststoffe zur Herstellung des Provisoriums mit enthalten. Abformmaterialien können dagegen nach Verbrauch als Verbrauchsmaterialien berechnet werden. Dies gilt auch, wenn ein Abdruck wiederholt werden muss. Es empfiehlt sich, den Vorgang in der Patientenkartei zu dokumentieren. Im BEMA ist dies teilweise anders geregelt, hier werden Pauschalen berechnet.

**Ausnahme:** Materialien/Medizinprodukte, die mit einmaliger Anwendung verbraucht sind, können gesondert berechnet werden.

## 7 % Umsatzsteuer auf über die provisorische Leistung hinausgehende Leistungen des Zahnarztes

Neben der abgegoltenen klinischen Anpassung des Provisoriums können weitere Leistungen erbracht werden, für die Anspruch auf Auslagenersatz nach § 9 GOZ besteht, da sie die umfangreiche Aus- und Bearbeitung des Werkstückes erfordern. Sofern diese Leistungen im eigenen Labor erbracht werden, sind diese grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig (7 %) und werden nach BEB bepreist. Als Beispiele hierfür sind zu nennen: Tiefziehschiene zur Schaffung einer Hohlform, Formoberflächenveränderungen des Provisoriums aus funktionellen, prothetischen oder gnathologischen Gründen, Modelle, das Aufstellen eines fehlenden Zahnes zur Herstellung eines Formteiles oder Einstellungen in den Mittelwertartikulator.

## GOZ 5170: Abformung mit individuellem Löffel

Während für eine Abformung mit einem unveränderten konfektionierten Löffel kein gesondertes Zahnarzthonorar anfällt, erfolgt die Honorierung des höheren zahnärztlichen Aufwandes für eine Abformung mit individuellem oder individualisiertem Löffel nach oder analog GOZ 5170. Die Herstellung eines solchen Löffels im Eigenlabor ist gemäß § 9 GOZ gesondert berechnungsfähig und mit 7 % Umsatzsteuer belastet.

## Umsatzsteuerfreie Implantate, umsatzsteuerpflichtige Suprakonstruktion

Implantate selbst gelten nicht als Zahnersatz. Sie sind umsatzsteuerlich als Bestandteil der umsatzsteuerbefreiten chirurgischen Leistung (Hauptleistung) zu werten. Deshalb kann der Zahnarzt die für den Bezug der Implantate in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen. Die Suprakonstruktionen auf den Implantaten dagegen sind Zahnersatz. Werden Sie im Eigenlabor erstellt, unterliegen sie der Umsatzsteuer in Höhe von 7 %.

## Leistungen des kieferorthopädischen Eigenlabors sind umsatzsteuerfrei

Leistungen des kieferorthopädischen Eigenlabors gelten nach herrschender Rechtsauffassung als Nebenleistung der umsatzsteuerbefreiten kieferorthopädischen Behandlungsleistung und sind daher umsatzsteuerfrei (entgegen dem Wortlaut von § 4 Nr. 14a S. 2 UStG).

### **Johannes G. Bischoff**

Prof. Dr. rer. pol., Steuerberater, vBP

E-Mail: [info@bischoffundpartner.de](mailto:info@bischoffundpartner.de)

Prof. Dr. Bischoff & Partner AG,  
Steuerberatungsgesellschaft für Zahnärzte

### **Peter Minderjahn**

Dr. med., Vorstand

Prof. Dr. Bischoff & Partner  
Unternehmensberatung AG

Theodor-Heuss-Ring 26, 50668 Köln  
Internet: [www.bischoffundpartner.de](http://www.bischoffundpartner.de)