

# UMSATZSTEUER – GESCHENKT?!

Ist die Aufbewahrung kieferorthopädischer Apparaturen umsatzsteuerlich sinnvoll oder sogar geboten?

von Nikolaus B. Hamann, Steuerberater, Kiel



Kieferorthopädische Apparaturen, individuell für den Patienten gefertigt und diesem überlassen: umsatzsteuerpflichtig oder nicht?!

Dem Umsatzsteuergesetz zufolge sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Kieferorthopäde durchgeführt werden, grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Diese Befreiung gilt nicht für die Lieferung oder Wiederherstellung von kieferorthopädischen Apparaturen, soweit sie der Kiefer-

orthopäde in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat.

Werden kieferorthopädische Apparaturen jedoch bei der Heilbehandlung von Patienten an diese überlassen, ist dies regelmäßig Teil des umsatzsteuerfreien Umsatzes aus der Tätigkeit als Kie-

ferorthopäde (BFH-Urteil vom 23.10.1997 – V R 36/96). Dieser ab 1997 geltenden höchstrichterlichen Rechtsprechung hat sich die Finanzverwaltung seit geraumer Zeit angeschlossen (BMF-Schreiben vom 26.06.2009 BStBl. I S. 756). Dennoch betont sie im aktuellen Umsatzsteueranwendungserlass, dass die Umsatzsteuerpflicht bei

der Überlassung von kieferorthopädischen Apparaturen nicht bereits deshalb ausgeschlossen werden kann, weil der Praxisinhaber sich das Eigentum daran vorbehalten hat (Abschnitt 4.14.3 Abs. 8 Satz 2 UStAE).

## Umsatzsteuer – ja oder nein?

Wie kann im Praxisalltag also sichergestellt werden, dass im Falle einer Betriebsprüfung seitens des Finanzamts keine Umsatzsteuer sowie hierauf entfallende Nachzahlungszinsen erhoben werden? <sup>1</sup> In Abgrenzung zu Zahntechnikern, die umsatzsteuerpflichtige Umsätze

ausführen, wird die Umsatzsteuerbefreiung bei Kieferorthopäden nur gewährt, wenn die Überlassung der kieferorthopädischen Apparaturen als Teil der Heilbehandlung erfolgt. So lange diese – und nicht die Lieferung/Überlassung der kieferorthopädischen Apparaturen – im Vordergrund steht, ist nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung keine Aufteilung in steuerfreie Heilbehandlung und eine etwaige steuerpflichtige Lieferung/Überlassung der kieferorthopädischen Apparaturen vorzunehmen. Die kieferorthopädische Behandlung ist dann insgesamt als Dienstleistung zu beurteilen und folglich von der Umsatzsteuer befreit.

## Aufbewahren oder nicht?

In der jüngeren Vergangenheit haben kieferorthopädische Praxen begonnen, die von ihnen zur Heilbehandlung hergestellten Apparaturen für den Fall einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt aufzubewahren. Dadurch sollte eine steuerpflichtige Lieferung dieser Gegenstände im Falle des Aufgriffs widerlegt werden, weil diese dann nachweisbar nicht zum Verbleib bei dem Patienten geliefert worden wären.

Hierauf kommt es allerdings nicht an. Kieferorthopädische Apparaturen, die von einem Patienten bestimmungsgemäß gebraucht werden, sind nach Beendigung der Nutzung regelmäßig wirtschaftlich verbraucht. Sie können als Spezialanfertigung von anderen Patienten grundsätzlich nicht oder nicht gleichwertig benutzt werden. Selbst bei Eigentumsvorbehalt hätte der Kieferorthopäde durch wirtschaftliche Zuwendung von Substanz, Wert und Ertrag dem Patienten die Verfügungsmacht an dem kieferorthopädischen Apparat übertragen – und damit eine Lieferung ausgeführt. <sup>2</sup>

## Dokumentation

Vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtslage sowie der Auffassung der Finanzverwaltung ist eine Aufbewahrung der kieferorthopädischen Apparaturen für steuerliche Zwecke nicht notwendig. Vielmehr sollte hinreichend dokumentiert werden, dass eine Überlassung im Rahmen der kieferorthopädischen Behandlung stattgefunden hat, um Fehlbildungen des Kiefers entgegen zu wirken. Es kommt also für die umsatzsteuerliche Befreiung zentral



Nikolaus B. Hamann  
Steuerberater

## Zum Verfasser:

Nikolaus B. Hamann ist Partner der seit über 60 Jahren auf das Gesundheitswesen spezialisierten Kanzlei Steuerbüro Hamann & Partner in Kiel. Als zertifizierter Fachberater für das Gesundheitswesen (DStV e.V.) ist er neben der steuerlichen Beratung von niedergelassenen Ärzten und Zahnärzten auch als Dozent und als gerichtlicher Gutachter tätig.

Weiterführende Informationen finden Sie unter [www.steuerbüro-hamann.de](http://www.steuerbüro-hamann.de)

**smiledental**

Mit uns haben Sie gut lachen!

**TWIN WAVE**

Die Universal-Lampe

- Kabellos
- LED-Technologie
- Integriertes Lichttest-Gerät
- Aushärtbereich 360 - 490 nm
- Auch für Pro Seal

**555,00 €**

Einführungspreis

Hotline: 02102-154670  
Shop: [www.smile-dental.de](http://www.smile-dental.de)

auf die medizinische Indikation an. Nicht relevant ist dabei, ob die Behandlung von den Krankenkassen bezuschusst oder gar vollumfänglich erstattet wird. Auch Aufbiss- oder Knirscherschienen sind demzufolge von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie Teil der funktionstherapeutischen Behandlung sind.

Für den Fall, dass das Finanzamt die kieferorthopädische Praxis unter

umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten überprüft, sind nachvollziehbare Dokumentationen in der Patientenakte zu empfehlen, warum welcher kieferorthopädische Apparat zum Erreichen des Behandlungsziels notwendig war. Die vom Patienten getragenen Exemplare können nach Verwendung aus umsatzsteuerlicher Sicht bedenkenlos entsorgt werden. •

<sup>1</sup> In diesem Fall würde gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG der ermäßigte Steuersatz von 7 % zur Anwendung kommen. Nach Beginn des Zinslaufes würden zudem jährlich 6 % Zinsen auf die nachzuzahlende Umsatzsteuer entstehen.

<sup>2</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1997 a.a.O. „Eigentumsvorbehalt hindert Lieferung nicht“

## Die Aufbewahrung von Behandlungsmethoden aus rechtlicher Sicht

Der Umfang der Dokumentationspflicht ergibt sich zunächst aus § 630 f BGB. Nach dieser Vorschrift ist der Behandler verpflichtet, „in der Patientenakte sämtliche aus fachlicher Sicht für die derzeitige und künftige Behandlung wesentlichen Maßnahmen und deren Ergebnisse aufzuzeichnen, insbesondere die Anamnese, Diagnosen, Untersuchungen, Untersuchungsergebnisse, Befunde, Therapien und ihre Wirkungen, Eingriffe und ihre Wirkungen, Einwilligungen und Aufklärungen. Arztbriefe sind in die Patientenakte aufzunehmen.“

Eine Aufbewahrung der bei der Behandlung eingesetzten Geräte sieht § 630f BGB nicht vor. Dies ist aus Sicht des Gesetzes auch folgerichtig, da Therapie und Eingriff sowie ihre Wirkungen zu dokumentieren sind. Aus der Behandlungsdokumentation muss sich also für einen Fachkollegen ergeben, wie das eingesetzte

Behandlungsgerät genau aufgebaut war, welche Kraft es wo abgegeben hat und welche Zahnbewegungen resultierten. Erfüllt die Dokumentation diesen Zweck, bedarf es der Aufbewahrung des Gerätes nicht.

Auch zur Dokumentation der Bestandteile des Behandlungsgerätes bedarf es keiner Aufbewahrung, da die eingesetzten Materialien medizinproduktrechtlich zu dokumentieren sind.

Eine Aufbewahrung der Behandlungsgeräte ist daher nicht zwingend geboten. Sie sollte jedoch erfolgen, wenn der Einsatz des Behandlungsgerätes unplanmäßig erfolgt. Kommt es zum Beispiel zu allergischen Reaktionen des Patienten, werden Verfärbungen des Zahnschmelzes oder gar die mangelhafte Herstellung des Gerätes gerügt, sollte das Gerät bereits aus Gründen der Beweissicherung aufbewahrt werden. •

# Verändern Sie Ihre Tiefbissbehandlungen

Invisalign-Behandlung: ein besseres Endergebnis von Beginn an.



**Bislang wurden mehr als 500.000 Patienten mit moderatem oder ausgeprägtem Tiefbiss mit den transparenten Invisalign-Alignern behandelt.**

Lassen Sie sich von den Fallbeispielen in unserer Globalen Invisalign-Galerie überzeugen:

<http://global.invisaligngallery.com>

