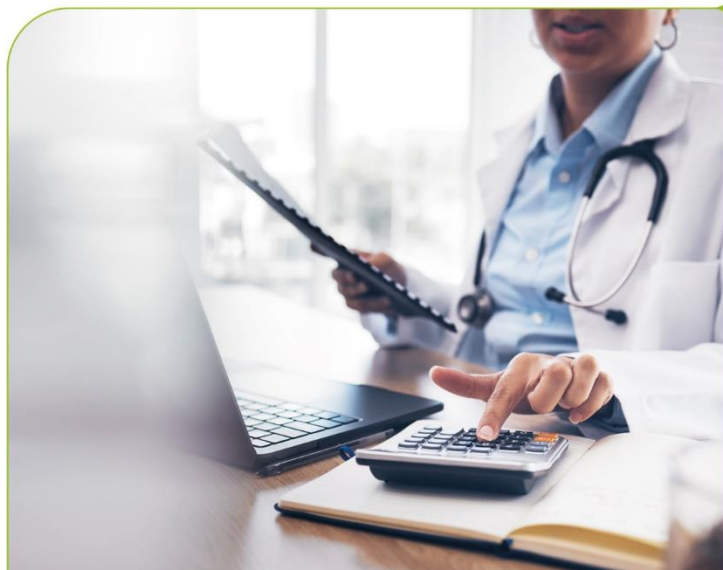


# Umsatzsteuer in der Arztpraxis

Fallstricke des Umsatzsteuerrechts vermeiden



Mandanten-Informationen

## Umsatzsteuer in der Arztpraxis

# Inhalt

## **Editorial 1**

<b>1</b>	<b>Unternehmereigenschaft</b>	<b>2</b>
1.1	Rechtsform des Unternehmens	2
1.2	Leistungserbringung durch Subunternehmer	2
<b>2</b>	<b>Steuerbarkeit der Umsätze</b>	<b>3</b>
<b>3</b>	<b>Anwendung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG</b>	<b>4</b>
3.1	Personelle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung	5
3.2	Ähnliche heilberufliche Tätigkeit	5
3.3	Tätigkeitsbezogene Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung	6
3.4	Zahnärztliche Tätigkeit	7
3.4.1	Steuerfreie Leistungen	8
3.4.2	Professionelle Zahnreinigung	8
3.4.3	Herstellung von Zahnprothesen und Ähnlichem durch einen anderen Unternehmer (z. B. durch ein Dentallabor)	8
3.5	Weitere Steuerbefreiungen im Rahmen einer heilberuflichen Tätigkeit	9
3.6	Gutachtertätigkeit für den medizinischen Dienst der Krankenkassen	10
3.7	Gesundheits-Callcenter bzw. Online-Arztbesuch	10
<b>4</b>	<b>Rechnungsausstellung</b>	<b>11</b>
<b>5</b>	<b>Vorsteuerabzug</b>	<b>11</b>
5.1	Zuordnung zum Unternehmen	12
5.2	Aufteilung des Vorsteuerabzugs	13
<b>6</b>	<b>Pkw im Unternehmensvermögen bzw. bei Überlassung an Arbeitnehmer</b>	<b>14</b>
6.1	Privatnutzung durch den Unternehmer	14
6.2	Überlassung eines Kfz an Arbeitnehmer	15
6.2.1	Die 1%-Regelung	16
6.2.2	Die Fahrtenbuchmethode	16
6.3	Unternehmerische Nutzung von Fahrrädern	16

<b>7</b>	<b>Erwerb von Waren oder Bezug von Leistungen aus dem Ausland</b>	<b>18</b>
7.1	Warenbezug aus dem europäischen Gemeinschaftsgebiet	18
7.2	Verzicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle	19
7.3	Bezug von Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers	21
<b>8</b>	<b>Kleinunternehmerregelung</b>	<b>22</b>

## Editorial

Die allgemeine Auffassung, dass die heilberufliche Tätigkeit stets von der Umsatzsteuer befreit ist, stimmt so nur bedingt. Steuerfrei sind ausschließlich die Maßnahmen, mit denen ein therapeutisches Ziel verfolgt wird. Aber im Rahmen einer heilberuflichen Tätigkeit werden immer mehr Leistungen darüber hinaus erbracht, mitunter ohne Heilungsabsicht.

Losgelöst davon gilt auch bei Unternehmern, die einer heilberuflichen Tätigkeit nachgehen, der Grundsatz der Unternehmenseinheit und daher sind alle Tätigkeiten einzubeziehen, die mit der Absicht ausgeübt werden, Einnahmen zu erzielen. Auf die Gewinnerzielungsabsicht kommt es aus umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten nicht an. Darüber hinaus sind auch noch die (Neu-)regelungen zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu bedenken, deren Anwendung sinnvoll sein kann. Überlegenswert kann es aber auch sein, diese nicht in Anspruch zu nehmen, selbst wenn die Voraussetzungen dafür gegeben sein sollten.

Letztendlich sind auch Besonderheiten zu beachten, wenn der Unternehmer Waren aus anderen europäischen Mitgliedstaaten einkauft oder sonstige Leistungen von einem in einen anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer<sup>1</sup> bezieht.

Die Mandanten-Info soll Ihnen helfen, eine grobe Einordnung der Leistungen vornehmen zu können und soll Sie dahingehend sensibilisieren, bei allen umsatzsteuerrechtlichen Sachverhalten, die mit einer unternehmerischen Tätigkeit einhergehen, besondere Sorgfalt walten zu lassen. Sie ersetzt jedoch keine steuerliche Beratung. Bei konkreten Fragen wenden Sie sich daher bitte an Ihren Steuerberater.

---

<sup>1</sup> In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

# 1 Unternehmereigenschaft

Übt eine Person eine berufliche Tätigkeit selbstständig und nachhaltig aus, und ist das Ziel dieser selbstständigen Tätigkeit, Einnahmen zu erzielen, ist sie unternehmerisch tätig und damit Unternehmer. Der Grundsatz der Unternehmenseinheit führt dazu, dass alle von dieser Person selbstständig und nachhaltig erzielten Einnahmen nur einem Unternehmen zuzuordnen sind, egal wie viele (unterschiedliche) Tätigkeiten ausgeübt werden. Irrelevant dabei ist, ob tatsächlich auch Gewinne erzielt werden oder ob die Einnahmen der Einkunftsart des § 15 EStG oder des § 18 EStG zuzuordnen sind.

Alle im Inland erbrachten Umsätze sind grundsätzlich steuerbar. Losgelöst davon ist für jeden einzelnen Umsatz gesondert zu prüfen, ob dieser steuerfrei ist. Daher ist es möglich, dass bspw. ein Arzt sowohl steuerfreie Heilbehandlungsleistungen als auch steuerpflichtige Leistungen (z. B. Vermietung von Parkplätzen, Verfassen von Gutachten) erbringt.

## 1.1 Rechtsform des Unternehmens

Für die Unternehmereigenschaft und für die Anwendung der Steuerbefreiung ist es unerheblich, ob die (heilberufliche) Tätigkeit im Rahmen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, da für die Beurteilung der Tätigkeit nur entscheidend ist, ob die Person, die die Behandlung tatsächlich ausübt, über eine entsprechende berufliche Qualifikation verfügt oder ob eine Einrichtung vorliegt, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt.

## 1.2 Leistungserbringung durch Subunternehmer

Es ist nicht entscheidend, wer den Behandlungsvertrag mit dem Patienten abgeschlossen hat. Ausschlaggebend ist ausschließlich, wer die Tätigkeit tatsächlich ausführt. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung müssen bei der Einschaltung von Subunternehmern bei jedem Unternehmer in der Kette die Voraussetzungen der Steuerbefreiung geprüft werden. Die Leistung des Subunternehmers können daher nur dann steuerfrei sein, wenn er als der tatsächliche Erbringer der Leistung über einen entsprechenden Befähigungsnachweis verfügt.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Abschn. 4.14.4 Abs. 10 UStAE.

## 2 Steuerbarkeit der Umsätze

Nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz sind nur die im Inland erbrachten Umsätze steuerbar. Liegt der Ort der Leistung demnach im Ausland, erübrigt sich die Frage nach der Anwendung der (nationalen) Steuerbefreiung und der Umsatz ist nach den umsatzsteuerrechtlichen Regelungen des Landes zu beurteilen, in dem die Leistung erbracht wird.

Erfolgt dabei die Erbringung einer Leistung an einen anderen, im Ausland ansässigen Unternehmer, ist davon auszugehen, dass die Steuerschuldnerschaft auf den ausländischen Unternehmer aufgrund der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens übergeht. Zu beachten ist ferner, dass sämtliche Umsätze berücksichtigt werden müssen, also auch die Umsätze, die nicht typische medizinische Umsätze sind.

### Beispiele:

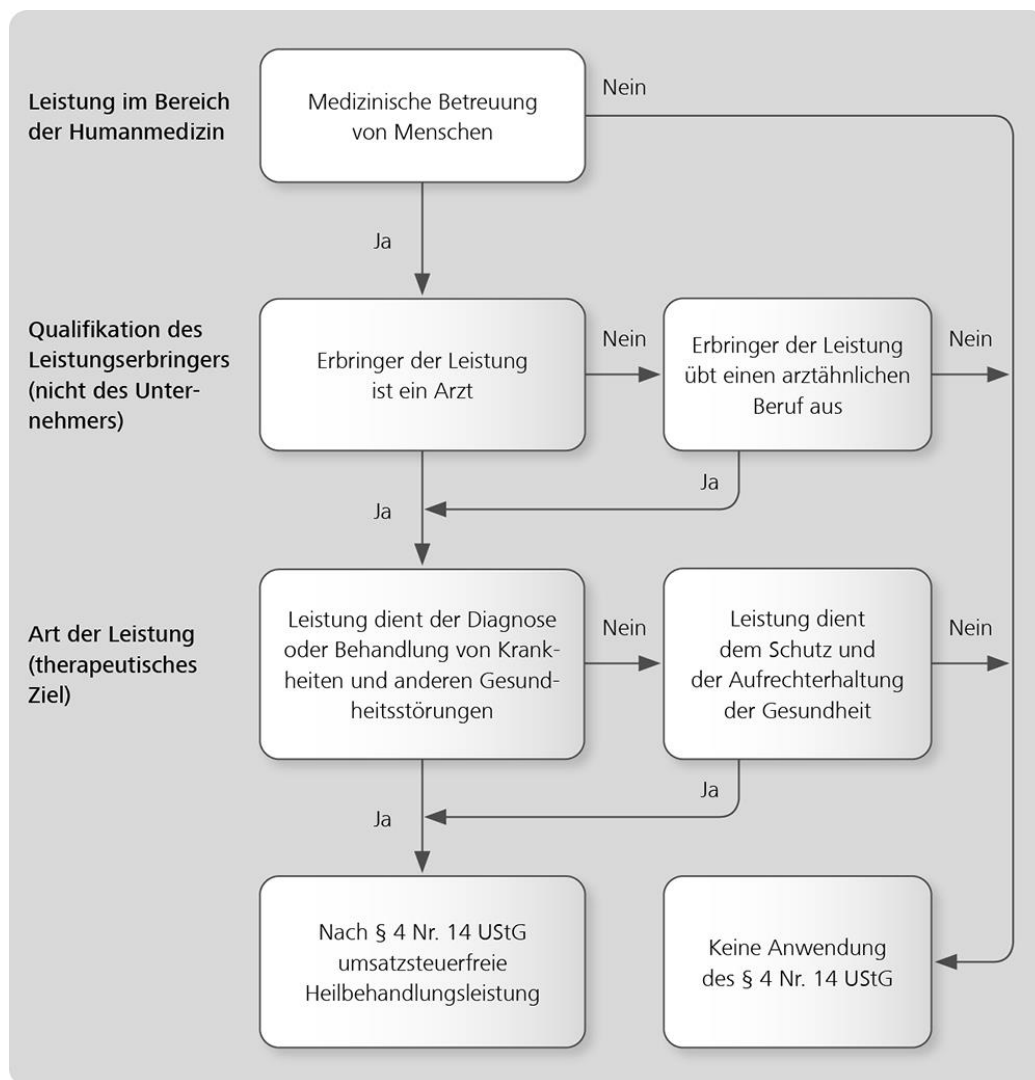
- Die Hautärztin M schreibt Artikel für einen in Österreich ansässigen Verlag. Diese Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG in Österreich steuerbar. Aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens geht die Steuerschuldnerschaft auf den österreichischen Verlag über.
- Die Psychologin A schreibt Gutachten für einen in Frankreich ansässigen Anwalt zum Aufenthaltsbestimmungsrecht von Kindern in einem grenzüberschreitenden Scheidungsprozess. Diese Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG in Frankreich steuerbar, die Steuerschuldnerschaft geht auf den in Frankreich ansässigen Anwalt über.
- Der Schönheitschirurg M vermietet diverse Ferienhäuser auf Mallorca über eine Internetplattform. Die Vermietung ist nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG in Spanien steuerbar und steuerpflichtig. M muss diese Umsätze gegenüber dem spanischen Fiskus erklären.
- Die Endokrinologin P verkauft u.a. Nahrungsergänzungsmittel und Proteinpulver u.a. über einen eigenen Webshop an Kunden, die in Deutschland und im europäischen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind. Der Verkauf der Nahrungsergänzungsmittel ist eine Lieferung, der Ort der Lieferung ist nach § 3 UStG zu bestimmen. Bei Lieferungen an Patienten/Kunden, die nicht Unternehmer sind, sind die Regelungen zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf nach § 3c UStG zu beachten.

Nur in den Fällen, in denen die Lieferungen bzw. Leistungen in Deutschland ausgeführt werden und daher in Deutschland steuerbar sind, ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung anwendbar ist.

### 3 Anwendung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG

Für die Anwendung der Steuerbefreiung nach dem Umsatzsteuergesetz ist zu beachten, dass diese sowohl personen- als auch tätigkeitsbezogen ausgestaltet ist. Daher ist zunächst zu klären, welche Leistung genau erbracht wird. Die nachfolgende Übersicht<sup>3</sup> kann für die grobe Einordnung der ärztlichen Leistung herangezogen werden.

#### Übersicht „Einordnung der ärztlichen Leistung“:



<sup>3</sup> Schema nach Dr. Ralf Michels, Thomas Ketteler-Eising, Leistungen im Gesundheitswesen – eine umsatzsteuerliche Standortbestimmung, DB 2006, 2597.



### 3.1 Personelle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist die berufliche Qualifikation desjenigen, der die heilberufliche Handlung auch tatsächlich ausführt. Nach der gesetzlichen Regelung sind das alle Personen, die die entsprechende (staatlich) anerkannte Qualifikation dafür besitzen, heilberuflich tätig zu sein. Zu den im Gesetzestext genannten Berufen (sog. Katalogberufe) zählen Ärzte, Zahnärzte, Heilpraktiker, Physiotherapeuten, Hebammen bzw. Entbindungspfleger.

Entscheidend dabei ist, dass die jeweilige Heilbehandlungsleistung als solche unter der Verantwortung von entsprechend qualifiziertem Personal ausgeführt wird, wobei nicht jede einzelne Leistung in Anwesenheit des Berufsträgers bzw. durch ihn höchstpersönlich ausgeführt werden muss.

Keine heilberufliche Tätigkeit üben allerdings Psychologen aus. Im Gegensatz zu den Psychotherapeuten ist die Psychologie keine spezifisch medizinische Tätigkeit bzw. Wissenschaft. Um therapeutisch und damit heilkundlich tätig sein zu können, benötigen Psychologen eine (zusätzliche) Spezialisierung zum Therapeuten.

### 3.2 Ähnliche heilberufliche Tätigkeit

Eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit von Personen, die nicht zu den o.g. Katalogberufen zählen, liegt vor, wenn der Unternehmer einen erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweis besitzt. Es muss eine Zugehörigkeit zu einem Gesundheitsfachberuf bestehen. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass eine solche vorliegt, wenn die Tätigkeit in der Regel von Sozialversicherungsträgern finanziert wird, also wenn ein Großteil der Träger der gesetzlichen Krankenkassen eine entsprechende Kostentragung in ihrer Satzung geregelt haben. Der Befähigungsnachweis kann sich auch aus dem Abschluss eines Integrierten Versorgungsvertrags nach §§ 140a ff. SGB V zwischen dem Berufsverband des Leistungserbringers und den gesetzlichen Krankenkassen ergeben.<sup>4</sup>

Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE enthält ausführliche Beispiele für Berufe, die die Finanzverwaltung als ähnliche heilberufliche Tätigkeiten anerkennt. Dabei müssen ausländische Berufsabschlüsse für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung qualitativ mit nationalen Abschlüssen vergleichbar sein.

Berufe, die den Anforderungen des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG nicht genügen, sind beispielhaft in Abschn. 4.14.4 Abs. 12 UStAE aufgeführt. Dazu gehören u.a. Fußpfleger, die vorwiegend auf kosmetischem Gebiet tätig werden, Logotherapeuten und Kosmetiker, aber auch Augenoptiker, Fachkosmetiker, Haaranalysten, Heil-, Kunst oder Musikpädagogen, Legasthenie-Therapeuten, sozialpsychiatrische Kinder- und Jugendtherapeuten, Hypnosetherapeuten, sofern die jeweilige Tätigkeit nicht

---

<sup>4</sup> Abschn. 4.14.4 Abs. 9a UStAE.

der Überwachung durch die Gesundheitsämter unterliegt, Kieferorthopädietechniker, Medizinphysiker (Strahlenschutzphysiker), Tomatis-Therapeuten.

Wobei an dieser Stelle anzumerken ist, dass die genannten Tätigkeiten durchaus nach anderen Regelungen des UStG (z. B. nach § 4 Nr. 23 UStG im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe) steuerfrei sein könnten. Das gilt auch bei einer nachgewiesenen therapeutischen Tätigkeit, sofern die Leistung auf einer ärztlichen Verordnung beruht und deren Kosten von einem Sozialversicherungsträger übernommen werden.

### 3.3 Tätigkeitsbezogene Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung

Die Tätigkeiten, die steuerbefreit sind, müssen dem Zweck der Vorbeugung, Diagnose und Behandlung bzw. Heilung von Krankheiten oder sonstigen Gesundheitsstörungen im Bereich der Humanmedizin dienen. Dazu zählen auch Hospizleistungen. Entscheidend ist, dass bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, selbst wenn dieses therapeutische Ziel ausschließlich darauf ausgerichtet ist, Leiden zu verhindern. Die Therapie muss nicht zwingend zur Genesung führen.

#### **Praxistipp:**

Das Motiv des Patienten, sich an einen Mediziner oder an einen Therapeuten zu wenden, ist häufig entscheidend dafür, ob die Tätigkeit als Heilbehandlung eingeordnet werden kann. Daher ist es zu empfehlen, die Gründe/Motive/Beschwerden in der jeweiligen Patientenakte zu dokumentieren. Je detaillierter und sorgfältiger die Dokumentation, desto umfassender kann eine Argumentation im Rahmen einer möglichen Betriebsprüfung erfolgen.

Dabei ist zu beachten, dass eine berufsrechtlich geregelte Geheimhaltungspflicht besteht. Die Datenbestände sind daher so zu organisieren, dass bei einer zulässigen Einsichtnahme keine durch das Berufsgeheimnis geschützte Bereiche tangiert werden. Aus diesem Grund sollten Patientenakten anonymisiert (bspw. durch Zuteilung von Nummern) geführt werden, so dass keine Rückschlüsse auf die Identität des Patienten möglich sind.

Steht bei der Ausübung der Tätigkeit kein therapeutisches Ziel im Vordergrund, sondern dient die Maßnahme einzig der Steigerung des Wohlbefindens (z. B. Wellnessbehandlungen, Schönheitsoperationen) ist die Anwendung der Steuerbefreiung ausgeschlossen, selbst wenn diese von einer der im Gesetz genannten qualifizierten Person erbracht wird.

Losgelöst von der Behandlung tatsächlicher Krankheiten sind auch Vorsorgemaßnahmen bei (noch) nicht erkrankten Menschen steuerbefreit. Dazu zählen auch diagnostische bzw. selbstständige Maßnahmen (z. B. Laborleistungen, Schutzimpfungen).

Dagegen ist die Erstellung eines ärztlichen Gutachtens nur dann steuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Nicht jedoch bspw. bei einem erbbiologischen Gutachten im Rahmen eines Vaterschaftsprozesses.

Die Abgabe von Medikamenten (Lieferung) ist im Rahmen des § 4 Nr. 14 UStG nur dann steuerfrei möglich, wenn diese im Rahmen einer heilkundlichen Behandlung durch den Arzt selbst (Notfallmedizin, stationäre Medikamentengabe, allgemeiner Praxisbedarf) erfolgt. In diesem Fall ist die Abgabe eine unselbstständige Nebenleistung zur Heilbehandlungsleistung. Losgelöst davon ist die Abgabe von Medikamenten stets steuerpflichtig.

Diagnoseberechtigt sind nur die Personen, die den Katalogberufen angehören, also Ärzte, Zahnärzte, Psychotherapeuten und Heilpraktiker. Angehörige eines Gesundheitsfachberufes dürfen ihre Tätigkeit im Unterschied zu Ärzten und Heilpraktikern nicht in diagnostischer und therapeutischer Autonomie ausüben. Sie benötigen eine Anordnung oder Verordnung durch eine Person, die einen der gesetzlich genannten Berufe ausübt.

### 3.4 Zahnärztliche Tätigkeit

Zwar sind die Behandlungen eines Zahnarztes als Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei, allerdings erbringen gerade Zahnärzte mitunter Lieferungen (z. B. Zahnprothesen bzw. Wiederherstellung von Zahnprothesen oder kieferorthopädischen Apparaten, die der Zahnarzt selbst herstellt), die nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 2 UStG ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind.

Zu den zwingend steuerpflichtigen Lieferungen zählen neben der Lieferung von klassischen Gebissen auch Stiftzähne, Füllungen (Inlays), Dreiviertelkronen (Onlays) und Verblendschalen für die Frontflächen der Zähne (Veneers). Zur (steuerpflichtigen) Herstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten zählt auch die Herstellung von Modellen, Bisschablonen, Bisswällen und Funktionslöffeln. Gleiches gilt für individuell hergestellte Unterfütterungen von Zahnprothesen. Dies gilt

auch dann, wenn diese vom Zahnarzt computergesteuert im sog. CEREC-Verfahren<sup>5</sup> hergestellt werden.

### 3.4.1 Steuerfreie Leistungen

Im Gegensatz dazu ist der Einsatz des CEREC-Gerätes Teil der steuerfreien Heilbehandlungsleistung,<sup>6</sup> wenn es lediglich zu diagnostischen Zwecken im Rahmen einer intraoralen Videoaufzeichnung genutzt wird. Ebenfalls steuerfrei kann die Überlassung von kieferorthopädischen Apparaten (Zahnspangen) und Vorrichtungen sein, die der Fehlbildung des Kiefers entgegenwirken. Für die Beurteilung ist entscheidend, ob die Überlassung der Zahnspange bzw. des kieferorthopädischen Apparates unentbehrlich oder zumindest maßgeblich notwendig ist, um den Behandlungserfolg zu erreichen.

### 3.4.2 Professionelle Zahnreinigung

Grundsätzlich dient eine professionelle Zahnreinigung der Vorbeugung von Krankheiten und ist damit als Prophylaxe Teil einer steuerfreien Heilbehandlung. Eine ärztliche Verordnung dieser Leistung ist nur notwendig, wenn der Zahnarzt die Zahnreinigung nicht selbst durchführt bzw. durch sein angestelltes Personal durchführen lässt, für dessen Handlungen der Zahnarzt verantwortlich ist.

Davon abzugrenzen sind Maßnahmen, die nur aus ästhetischen Gründen erfolgen (z. B. das Bleachen der Zähne). Nur wenn diese ästhetischen Maßnahmen medizinisch notwendig sind, um die negativen Folgen einer vorherigen steuerfreien Heilbehandlung zu beseitigen, sind diese als Heilbehandlung steuerfrei.

### 3.4.3 Herstellung von Zahnprothesen und Ähnlichem durch einen anderen Unternehmer (z. B. durch ein Dentallabor)

Stellt der Zahnarzt die Zahnprothesen, kieferorthopädischen Apparate etc. nicht selbst her, sondern erfolgt die Herstellung durch ein anderes Unternehmen (z. B. durch ein Dentallabor), ist die (Weiter-)lieferung dieser vom Zahnarzt an seine Patienten steuerfreier Teil der Heilbehandlungsleistung. Aus der Rechnung des Dentallabors, Zahntechnikers etc. hat der Zahnarzt keinen Vorsteuerabzug. Bei entsprechender Gestaltung kann insoweit auch ein durchlaufender Posten vorliegen, wenn der Auftrag an das Dentallabor durch den behandelnden Zahnarzt im Namen und für Rechnung des Patienten erfolgte.

---

<sup>5</sup> Abschn. 4.14.3 Abs. 3.

<sup>6</sup> Abschn. 4.14.3 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

**Hinweis:**

Der Bezug von Gold mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel unterliegt dem Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft erfolgt auch, wenn der Lieferer des Goldes im Inland ansässig ist. Erwirbt ein Zahnarzt oder ein zahnärztliches Labor entsprechendes Gold, schuldet dafür der Erwerber und nicht der Lieferer die Umsatzsteuer. Das gilt nach § 13b Abs. 5 Satz 1 i. V. m. Satz 7 UStG auch, wenn der Erwerb des Goldes zu privaten Zwecken erfolgt (Abschn. 13b.6 Abs. 2 UStAE).

### 3.5 Weitere Steuerbefreiungen im Rahmen einer heilberuflichen Tätigkeit

Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG umfasst sowohl die heilberufliche Tätigkeit der unter Buchst. a) aufgezählten Personen als auch:

- die Krankenhausbehandlungen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG),
- Behandlungen durch Einrichtungen mit bestimmten Versorgungsverträgen (§ 4 Nr. 14 Buchst. c UStG),
- infektionshygienische Leistungen (§ 4 Nr. 14 Buchst. e UStG),
- Leistungen, die eng mit der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens verbundenen sind und die von bestimmten Unternehmern erbracht werden (§ 4 Nr. 14 Buchst. f UStG).

Darüber hinaus bestehen noch weitere Steuerbefreiungsvorschriften für den Pflege- oder medizinischen Bereich:

- § 4 Nr. 16 UStG befreit die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen, die von bestimmten Einrichtungen erbracht werden,
- § 4 Nr. 17 UStG bei der Lieferung von menschlichen Organen, menschlichen Blut und Frauenmilch (Buchst. a) sowie die Beförderung von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders geeignet sind (Buchst. b),
- § 4 Nr. 28 UStG – Lieferungen von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen war und die ausschließlich zur Ausführung der nach § 4 Nr. 14 UStG befreiten Umsätze verwendet wurden.

### 3.6 Gutachtertätigkeit für den medizinischen Dienst der Krankenkassen

Die Erstellung von Pflegegutachten für den medizinischen Dienst der Krankenkassen ist nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, da die Tätigkeit nicht im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung steht bzw. die Leistung nicht direkt an die zu pflegende Person erbracht worden ist. Allerdings eröffnet die seit dem 01.01. 2021 erfolgte Neufassung des § 4 Nr. 16 UStG dennoch die Anwendung einer Steuerbefreiung für diese Tätigkeiten. Der jeweils das Gutachten erstellende Unternehmer muss zu einer der in der genannten Regelung aufgezählten Einrichtungen gehören und einen entsprechenden Vertrag geschlossen haben, der auf der Grundlage einer der genannten Paragraphen des SGB beruht. Diesbezüglich ist auch auf das BMF-Schreiben vom 12.07.2023 zu verweisen. Die Erstellung von Gutachten zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit nach § 18 SGB XI, zu Leistungen des Hausnotrufs nach § 40 SGB XI oder die Erteilung von Pflegekursen nach § 45 SGB XI gelten als eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen und können damit steuerfrei sein, sofern die Person, die das Gutachten erstellt als eine der genannten Einrichtungen anzusehen ist.

### 3.7 Gesundheits-Callcenter bzw. Online-Arztbesuch

In welcher Form die heilberufliche Tätigkeit ausgeübt wird, spielt für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung keine Rolle. Daher sind sowohl persönliche als auch telefonische oder digitale Beratungsgespräche zwischen einem der Berufsträger und dem jeweiligen Patienten als Heilbehandlungsleistung steuerfrei.<sup>7</sup> Das Abhalten von Online-Sprechstunden per Video-Stream mit einem direkten Austausch zwischen dem Patienten und dem Arzt sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 UStG als Heilbehandlungsleistungen umsatzsteuerfrei.<sup>8</sup>

Auch die von einem Gesundheits-Callcenter erbrachten telefonischen Beratungsleistungen können einen therapeutischen Zweck verfolgen und daher steuerfrei sein, wenn diese Leistungen im Rahmen von Patientenbegleitprogrammen erbracht werden. Sofern diese Leistungen von einem Unternehmer erbracht werden, der selbst nicht unter einen der Katalogberufe des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG fällt, kann sich die erforderliche Berufsqualifikation entweder aus einer berufsrechtlichen Regelung oder aus der Tatsache ergeben, dass ein Sozialversicherungsträger die Kosten übernimmt. Im Gegensatz dazu sind Auskünfte allgemeiner Art über die Erkrankung oder administrativer Art (z. B. Weitergabe von Kontaktdaten von Ärzten oder einer Schlichtungsstelle) ohne therapeutischen Zweck und daher steuerpflichtig.

---

<sup>7</sup> BFH-Urteil vom 23.09.2020, XI R 6/20 (XI R 19/19) → Abschn. 4.14.1 Abs. 4 Satz 3 UStAE.

<sup>8</sup> BMF-Schreiben vom 29.04.2024, III C 3 - S-7117 -j / 21 / 10002 :004, Rn. 13.

## 4 Rechnungsausstellung

Sofern der Unternehmer Rechnungen über die erbrachte Heilbehandlung ausstellt, ist auf die Anwendung der Steuerbefreiung hinzuweisen und es darf kein Ausweis von Umsatzsteuer erfolgen. Enthält die Rechnung dennoch einen Umsatzsteuerausweis, ist das unrichtig. Der ausgewiesene Steuerbetrag wird dann nach § 14c UStG vom Rechnungsaussteller geschuldet. Eine Rechnungsberichtigung ist aber möglich und sollte unverzüglich nach der Feststellung eines diesbezüglichen Fehlers zumindest dann erfolgen, wenn diese Rechnung an einen Unternehmer gestellt worden ist, der die Leistung unternehmerisch nutzt.

**Beispiel:** Der Arzt schreibt einen Artikel für einen Verlag und weist in der darüber erstellten Rechnung 19 % statt 7 % Umsatzsteuer für die von ihm an den Verlag erbrachte Leistung (Übertragung der Urheberrechte<sup>9</sup> an dem verfassten Artikel) aus.

Erfolgt eine Rechnungsstellung an einen Patienten und wird darin versehentlich Umsatzsteuer bzw. eine zu hohe Umsatzsteuer ausgewiesen, ist das nach aktueller Verwaltungsauffassung kein Fall des § 14c UStG (mehr).<sup>10</sup> Daher erübrigt sich in diesen Fällen eine Rechnungsberichtigung.

## 5 Vorsteuerabzug

Bezieht ein Unternehmer von einem anderen Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen für sein Unternehmen, kann der leistungsempfangende Unternehmer die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Selbstständig tätige Ärzte bzw. ähnliche Heilberufe ausübende Unternehmer sind aufgrund ihrer Tätigkeit Unternehmer und daher dem Grunde nach vorsteuerabzugsberechtigt. Allerdings ist nach § 15 Abs. 2 UStG der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit der die Lieferung oder Leistung empfangende Unternehmer steuerfreie Ausgangsumsätze erbringt. Die dem Grunde nach abziehbare Vorsteuer ist also bei einem heilberuflich tätigen Unternehmer nicht abzugsfähig, wenn er die bezogene Lieferung oder Leistung für das Erbringen einer steuerfreien Heilbehandlungsleistung verwendet.

Liegen steuerpflichtige Ausgangsleistungen (z. B. eine steuerpflichtige Schönheitsoperation) vor, kann die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, soweit diese den steuerpflichtigen Ausgangsleistungen zugeordnet werden kann. Aus diesem Grund ist zunächst bei Bezug einer Lieferung oder Leistung zu unterscheiden, zu welchem Ausgangsumsatz eine direkte und unmittelbare Verbindung zu der Eingangsleistung besteht.

---

<sup>9</sup> § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG

<sup>10</sup> Abschn. 14c.1 Abs. 1a UStAE

**Beispiel:**

Eine Gesichtschirurgin, die sowohl medizinisch als auch nicht medizinisch indizierte Operationen durchführt, kauft ein extrem fein geschliffenes Skalpell, das sie ausschließlich bei den von ihr durchgeführten Schönheitsoperationen verwendet, die keinen therapeutischen Bezug haben. Da in diesem Fall der Bezug der Eingangsleistung (Kauf des Skalpells) eindeutig den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zugeordnet werden kann, ist die Vorsteuer bei Anschaffung des Skalpells abziehbar und abzugsfähig. Voraussetzung ist, dass eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

**Praxistipp:**

Es ist zu empfehlen, die Gründe für die Zuordnung zu dokumentieren, um im Falle einer Prüfung oder Nachfrage des Finanzamtes zur Verwendung für steuerpflichtige Ausgangsumsätze die Argumente für die Zuordnungsentscheidung belegen zu können.

## 5.1 Zuordnung zum Unternehmen

Entscheidend für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs ist stets, ob der Wareneinkauf oder die bezogene Leistung dem unternehmerischen Bereich zuordenbar ist oder ob ein direkter Bezug zum nicht-unternehmerischen Bereich vorliegt. In letzteren Fall ist ein Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen.

Die Tragweite der Zuordnungsentscheidung wird häufig insbesondere dann vernachlässigt, wenn mit dem (auch) unternehmerisch genutzten erworbenen Gegenstand nur steuerfreie Ausgangsumsätze generiert werden. Ändern sich die Verhältnisse in Bezug auf die (spätere) Nutzung des Gegenstandes, ist eine Korrektur des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG nur in den Fällen zulässig, in denen eine eindeutige Zuordnung erfolgte und diese nachvollziehbar dokumentiert worden ist.

**Beispiel:**

Ein Hausarzt, der ausschließlich steuerfreie Heilbehandlungen durchführt, kauft einen Pkw, um diesen sowohl privat zu nutzen als auch, um damit Hausbesuche bei seinen Patienten zu absolvieren, die in ihrer Mobilität eingeschränkt sind. Anhand der Jahresfahrleistung ergibt sich, dass er den Pkw zu 70 % für private Fahrten und zu 30 % zur Durchführung von Hausbesuchen nutzt. Da der unternehmerische Nutzungsumfang des Pkws mehr als 10 % beträgt, ist eine grundsätzliche Zuordnung des (gesamten) Pkws zum Unternehmen des Arztes möglich. Das hat zwar zunächst keine umsatzsteuerrechtliche Auswirkung, weil der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Pkws deshalb ausgeschlossen ist, weil der Hausarzt ausschließlich steuerfreie Ausgangsumsätze damit generiert. Sobald sich aber die Beurteilung der Ausgangsumsätze des Hausarztes ändert (z. B. Verwendung des Pkws für Fahrten zu



Fachkongressen, auf denen er Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit generiert, Fahrten zu Pharmaunternehmen zur Besprechung von Medikamentenstudien und ähnlichem), kann sich nachträglich eine andere Beurteilung des Vorsteuerabzugs ergeben und eine Korrektur nach § 15a UStG kann in Betracht kommen.

## 5.2 Aufteilung des Vorsteuerabzugs

Eine Aufteilung des Vorsteuerabzugs muss erfolgen, wenn mit den Eingangsumsätzen, die den unternehmerischen Bereich betreffen, sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Ausgangsumsätze generiert werden. Verwendet demnach ein Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine in Anspruch genommene Leistung sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, sind die angefallenen Vorsteuerabzugsbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen.

Der Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuern, die nicht direkt zuordenbar sind, ist mitunter schwer zu ermitteln. Im Prinzip erkennt die Finanzverwaltung alle Aufteilungsschlüssel an, die sachgerecht sind. Wenn neben der Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel auch andere Aufteilungsschlüssel in Betracht kommen, ist der bzw. einer der anderen Aufteilungsschlüssel anzuwenden, wenn dieser ein präziseres Ergebnis liefert. Allerdings ist nicht zwingend die präziseste Methode anzuwenden.

Welche Methode anzuwenden ist, entscheidet stets der Unternehmer. Das Finanzamt darf diese nur daraufhin überprüfen, ob diese tatsächlich auch sachgerecht ist. Als Maßstab kann bspw. die tatsächliche Verwendung des jeweiligen Gegenstandes herangezogen werden (zeitlicher oder auch räumlicher Aspekt).

**Beispiel:** Eine Chirurgin führt u. a. steuerpflichtige plastische und ästhetische Operationen durch. Vor jeder Gesichtsoption erstellt sie eine Röntgenaufnahme. Anhand des Zählers im Röntgengerät lässt sich die Gesamtzahl der Röntgenaufnahmen klar ermitteln und ins Verhältnis zu den jeweils ästhetischen bzw. medizinisch indizierten Operationen setzen. (z. B. 18 von 100 Operationen erfolgen aus ästhetischen Gründen). Die Vorsteuern aus der Anschaffung des Röntgengerätes sind also zu 18/100 abzugsfähig. Genaue Aufzeichnungen der Untersuchungsfälle sind daher empfehlenswert.

## 6 Pkw im Unternehmensvermögen bzw. bei Überlassung an Arbeitnehmer

Nach den allgemeinen Zuordnungsgrundsätzen<sup>11</sup> ist auch der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Kfz zu beurteilen. Zunächst ist zu entscheiden, ob das Fahrzeug ausschließlich unternehmerisch (z. B. ausschließlich für die heilberufliche Tätigkeit), ausschließlich nichtunternehmerisch (z. B. privat) oder gemischt genutzt wird.

Wird das Kfz sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich verwendet, muss der Unternehmer eine Zuordnungsentscheidung treffen (und diese ggf. dokumentieren). Es besteht die Möglichkeit, das Kfz bei einer mindestens 10 %igen unternehmerischen Nutzung vollständig dem Unternehmen zuzuordnen, das Kfz nur insoweit dem Unternehmen zuzuordnen, wie es dem unternehmerischen Nutzungsanteil entspricht oder sich gegen eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen zu entscheiden. Wird das Kfz zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt, greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG und der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

Erfolgt eine vollständige oder eine teilweise Zuordnung zum Unternehmen ist ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG nur insoweit möglich, als dass das Kfz zur Erzielung von steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen verwendet wird. Dies ist ggf. anhand eines Aufteilungsschlüssels zu ermitteln, wobei der ideale Aufteilungsschlüssel das Verhältnis der jährlich gefahrenen Kilometer für die unterschiedlichen Nutzungsverhältnisse ist. Dazu sind allerdings Aufzeichnungen der gefahrenen km notwendig, um den gewählten Aufteilungsschlüssel entsprechend belegen zu können. Liegen derartige Aufzeichnungen nicht vor, sind andere Anhaltspunkte zur Ermittlung einer sachgerechten Aufteilung heranzuziehen.

### 6.1 Privatnutzung durch den Unternehmer

Die Verwendung des Kfz durch den Unternehmer für private Zwecke unterliegt der Umsatzsteuer, wenn das Fahrzeug entsprechend (i. d. R. vollständig) dem Unternehmensvermögen zugeordnet worden ist und eine Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug für das Fahrzeug bestanden hat. Dabei genügt es, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Erwerb bzw. Leistungsbezug vorlag. Eine tatsächliche Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ist bei der Frage, ob die Privatnutzung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer unterliegt nicht entscheidungserheblich.

---

<sup>11</sup> Abschn. 15.2c UStAE.

Fehlt es an einer Zuordnung zum Unternehmensvermögen (Indiz dafür ist die Nichtinanspruchnahme des Vorsteuerabzugs), ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen und es unterbleibt allerdings auch eine Besteuerung der Privatnutzung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Privatnutzung des Kfz nach der 1%-Regelung ist möglich, wenn:

- das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird und
- der Wert der Nutzungsentnahme für ertragsteuerliche Zwecke auch nach der 1%-Methode ermittelt wird.

Bei der Anwendung der 1 %-Regelung ist die sog. Kostendeckelung zu beachten.

Wird ein Fahrzeug nicht erworben, sondern lediglich gemietet oder geleast, entfällt die Besteuerung der Privatnutzung, da die Vorsteuern bei Bezug dieser sonstigen Leistung jeweils nur zu dem Anteil abzugsfähig sind, die dem (ggf. monatlichen) Nutzungsumfang entsprechen. Allerdings wird nach Abschn. 15.23 Abs. 7 Satz 3 UStAE aus Vereinfachungsgründen auch in diesem Fall ein voller Vorsteuerabzug seitens der Finanzverwaltung akzeptiert, allerdings muss dann auch die unternehmensfremde (Privat-)nutzung der Umsatzsteuer unterworfen werden.

## 6.2 Überlassung eines Kfz an Arbeitnehmer

Überlässt ein Unternehmer (Arbeitgeber) seinem Personal (Arbeitnehmer) ein Fahrzeug, damit dieser das Kfz (auch) privat nutzen darf, ist diese Überlassung regelmäßig eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung. Dies gilt selbst dann, wenn der Unternehmer ansonsten nur steuerfreie Ausgangsumsätze ausübt. Die Überlassung des Kfz an einen (oder mehrere) Arbeitnehmer erfolgt stets als Teil der Lohnzahlung, wenn die Überlassung im Arbeitsvertrag geregelt ist. Insoweit liegt ein tauschähnlicher Umsatz (Kfz-Überlassung gegen Arbeitsleistung) nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor. Daher ist von einer vollständigen unternehmerischen Nutzung auszugehen, da die Lohnzahlung in Form der Überlassung unternehmerisch veranlasst ist.

Aufgrund der ausschließlich unternehmerischen Nutzung des Fahrzeugs ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 UStG (u. a. ordnungsgemäße Rechnung) die Vorsteuer vollständig abzugsfähig. Der Vorsteuerabzug kann nicht nur aus den Anschaffungskosten, sondern hat aus allen anfallenden laufenden Unterhaltskosten zu erfolgen.

Hinsichtlich der Ermittlung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage für die Überlassung an den/die Arbeitnehmer kann von den lohnsteuerrechtlichen Werten ausgegangen werden. Dabei ist zu beachten, dass die lohnsteuerrechtlichen Werte aus umsatzsteuerrechtlicher Perspektive Bruttowerte sind, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. Lohnsteuerrechtlich – und damit auch umsatzsteuerrechtlich – sind zwei Methoden anerkannt:

### 6.2.1 Die 1%-Regelung

Bei der Anwendung der 1%-Regelung ist der lohnsteuerrechtliche Wert der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit dem vom Bruttolistenpreis abgeleiteten Pauschalwert anzusetzen. Dabei ist zu beachten, dass im Gegensatz zu den einkommensteuer- bzw. lohnsteuerrechtlichen Regelungen keine pauschale Kürzung des Bruttolistenpreises für Elektro- und Hybridfahrzeuge vorgenommen werden darf. Nutzt der Arbeitnehmer das Fahrzeug auch für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte, sind außerdem 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer pro Monat anzusetzen. Für die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ggf. durchgeführten Familienheimfahrten ist für jede Fahrt 0,002 % des Bruttolistenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Beschäftigungsort zu berücksichtigen. Diese Bemessungsgrundlage für die Familienheimfahrten ist aus umsatzsteuerrechtlichen Gründen auch dann anzusetzen, wenn ein lohnsteuerrechtlicher Wert nicht anzusetzen ist. Bei der Ermittlung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage nach der 1%-Regelung ist ein Abzug von pauschal 20 % für nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten nicht zulässig. Die auf diesem Weg ermittelten Werte sind Bruttowerte, die Umsatzsteuer ist entsprechend herauszurechnen.

### 6.2.2 Die Fahrtenbuchmethode

Auch hinsichtlich der Anwendung der Fahrtenbuchmethode akzeptiert die Finanzverwaltung die für den Lohnsteuerabzug ermittelten Nutzungswerte auch für die Umsatzsteuer. Dabei sind die Gesamtaufwendungen für das jeweilige Fahrzeug zu ermitteln und im Verhältnis zu den anhand eines Fahrtenbuches ermittelten Fahrten aufzuteilen. Der jeweilige Arbeitnehmer muss also die mit dem überlassenen Kfz absolvierten privaten und dienstlich gefahrenen Kilometer aufzeichnen und ins Verhältnis zueinander setzen. Allerdings gilt die für die Einkommensteuer geschaffene Sonderregelung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge nicht für umsatzsteuerrechtliche Zwecke.

## 6.3 Unternehmerische Nutzung von Fahrrädern

Bei einer privaten Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrrads unterbleibt einkommensteuerrechtlich zwar ein Ansatz der privaten Nutzung, aus umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten

muss auch die Privatnutzung eines Fahrrads der Umsatzsteuer unterworfen werden. Die Bemessungsgrundlage für die private Nutzung des Fahrrads ist anhand der 1%-Regelung zu ermitteln. Auch für die Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrrads an Arbeitnehmer gilt die einkommensteuerrechtlich anzuwendende Steuerfreiheit (§ 3 Nr. 37 EStG) für umsatzsteuerrechtliche Zwecke nicht. Die Überlassung auch zur privaten Nutzung unterliegt der Umsatzsteuer nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Nur wenn der so ermittelte anzusetzende Nettowert weniger als 500 Euro beträgt, ist keine Umsatzbesteuerung der Überlassung notwendig. Das ist der Fall, wenn mit dem Fahrrad keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte absolviert werden und die unverbindliche Preisempfehlung für das Fahrrad unter 4.167 Euro liegt.

**Hinweis:**

Bei der Überlassung eines Kfz zur unbeschränkten Privatnutzung des Arbeitnehmers im Rahmen eines zwischen Ehegatten abgeschlossenen geringfügigen Beschäftigungsverhältnis besteht die Gefahr, dass die Finanzverwaltung diese Gestaltung als missbräuchlich i. S. v. § 42 AO ansehen könnte und diese nicht anerkennt.

## 7 Erwerb von Waren oder Bezug von Leistungen aus dem Ausland

Erfolgt ein Bezug von Waren, deren Beförderung oder Versendung im Ausland beginnt oder empfängt ein in Deutschland ansässiger Unternehmer sonstige Leistungen von einem im Ausland ansässigen Unternehmer, sind in der Regel ebenfalls umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen zu beachten. Das gilt für alle Unternehmer, auch wenn der empfangende Unternehmer selbst nur steuerfreie Ausgangsumsätze erbringt oder Kleinunternehmer ist.

Bei der Lieferung von Waren ist es dabei nicht entscheidend, ob der liefernde Unternehmer tatsächlich auch im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittland ansässig ist, sondern ob die Lieferung in einem anderen europäischen Mitgliedstaat beginnt.

Bei sonstigen Leistungen ist der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger zu beachten, wenn der leistende Unternehmer im Ausland ansässig ist.

### 7.1 Warenbezug aus dem europäischen Gemeinschaftsgebiet

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb unterliegt der Umsatzsteuer, wenn:

- ein Gegenstand,
- von einem Unternehmer für sein Unternehmen erworben wird und
- der Gegenstand bei der Lieferung von einem anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland gelangt.

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt davon abweichend nach § 1a Abs. 3 UStG nicht vor, wenn der Erwerber entweder:

- ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen und/oder
- Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG ist und
- die Erwerbsschwelle im vorangegangenen Jahr nicht überschritten worden ist bzw. der erwerbende Unternehmer nicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet hat.

Die Erwerbsschwelle beträgt derzeit 12.500 Euro. Das bedeutet, wenn ein Unternehmer, der entweder Kleinunternehmer ist oder der ausschließlich steuerfreie Ausgangsumsätze erbringt, Wirtschaftsgüter im Wert von mehr als 12.500 Euro aus anderen EU-Mitgliedstaaten erhalten hat, muss er im darauf folgenden Jahr zwingend jeden Erwerb von Waren der (Erwerbs-)Umsatzsteuer unterwerfen und den Bezug der Waren in Deutschland besteuern. Gleiches gilt bereits, wenn nur beabsichtigt ist, Erwerbe in dieser Höhe innerhalb des laufenden Jahres zu tätigen.

Gerade in den Zeiten des Online-Handels ist es mitunter nicht einfach zu erkennen, ob die Ware aus einem anderen Mitgliedstaat des EU-Gemeinschaftsgebiets oder aus dem Inland geliefert worden ist. Um diese zu erkennen, hilft ein genauer Blick in die Versandunterlagen. Liegen die Voraussetzungen vor, ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu besteuern, ganz gleich, wie die steuerliche Würdigung durch den liefernden Unternehmer im Ausgangsmitgliedstaat erfolgt ist.

## 7.2 Verzicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle

Mitunter kann es sinnvoll sein, auf die Anwendung der Erwerbsschwelle zu verzichten. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der anzuwendende Steuersatz in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Ware versendet wird, höher ist, als der Steuersatz in Deutschland. Im Hinblick auf den Regelsteuersatz ist der Steuersatz derzeit nur in Malta und Luxemburg niedriger als in Deutschland. Bei einem Bezug von Lieferungen aus allen anderen EU-Mitgliedstaaten ist daher die Besteuerung in Deutschland (Erwerbsbesteuerung) wirtschaftlich günstiger.

Wird auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet, ist der erwerbende Unternehmer für mindestens zwei Kalenderjahre daran gebunden. Er muss dann alle innerhalb dieser zwei Jahre aus dem EU-Gemeinschaftsgebiet bezogenen Waren in Deutschland der Umsatzsteuer unterwerfen. Der Verzicht muss nicht gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Es reicht aus, eine USt-IdNr. zu beantragen **und** diese beim Einkauf gegenüber dem liefernden Unternehmer zu verwenden.

### **Hinweis:**

Die Hinterlegung der USt-IdNr. in den Stammdaten der jeweiligen Händler (z. B. im Amazon-Kundenkonto) kann mitunter dazu führen, dass die liefernden Unternehmer davon ausgehen, dass der Erwerber Unternehmer ist bzw. auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet. Das führt bei Vorliegen der Voraussetzungen zu einer steuerfreien Lieferung und einer zwingenden Erwerbsbesteuerung beim Empfänger.

### **Beispiel:**

Der Zahnarzt Z erzielt ausschließlich steuerfreie Umsätze aus Heilbehandlungen. Er beabsichtigt den Erwerb eines neuen Zahnarztstuhls im Wert von 40.000 Euro. Er hat ein entsprechendes Angebot eines dänischen Herstellers. Zum einen ist ihm bereits zu Beginn des Jahres klar, dass er allein mit diesem Erwerb bereits die Erwerbsschwelle von 12.500 Euro überschreiten wird und somit der Erwerb zwangsläufig in Deutschland der Erwerbsbesteuerung unterliegt, zum anderen beträgt der dänische Mehrwertsteuersatz 25 %. Der deutsche Zahnarzt verwendet also gegenüber dem dänischen

Hersteller bereits bei der Bestellung die ihm vom BZSt erteilte USt-IdNr. Dadurch ist es dem dänischen Hersteller (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) möglich, den Zahnarztstuhl steuerfrei zu liefern. Der Zahnarzt in Deutschland muss den innergemeinschaftlichen Erwerb gegenüber seinem Finanzamt erklären und die Umsatzsteuer entsprechend abführen. Allerdings ergibt sich so ein steuerlicher Vorteil in Höhe von 2.400 Euro ( $40.000 \text{ Euro} \times 25 \% \text{ dänische Umsatzsteuer} = 10.000 \text{ Euro}$  im Gegensatz dazu:  $40.000 \text{ Euro} \times 19 \% \text{ deutsche Umsatzsteuer} = 7.600 \text{ Euro}$ ).

Sofern der Zahnarzt diese Überlegungen bei Erwerb des Stuhles nicht anstellt und sich daher den umsatzsteuerlichen Konsequenzen nicht bewusst ist, ist dennoch in Deutschland der innergemeinschaftliche Erwerb zu besteuern. Unterbleibt jedoch eine Verwendung der USt-IdNr. beim Einkauf des Stuhles, muss der dänische Händler diese Lieferung zwingend in Dänemark der Umsatzsteuer unterwerfen. Diese wird er dem deutschen Zahnarzt regulär in Rechnung stellen. Der Zahnarzt zahlt also einen Bruttopreis i. H. v. 50.000 Euro ( $40.000 \text{ Euro netto zzgl. } 25 \% \text{ dänische Umsatzsteuer} = \text{„MOMS“}$ ) an den Händler, außerdem muss er an das deutsche Finanzamt die Umsatzsteuer für den Erwerb i. H. v. 9.500 Euro<sup>12</sup> entrichten. Es kommt also zu einer klassischen Doppelbesteuerung. Diese kann nur vermieden werden, wenn der Zahnarzt bereits beim Erwerb seine USt-IdNr. verwendet.

**Hinweis:**

Sofern in der Rechnung über die Warenlieferung Umsatzsteuer ausgewiesen ist (egal ob die Umsatzsteuer des Ausgangsmitgliedstaates oder die des Mitgliedstaates, in dem die Ware empfangen wird), ist es ratsam, den liefernden Unternehmer sofort um die Berichtigung der Rechnung zu bitten. War im Zeitpunkt der Lieferung die USt-IdNr. des Empfängers noch nicht gültig, ist eine Korrektur derzeit ausgeschlossen. In diesem Fall bleibt die Besteuerung im Ausgangsmitgliedstaat (unrichtig) bestehen, obwohl (zusätzlich) im Inland ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu besteuern ist. Aus diesem Grund ist es sehr empfehlenswert, in allen Fällen die Vergabe einer USt-IdNr. zu beantragen. Selbst wenn diese (zunächst) nicht verwendet werden sollte, ist der Beginn der Gültigkeit bei einem ggf. zu spät erkannten innergemeinschaftlichen Erwerb sehr wichtig.

---

<sup>12</sup> Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb ist das an den Händler gezahlte Bruttoentgelt, also das Nettoentgelt einschließlich der in Rechnung gestellten weiteren Verbrauchssteuern (im Beispiel ist das die dänische Umsatzsteuer).



**Hinweis:**

Der innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs unterliegt stets der Erwerbsbesteuerung, auch wenn das Fahrzeug ausschließlich nichtunternehmerisch genutzt wird.

### 7.3 Bezug von Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers

Bei dem Bezug von Leistungen von einem im Ausland ansässigen Unternehmer geht die Steuerschuldnerschaft immer nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG auf den Leistungsempfänger über, sofern dieser Unternehmer ist. Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung von einem im Drittland oder von einem in einen anderen europäischen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer erbracht worden ist. Ebenfalls spielt es keine Rolle, ob der leistungsempfangende Unternehmer die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers für seinen unternehmerischen Bereich bezieht, ob er (ggf. ausschließlich) steuerfreie Umsätze erbringt oder ob er die Leistung ausschließlich privat nutzt.

**Beispiel:**

Frau H ist eine freiberuflich tätige Hebamme und beauftragt eine in Österreich ansässige Gartenarchitektin damit, ein Gestaltungskonzept für ihren privaten Garten zu erstellen und per E-Mail zu übersenden. Für die Leistung der Architektin zahlt Frau H 2.000 Euro und erhält dafür den Gestaltungs- und Pflanzplan. Auch wenn die Leistung der österreichischen Gartenarchitektin den privaten Bereich der Hebamme betrifft, geht die Steuerschuldnerschaft für die empfangene Leistung auf H über. Sie hat die Leistung in Deutschland der Umsatzsteuer zu unterwerfen und die deutsche Umsatzsteuer gegenüber dem für sie zuständigen Finanzamt zu erklären und abzuführen.

## 8 Kleinunternehmerregelung

Aufgrund der Änderung der MwStSystRL ist im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2024 zum 01.01.2025 u. a. eine europaweit einheitliche Ausgestaltung der Kleinunternehmerregelung in nationales Recht umzusetzen.

Die erfolgte Änderung führt nun dazu, dass Unternehmer auch in anderen Mitgliedstaaten Kleinunternehmer sein können. Mit der Aufnahme eines neuen § 19a UStG wird ein besonderes Meldeverfahren für die Anwendung der Steuerbefreiung in einem anderen Mitgliedstaat geschaffen.

Haben die gesamten Entgelte für die im Inland erbrachten Umsätze, die **nicht** nach § 4 Nr. 14 UStG oder nach anderen Regelungen des UStG steuerfrei sind, im Vorjahr nicht mehr als 25.000 Euro bzw. im Vorjahr und im laufenden Kalenderjahr nicht mehr als 100.000 Euro betragen, können diese Umsätze aufgrund der Anwendung der Kleinunternehmerregelung steuerfrei sein.

Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann verzichtet werden. Das kann bei Vorliegen von ansonsten steuerpflichtigen Umsätzen sinnvoll sein, wenn z. B. ein Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen in Anspruch genommen werden soll.

## Impressum

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2025 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Diese Broschüre und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Eine Nutzung für Zwecke des Text- und Datamining (§ 44b UrhG) sowie für Zwecke der Entwicklung, des Trainings und der Anwendung (ggf. generativer) Künstlicher Intelligenz, wie auch die Zusammenfassung und Bearbeitung des Werkes durch Künstliche Intelligenz, ist nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV eG.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © Mumtaaz D/peopleimages.com/www.stock.adobe.com

Stand: Januar 2025

DATEV-Artikelnummer: 12699

E-Mail: [literatur@service.datev.de](mailto:literatur@service.datev.de)

Belbook, Satzweiss.com GmbH, 66121 Saarbrücken (E-Book-Konvertierung)