



Bayerisches Landesamt für Steuern

Bayerisches Landesamt für Steuern
Dienststelle München • 80284 München

An alle
Finanzämter und Außenstellen

Datum 30.10.2008
Aktenzeichen S 7234.2.1-1/11 St34

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Durchführung von Impfungen gegen die Blauzungenkrankheit

Die Bayerische Landestierärztekammer hat sich mit der Frage der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der seit Mai verpflichtenden Impfungen gegen die Blauzungenkrankheit an das Bayerische Landesamt für Steuern gewandt. Aus gegebenem Anlass wird daher über die auf Bundesländer-Ebene abgestimmte Rechtsauffassung informiert.

I. Hintergrund

Nach § 4 Abs. 1a der EG-Blauzungenbekämpfung-Durchführungsverordnung ist seit Mai diesen Jahres jeder Rinder-, Schaf- oder Ziegenhalter verpflichtet, seine Tiere gegen die Blauzungenkrankheit impfen zu lassen. Betroffen sind nicht nur Zuchttiere, sondern alle Tiere der genannten Gattungen.

**Impfpflicht aufgrund
Rechtsverordnung**

Die Anordnung der Impfungen erfolgt durch die zuständigen Veterinärämter. Die Kosten werden zum Teil durch den Freistaat Bayern bzw. die Bayerische Tierseuchenkasse übernommen. Hierbei differiert die Verfahrens- und Abrechnungsweise je nach Tierart. Nach den hier vorliegenden Informationen gestalten sich die Impfungen im Einzelnen wie folgt:

Für die Impfung von Rindern stellt der Staat den Impfstoff kostenlos zur Verfügung. Der Impfstoff wird über die Veterinärämter an die Impftierärz-

Rinder

te, die genaue Verwendungsnachweise führen und Restmengen zurückgeben müssen, ausgeteilt. Die Impfgebühr richtet sich nach der Kostenvereinbarung zwischen der Bayerischen Landestierärztekammer und der Bayerischen Tierseuchenkasse. Dabei stellt der impfende Tierarzt die Impfgebühr einschließlich der Bestandsgebühr der Tierseuchenkasse in Rechnung und erhält von dort sein Geld.

Bei Schafen wird der Impfstoff ebenfalls kostenlos zur Verfügung gestellt (siehe auch „Rinder“). Zur tierärztlichen Behandlung bezahlt die Tierseuchenkasse jedoch nur einen Zuschuss in Höhe von 0,50 € für jedes beitragspflichtige (versicherte) Schaf. Der Tierarzt stellt seine Gebühren nach der Gebührenordnung für Tierärzte (1,02 €), gemindert um den Zuschuss der Tierseuchenkasse, dem Schafhalter in Rechnung und erhält von diesem eine Teilgebühr für die Durchführung der Impfungen. Den Zuschuss der Tierseuchenkasse in Höhe von 0,50 € pro geimpftes beitragspflichtiges Schaf erhält der Tierarzt von der Tierseuchenkasse ausgezahlt.

Schafe

Die Kosten für die Impfdurchführung bei Ziegen und sonstigen Klauentieren muss der Tierhalter zu 100% selbst tragen. Der Tierarzt rechnet seine Gebühren ausschließlich mit dem Tierhalter ab und erhält auch nur von diesem sein Honorar: Der Impfstoff wird auch hier vom Staat kostenlos zur Verfügung gestellt.

Ziegen und sonstige Klauentiere

II. Rechtliche Beurteilung

1. Grundlagen

Grundsätzlich unterliegen die Leistungen der Tierärzte dem vollen Steuerersatz.

§ 12 Abs. 1 UStG

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7% für „die Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, ...dienen“. Hierunter fallen nach Abschn. 163 Abs. 3 Nr. 4 UStR auch Entgelte für prophylaktische und therapeutische Maßnahmen nach tierseuchenrechtlichen Vorschriften bei Zuchttieren (z.B. die jährlichen Impfungen gegen Maul- und Klauenseuche). Nicht begünstigt – mangels Unmittelbarkeit – ist jedoch die Lieferung von Impfstoffen durch die

§ 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG

Pharmaindustrie an Tierseuchenkassen (Abschn. 163 Abs. 1 Satz 3 UStR).

2. Vorüberlegungen

Der Tierhalter muss sich um die Impfung seines Tierbestandes kümmern und hiermit den Tierarzt selbst beauftragen. Damit wird die tierärztliche Leistung vom Tierarzt an den Tierhalter erbracht.

Empfänger der tierärztlichen Leistungen

Nach § 3 der Leistungssatzung der Bayerischen Tierseuchenkasse wird die Leistung demjenigen gezahlt, in dessen Gewahrsam oder Obhut sich das Tier im Zeitpunkt der Impfmaßnahme befindet.

Empfänger der Beihilfen der Tierseuchenkasse

Die Kosten für den Impfstoff werden gemäß einem Informationsblatt der Bayerischen Tierseuchenkasse vom Freistaat Bayern getragen. Die Ausgabe erfolgt über die Veterinärämter an die Tierärzte. Mit der durchgeführten Impfung kommt der zur Verfügung gestellte Impfstoff dem Tierhalter zugute.

Zurverfügungstellung des Impfstoffes

3. Umsatzsteuerrechtliche Würdigung

Die Leistung „Durchführung der Impfung“ wird vom Impftierarzt an den jeweiligen Tierhalter erbracht und unterliegt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG dem ermäßigten Steuersatz (analoge Anwendung von Abschn. 163 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 UStR), jedoch nur soweit Zuchttiere betroffen sind. Zuchttiere im Sinne dieser Vorschrift sind Tiere der in Nummer 1 der Anlage 2 des UStG aufgeführten Nutztierarten, die in Beständen stehen, die zur Vermehrung bestimmt sind und deren Identität gesichert ist. Aus Vereinfachungsgründen kommt es nicht darauf an, ob das Einzeltier tatsächlich zur Zucht verwendet wird. Es genügt, dass das Tier einem zur Vermehrung bestimmten Bestand angehört (Abschn. 163 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 UStR).

Anwendung des ermäßigten Steuersatzes

Die Impfung von Tieren, die keine Zuchttiere im obigen Sinne sind, unterliegt dem Regelsteuersatz.

Bemessungsgrundlage für die Impfleistung ist das Entgelt, das dem Tierarzt für seine Tätigkeit vergütet wird. Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG

Bemessungsgrundlage

ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (abzüglich der Umsatzsteuer). Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, Abschn. 150 Abs. 3 UStR). Die gegebenenfalls von der Bayerischen Tierseuchenkasse gezahlte Beihilfe ist daher neben der vom Tierhalter bezahlten Vergütung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die Tierhalter sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug aus der Tierarztrechnung berechtigt. Die Rechnung muss jedoch eindeutig den einzelnen Tierhalter als Leistungsempfänger bezeichnen. Rechnungen, in denen die Bayerische Tierseuchenkasse als Leistungsempfänger benannt und Umsatzsteuer offen ausgewiesen wird (siehe Abrechnungsweise bei Rindern), führen zu einer Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Vorsteuerabzug

Die Lieferung des Impfstoffs durch die Pharmaindustrie an die öffentliche Hand unterliegt gem. Abschn. 163 Abs. 1 Satz 3 UStR dem vollen Steuersatz. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Weiterlieferung des Impfstoffs an den Tierarzt oder direkt an den Tierhalter erfolgt. Die unentgeltliche Bereitstellung des Impfstoffs durch die öffentliche Hand unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

Lieferung des Impfstoffs

gez.