


Branchenbroschüre Nr. 20

Gesundheitswesen

Gültig ab 1. Januar 2008

Die in dieser Publikation enthaltenen Informationen sind als **Ergänzung** zur Wegleitung zur Mehrwertsteuer zu verstehen.

 Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Gültig bis
31. Dezember 2009

Zuständigkeiten

Der guten Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Auskünfte von anderen Stellen sind demnach aus Sicht der ESTV nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

telefonisch: 031 322 21 11 (von 8.30 – 11.30 und von 13.30 – 16.30 Uhr)

per Fax: 031 325 75 61

per E-Mail: mwst.webteam@estv.admin.ch
Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben!

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- **Grundsätzlich nur noch in elektronischer Form**

über Internet: www.estv.admin.ch

- **In Ausnahmefällen in Papierform gegen Verrechnung**

Sie haben die Möglichkeit, in Ausnahmefällen gegen Verrechnung Drucksachen in Papierform zu bestellen.

Die Bestellung ist an das

Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern

zu senden.

Internet: www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

Wichtige Vorbemerkungen

Diese Publikation basiert auf der Broschüre, welche im September 2000 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (1. Januar 2001) gültig war. In der vorliegenden Ausgabe wird auf die Untergliederung des Kapitels „Sonstige Berufskategorien“ verzichtet und das Kapitel „Patientenapotheke (Selbstdispensation)“ ist vollständig überarbeitet worden. Zudem wurde das Kapitel „Gutachten und Gerichtsmedizin“ neu eingefügt. Die Kapitel „Kosmetiker und Kosmetikerinnen, Kosmetikinstitute“ und „Coiffeure und Coiffeuren, Coiffeursalon“ werden vollständig weggelassen. Dies führt zu einem anderen Aufbau der Broschüre, d.h. die einzelnen Kapitel stimmen nicht mehr mit der Broschüre aus dem Jahre 2000 überein.

Die seit 1. Januar 2001 vorgenommenen, diesen Bereich betreffenden Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und -präzisierungen) sind in die vorliegende Publikation aufgenommen worden. Diese materiellen Änderungen sind in der Publikation schattiert (wie dieser Hinweis grau hinterlegt), so dass die seit 1. Januar 2001 eingetretenen Änderungen für die steuerpflichtigen Personen und ihre Vertreter leicht ersichtlich sind.

Im übrigen Text wurden lediglich kleine sprachliche Anpassungen sowie Aktualisierungen der Beispiele vorgenommen, welche in materieller Hinsicht jedoch keine Änderungen zur Folge haben (und daher auch nicht grau hinterlegt sind). Ausserdem wird auf wichtige Punkte und Besonderheiten jeweils speziell hingewiesen.

Abkürzungen

ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
IV	Invalidenversicherung
KLV	Verordnung des Eidgenössischen Departements des Innern (EDI) vom 29.9.1995 über Leistungen in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung (SR 832.112.31)
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29.3.2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SUVA	Schweizerische Unfallversicherungsanstalt
Z	Randziffer in der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (bis zur Herausgabe der Wegleitung 2008 beziehen sich die Zifferangaben noch auf die Wegleitung aus dem Jahre 2001)
Ziff.	Ziffer in dieser Broschüre

Gültig bis
31. Dezember 2009

Inhaltsverzeichnis

Seite

	Zweck der Broschüre	9
1.	Allgemeines	9
1.1	Steuerbare Leistungen	9
1.2	Von der MWST ausgenommene Umsätze	9
1.3	Begriff der Heilbehandlung	10
1.4	Voraussetzung für die Anerkennung als Erbringer einer Heilbehandlung	11
1.5	Heil- und Pflegeberufe	12
1.6	Rechnungsstellung von Heilbehandlungen	12
1.7	Option	13
1.8	Vorsteuerabzug	13
1.9	Pauschalsteuersätze / Saldosteuersätze	14
2.	Angehörige von Heil- und Pflegeberufen	14
2.1	Ärzte und Ärztinnen	14
2.1.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	15
2.1.2	Steuerbare Leistungen	16
2.2	Zahnärzte und Zahnärztinnen	17
2.2.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	17
2.2.2	Steuerbare Leistungen	18
2.3	Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen	18
2.3.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	18
2.3.2	Steuerbare Leistungen	19
2.4	Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen	19
2.4.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	19
2.4.2	Steuerbare Leistungen	20
2.5	Chiropraktoren und Chiropraktorinnen	20
2.5.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	20
2.5.2	Steuerbare Leistungen	21
2.6	Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen	21
2.6.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	21
2.6.2	Steuerbare Leistungen	21
2.7	Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen	21
2.7.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	22
2.7.2	Steuerbare Leistungen	22
2.8	Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen	22
2.8.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	22
2.8.2	Steuerbare Leistungen	23
2.9	Hebammen	23
2.9.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	23
2.9.2	Steuerbare Leistungen	23
2.10	Krankenpfleger und Krankenschwestern	23
2.10.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	24
2.10.2	Steuerbare Leistungen	24
2.11	Medizinische Masseur und Masseurinnen	24
2.11.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	25

2.11.2	Steuerbare Leistungen	25
2.12	Logopäden und Logopädinnen	25
2.12.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	25
2.12.2	Steuerbare Leistungen	25
2.13	Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen	25
2.13.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	25
2.13.2	Steuerbare Leistungen	26
2.14	Podologen und Podologinnen (Fusspfleger/innen)	26
2.14.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	26
2.14.2	Steuerbare Leistungen	27
2.15	Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen	27
2.15.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	27
2.15.2	Steuerbare Leistungen	27
3.	Sonstige Berufskategorien	27
4.	Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex)	28
4.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	28
4.2	Steuerbare Leistungen	29
4.3	Gemeinnützigkeit	29
5.	Ambulante Behandlungszentren	30
5.1	Begriff und Voraussetzungen	30
5.2	Von der MWST ausgenommene Umsätze	30
5.3	Steuerbare Leistungen	31
5.4	Andere Betriebe	31
6.	Alters-, Wohn- und Pflegeheime	31
6.1	Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzungen zu anderen Betrieben	31
6.2	Beherbungs- und Betreuungsleistungen	32
6.3	Verpflegungsleistungen	33
6.4	Pflegeleistungen	33
6.5	Heilbehandlungen	34
7.	Zentren für ärztliche Heilbehandlung	34
7.1	Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzungen zu anderen Betrieben	34
7.2	Beherbungs- und Verpflegungsleistungen	35
7.3	Pflegeleistungen und Heilbehandlungen	36
8.	Spitäler	37
8.1	Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzungen zu anderen Betrieben	37
8.2	Beherbungs- und Verpflegungsleistungen	37
8.3	Heilbehandlungen und sonstige von der MWST ausgenommene Umsätze	38
8.4	Steuerbare Leistungen	39
9.	Röntgeninstitute	40
10.	Medizinische Labors	40
11.	Dienstleistungen von Gemeinschaften (Praxisgemeinschaften)	40
11.1	Begriff und Voraussetzungen	40
11.2	Dienstleistungen von Gemeinschaften	42
11.2.1	Von der MWST ausgenommene Umsätze	42
11.2.2	Steuerbare Leistungen	42
11.2.3	Steuerpflicht	43

11.2.4	Leistungen der Gesellschafter an die Gemeinschaft.	43
11.3	Leistungen der Gesellschafter an andere Gesellschafter	43
12.	Lieferung von Blut oder von menschlichen Organen	44
12.1	Lieferung von Blut	44
12.2	Lieferung von menschlichen Organen.	44
13.	Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen.	44
13.1	Anforderungen an die Einrichtung der Beförderungsmittel	44
13.2	Von der MWST ausgenommene Umsätze	45
13.3	Steuerbare Leistungen	45
14.	Patientenapotheke (Selbstdispensation)	45
14.1	Grundsatz	45
14.2	Ermittlung des zu versteuernden Umsatzes aus der Abgabe von Medika- menten und medizinischen Hilfsmitteln	46
14.2.1	Genauere Ermittlung des steuerbaren Umsatzes	46
14.2.1.1	Erstellung der MWST-Abrechnungen anhand der Saldosteuersatzmethode	46
14.2.1.2	Erstellung der MWST-Abrechnungen anhand der effektiven Methode.	46
14.2.2	Annäherungsweise Ermittlung des steuerbaren Umsatzes.	46
14.2.2.1	Erstellung der MWST-Abrechnungen anhand der Saldosteuersatzmethode	46
14.2.2.2	Erstellung der MWST-Abrechnungen anhand der effektiven Methode.	47
14.2.3	Ermittlung des steuerbaren Umsatzes aufgrund des Einkaufs (gewogener Bruttogewinnzuschlag)	48
14.3	Vorsteuerabzug	50
14.3.1	Allgemeines.	50
14.3.2	Vorsteuerabzug auf Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln	50
14.3.3	Teilweiser Vorsteuerabzug (gemischte Verwendung)	51
14.3.3.1	Allgemeiner Aufwand	51
14.3.3.2	Investitionen, Miete und Unterhalt von Räumlichkeiten.	52
15.	Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen.	52
15.1	Abnehmbare Prothesen	52
15.2	Fest eingesetzte Prothesen wie Implantate oder festsitzender Zahnersatz	52
15.3	Ermittlung der abzugsberechtigten Vorsteuer	53
16.	Gutachten und Gerichtsmedizin.	54
16.1	Von der MWST ausgenommene beziehungsweise nicht der MWST unter- liegende Umsätze	54
16.2	Steuerbare Leistungen	54
17.	Diverses	54
17.1	Gesundheitsvorsorge	54
17.2	Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Angestelltenverhältnis.	55
17.3	Schulen des Gesundheitswesens	55
17.4	Abgabe von Spritzen, Methadon, Heroin usw.	55
17.5	Sanitätsdienste bei Anlässen (Sanitätswache)	56
17.6	Sanitätsrekruten	56
17.7	Qualitätskontrollen	56
17.8	Steuerbare Leistungen von einem Institut an ein anderes (Auslagerung)	56
17.9	Weiterfakturierung von Heilbehandlungen	56

Anhang: Wortlaut des Artikels 7 Absatz 2 KLV 58
Wortlaut des Artikels 7 Absatz 2bis KLV 59

Gültig bis
31. Dezember 2009

Zweck der Broschüre

Die vorliegende Publikation richtet sich an Personen, die im Gesundheitswesen tätig sind, wie beispielsweise Ärzte, Zahnärzte und andere Angehörige von Heil- und Pflegeberufen sowie an Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex), Alters- und Pflegeheime, ambulante und stationäre Kliniken oder Spitäler und andere medizinische Einrichtungen.

Die Publikation informiert umfassend über die steuerliche Behandlung der verschiedenen Umsatzarten, die spezifisch im Bereich Heilbehandlung vorkommen.

1. Allgemeines

1.1 Steuerbare Leistungen

Folgende durch steuerpflichtige Personen getätigte Umsätze unterliegen gemäss Artikel 5 MWSTG der MWST, sofern sie nicht ausdrücklich gemäss Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommen sind:

- a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen;
- b. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen;
- c. Eigenverbrauch im Inland;
- d. Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland.

1.2 Von der MWST ausgenommene Umsätze

Gemäss Artikel 18 MWSTG sind beispielsweise von der MWST ausgenommen (nicht abschliessende Aufzählung):

- a. Die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Umsätze, die von Spitälern sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten gilt als steuerbare Lieferung (Art. 18 Ziff. 2 MWSTG).
- b. Die von Ärzten, Zahnärzten, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten gilt als steuerbare Lieferung (Art. 18 Ziff. 3 MWSTG).
- c. Die von Krankenschwestern, Krankenpflegern, Krankenpflegerinnen, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) oder in Heimen erbrachten Pflegeleistungen, sofern sie ärztlich verordnet sind (Art. 18 Ziff. 4 MWSTG).

- d. Die Lieferungen von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie von menschlichem Vollblut durch Inhaber einer hierzu erforderlichen Bewilligung (Art. 18 Ziff. 5 MWSTG).
- e. Die Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Artikel 18 Ziffer 3 MWSTG (☞ Ziff. 1.5) aufgeführten Berufe sind, soweit diese Dienstleistungen anteilmässig zu Selbstkosten an die Mitglieder für die unmittelbare Ausübung ihrer Tätigkeiten erbracht werden (Art. 18 Ziff. 6 MWSTG).
- f. Die Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln (Art. 18 Ziff. 7 MWSTG).
- g. Umsätze, die von Einrichtungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erzielt werden, Umsätze von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen (Art. 18 Ziff. 8 MWSTG).
- h. Die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze durch dafür eingerichtete Institutionen (Art. 18 Ziff. 9 MWSTG).
- i. Die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie die Umsätze aus Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art; die Referententätigkeit ist von der MWST ausgenommen, unabhängig davon, ob das Honorar dem Unterrichtenden oder seinem Arbeitgeber ausgerichtet wird. Steuerbar sind jedoch die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen (Art. 18 Ziff. 11 Bst. a und b MWSTG).

1.3 **Begriff der Heilbehandlung**

(Art. 2 MWSTGV)

Als Heilbehandlungen gelten die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen sowie Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen dienen (Art. 2 Abs. 1 MWSTGV).

Den Heilbehandlungen gleichgestellt sind (Art. 2 Abs. 2 MWSTGV):

- a. besondere Leistungen bei Mutterschaft, wie Kontrolluntersuchungen, Geburtsvorbereitung oder Stillberatung;

- b. Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die mit künstlicher Befruchtung, Empfängnisverhütung oder Schwangerschaftsabbruch im Zusammenhang stehen;
- c. sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen eines Arztes, einer Ärztin, eines Zahnarztes oder einer Zahnärztin für die Erstellung eines medizinischen Berichts oder Gutachtens zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche.

Nicht als Heilbehandlung gelten namentlich (Art. 2 Abs. 3 MWSTGV):

- a. Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder lediglich aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, ausser die Untersuchung, Beratung oder Behandlung erfolge durch einen Arzt, eine Ärztin, einen Zahnarzt oder eine Zahnärztin, die im Inland zur Ausübung der ärztlichen oder zahnärztlichen Tätigkeit berechtigt sind;
- b. die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen, unter Vorbehalt von Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe c MWSTGV;
- c. die Abgabe von Medikamenten oder von medizinischen Hilfsmitteln, es sei denn, diese werden von der behandelnden Person im Rahmen einer Heilbehandlung verwendet;
- d. die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten, selbst wenn diese im Rahmen einer Heilbehandlung erfolgt. Als Prothese gilt ein Körper-Ersatz, der ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden kann;
- e. Massnahmen der Grundpflege; diese gelten als Pflegeleistungen nach Artikel 18 Ziffer 4 MWSTG.

1.4

Voraussetzung für die Anerkennung als Erbringer einer Heilbehandlung (Art. 3 Abs. 1 MWSTGV)

Heilbehandlungen sind von der MWST ausgenommen, sofern der Leistungserbringer im Besitze der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung ist oder wenn er zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (Art. 3 Abs. 1 MWSTGV).

1.5 Heil- und Pflegeberufe

(Art. 3 Abs. 2 MWSTGV)

Als Heil- und Pflegeberufe im Sinne von Artikel 18 Ziffer 3 MWSTG gelten namentlich:

- a. Ärzte und Ärztinnen;
- b. Zahnärzte und Zahnärztinnen;
- c. Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen;
- d. Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen;
- e. Chiropraktoren und Chiropraktorinnen;
- f. Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen;
- g. Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen;
- h. Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen;
- i. Hebammen;
- j. Krankenschwestern und Krankenpfleger;
- k. medizinische Masseur und Masseurinnen;
- l. Logopäden und Logopädinnen;
- m. Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen;
- n. Podologen und Podologinnen.

Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen gelten ebenfalls als Heil- und Pflegeberufe nach Artikel 18 Ziffer 3 MWSTG.¹

1.6 Rechnungsstellung von Heilbehandlungen

(Art. 4 MWSTGV)

In der Rechnung müssen, ausser bei Verrechnung von tarifvertraglich vereinbarten Pauschalen, die erbrachten Teilleistungen einzeln aufgeführt werden.

Aus der Umschreibung der erbrachten Teilleistungen muss schlüssig hervorgehen, ob die Voraussetzungen für eine Heilbehandlung gegeben sind oder nicht.

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, sind die steuerbaren Teilleistungen nach pflichtgemässigem Ermessen zu schätzen.

Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis bleibt vorbehalten (Art. 57 Abs. 2 MWSTG). Träger und Trägerinnen eines Berufsgeheimnisses haben die Verpflichtung zur Vorlage der Bücher oder Aufzeichnungen, dürfen jedoch die Namen der Klienten und die Adressen (z.B. Strasse) abdecken oder durch Codes ersetzen. Der Wohnort hingegen muss sichtbar bleiben. In Zweifelsfällen werden auf Antrag der ESTV oder der steuerpflichtigen Person vom Präsidenten des Bundes-

verwaltungsgerichts ernannte neutrale Experten als Kontrollorgane eingesetzt (Art. 57 Abs. 2 MWSTG).

1.7 Option

(Art. 26 MWSTG)

Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter bestimmten Voraussetzungen und auf schriftliches Gesuch hin die freiwillige Versteuerung von Umsätzen bewilligen.

Es handelt sich namentlich um folgende Umsätze:

- Leistungen nach Artikel 18 Ziffern 2 - 6 MWSTG, sofern sie nachweislich gegenüber steuerpflichtigen Personen im Inland erbracht werden;
- Leistungen nach Artikel 18 Ziffer 7, 8, 9 und 11 MWSTG an steuerpflichtige oder nicht steuerpflichtige Personen, bei denen sich der Ort der Leistung im Inland befindet.

☞ Näheres dazu unter Z 694 ff.

1.8 Vorsteuerabzug

Die steuerpflichtige Person kann in ihrer MWST-Abrechnung die von ihrem Leistungserbringer oder die bei der Einfuhr durch die EZV belastete Vorsteuer in Abzug bringen, sofern

- sie die diesbezüglichen Lieferungen und Dienstleistungen ausschliesslich für einen steuerbaren Unternehmenszweck (Art. 38 Abs. 2 MWSTG) verwendet und
- die Fakturen des Lieferanten oder Dienstleistungserbringers und die Veranlagungsverfügung der EZV den Anforderungen (Art. 37 Abs. 1 MWSTG) genügen (☞ Z 816 ff.).

Die steuerpflichtige Person darf die Vorsteuer, die auf ihrem Einkauf von Gegenständen und ihrem Bezug von Dienstleistungen lastet, nicht abziehen, sofern sie diese Leistungen nicht für steuerbare Zwecke, sondern beispielsweise für private Tätigkeiten verwendet (Art. 38 Abs. 4 MWSTG, Z 841 - 843).

Vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind ferner 50% der Steuerbeträge auf ausschliesslich geschäftlichen Ausgaben für Verpflegung und Getränke (Art. 38 Abs. 5 MWSTG).

Aufgrund der für den Vorsteuerabzug geltenden Anforderungen an die Belege in Bezug auf Form und Inhalt (☞ Z 759 ff.) ergibt sich zudem, dass ein Vorsteuer-

abzug auf den an das Personal ausgerichteten Pauschalspesen nicht möglich ist (☞ Z 847).



Im Zusammenhang mit den nach Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommenen Umsätzen ist der Vorsteuerabzug nicht möglich (Art. 17 MWSTG), es sei denn, es werde für deren Versteuerung nach Artikel 26 Absatz 1 MWSTG optiert (☞ Ziff. 1.7 und Z 843).

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände (auch Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (z.B. Verkauf von Medikamenten und medizinischem Material), als auch für von der MWST ausgenommene Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG, Z 860 ff.).

☞ Näheres dazu in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

1.9 Pauschalsteuersätze / Saldosteuersätze

Für steuerpflichtige Personen, die sowohl steuerbare als auch von der MWST ausgenommene Umsätze erzielen, kann die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Vielzahl und Verschiedenartigkeit der denkbaren Situationen sehr komplex sein.

Sofern die steuerpflichtige Person die Voraussetzungen erfüllt, wird ihr auf Antrag hin die vereinfachte MWST-Abrechnung mit Hilfe von Pauschal- oder Saldosteuersätzen gewährt.



Die gleichzeitige Anwendung von Saldo- oder Pauschalsteuersätzen mit der Option für die Versteuerung der Umsätze, die gemäss Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommen sind, ist nicht möglich (☞ Z 707).

☞ Weitere Informationen dazu in den Broschüren Gemeinwesen und Saldosteuersätze.

2. Angehörige von Heil- und Pflegeberufen

2.1 Ärzte und Ärztinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Ärzte und Ärztinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Arzt oder Ärztin (eidgenössisches Diplom oder von der zuständigen Stelle des Bundes als gleichwertig anerkannter wissenschaftlicher Fähigkeitsausweis) vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.1.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Das Untersuchen eines Patienten, das Stellen einer Diagnose und die ärztliche Heilbehandlung. Darunter fallen auch vorsorgliche Untersuchungen (check ups), Leistungen im Bereich der Psychiatrie sowie Zweituntersuchungen (second opinion).
- b. Besondere Leistungen bei Mutterschaft, wie beispielsweise Kontrolluntersuchungen, Geburtsvorbereitungen oder Stillberatung.
- c. Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die mit künstlicher Befruchtung, Empfängnisverhütung oder Schwangerschaftsabbruch im Zusammenhang stehen.
- d. Medizinische Berichte oder medizinische Gutachten zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ sonstige Gutachten unter Ziff. 2.1.2 Bst. a und Ziff. 16).

Sozialversicherungsrechtliche Ansprüche liegen vor, sofern der Anspruch auf einem der nachfolgend abschliessend aufgezählten Gesetze basiert:

- Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10);
- Bundesgesetz vom 19.6.1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20);
- Bundesgesetz vom 25.6.1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40);
- Bundesgesetz vom 18.3.1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10);
- Bundesgesetz vom 20.3.1981 über die Unfallversicherung (UVG; SR 832.20);
- Bundesgesetz vom 19.6.1992 über die Militärversicherung (MVG; SR 833.1);
- Bundesgesetz vom 25.9.1952 über den Erwerbssersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft (EOG; SR 834.1);
- Bundesgesetz vom 20.6.1952 über die Familienzulagen in der Landwirtschaft (FLG; SR 836.1);
- Bundesgesetz vom 25.6.1982 über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzenschädigung (AVIG; SR 837.0).

- e. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Spritzen, Tabletten) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial, Schienen, Fixationsmaterial) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.

Dazu gehört auch das Impfen zur Vorbeugung von Krankheiten einschliesslich Impfungen vor Auslandsreisen.

- f. Implantate und andere mit dem Körper verbundene Prothesen, die im Rahmen einer Heilbehandlung eingesetzt werden und die nicht ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt werden können (z.B. künstliches Hüftgelenk, Herzschrittmacher).
- g. Medizinische Vorbereitungshandlungen für das Einpassen von Prothesen, die ohne operativen Eingriff entfernbar sind (☞ abnehmbare Prothesen Ziff. 2.1.2 Bst. c und orthopädische Apparate Ziff. 15).
- h. Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, sofern sie vom Arzt oder der Ärztin selbst erbracht werden (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. d).²
- i. Fernchirurgische Eingriffe (Telechirurgie).³

2.1.2

Steuerbare Leistungen

- a. Die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen – mit Ausnahme von medizinischen Gutachten zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d und Ziff. 16) – wie beispielsweise Gutachten über den Gesundheitszustand einer Person, das von einer Pensionskasse, einer Lebensversicherung oder einem Arbeitgeber usw. verlangt wird, Sehtests usw. für den Erhalt von Lernfahrausweisen).

Im Rahmen einer Heilbehandlung ausgestellte Zeugnisse an Versicherungen beziehungsweise an den Arbeitgeber in Bezug auf die Arbeitsunfähigkeit usw. sowie das Erteilen von medizinischen Anweisungen gelten nicht als Gutachten sondern als Bestandteil der Heilbehandlung.

- b. Die Abgabe von Medikamenten oder medizinischen Hilfsmitteln. Dies gilt auch für die Abgabe im Rahmen von Hausbesuchen beziehungsweise Besuchen in Alters-, Wohn- und Pflegeheimen.
- c. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften orthopädischen Apparaten und abnehmbaren Prothesen (☞ Ziff. 15), selbst wenn die Abgabe im Rahmen einer Heilbehandlung erfolgt. Dazu gehört auch das Bearbeiten (z.B. Anpassungsarbeiten) und Prüfen (z.B. Funktionskontrolle) der Prothesen und orthopädischen Apparate. Als abnehmbare Prothese gilt ein Körper-Ersatz, der ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden kann (z.B. Unterschenkelprothese).

2 Praxispräzisierung

3 Praxispräzisierung

- d. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, sofern sie nicht vom Arzt oder der Ärztin selbst, sondern von seinem/ihrem Personal (z.B. Laserbehandlung durch eine Krankenschwester) erbracht werden (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. h).⁴

2.2 Zahnärzte und Zahnärztinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Zahnärzte und Zahnärztinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Zahnarzt oder Zahnärztin (eidgenössisches Diplom oder von der zuständigen Stelle des Bundes als gleichwertig anerkannter wissenschaftlicher Fähigkeitsausweis) vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

Die kantonally approbierten Zahnärzte sind den eidgenössisch diplomierten Zahnärzten gleichgestellt.

2.2.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Das Untersuchen eines Patienten, das Stellen einer Diagnose und die ärztliche Heilbehandlung. Darunter fallen auch Zweituntersuchungen (second opinion).
- b. Medizinische Berichte oder medizinische Gutachten zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- c. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Spritzen, Tabletten) und medizinischen Hilfsmitteln durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.
- d. Implantate und andere mit dem Körper verbundene Prothesen, die im Rahmen einer Heilbehandlung eingesetzt werden und die nicht ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt werden können (z.B. Stiftzähne, Brücken, Kronen).
- e. Medizinische Vorbereitungshandlungen für das Einpassen von abnehmbaren Prothesen (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. c) und kieferorthopädischen Apparaten wie beispielsweise Abdrücke vornehmen und Einpassen inklusive Retouchen von Zahnprothesen, Einsetzen von kieferorthopädischen Apparaten (z.B. Zahnspangen) und späteres Nachziehen der Bänder (☞ Ziff. 15).
- f. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder aus ästhetischen

Gründen vorgenommen werden, sofern sie vom Zahnarzt oder der Zahnärztin selbst erbracht werden (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. d).⁵

2.2.2 Steuerbare Leistungen

- a. Die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. a).
- b. Die Abgabe von Medikamenten oder medizinischen Hilfsmitteln. Dies gilt auch für die Abgabe im Rahmen von Hausbesuchen beziehungsweise Besuchen in Alters-, Wohn- und Pflegeheimen.
- c. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften kieferorthopädischen Apparaten (z.B. Zahnspangen) und abnehmbaren Prothesen (z.B. Zahnprothesen), selbst wenn die Abgabe im Rahmen einer Heilbehandlung erfolgt. Bei den kieferorthopädischen Apparaten (z.B. Zahnspangen) gilt als steuerbares Entgelt der Wert der abnehmbaren Apparaturen, der Bänder und der auf die Zähne aufgeklebten Brackets.
- d. Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, sofern sie nicht vom Zahnarzt oder der Zahnärztin selbst, sondern von seinem/ihrer Personal (z.B. Bleichung der Zähne oder Aufkleben von Diamanten durch einen Zahnhygieniker oder eine Zahnhygienikerin) erbracht werden.⁶

2.3 Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Zahnprothetiker oder Zahnprothetikerin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.



Fehlt die kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Zahnprothetiker oder Zahnprothetikerin, sind sämtliche Umsätze – analog den Zahntechnikern – zum Normalsatz steuerbar.

2.3.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

Die jenen eines Zahnarztes ähnlichen Behandlungen des Patienten, die einem Zahnprothetiker aufgrund der kantonalen Erlasse erlaubt sind wie beispielsweise Abdrücke nehmen und Einpassen von Zahnprothesen, die ohne operativen Eingriff entfernbar sind.

⁵ Praxispräzisierung

⁶ Praxispräzisierung

2.3.2 Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften kieferorthopädischen Apparaten (z.B. Zahnspangen) und abnehmbaren Prothesen (z.B. Zahnprothesen), selbst wenn die Abgabe im Rahmen einer Heilbehandlung erfolgt. Bei den kieferorthopädischen Apparaten (z.B. Zahnspangen) gilt als steuerbares Entgelt der Wert der abnehmbaren Apparaturen, der Bänder und der auf die Zähne aufgeklebten Brackets.
- b. Die Abgabe von Implantaten und anderen fest eingesetzten Prothesen (z.B. Stiftzähne, Brücken, Kronen) ausserhalb einer Heilbehandlung (z.B. in Zahnarztpraxen).⁷
- c. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden (z.B. Bleichung der Zähne oder Aufkleben von Diamanten).

2.4 Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Psychotherapeuten oder Psychotherapeutin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.



Psychologen und Psychologinnen ohne Spezial- beziehungsweise Zusatzausbildung zum Psychotherapeuten gelten nicht als Psychotherapeuten.

☞ Informationen zur Beurteilung ihrer Leistungen unter Ziff. 3.

2.4.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Psychotherapeutische Behandlungen (Einzel-, Paar-, Familien- und Gruppentherapien).

Als Heilbehandlung gelten solche Leistungen, sofern eine psychische Störung im Sinne der Internationalen Statistischen Klassifikation der Krankheiten und verwandter Gesundheitsprobleme (ICD-10) vorliegt. Diese sind in der Rechnung als solche zu bezeichnen. Ferner ist eine Liste zu führen, aus der hervorgeht, wie lange eine Person in Behandlung ist beziehungsweise war und wie viele Behandlungsstunden (pro Monat und pro Jahr) erfolgten. Die Namen der Klienten können durch Codes ersetzt werden (☞ Ziff. 1.6).

- b. Psychotherapeutische Behandlungen (Einzel-, Paar-, Familien- und Gruppentherapien) im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital oder in einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7).
- c. Psychotherapeutische Behandlungen und psychologische Beratungen von Kindern und Jugendlichen, solange diese das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben (Art. 18 Ziff. 9 MWSTG).
- d. Ausbildungssupervisionen und Lehrtherapien, sofern sie integrierter Bestandteil eines Lehrgangs an einer Schule sind (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG). Eine Kopie des Schulprogramms sowie eine Bestätigung der für die Schule aufgewendeten Arbeitsstunden (z.B. Arbeitsrapport) sind zusammen mit den Rechnungen aufzubewahren.

2.4.2 Steuerbare Leistungen

- a. Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z.B. psychologische Beratungen).
- b. Die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d und 2.1.2 Bst. a).
- c. Alle übrigen Supervisionen, wie beispielsweise Supervisionen von anderen Psychotherapeuten, Teamsupervisionen in Pflege- und Sozialberufen oder in Unternehmen (Beratungsleistungen).
- d. Berufs-, Schulungs- oder Studienberatung.
- e. Psychologische Unternehmens- und Managementberatungen.

2.5 Chiropraktoren und Chiropraktorinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Chiropraktoren und Chiropraktorinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Chiropraktor / Chiropraktorin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.5.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

Sämtliche Heilbehandlungen, wie beispielsweise die Behandlung der Rückenwirbel, des Halses, des Rumpfes oder die Einwirkung auf in ihrer Funktion gestörten Glieder der verschiedenen Atmungsorgane beziehungsweise Kreislaufsysteme und auf bestimmte Schmerzen (z.B. Rückenwirbel-, Brustkorb-, Bauchschmerzen), Massagen zur Lockerung der Muskeln, Ultraschall- und Interferenzströme.

2.5.2 Steuerbare Leistungen

- a. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen.
- b. Die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d und 2.1.2 Bst. a).
- c. Die Abgabe von Medikamenten, medizinischen oder orthopädischen Hilfsmitteln.

2.6 Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Physiotherapeut / Physiotherapeutin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.6.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Physiotherapeutische Behandlungen von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen Gesundheit.
- b. Physiotherapeutische Leistungen im Rahmen eines Aufenthalts in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthalts (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Unterrichtstätigkeit an einer Physiotherapieschule (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG).

2.6.2 Steuerbare Leistungen

- a. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z.B. Sport-, Fitness- oder sonstige nicht medizinisch bedingte Massagen, Betreuung von Sportlern inkl. Fitness-tests, Zusammenstellen von Fitness- und Trainingsprogrammen).
- b. Physiotherapeutische Leistungen, die in einem Fitnessstudio oder in einem sonstigen Gesundheitszentrum im Rahmen eines Eintrittspreises oder eines Abonnements in Anspruch genommen werden können.
- c. Die Abgabe von physiotherapeutischen Hilfsmitteln (z.B. Sitzbälle) und anderen Gegenständen, wie beispielsweise Bücher (☞ Broschüre Druckerzeugnisse).

2.7 Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsaus-

übung als Ergotherapeut / Ergotherapeutin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.7.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Ergotherapeutische Behandlungen für die Rehabilitation.
- b. Ergotherapeutische Leistungen im Rahmen eines Aufenthalts in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthalts (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).

2.7.2 Steuerbare Leistungen

Die Abgabe von ergotherapeutischen Hilfsmitteln.

2.8 Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als

- Naturarzt / Naturärztin,
- Heilpraktiker / Heilpraktikerin,
- Naturheilpraktiker / Naturheilpraktikerin oder
- eine für die spezifische, im Bereich der Naturheilkunde ausgeübte Tätigkeit massgebende Bezeichnung (z.B. Osteopathe / Osteopathin).

vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

Einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung gleichgestellt ist eine Bestätigung des Kantons, dass die betreffende Person zur Ausübung von Heilbehandlungen an **kranken oder verletzten Personen** berechtigt und zur Berufsausübung zugelassen ist. Ein Dokument, das bestätigt, dass der Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, gilt nicht als Bestätigung im vorgenannten Sinn.⁸

2.8.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Naturheilkundliche Behandlungen von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und mentalen Gesundheit, die einem Naturarzt / Heilpraktiker / Naturheilpraktiker nach der kantonalen Gesetzgebung erlaubt sind (☞ Ausnahme Ziff. 2.8.2 Bst. b).
- b. Naturheilkundliche Leistungen im Rahmen eines Aufenthalts in einem Spital oder einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7).

- c. Das Verabreichen von Medikamenten oder anderen Ess- und Trinkwaren (z.B. Tinkturen, Tabletten) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.

2.8.2 Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von Medikamenten oder anderen Ess- und Trinkwaren.
 - ☞ Informationen zum anwendbaren Steuersatz in den Merkblättern Medikamente und Ess- und Trinkwaren; Futtermittel.
- b. Behandlungen mit Methoden wie Geistheilung einschliesslich Fernheilung, Hellsehen, Parapsychologie, Astrologie, Radiästhesie.
- c. Behandlungen, die aufgrund der kantonalen Gesetzgebung nicht erlaubt sind (selbst wenn sie von der kantonalen Verwaltung toleriert werden).
- d. Der Verkauf von Gegenständen aller Art (z.B. Ableiter gegen Wasseradern oder elektrische Felder, Kupfergewebe, Steine, Duftessenzen, Duftkerzen und Bücher).

2.9 Hebammen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Hebammen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Hebamme vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.9.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Sämtliche Überwachungsleistungen, die Pflege und Beratung der Frauen während der Schwangerschaft, der Geburt sowie die Betreuung des Neugeborenen (im Spital oder zu Hause als angestellte Hebamme des Spitals, der Gemeinde oder als freiberuflich tätige Hebamme) und die Stillberatung.
- b. Die Lehrtätigkeit an einer Hebammenschule oder das Erteilen von Geburtsvorbereitungskursen und Rückbildungsgymnastik (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG).

2.9.2 Steuerbare Leistungen

Die Beratungstätigkeit in einer Beratungsstelle für Familienplanung oder in einer Mütterberatungsstelle.

2.10 Krankenpfleger und Krankenschwestern

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Krankenpfleger und Krankenschwestern, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Krankenpfleger / Krankenschwester vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.10.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Untersuchungen, Behandlungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a und b KLV (☞ Anhang). Darunter fallen Massnahmen der Abklärung und Beratung sowie der Untersuchung und Behandlung, wie beispielsweise Verabreichen von Medikamenten (insbesondere durch Injektion oder Infusion), Fieber, Puls und Blutdruck messen, Wundpflege, Verbände wechseln.
- b. Leistungen der Grundpflege nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV (☞ Anhang), wie beispielsweise den Patienten beim An- und Ausziehen helfen, Hilfe bei der Körperreinigung und -pflege, Mobilisieren, Betten, Lagern und Hilfe beim Essen und Trinken, letzte Pflege und Versorgung von Verstorbenen (sofern im Zusammenhang mit anderen Leistungen der Grundpflege erbracht).
- c. Leistungen der Geburtsvorbereitung und Stillberatung.
- d. Die Betreuung von Kindern und Jugendlichen, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben, beispielsweise Spielen mit Kindern, An- und Auskleiden, Ernähren von Kleinkindern, Hilfe bei den Hausaufgaben und bei Problemen in der Schule und Familie (Art. 18 Ziff. 9 MWSTG).
- e. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.

2.10.2 Steuerbare Leistungen

Sonstige Untersuchungen, Pflegeleistungen und Behandlungen, die nicht in Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a, b und c KLV aufgeführt sind (☞ Ziff. 2.10.1 Bst. a und b).

2.11 Medizinische Masseur und Masseurinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten medizinische Masseur und Masseurinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als medizinische/r Masseur / Masseurin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

Einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung gleichgestellt ist eine Bestätigung des Kantons, dass die betreffende Person zur Ausübung von Heilbehandlungen an **kranken oder verletzten Personen** berechtigt und zur Berufsausübung zugelassen ist. Ein Dokument, das bestätigt, dass der Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, gilt nicht als Bestätigung im vorgenannten Sinn.⁹

2.11.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Medizinische Massagen, die der Behandlung trophisch, vaskulär, reflektorisch oder sensitiv bedingten Erkrankungen und anderer Störungen der körperlichen Gesundheit dienen.
- b. Medizinische Massagen im Rahmen eines Aufenthalts in einem Spital oder einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7).

2.11.2 Steuerbare Leistungen

Sonstige Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z.B. Sport-, Fitness- oder sonstige nicht medizinisch bedingte Massagen, Betreuung von Sportlern inkl. Fitness-tests, Zusammenstellen von Fitness- und Trainingsprogrammen).

2.12 Logopäden und Logopädinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Logopäden und Logopädinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Logopäde / Logopädin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.12.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Logopädische Leistungen, die der Untersuchung und Behandlung von Stimm- und Sprechstörungen dienen.
- b. Logopädische Leistungen im Rahmen eines Aufenthalts in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthalts (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Die logopädische Behandlung von Kindern und Jugendlichen, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben (Art. 18 Ziff. 9 MWSTG).

2.12.2 Steuerbare Leistungen

- a. Der Verkauf von Büchern (☞ Broschüre Druckerzeugnisse).
- b. Die Abgabe von logopädischen Hilfsmitteln (z.B. Sprach-CD's, Übungsblätter).

2.13 Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Ernährungsberater / Ernährungsberaterin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.13.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Ernährungsberatung, die beispielsweise der Behandlung von Fettleibigkeit, Fehlernährung, Diabetes, Bluthochdruck sowie anderen metabolischen Krankheiten oder Mangelerscheinungen dient.

- b. Ernährungsberatung im Rahmen eines Aufenthalts in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthalts (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Das Erteilen von Unterricht, Vorträgen, Kursen usw. (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG).

2.13.2 Steuerbare Leistungen

- a. Ernährungsberatungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z.B. Ernährungsberatung von Sportlern) oder aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, beispielsweise zum Abnehmen (sofern kein gesundheitsgefährdendes Übergewicht besteht) oder zwecks Verringerung von Hautunreinheiten und Cellulitis.
- b. Ernährungsberatungen in der Lebensmittelindustrie usw.
- c. Der Verkauf von Büchern (☞ Broschüre Druckerzeugnisse).
- d. Die Abgabe von Ess- und Trinkwaren sowie Hilfsmitteln anlässlich von Ernährungsberatungssprechstunden.
 - ☞ Informationen zum anwendbaren Steuersatz bei Ess- und Trinkwaren im Merkblatt Ess- und Trinkwaren; Futtermittel.

2.14 Podologen und Podologinnen (Fusspfleger/innen)

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Podologen und Podologinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Podologe / Podologin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.14.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Pflegeleistungen, die im Rahmen der Behandlung von Fusskrankheiten des Menschen erbracht werden. Darunter fallen beispielsweise das Abtragen von Hühneraugen, Hornhaut und Schwielen, die Behandlung eingewachsener Nägel, krankheitsbedingte Fuss- und Beinpflege.
- b. Das Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Stützverbände, Nagelspangen, Pflaster, Polster, künstliche Nägel) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.
- c. Pflegeleistungen bei Fusskrankheiten nach Buchstaben a und b im Rahmen eines Aufenthalts in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthalts (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).

2.14.2 Steuerbare Leistungen

- a. Fusspflegerische Leistungen, die aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden (z.B. Fusskosmetik).
- b. Die Abgabe von Medikamenten (z.B. Salben), anderen Fusspflegeprodukten (z.B. Cremes, kosmetische Produkte) oder medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Venen- und Stützstrümpfe).
- c. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Entlastungsothesen (einschliesslich Mass nehmen, Anpassungen vornehmen).
- d. Der Verkauf von Schuhen.

2.15 Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Dentalhygieniker / Dentalhygienikerin vorweisen können. Diese Dokumente beziehungsweise eine Kopie davon sind auf Verlangen vorzuweisen.

2.15.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

Dentalhygienische Leistungen, wie beispielsweise Zahnreinigungen und Zahnsteinentfernungen, Beratung und Anleitung bezüglich Mundhygiene.

2.15.2 Steuerbare Leistungen

- a. Dentalhygienische Leistungen, die aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden (z.B. Bleichung der Zähne, Aufkleben von Diamanten).
- b. Die Abgabe von Hilfsmitteln der Zahnprophylaxe, beispielsweise von Zahnbürsten oder Zahnseide an die Patienten.

3. Sonstige Berufskategorien

Angehörige von Berufsgattungen wie Orthopädisten / Orthopädistinnen, Psychologen / Psychologinnen, Lebens- oder Gesundheitsberater / -innen, Optiker / Optikerinnen, Akustiker / Akustikerinnen gelten nicht als Leistungserbringer von Heilbehandlungen und erbringen demzufolge nicht von der MWST ausgenommene Heilbehandlungen. Folglich sind die diesbezüglich erbrachten Leistungen zum Normalsatz steuerbar.



Die Betreuung von Kindern und Jugendlichen, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben durch **Psychologen / Psychologinnen und Heilpädagogen / Heilpädagoginnen** ist von der MWST ausgenommen. Solche Leistungen fallen in den Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung (Art. 18 Ziff. 9 MWSTG).

4. Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex)

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Einrichtungen, die Leistungen der Krankenpflege und der Grundpflege am Wohn- beziehungsweise Aufenthaltsort der Patienten erbringen.

4.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Untersuchungen, Behandlungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und b KLV (☞ Ziff. 2.10.1 Bst. a).
- b. Leistungen der Grundpflege nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV (☞ Ziff. 2.10.1 Bst. b).
- c. Leistungen der Geburtsvorbereitung sowie Stillberatung.
- d. Die Betreuung von Kindern und Jugendlichen, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben, wie beispielsweise Spielen mit Kindern, An- und Auskleiden, Ernähren von Kleinkindern, Hilfe bei den Hausaufgaben und bei Problemen in der Schule und Familie (Art. 18 Ziff. 9 MWSTG).
- e. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (Verbandsmaterial) unmittelbar am Patienten durch die behandelnde Person im Rahmen der unter den Buchstaben a und b genannten Pflegeleistungen.
- f. Die Lieferung und die Fakturierung¹⁰ von fertig zubereiteten Mahlzeiten direkt an Betagte, Behinderte und Kranke (Mahlzeitendienst), vorausgesetzt diese werden durch eine **gemeinnützige** Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex)¹¹ ausgeführt (☞ Ziff. 4.3).

Die daraus resultierenden Umsätze sind separat zu verbuchen.¹²

- g. Hauswirtschaftliche Leistungen wie beispielsweise Wohnungs- oder Hausreinigung, Zubereitung von Mahlzeiten, Einkaufen, Waschen, Bügeln, Näharbeiten, Begleitung zum Hausarzt oder zum Coiffeur, Gartenarbeiten, Bewachung des Hauses, das Hüten von Haustieren, vorausgesetzt diese werden durch eine gemeinnützige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) erbracht (☞ Ziff. 4.3).¹³

¹⁰ Praxispräzisierung

¹¹ Praxisänderung per 1. Januar 2008

¹² Praxispräzisierung

¹³ Praxispräzisierung

4.2 Steuerbare Leistungen

- a. Hauswirtschaftliche Leistungen und Mahlzeitenlieferungen¹⁴, die von **nicht-gemeinnützigen** Organisationen erbracht werden (☞ Ziff. 4.3).
- b. Die Abgabe von Medikamenten (Salben), anderen Produkten (Cremen, kosmetische und Körperpflegeprodukte) oder Pflege-Utensilien zur eigenen Anwendung durch die Patienten.
- c. Der Verkauf und die Vermietung von Sanitätsmaterial wie beispielsweise Rollstühle, Gehhilfen, Atemhilf-Apparate, Dialysegeräte und Spezialbetten.
- d. Die Lieferung von fertig zubereiteten Mahlzeiten (tiefgekühlt oder in Wärmebehältern) an andere Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) oder an Alters-, Wohn- und Pflegeheime, Spitäler, Gefängnisse, Heime, Horte, Schulen, Hilfsorganisationen usw. Bei solchen Leistungen kommt der reduzierte Satz für Lieferungen von Ess- und Trinkwaren zur Anwendung, sofern eine organisatorische Trennung vorliegt.

☞ Näheres dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

4.3 Gemeinnützigkeit

Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex), die von der öffentlichen Hand (Kantone, Gemeinden, Gemeindeverbund) betrieben werden, gelten als gemeinnützige Institutionen.

Gemäss Artikel 33a Absatz 4 MWSTG gelten Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) ebenfalls als gemeinnützig, sofern folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- a) Es handelt sich um eine juristische Person, die auf die Verteilung des Reingewinnes an die Mitglieder, Gesellschafter und Organe verzichtet; ist die juristische Person eine Erwerbsgesellschaft, muss dieser Verzicht in den Statuten ausdrücklich festgehalten sein.
- b) Ihre Mittel sind unwiderruflich gemeinnützigen Zwecken gewidmet; der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.
- c) Sie übt eine Tätigkeit aus, die im Interesse der Allgemeinheit liegt.
- d) Sie übt diese Tätigkeit uneigennützig aus.

Verfügt eine Einrichtung über eine Steuerbefreiung bei der direkten Bundessteuer, gelten die vorstehend aufgelisteten Kriterien als erfüllt.¹⁵

5. Ambulante Behandlungszentren

5.1 Begriff und Voraussetzungen

Ambulante Behandlungszentren liegen bei Einrichtungen vor, die ambulant Heilbehandlungen an Patienten vornehmen, bei denen weder ein Spitalaufenthalt noch eine Bettlägerigkeit erforderlich ist. Darunter fallen beispielsweise juristische Personen oder Personengesellschaften, bei denen Angehörige von Heil- oder Pflegeberufen (☞ Ziff. 2) angestellt sind und die Behandlungen vornehmen, sowie HMO-Praxen von Krankenversicherern.

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten ambulante Behandlungszentren

- deren Leiter oder Leiterin als Leistungserbringer/in von Heilbehandlungen (☞ Ziff. 2) gilt (die Leitung muss entweder fest angestellt sein oder es muss vertraglich eine 100%ige Anwesenheit einer solchen Leitung gewährleistet sein)

oder

- bei denen alle im Zentrum Behandlungen ausführenden Teilhaber einer juristischen Person oder Personengesellschaft (z.B. Gesellschafter, Aktionäre) als Leistungserbringer von Heilbehandlungen (☞ Ziff. 2) gelten (dies gilt nur, sofern keine gegen aussen bekannt gegebene Leitung der Gemeinschaft vorliegt)

und

- die eine kantonale Institutsbewilligung – soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist – vorweisen können.

5.2 Von der MWST ausgenommene Umsätze

a. Unter Aufsicht der Leitung (☞ Ziff. 5.1) durch Angestellte durchgeführte und im Namen des Behandlungszentrums fakturierte Heilbehandlungen (☞ Ziff. 1.3), die der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen dienen.

- ☞ Spezifische Regelungen für die einzelnen Heil- und Pflegeberufe unter Ziff. 2.

- b. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) unmittelbar an den Patienten anlässlich einer Behandlung nach Buchstabe a. Dies gilt ebenfalls für die im Rahmen von Heilbehandlungen eingesetzten Implantate und anderen mit dem Körper verbundenen Prothesen im Sinne von Ziff. 2.1.1 Buchstabe f. durch Zahn-/ Ärztinnen oder Zahn-/ Ärzte.

5.3 Steuerbare Leistungen

- a. Behandlungen nach Ziff. 1.3, insbesondere jedoch jene, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden – ausser die Untersuchung, Beratung oder Behandlung erfolgt durch einen Arzt oder Zahnarzt (☞ Ziff. 2.1 und 2.2) – sowie Behandlungen mit Methoden gemäss Ziff. 2.8.2 Buchstabe b.
- b. Die an Patienten oder Dritte abgegebenen Medikamente, andere Ess- und Trinkwaren (z.B. nicht als Medikamente geltende Tabletten, Tees und Pulver) medizinischen Hilfsmittel, Prothesen (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. c), orthopädischen Apparate usw.
- ☞ Informationen zum anwendbaren Steuersatz in den Merkblättern Medikamente und Ess- und Trinkwaren; Futtermittel.
 - ☞ Spezifische Informationen zu den einzelnen Heil- und Pflegeberufe unter Ziff. 2.

5.4 Andere Betriebe

Sind bei einem Behandlungszentrum die Voraussetzungen (☞ Ziff. 5.1) nicht erfüllt, sind sämtliche durch das Zentrum erbrachten Leistungen zum massgebenden Steuersatz steuerbar.

Angehörige eines Heil- oder Pflegeberufes (☞ Ziff. 2), die selbst eine Berufsausübungsbewilligung besitzen und in einem solchen Zentrum lediglich eingemietet sind und somit im eigenen Namen Rechnung stellen, stützen sich zur Beurteilung der Steuerbarkeit ihrer Leistungen auf die für ihre Berufsgattung geltenden Regeln.

Nicht als ambulantes Behandlungszentrum (☞ Ziff. 5.1) gelten Praxisgemeinschaften von selbständigerwerbenden Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen (☞ Ziff. 2), die die Rechtsform einer juristischen Person oder Personengesellschaft gewählt haben (☞ Ziff. 11).

6. Alters-, Wohn- und Pflegeheime

6.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzungen zu anderen Betrieben

Als Alters-, Wohn- und Pflegeheime gelten für die nachfolgenden Bestimmungen Einrichtungen, die den Zweck verfolgen, betagte Pensionäre zu beherbergen, zu verpflegen und zu betreuen. Darunter fallen beispielsweise Altersheime,

Pflegeheime, Alterswohnheime, Alterssiedlungen, betreute Wohngruppen für Betagte sowie Tagesheime für Betagte.



Heime, die vorwiegend auf die Aufnahme von psychisch kranken, geistig oder körperlich behinderten Personen ausgerichtet sind, fallen nicht unter diese Bestimmung.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen sowie unter Ziff. 8.

6.2 Beherbergungs- und Betreuungsleistungen

Die Beherbergung (einschliesslich Telefon-, Radio- und Fernsehanschluss inkl. Gesprächsgebühren, selbst bei separater Rechnungsstellung¹⁶) und Betreuung von Pensionären (z.B. Begleitung im Haus sowie zum Arzt oder zum Coiffeur) sind von der MWST ausgenommen.

Ebenfalls von der MWST ausgenommen sind solche Leistungen bei Kurzaufenthalten von Betagten oder Invaliden (z.B. AHV- oder IV-Bezüger), wie beispielsweise Probewohnen, Kurzaufenthalte infolge Abwesenheit Ihrer Betreuungs- und Pflegepersonen (normalerweise Ferien der Familienangehörigen), Erholungsaufenthalte infolge verschlechtertem Gesundheitszustand (z.B. nach einem Sturz oder nach einem Spitalaufenthalt). Im Falle eines solchen Kurzaufenthaltes ist die Begleitung eines Betagten durch den/die ebenfalls betagte Partnerin oder Partner ebenfalls von der MWST ausgenommen.



Nicht unter solche Kurzaufenthalte fallen Aufenthalte von Betagten zu Ferienzwecken sowie die Beherbergung von Gästen der Pensionäre. Solche Leistungen sind zum Sondersatz für Beherbergung steuerbar.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

Leistungen, die nicht in der Tagespauschale inbegriffen sind und separat fakturiert werden (Reinigung des Zimmers, Waschen und Flickern der persönlichen Kleidung,¹⁷ Leistungen der Cafeteria, Gespräche in Telefonkabinen, Verkauf von Gegenständen) sind zum massgebenden Steuersatz steuerbar.

Für Pensionäre getätigte Auslagen (z.B. Coiffeur, Pedicure, Taxi, Lebensmittel-, Kleider- und Schuheinkäufe sowie Medikamente), die diesen weiterfakturiert werden, sind nicht den Umsätzen des Betriebes zuzuordnen, sofern die Rechnung ausdrücklich auf den Namen des Pensionärs ausgestellt ist. Diese Umsätze

¹⁶ Praxispräzisierung

¹⁷ Praxispräzisierung

sind als Durchlaufposten zu verbuchen. Bei Beträgen bis zu 400 Franken¹⁸ genügt ein Kassazettel und es kann auf die Erstellung einer Rechnung mit Angabe des Namens des Pensionärs verzichtet werden. Wird dem Betrieb eine Gesamtrechnung zugestellt, müssen die Leistungen für jeden Pensionär einzeln aufgeführt sein. Als belegmässiger Nachweis dient eine Kopie dieser Rechnung oder des Kassazettels, die am Doppel der Pensionärsrechnung anzuheften ist. Diese Auslagen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

6.3 **Verpflegungsleistungen**

Die im Pensionspreis enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfälliger Diätzuschläge) ist von der MWST ausgenommen. Dies gilt auch für Kurzaufenthalte von Betagten oder Invaliden (z.B. AHV- oder IV-Bezüger) im Sinne von Ziff. 6.2, 2^{ter} Absatz.

Nicht im Pensionspreis enthaltene zusätzliche Verpflegungsleistungen (z.B. Konsumationen in der Cafeteria) sind hingegen zum Normalsatz steuerbar. Die Abgabe von nichtalkoholischen Getränken und Esswaren zum Konsum auf dem Zimmer ist zum reduzierten Satz steuerbar, sofern eine organisatorische Trennung vorliegt.

Die Verpflegung von Gästen der Pensionäre sowie des eigenen Personals sind zum Normalsatz steuerbar (☞ Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung).

Die Lieferung von fertig zubereiteten Mahlzeiten (tiefgekühlt oder in Wärmebehältern) an andere Alters-, Wohn- und Pflegeheime oder an Spitäler, Spitex-Organisationen, Gefängnisse, Heime, Horte, Schulen, Hilfsorganisationen usw. sowie die an eine Drittorganisation fakturierten Mahlzeiten¹⁹ sind – sofern diesbezüglich eine organisatorische Trennung vorliegt – zum reduzierten Satz steuerbar. Die entsprechenden Umsätze sind separat zu verbuchen.

Die direkte Lieferung und die Fakturierung²⁰ von fertig zubereiteten Mahlzeiten an Betagte, Behinderte und Kranke (Mahlzeitendienst) ist von der MWST ausgenommen. Die daraus resultierenden Umsätze sind separat zu verbuchen.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

6.4 **Pflegeleistungen**

Leistungen der Grundpflege nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV (☞ Ziff. 2.10.1 Bst. b) sind von der MWST ausgenommen.

18 Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

19 Praxispräzisierung

20 Praxispräzisierung

Die Anwendung von Pflege-Utensilien (z.B. Inkontinenzeinlagen) unmittelbar an den Patienten zur Körperpflege ist Teil der Grundpflege und wie diese von der MWST ausgenommen.

Die Abgabe von Shampoos und anderen Körperpflegeartikeln an die Pensionäre zur selbständigen Anwendung ist hingegen zum Normalsatz steuerbar.

6.5 Heilbehandlungen

Untersuchungen, Behandlungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und b KLV (☞ Ziff. 2.10.1 Bst. a) sind von der MWST ausgenommen.

Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) unmittelbar an den Patienten durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung ist von der MWST ausgenommen.

Ebenfalls von der MWST ausgenommen ist die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch Pensionäre während ihrem Aufenthalt.



Der Verkauf von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial an Pensionäre sowie deren Vermietung und Verkauf an Dritte (Nichtbewohner) sind zum Normalsatz steuerbar.

Wurden diese Gegenstände ausschliesslich für Tätigkeiten verwendet, die von der MWST ausgenommen sind (Art. 18 Ziff. 24 MWSTG), unterliegt deren Verkauf nicht der MWST.

7. Zentren für ärztliche Heilbehandlung

7.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzungen zu anderen Betrieben

Ausgehend von der Annahme, dass die nachfolgend aufgezählten Voraussetzungen erfüllt werden, gelten als Zentren für die ärztliche Heilbehandlung Einrichtungen, die Kur- und Rehabilitationsgäste für eine bestimmte Zeit aufnehmen und diese beherbergen, verpflegen, betreuen und die verschriebenen Heilbehandlungen und Therapiemassnahmen vornehmen. Darunter fallen beispielsweise Rehabilitationszentren, Sanatorien, Kurhäuser und Erholungsheime.

Folgende Voraussetzungen müssen gemeinsam erfüllt sein, damit ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung vorliegt:

- a. es muss sich um ein ärztlich geleitetes Zentrum handeln. Ärztlich geleitet heisst, dass das Zentrum über mindestens einen fest angestellten Arzt (100%) verfügt, oder dass es mittels Verträgen mit selbständigerwerbenden Ärzten aus der nahen Umgebung nachweist, dass eine 100%ige Anwesenheit und die medizinische Betreuung durch einen Arzt (eidgenössisches Di-

plom oder von der zuständigen Stelle des Bundes als gleichwertig anerkannter wissenschaftlicher Fähigkeitsausweis) gewährleistet ist;

- b. das Zentrum muss entsprechend medizinisch-therapeutisches Personal beschäftigen, das zu Behandlungen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zugelassen ist;
- c. die Präsenz von geeignetem Pflegepersonal (dipl. Krankenschwestern / Krankenpfleger) muss rund um die Uhr gewährleistet sein, einschliesslich Regelung des ärztlichen Notfalldienstes;
- d. das Zentrum muss mit der nötigen Infrastruktur für die Durchführung der angeordneten Therapien (z.B. Therapieräume) und für die medizinische Betreuung rund um die Uhr (z.B. Behandlungszimmer, Nachtglocke) ausgerüstet sein;
- e. für Patienten des Zentrums müssen auf deren Verlangen Ein- und Austrittsuntersuchungen gewährleistet sein;
- f. das Zentrum muss im Besitze der kantonalen Betriebsbewilligung zur Führung eines solchen Zentrums sein.

Ist ein Zentrum für die ärztliche Heilbehandlung als ärztlich geleitetes Kurhaus im Teil A des Verzeichnisses der Kur- und Erholungshäuser von santésuisse aufgeführt, gilt dies als Indiz, dass die vorerwähnten Bedingungen erfüllt sind.

7.2 **Beherbungs- und Verpflegungsleistungen**

Sind die Voraussetzungen (☞ Ziff. 7.1) erfüllt, sind die Beherbergung (einschliesslich Telefon-, Radio- und Fernsehanschluss inkl. Gesprächsgebühren, selbst bei separater Rechnungsstellung²¹) und die im Tagesansatz enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfälliger Diätzuschläge) **der Rehabilitationspatienten** für die Dauer des Kur- beziehungsweise Erholungs- oder Rehabilitationsaufenthaltes von der MWST ausgenommen.

Der vom Spital oder des behandelnden Arztes (nicht der Arzt des Zentrums) verfasste Überweisungsbericht kann als **Beleg** dienen, dass es sich um einen von der MWST ausgenommenen Kur- beziehungsweise Erholungs- oder Rehabilitationsaufenthalt handelt. Der Überweisungsbericht gilt nur für die medizinisch **angeordnete Dauer** des Kur- beziehungsweise des Erholungs- oder Rehabilitationsaufenthaltes.

Verpflegungs- und sonstige Leistungen, die nicht im Tagesansatz enthalten sind und separat fakturiert werden (z.B. **Reinigung des Zimmers**²², Waschen und Flickern der persönlichen Kleidung, Verpflegungsleistungen in der Cafeteria oder im Re-

²¹ Praxispräzisierung

²² Praxispräzisierung

staurant, Gesprächsgebühren in Telefonkabinen/-stationen, Verkauf von Gegenständen an einem Kiosk oder in einem Blumenladen) sind zum massgebenden Steuersatz steuerbar. Die Abgabe von nichtalkoholischen Getränken und Esswaren zum Konsum auf dem Zimmer ist zum reduzierten Satz steuerbar, sofern eine organisatorische Trennung vorliegt.



Sind die Voraussetzungen (☞ Ziff. 7.1) nicht erfüllt (z.B. die Einrichtung gilt nicht als Zentrum für ärztliche Heilbehandlung oder der Überweisungsbericht fehlt bzw. der Aufenthalt ist nicht mehr medizinisch notwendig und geht über die angegebene Dauer hinaus), ist die Beherbergung (einschliesslich Frühstück) zum Sondersatz und die Verpflegung zum Normalsatz steuerbar.

Die Verpflegung von Gästen der Kur- und Rehabilitationspatienten sowie des eigenen Personals sind zum Normalsatz steuerbar (☞ Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung).

Für Patienten getätigte Auslagen (z.B. Coiffeur, Taxi), die diesen weiterfakturiert werden, sind nicht den Umsätzen des Betriebes zuzuordnen, sofern die Rechnung ausdrücklich auf den Namen des Patienten ausgestellt ist. Diese Umsätze sind als Durchlaufposten zu verbuchen. Bei Beträgen bis zu 400 Franken²³ genügt ein Kassazettel und es kann auf die Erstellung einer Rechnung mit Angabe des Namens des Patienten verzichtet werden. Wird dem Betrieb eine Gesamtrechnung zugestellt, müssen die Leistungen für jeden Patienten einzeln aufgeführt sein. Als belegmässiger Nachweis dient eine Kopie dieser Rechnung oder des Kassazettels, die am Doppel der Patientenrechnung anzuheften ist. Diese Auslagen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

☞ Näheres dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

7.3 **Pflegeleistungen und Heilbehandlungen**

Die unter Aufsicht der ärztlichen Leitung im Bereich der Humanmedizin erbrachten Pflegeleistungen und Heilbehandlungen, einschliesslich den damit eng verbundenen Umsätzen²⁴, die der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen oder geistigen Gesundheit dienen, sind von der MWST ausgenommen. Dies gilt sowohl für im Überweisungsbericht vorgeschriebene als auch für zusätzliche, von der ärztlichen Leitung angeordnete Behandlungen.

Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) unmittelbar an

²³ Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

²⁴ Praxispräzisierung

den Patienten durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung ist von der MWST ausgenommen.

Ebenfalls von der MWST ausgenommen ist die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch Pensionäre während ihrem Aufenthalt.



Der Verkauf von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial an Patienten sowie deren Vermietung und Verkauf an Dritte (Ausserstehende) sind zum Normalsatz steuerbar.

Wurden die Gegenstände ausschliesslich für Tätigkeiten verwendet, die von der MWST ausgenommen sind (Art. 18 Ziff. 24 MWSTG), unterliegt deren Verkauf nicht der MWST.

8. Spitäler

8.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzungen zu anderen Betrieben

Als Spitäler gelten Anstalten, die ausschliesslich unter ärztlicher Leitung zur Aufnahme, Untersuchung, Behandlung und Pflege kranker oder verletzter Personen oder zur Geburtshilfe dienen. Spitäler nehmen in der Regel nur ärztlich eingewiesene Personen auf (ausser bei Notfällen).

8.2 Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen

Die Beherbergung (einschliesslich Telefon-, Radio- und Fernsehanschluss inkl. Gesprächsgebühren, selbst bei separater Rechnungsstellung²⁵) und die Betreuung von Patienten sind von der MWST ausgenommen. Die im Tagesansatz enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfälliger Diätzuschläge) ist ebenfalls von der MWST ausgenommen. Die erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit einem besseren Zimmer (Aufschlag für Einzelzimmer) gelten als Teil der von der MWST ausgenommenen Beherbergung.

Im Falle einer Erkrankung eines Kindes oder Erwachsenen in Spitalbehandlung sowie im Falle des Wochenbetts ist auch die Beherbergung und Verpflegung einer nahestehenden Begleitperson von der MWST ausgenommen.

Verpflegungs- und sonstige Leistungen, die nicht im Tagesansatz enthalten sind und separat fakturiert werden (Reinigung des Zimmers²⁶, Waschen und Flickarbeiten der persönlichen Kleidung, Verpflegungsleistungen in der Cafeteria oder im Restaurant, Gesprächsgebühren in Telefonkabinen/-stationen, Verkauf von Gegenständen an einem Kiosk oder in einem Blumenladen), sind zum massgebenden Steuersatz steuerbar.

²⁵ Praxispräzisierung

²⁶ Praxispräzisierung

Die Verpflegung von Gästen der Patienten sowie des eigenen Personals sind zum Normalsatz steuerbar (☞ Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung).

Für Patienten getätigte Auslagen (z.B. Coiffeur, Taxi), die diesen weiterfakturiert werden, sind nicht den Umsätzen des Spitals zuzuordnen, sofern die Rechnung ausdrücklich auf den Namen des Patienten ausgestellt ist. Diese Umsätze sind als Durchlaufposten zu verbuchen. Bei Beträgen bis zu 400 Franken²⁷ genügt ein Kassazettel und es kann auf die Erstellung einer Rechnung mit Angabe des Namens des Patienten verzichtet werden. Wird dem Spital eine Gesamtrechnung zugestellt, müssen die Leistungen für jeden Patienten einzeln aufgeführt sein. Als belegmässiger Nachweis dient eine Kopie dieser Rechnung oder des Kassazettels, die am Doppel der Patientenrechnung anzuheften ist. Diese Auslagen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

8.3 Heilbehandlungen und sonstige von der MWST ausgenommene Umsätze

- a. Die unter Aufsicht der ärztlichen Leitung im Bereich der Humanmedizin erbrachten Pflegeleistungen und Heilbehandlungen, einschliesslich den damit eng verbundenen Umsätzen²⁸, die der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen oder geistigen Gesundheit dienen.
- b. Die den Patienten vom Spital in Rechnung gestellten Heilbehandlungen von Belegärzten sowie von Chefärzten, die im Spital eine Praxis führen und Privatpatienten behandeln. Dies gilt auch für die Beiträge der Beleg- und Chefärzte an die Benützung der Infrastruktur.
- c. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) unmittelbar an den Patienten durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung. Das Einsetzen von Implantaten und anderen mit dem Körper verbundenen Prothesen (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. f) durch Ärzte / Ärztinnen im Rahmen einer Heilbehandlung ist ebenfalls von der MWST ausgenommen.
- d. Die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch Patienten während und für eine kurze Zeitdauer nach ihrem Spitalaufenthalt, selbst bei getrennter Rechnungsstellung.

²⁷ Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

²⁸ Praxispräzisierung



Der Verkauf von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial an Patienten sowie deren Vermietung und Verkauf an Dritte (Aussenstehende) sind zum Normalsatz steuerbar.

Wurden die Gegenstände ausschliesslich für Tätigkeiten verwendet, die von der MWST ausgenommen sind (Art. 18 Ziff. 24 MWSTG), unterliegt deren Verkauf nicht der MWST.

- e. Das Ausstellen von **Zeugnissen** im Rahmen einer Heilbehandlung an Versicherungen beziehungsweise an den Arbeitgeber (z.B. Arztzeugnis in Bezug auf die Arbeitsunfähigkeit) sowie das Erstellen von Überweisungsberichten gelten nicht als Gutachten sondern als Bestandteil der Heilbehandlung.
- f. Die nicht in Verbindung mit einer Heilbehandlung stehenden Gutachten, die **öffentlich-rechtliche Spitäler** und Kliniken im **Auftrag der öffentlichen Hand** (z.B. Polizei, Gerichte, SUVA, IV) ausstellen, sind nicht steuerbar, sofern die öffentliche Hand das Gutachten im eigenen Namen und für eigene Rechnung in Auftrag gibt.
- g. Das Zurverfügungstellen von Personal für Zwecke der Krankenbehandlung (Art. 18 Ziff. 12 MWSTG; Z 607 ff.).²⁹

8.4 Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von Medikamenten, medizinischen Hilfsmitteln, Prothesen, abnehmbaren (kiefer-)orthopädischen Apparaten usw. ist zum massgebenden Steuersatz steuerbar (☞ spezifische Regelungen für Ärzte und Zahnärzte unter Ziff. 2.1 und 2.2).
- b. Die nicht in Verbindung mit einer Heilbehandlung stehenden Gutachten, die **öffentlich-rechtliche Spitäler** und Kliniken **für Rechnung privater Institutionen** (z.B. Krankenkassen, Versicherungen) erstellen, sind zum Normalsatz steuerbar, ausser sie dienen zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- c. Durch **private Kliniken** und Spitäler im eigenen Namen erstellte Gutachten, die nicht in Verbindung mit einer Heilbehandlung stehen³⁰, sind zum Normalsatz steuerbar, ausser sie dienen zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- d. Die klinischen Versuche mit Arzneimitteln oder anderen Produkten, die Supervisionen und die Qualitätskontrollen.³¹

²⁹ Praxispräzisierung

³⁰ Praxispräzisierung

³¹ Praxispräzisierung

e. Das Zurverfügungstellen von Personal für andere Zwecke als die der Krankenbehandlung wie beispielsweise Sekretariatsarbeiten oder Führen der Buchhaltung (☞ Z 609).³²

9. Röntgeninstitute

Das Erstellen von Röntgenbildern, Schirmbildern, Computertomogrammen usw. sowie das Stellen einer darauf basierenden Diagnose durch ärztlich geleitete Röntgeninstitute mit kantonaler Praxisbewilligung sind von der MWST ausgenommen.

In einem solchen Röntgeninstitut ausgeführte Radiotherapien gelten als Heilbehandlungen und sind ebenfalls von der MWST ausgenommen.

10. Medizinische Labors

Als medizinische Labors gelten Praxislaboratorien von Ärzten und Spitallaboratorien sowie Laboratorien, die über eine kantonale Praxisbewilligung verfügen, ein medizinisches Labor zu betreiben.

Durch medizinische Labors im Auftrag eines Arztes, Spitals oder sonstigen Zentrums für ärztliche Heilbehandlung ausgeführte Laborleistungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen einer Heilbehandlung oder zu Diagnosezwecken durchgeführt werden, sind von der MWST ausgenommen.

Vergibt ein medizinisches Labor einen Teil eines solchen Auftrags oder den ganzen Auftrag an ein anderes medizinisches Labor im Sinne des ersten Absatzes, ist im Auftrag an das Labor auf den ursprünglichen Auftrag hinzuweisen und genau festzuhalten, dass es sich bei den auszuführenden Leistungen um Laborleistungen im Bereich der Humanmedizin handelt.

Alle anderen Laborleistungen sind hingegen zum Normalsatz steuerbar, beispielsweise Spenderblutanalysen, Blutanalysen für Sportverbände, Verträglichkeits- und sonstige Analysen von Lebensmitteln, Medikamenten usw. Dasselbe gilt für Qualitätskontrollen bei medizinischen Analysen. Solche Analysen werden nicht in enger Verbindung mit Heilbehandlungen erbracht.³³

11. Dienstleistungen von Gemeinschaften (Praxisgemeinschaften)

11.1 Begriff und Voraussetzungen

Als Gemeinschaft gilt ein Zusammenschluss von Personen, die eine **selbständige Erwerbstätigkeit** im Bereich der Heil- und Pflegeberufe (☞ Ziff. 2) ausüben und die Nutzung von Synergien zum Ziel haben (z.B. gemeinsames Sekretariat und gemeinsame medizinische Geräte).

32 Praxispräzisierung

33 Praxispräzisierung

Damit eine solche Gemeinschaft vorliegt, müssen folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sein:

- a. bei der Gemeinschaft handelt es sich um eine **einfache Gesellschaft** im Sinne von Artikel 530 ff. OR;
- b. die Gemeinschaft ist ausschliesslich zum Zwecke der Beschaffung der erforderlichen Infrastruktur (z.B. medizinische Apparate, Praxisräumlichkeiten, Personal) sowie des damit verbundenen Betriebes gebildet worden;
- c. alle Gesellschafter der einfachen Gesellschaft sind natürliche Personen (d.h. Einzelpersonen), Personengesellschaften und juristische Personen sind ausgeschlossen;
- d. alle Gesellschafter einer solchen Gemeinschaft üben eine Tätigkeit im Bereich der Heil- und Pflegeberufe (~~☞~~ Ziff. 2) aus und sind **Inhaber einer kantonalen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung**³⁴;
- e. der entsprechende Gesellschaftsvertrag ist in schriftlicher Form abgeschlossen worden;
- f. die anfallenden Kosten werden den einzelnen Gesellschaftern gemäss dem Gesellschaftsvertrag anteilmässig zu Selbstkosten (ohne jeglichen Gewinnzuschlag) belastet;
- g. es werden durch die Gemeinschaft Dritten gegenüber weder Dienstleistungen erbracht noch **Gegenstände geliefert**³⁵.

Diese Voraussetzungen gelten selbst dann noch als erfüllt, wenn

- einzelne Gesellschafter der Gemeinschaft steuerbare Leistungen erbringen und allenfalls hierfür subjektiv steuerpflichtig sind;
- einzelne Gesellschafter der Gemeinschaft oder die Gemeinschaft selbst Personen im Anstellungs- oder Auftragsverhältnis beschäftigen, die selbst nicht Angehörige von Heil- und Pflegeberufen (~~☞~~ Ziff. 2) sind (z.B. Arztgehilfe/-in, Laborant/-in, Raumpfleger/-in).



Nicht als Praxisgemeinschaften im vorgenannten Sinne gelten Praxisgesellschaften, wie beispielsweise juristische Personen (AG, GmbH) und Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften). Sämtliche durch die Gesellschaft den Teilhabern gegenüber erbrachten Leistungen sind zum massgebenden Steuersatz steuerbar.

³⁴ Praxispräzisierung

³⁵ Praxispräzisierung

11.2 Dienstleistungen von Gemeinschaften

11.2.1 Von der MWST ausgenommene Umsätze

Leistungen, die zur unmittelbaren Ausübung der Tätigkeit der Gesellschafter dienen und die die einfache Gesellschaft aufgrund des Gesellschaftsvertrages erbringt und diesen anteilmässig zu Selbstkosten in Rechnung stellt, sind von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 6 MWSTG).

Darunter fallen beispielsweise folgende Leistungen:

- Das Erstellen von Röntgenbildern und die Durchführung von Ultraschalluntersuchungen;
- Laborleistungen;
- Das Benützen der gemeinsamen Räumlichkeiten (Behandlungsräume, Wartezimmer, Büro, Labor usw.);
- Das Führen des gemeinsamen Sekretariates und der Patientenkarteen;
- Rechnungsstellung und Inkasso für die einzelnen Mitglieder.

Beispiel

Zwei Ärzte (einfache Gesellschaft) sind beide je zu 50% Eigentümer des Materials und des Labors und mieten gemeinsam die Praxisräumlichkeiten. Die Einzelheiten werden in einem schriftlichen Vertrag festgehalten. Die einfache Gesellschaft fakturiert den Ärzten die Kosten für das Material, das Labor und die Räumlichkeiten anteilmässig und zu Selbstkosten weiter. Dieses Entgelt ist von der MWST ausgenommen.

11.2.2 Steuerbare Leistungen

Leistungen und Lieferungen von Gegenständen, die die Gemeinschaft an die einzelnen Gesellschafter erbringt und die nicht der unmittelbaren Ausübung der Heilbehandlungstätigkeit der Gesellschafter (☞ Ziff. 11.2.1) dienen, sind zum massgebenden Steuersatz steuerbar.

Darunter fallen beispielsweise folgende Leistungen:

- Die Lieferung von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln an die einzelnen Gesellschafter oder an Dritte;
- Die Lieferung von abnehmbaren und fest eingesetzten³⁶ Prothesen, die die Gemeinschaft selbst hergestellt oder zugekauft hat, an die einzelnen Gesellschafter oder an Dritte (☞ Ziff. 15);
- Die Buchführung für die einzelnen Gesellschafter (vom Verbuchen der Geschäftsvorfälle bis hin zum Jahresabschluss);
- Das Ausfüllen der Steuererklärung für die einzelnen Gesellschafter.

11.2.3 **Steuerpflicht³⁷**

Sofern eine Gemeinschaft steuerbare Leistungen (☞ Ziff. 11.2.2) erbringt und die in Artikel 21 Absatz 1 und Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG genannten Betragsgrenzen überschritten werden, löst dies die subjektive Steuerpflicht der betreffenden Gemeinschaft aus. Diese muss sich bei der ESTV anmelden.

Werden nachfolgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt, verzichtet die ESTV im Sinne einer Vereinfachung auf die Eintragung der Gemeinschaft:

- Alle Gesellschafter der Gemeinschaft sind im MWST-Register eingetragen;
- Die Gemeinschaft erbringt nur Leistungen an die eigenen Gesellschafter (und nicht auch an Dritte);
- Die Weiterfakturierung der Leistungen erfolgt ohne Kostenzuschlag.

Diese Regelung gilt jedoch nicht für einfache Gesellschaften, die gegenüber Dritten (nicht eigene Gesellschafter) unter einer gemeinsamen Firma auftreten und diesen Dritten Leistungen erbringen.

11.2.4 **Leistungen der Gesellschafter an die Gemeinschaft**

Leistungen, die die einzelnen Gesellschafter an die Gemeinschaft erbringen – auch im Zusammenhang mit den gemeinschaftsrechtlichen Beitragsleistungen gemäss dem hierfür speziell abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag – sind hingegen steuerbar, ausser es handle sich um Leistungen, die gemäss Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommen sind. Darunter fallen beispielsweise das Zurverfügungstellen von Personal oder das Vermieten von Apparaten oder Einrichtungen durch einzelne Gesellschafter an die Gemeinschaft.

Sofern durch bisher unabhängig oder in eigener Praxis tätige Angehörige der Heilberufe eine Praxisgemeinschaft neu gebildet oder erweitert wird, ist der Verkauf von Apparaten durch einzelne Gesellschafter an die Gemeinschaft nach Artikel 18 Ziffer 24 MWSTG von der MWST ausgenommen, sofern die Apparate bisher ausschliesslich für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten verwendet wurden.

11.3 **Leistungen der Gesellschafter an andere Gesellschafter**

Leistungen, die ein Gesellschafter der Gemeinschaft im eigenen Namen an einen anderen Gesellschafter erbringt und in Rechnung stellt, sind steuerbar, ausser es handle sich um Leistungen, die gemäss Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommen sind (z.B. Heilbehandlungen). Hat beispielsweise ein Gesellschafter einer Gemeinschaft einen Lohnempfänger angestellt und stellt er diesen einem anderen Gesellschafter zur Verfügung, ist das entsprechende Entgelt zum Normsatz steuerbar.

Haben hingegen mehrere Gesellschafter einer Praxisgemeinschaft je einen Teilzeitarbeitsvertrag mit einem Angestellten abgeschlossen (Arbeitsvertrag gemäss

Art. 319 - 355 OR), sind die ausbezahlten Arbeitnehmerlöhne der Aufwandrechnung des jeweiligen Arbeitgebers zu belasten.

12. Lieferung von Blut oder von menschlichen Organen

12.1 Lieferung von Blut

Die Lieferung von unbehandeltem menschlichem Vollblut durch Inhaber einer hierfür erforderlichen Bewilligung ist von der MWST ausgenommen.

Alle Blutprodukte hingegen, die aufgrund physikalischer, chemischer oder biologischer Behandlung aus menschlichem Vollblut gewonnen werden (Blutderivate und Blutkomponenten), sind zum reduzierten Satz steuerbar. Dies selbst dann, wenn solche Produkte bei Swissmedic oder beim Bundesamt für Gesundheitswesen (BAG) nicht registriert sind. Diese Blutprodukte gelten als Medikamente, sofern sie zur direkten Anwendung am Menschen bestimmt sind (☞ Merkblatt Medikamente).

12.2 Lieferung von menschlichen Organen

Die Lieferung von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler (☞ Ziff. 7 und 8) mit den hierfür erforderlichen Bewilligungen ist von der MWST ausgenommen.

Als menschliche Organe gelten ganze Organe wie beispielsweise Leber, Niere, Herz, Lunge und Bauchspeicheldrüse. Nicht darunter fallen Körpergewebe (z.B. Hautgewebe) und Zellen (z.B. Knochenmark und Körperflüssigkeiten wie Sperma). Solche Lieferungen sind zum Normalsatz steuerbar.

13. Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen

Die Personenbeförderung ist grundsätzlich steuerbar. Gemäss Artikel 18 Ziffer 7 MWSTG ist die Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen (☞ Ziff. 1.2 Bst. f) mit eigens für diesen Zweck ausgerüsteten Beförderungsmitteln (☞ Ziff. 13.1) von der MWST ausgenommen.

13.1 Anforderungen an die Einrichtung der Beförderungsmittel

Das Beförderungsmittel muss eigens für diesen Zweck ausgerüstet sein und eingesetzt werden. Diese Voraussetzung erfüllen beispielsweise Ambulanzfahrzeuge, Helikopter der Rettungsflugwacht und Rettungsschlitzen.

Behindertentaxis und -busse gelten als eigens für diesen Zweck ausgerüstet, sobald sie für die Beförderung von Personen im Rollstuhl oder anderen körperlich behinderten Personen eingerichtet sind. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn das Beförderungsmittel mit festen HeckEinstiegs- oder Seiteneinstiegsmöglichkeiten für Rollstühle über eine Rollbahn (Schiene mit verstellbarer Spur), Heberampe, Gleitrampe oder Hebebühne ausgestattet ist. Zudem verfügt das Beförderungsmittel meistens über Befestigungsmöglichkeiten für Rollstühle, beispiels-

weise am Boden oder an anderen Einrichtungen (z.B. Zahnräder, Haltegurte, Polsterungen, Drehsitze).³⁸

Die MWST auf dem Bezug, dem Unterhalt und dem Betrieb solcher Beförderungsmittel darf nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.



Die Beförderungsmittel des öffentlichen Verkehrs (z.B. Züge, Busse, Trams oder Seilbahnen), die mit festen oder speziellen Einrichtungen zum Transport solcher Personen ausgerüstet sind, gelten nicht als eigens dafür ausgerüstet. Solche Beförderungsleistungen sind zum Normalsatz steuerbar. Dasselbe gilt auch für Privatfahrzeuge und Taxis.

13.2 Von der MWST ausgenommene Umsätze

Darunter fällt die Personenbeförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen sowie deren Hilfs- und Begleitpersonen mit eigens für diesen Zweck ausgerüsteten Beförderungsmitteln.

Entgelte für Leistungen der ersten Hilfe und der Mithilfe bei der Bergung von verletzten Personen sind ebenfalls von der MWST ausgenommen, sofern die pflegende Person eine Tätigkeit im Bereich der Heil- und Pflegeberufe (☞ Ziff. 2) ausübt (z.B. Arzt, Krankenschwester).³⁹

13.3 Steuerbare Leistungen

Darunter fällt die Personenbeförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen mit nicht eigens für diesen Zweck ausgerüsteten Beförderungsmitteln.

Leistungen im Zusammenhang mit dem Sichern von Unfallstellen sowie das reine Zurverfügungstellen von Rettungsmaterial ohne Pflegeleistung oder Mithilfe bei der Bergung sind zum Normalsatz steuerbar.

Ebenfalls zum Normalsatz steuerbar ist die Beförderung von verstorbenen Personen.

14. Patientenapotheke (Selbstdispensation)

14.1 Grundsatz

Im Rahmen einer Heilbehandlung verabreichte oder applizierte Medikamente (z.B. Spritzen, Tabletten) und medizinische Hilfsmittel (z.B. Verbandsmaterial, Schienen, Fixationsmaterial) sind wie die Hauptleistung (Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin) von der MWST ausgenommen.

³⁸ Praxispräzisierung

³⁹ Praxispräzisierung

Hingegen unterliegt die Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln in neuen beziehungsweise nicht angebrauchten Verpackungen an Patienten zur eigenen Anwendung als selbständige Lieferung von Gegenständen der MWST und ist vom Arzt / von der Ärztin bei gegebener Steuerpflicht zum massgebenden Steuersatz zu versteuern (☞ Merkblatt Medikamente).

Der steuerbare Umsatz kann aufgrund der genauen (☞ Ziff. 14.2.1) oder der annäherungsweise Ermittlung (☞ Ziff. 14.2.2) bestimmt werden.

14.2 Ermittlung des zu versteuernden Umsatzes aus der Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln

14.2.1 Genaue Ermittlung des steuerbaren Umsatzes

14.2.1.1 Erstellung der MWST-Abrechnungen anhand der Saldosteuersatzmethode

Die steuerbaren Umsätze aus der Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln sind aufgrund der Patientenrechnungen auf einem separaten Ertragskonto zu verbuchen und zum massgebenden Saldosteuersatz zu versteuern.

Für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist eine Bewilligung der ESTV erforderlich.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Saldosteuersätze.

14.2.1.2 Erstellung der MWST-Abrechnungen anhand der effektiven Methode

Die steuerbaren Umsätze aus der Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln sind aufgrund der Verkaufsjournale (Debitorenjournale oder Zahlungsverkehrsjournale) getrennt nach den anzuwendenden Steuersätzen (Normalsatz, reduzierter Satz) auf separate Ertragskonti zu verbuchen und zum massgebenden Steuersatz zu versteuern.

☞ Informationen zum Vorsteuerabzug unter Ziff. 14.3.

14.2.2 Annäherungsweise Ermittlung des steuerbaren Umsatzes

Steuerpflichtige Personen, die eine genaue Aufteilung zwischen den steuerbaren und den von der MWST ausgenommenen Umsätzen nicht vornehmen können oder wollen, haben die Möglichkeit, den steuerbaren Umsatz aus der Abgabe von Medikamenten und medizinischem Hilfsmaterial anhand der annäherungsweise Ermittlung wie folgt zu bestimmen:

14.2.2.1 Erstellung der MWST-Abrechnungen anhand der Saldosteuersatzmethode

5% der gesamten Umsätze aus den Medikamenten- und medizinischen Hilfsmittelverkäufen einer Arztpraxis werden dem von der MWST ausgenommenen Bereich zugeordnet und sind von der MWST ausgenommen (Deklaration im MWST-Abrechnungsformular unter Ziffer 010 und 043). Die restlichen 95% der Umsätze sind zu dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu versteuern.

Beispiel

<i>Umsätze aus Medikamenten und Hilfsmitteln (inklusive MWST)</i>	<i>Fr. 320'000</i>
<i>./. 5% direkt applizierte Medikamente / Hilfsmittel</i>	<i>Fr. 16'000</i>
<i>Zu versteuernder Umsatz</i>	<i>Fr. 304'000</i>
<i>MWST berechnet zum Saldosteuersatz von 0,6%⁴⁰</i>	<i>Fr. 1'824</i>

Bei der annäherungsweise Ermittlung des zu versteuernden Anteils des Umsatzes aus der Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln können sämtliche zum Normalsatz oder zum reduzierten Satz steuerbaren Umsätze auf demselben Ertragskonto verbucht werden.

Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode entfällt die Ermittlung der Vorsteuer, da die Saldosteuersätze die Gesamtheit der Vorsteuern pauschal berücksichtigen.

14.2.2.2 Erstellung der MWST-Abrechnungen anhand der effektiven Methode

Es ist eine Aufteilung der zu versteuernden Umsätze auf die zum reduzierten Satz steuerbaren Medikamente und die zum Normalsatz steuerbaren medizinischen Hilfsmittel oder anderen Gegenstände, die den Patienten beziehungsweise den Klienten zur eigenen Anwendung abgegeben werden, vorzunehmen. Die Aufteilung kann beispielsweise aufgrund der Verkaufsjournale (Debitorenjournale oder Zahlungsverkehrsjournale) oder durch entsprechende Erfassung in der Buchhaltung (Separate Ertragskonti) vorgenommen werden.

Die unter Ziff. 14.2.2.1 beschriebene annäherungsweise Ermittlung (5%-Abzug) kann angewandt werden, wobei dies eine Kürzung des Vorsteuerabzugs bedingt (☞ Ziff. 14.3).

Beispiel

	Umsatz (inkl. MWST)	MWST
- Medikamente		
Umsätze gemäss Ertragskonto (inkl. 2,4% MWST)	Fr. 300'000	
./. 5% direkt applizierte Medikamente	<u>Fr. 15'000</u>	
Steuerbarer Umsatz zum reduzierten Satz	<u>Fr. 285'000</u>	
Geschuldete MWST zum Steuersatz von 2,4%		Fr. 6'679.70
- Medizinische Hilfsmittel		
Umsätze gemäss Ertragskonto (inkl. 7,6% MWST)	Fr. 20'000	
./. 5% direkt applizierte Hilfsmittel	<u>Fr. 1'000</u>	
Steuerbarer Umsatz zum Normalsatz	<u>Fr. 19'000</u>	
Geschuldete MWST zum Steuersatz von 7,6%		<u>Fr. 1'342.00</u>
Total MWST		<u>Fr. 8'021.70</u>

14.2.3 Ermittlung des steuerbaren Umsatzes aufgrund des Einkaufs (gewogener Bruttogewinnzuschlag)

Anstelle der getrennten Verbuchung der zum reduzierten Satz steuerbaren Medikamente und der zum Normalsatz steuerbaren medizinischen Hilfsmittel, kann die Aufteilung in steuerbare und von der MWST ausgenommene Umsätze auch mit Hilfe des gewogenen Bruttogewinnzuschlags vorgenommen werden. Dazu bedarf es einer Bewilligung der ESTV, die mit dem Formular Nr. 763 beantragt werden kann (auf der Homepage der ESTV abrufbar).

Der gewogene Bruttogewinnzuschlag, der auf dem Verhältnis zwischen Bruttogewinn (inkl. MWST) und Einkaufspreis (exkl. MWST) basiert, berechnet sich auf der Grundlage von **drei** aufeinanderfolgenden, für die Tätigkeit repräsentativen **Monaten** eines Kalenderjahres. Es ist sowohl ein Bruttogewinnzuschlag für die zum reduzierten Satz als auch für die zum Normalsatz steuerbaren Gegenstände zu ermitteln.

Um die Umsätze einer Abrechnungsperiode ermitteln zu können, sind für die Einkäufe der zum reduzierten Satz und der zum Normalsatz steuerbaren Gegenstände getrennte Aufwandkonti zu führen. Es besteht auch die Möglichkeit, ein Einkaufsjournal der betreffenden Gegenstände, nach Steuersätzen aufgeteilt, zu führen.

Die Anwendung des Zuschlagssatzes auf dem Einkauf der Abrechnungsperiode führt zum kalkulierten Umsatz aus Medikamenten- und medizinischen Hilfsmittelverkäufen. Für die Ermittlung der Umsätze pro Steuersatz ist der pauschal ermittelte Abzug von 5% für direkt am Patienten applizierte Medikamente / Hilfsmittel zu berücksichtigen (☞ Ziff. 14.2.2).

Die steuerpflichtige Person ist – sofern sich die Struktur ihres Unternehmens nicht ändert – berechtigt, den von ihr ermittelten gewogenen Bruttogewinnzuschlag für die Dauer von **drei Jahren** anzuwenden. Nach Ablauf dieser Frist oder im Falle einer Änderung in der Struktur des Unternehmens (z.B. Verkaufssortiment, stark veränderte Margen), wird der Bruttogewinnzuschlag neu berechnet und der ESTV spätestens mit der ersten, unter Anwendung des neuen Zuschlagsatzes, erstellten MWST-Abrechnung mitgeteilt. Die entsprechenden Detailberechnungen werden geordnet aufbewahrt und auf Verlangen der ESTV zur Verfügung gestellt.



Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist eine Unterscheidung zwischen Gegenständen, die zum reduzierten Satz beziehungsweise zum Normalsatz steuerbar sind, nicht notwendig. Der Bruttogewinnzuschlag kann gesamthaft berechnet werden.

Beispiel

Einkaufsjournal der zum reduzierten Satz steuerbaren Gegenstände (Medikamente und andere für die orale Einnahme bestimmten Produkte gemäss Merkblatt Medikamente)					
1. Quartal 2008		Artikel	EP exkl. MWST	VP inkl. MWST	Bruttogewinn inkl. MWST
Datum	Name des Lieferanten				
05.01.2008	Verteil AG	Medikamente	2'250	3'540	1'290
.....
31.01.2008	Medica AG	Salben	1'015	1'570	555
.....
15.02.2008	Verteil AG	Medikamente	550	750	200
.....
31.03.2008	Dimedica SA	Medikamente	900	1'400	500
Total			26'560	40'790	14'230
Gewogener Bruttogewinnzuschlag ($14'230 \div 26'560 \times 100$)					53.58%

Der zu versteuernde Umsatz aus dem Verkauf von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln wird wie folgt ermittelt:

Verkauf von Medikamenten	Verkauf von medizinischen Hilfsmitteln
Medikamenteneinkauf (exkl. MWST) gemäss Buchhaltung + Gewogener Bruttogewinnzuschlag (inkl. MWST)	Hilfsmittelleinkauf (exkl. MWST) gemäss Buchhaltung + Gewogener Bruttogewinnzuschlag (inkl. MWST)
Kalkulierter Umsatz aus Medikamenten (Verkauf und direkt applizierte Medikamente)	Kalkulierter Umsatz aus Hilfsmitteln (Verkauf und direkt applizierte Hilfsmittel)
./ 5% direkt applizierte Medikamente	./ 5% direkt applizierte Hilfsmittel
Total steuerbarer Umsatz inklusive MWST zu 2,4%	Total steuerbarer Umsatz inklusive MWST zu 7,6%

☞ Informationen zur Ermittlung der Vorsteuer bei der Abrechnung nach der effektiven Methode unter Ziff. 14.3.

14.3

14.3.1

Vorsteuerabzug

Allgemeines

Können die Aufwendungen direkt einer steuerbaren Verwendung zugeteilt werden (z.B. an Patienten abgegebene Medikamente und medizinische Hilfsmittel), darf die Vorsteuer vollumfänglich abgezogen werden. Bei Aufwendungen, die direkt einem von der MWST ausgenommenen Umsatz zugeordnet werden können (z.B. Praxis- und Laboreinrichtungen, Einkauf von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln für die Verwendung im Rahmen einer Heilbehandlung), besteht hingegen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände (auch Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (steuerbare Tätigkeiten), als auch für andere Zwecke (z.B. zur Erzielung von der MWST ausgenommenen Umsätze oder für Tätigkeiten, die nicht der MWST unterliegen), liegt eine gemischte Verwendung vor (z.B. Medikamentenschrank) und der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen.

Für steuerpflichtige Personen, die nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen, sind die Ausführungen unter Ziff. 14.3 nicht von Bedeutung.

14.3.2

Vorsteuerabzug auf Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln

Wird bei der Abrechnung nach der effektiven Methode der steuerbare Umsatz annäherungsweise (☞ Ziff. 14.2.2.2 und 14.2.3) ermittelt, ist bezüglich der auf dem Einkauf von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln lastenden Vorsteuer eine Kürzung von 5% vorzunehmen.

Beispiel

Vorsteuern auf dem Einkauf von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln

*./ 5% direkt applizierte Medikamente / Hilfsmittel
abzugsberechtigte Vorsteuer*

Fr. 4'200

Fr. 210

Fr. 3'990

14.3.3 Teilweiser Vorsteuerabzug (gemischte Verwendung)

14.3.3.1 Allgemeiner Aufwand

Für gemischt genutzte Aufwendungen im Bereich des allgemeinen Aufwandes (z.B. Büromaterial, übriger Betriebsaufwand wie Telefon, Elektrizität, Wasser) ist die Aufteilung nach dem Verhältnis der Bruttogewinne aus den Umsätzen

- der Heilbehandlungen und
- des steuerbaren Verkaufs von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln vorzunehmen.

Eine Kürzung allein nach dem Umsatz wird der effektiven Verwendung zuwenig gerecht, da die Wertschöpfung aus dem Verkauf von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln wesentlich geringer ist als jene aus der Praxistätigkeit.

Der Bruttogewinn entspricht dem erzielten Umsatz abzüglich dem Waren- und Dienstleistungsaufwand und wird wie folgt ermittelt:

Verkauf von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln	Praxistätigkeit
Kalkulierter Umsatz aus Medikamenten und Hilfsmitteln (Verkauf und direkt applizierte Medikamente / Hilfsmittel)	Umsatz aus Heilbehandlungen
./. Umsatz aus direkt applizierten Medikamenten und Hilfsmitteln aufgrund der annäherungsweise (☞ Ziff. 14.2.2.2) oder der effektiven Ermittlung (☞ Ziff. 14.2.1.2)	./. Umsatz aus direkt applizierten Medikamenten und Hilfsmitteln aufgrund der annäherungsweise (☞ Ziff. 14.2.2.2) oder der effektiven Ermittlung (☞ Ziff. 14.2.1.2)
= Steuerbarer Umsatz aus dem Verkauf von Medikamenten und Hilfsmitteln	= Von der MWST ausgenommener Umsatz aus Heilbehandlungen
./. Einkauf der Medikamente und Hilfsmittel, ohne Einkauf der direkt applizierten Medikamente (☞ Ziff. 14.3.1 und 14.3.2)	./. Bezug von Laborleistungen von Dritten, Gutachten usw.
	./. andere direkt den von der MWST ausgenommenen Tätigkeiten zuordenbare Anschaffungen
Bruttogewinn	Bruttogewinn

Beispiel

	Umsatz Fr.	Bruttogewinn Fr.	%
von der MWST ausgenommene Umsätze	1'050'000	1'010'000	91
Steuerbare Umsätze (exkl. MWST)	<u>296'000</u>	<u>101'000</u>	<u>9</u>
Total	<u>1'346'000</u>	<u>1'111'000</u>	100

Vorsteuer auf den Aufwendungen des allgemeinen Aufwandes Fr. 1'850.00

./. Anteil für von der MWST ausgenommene Umsätze

(91% von Fr. 1'850)

Fr. 1'683.50

abzugsberechtigter Vorsteuer

Fr. 166.50

14.3.3.2 Investitionen, Miete und Unterhalt von Räumlichkeiten

Sowohl für den Eigentümer als auch für den Mieter – sofern dem steuerpflichtigen Arzt die Miete für die Praxis mit MWST fakturiert wird – ist die Schlüsselung aufgrund des Umsatzes oder des Bruttogewinnes je Ertragsart nicht zulässig, weil eine solche Schlüsselung nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führt und nur ein sehr geringer Anteil der Vorsteuer abzugsberechtigt ist.

In Bezug auf Ausgaben für Investitionen, Miete und Unterhalt von Räumlichkeiten hat die Aufteilung aufgrund eines nach betrieblich objektiven Kriterien ermittelten Schlüssels zu erfolgen. Dazu dient grundsätzlich die Fläche (Anzahl m²) des Medikamentenlagers (z.B. Gestelle, Schränke) im Verhältnis zur Nettofläche der Praxis (Praxis- und Laborräume exkl. Büro/Empfangsraum und Wartezimmer).

Mit dieser Vorgehensweise werden die gemischt genutzten Flächen des Büro- / Empfangsraums sowie des Wartezimmers im Verhältnis der Nettofläche der Praxis zur Nettofläche der Lagers zugeordnet.

15. Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen

15.1 Abnehmbare Prothesen

Als abnehmbare Prothese gilt ein Körper-Ersatz, der ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt werden kann.

Die Umsätze aus dem Verkauf, dem Bearbeiten und dem Kontrollieren (z.B. Funktionskontrolle) von abnehmbaren Prothesen, (Kiefer-)orthopädischen Apparaten und Orthesen, ob selbst hergestellt oder zugekauft, sind zum Normsatz oder zum bewilligten Saldosteuersatz zu versteuern. Solche Umsätze sind – sofern auch von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt werden – in der Buchhaltung auf einem separaten Ertragskonto zu verbuchen.

Auf dem Bezug der Prothesen beziehungsweise der für die Herstellung benötigten Materialien besteht der volle Anspruch auf Vorsteuerabzug. Die auf den Betriebsmitteln (z.B. Werkzeuge, Maschinen, Immobilien) lastende Vorsteuer kann vollumfänglich geltend gemacht werden, sofern sie nicht gemischt (d.h. sowohl für steuerbare als auch für von der MWST ausgenommene Zwecke) verwendet werden (§ Ziff. 15.2, 3^{ter} Absatz). Bei gemischter Verwendung ist die Vorsteuer anteilmässig zu kürzen (§ Ziff. 14.3).

15.2 Fest eingesetzte Prothesen wie Implantate oder festsitzender Zahnersatz

Als fest eingesetzte Prothese gilt ein Körper-Ersatz, der nur durch einen operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt werden kann (z.B. künstliches Hüftgelenk, Herzschrittmacher, Stiftzähne, Brücken und Kronen).

Die Umsätze aus im Rahmen einer Heilbehandlung eingesetzten Implantaten und anderen mit dem Körper verbundenen Prothesen sind in der Buchhaltung ebenfalls auf einem separaten Ertragskonto zu verbuchen. Diese Umsätze sind

von der MWST ausgenommen. Dasselbe gilt für medizinische Vorbereitungs- handlungen, die an Patienten für das Einpassen von orthopädischen oder kiefer- orthopädischen Apparaten (z.B. Abdrücke vornehmen, Zahnprothesen einpas- sen, Einsetzen von kieferorthopädischen Apparaten [Zahnspangen] und späteres Nachziehen der Bänder) erbracht werden.⁴¹

Die auf dem Bezug der Implantate und anderen mit dem Körper verbundenen Prothesen und den für ihre Herstellung verwendeten Materialien lastende MWST darf nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Die auf den gemischt verwendeten Betriebsmitteln lastende Vorsteuer ist anteils- mässig zu kürzen (§ Ziff. 14.3).

15.3 Ermittlung der abzugsberechtigten Vorsteuer

Für steuerpflichtige Personen, die nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen, sind die nachfolgenden Ausführungen nicht von Bedeutung.

Gemäss den Ausführungen unter Ziff. 15.1 und 15.2 kann auf den Aufwendun- gen (Materialien) der nicht fest eingesetzten Prothesen – da die daraus erzielten Umsätze steuerbar sind – der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, während auf den Aufwendungen (Materialien) der im Rahmen einer Heilbe- handlung eingesetzten Implantate und anderen mit dem Körper verbundenen Prothesen kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Beim Einkauf der Materialien ist die zukünftige Verwendung oftmals noch nicht bestimmt und eine direkte Zuordnung daher nicht immer möglich. Aus diesem Grund besteht die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen der nicht fest eingesetzten Prothesen annäherungsweise wie folgt zu ermitteln:

- Die Materialien für die Herstellung oder Reparatur von Prothesen aller Art sind auf einem separaten Aufwandkonto zu verbuchen;
- Die Umsätze aus Lieferungen von nicht fest eingesetzten Prothesen sowie von fest eingesetzten Prothesen (z.B. Implantate, festsitzender Zahnersatz) sind je auf separate Ertragskonti zu verbuchen.

Im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung kann die Vorsteuer auf den Mate- rialien im Verhältnis der steuerbaren Prothesenumsätze zum gesamten Prothese- numsatz geltend gemacht werden.

Das gleiche Vorgehen kann auch bei den für die Herstellung der Prothesen ge- mischt eingesetzten **Betriebsmitteln** (z.B. Werkzeuge, Maschinen) angewandt werden.

☞ Näheres dazu in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

16. Gutachten und Gerichtsmedizin⁴²

16.1 Von der MWST ausgenommene beziehungsweise nicht der MWST unterliegende Umsätze

- a. Gutachten und andere Untersuchungen, die öffentlich-rechtliche Spitäler und Institute der Rechtsmedizin im Auftrag der öffentlichen Hand (z.B. Polizei, Gerichte, SUVA, IV) erstellen, sofern die öffentliche Hand das Gutachten im eigenen Namen und für eigene Rechnung in Auftrag gibt.
- b. Die gerichtsmedizinischen Gutachten.
- c. Das Verfassen von medizinischen Berichten oder medizinischen Gutachten durch Ärzte und Zahnärzte zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- d. Die durch Gerichtsmediziner erbrachten Leistungen wie beispielsweise Obduktionen, Sezierungen, Legalinspektionen.

16.2 Steuerbare Leistungen

- a. Gutachten und andere Untersuchungen, die öffentlich-rechtliche Spitäler und Kliniken für Rechnung privater Institutionen erstellen (z.B. Krankenkassen, Versicherungen), ausser sie dienen zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- b. Durch private Kliniken und Spitäler sowie von Belegärzten oder von anderen in einem Spital tätigen Ärzten im eigenen Namen erstellte Gutachten, ausser sie dienen zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- c. Die Einbalsamierung.

17. Diverses

17.1 Gesundheitsvorsorge

Dient eine Tätigkeit hauptsächlich der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen und erfolgt sie nicht im Rahmen einer Heilbehandlung, liegt eine zum Normalsatz steuerbare Leistung vor. Dies gilt beispielsweise für Beratungsleistungen in einem Gesundheitszentrum oder für psychologische Beratungen.

☞ In Bezug auf Impfungen zur Vorbeugung von Krankheiten siehe Ziff. 2.1.1 Buchstabe e.

17.2 Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Angestelltenverhältnis

Das Arbeitsvertragsverhältnis bewirkt, dass Entgelte für von Angestellten ausgeführte Heilbehandlungen zum Umsatz des Arbeitgebers zählen. Diese Umsätze sind beim Arbeitgeber von der MWST ausgenommen, sofern es sich um Heilbehandlungen (☞ Ziff. 1.3) handelt und sofern der Arbeitgeber aus mehrwertsteuerlicher Sicht selbst als Leistungserbringer von Heilbehandlungen (☞ Ziff. 2) gilt (☞ Ziff. 5).

Sofern der Arbeitgeber aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht als Leistungserbringer von Heilbehandlungen (☞ Ziff. 2) gilt, muss die Rechnung den Namen und die Berufsbezeichnung der Person enthalten, die die Leistung im Bereich der Heilbehandlung erbringt, damit ein von der MWST ausgenommener Umsatz vorliegt.⁴³

Beispiel

Frau Winiger ist bei der Apotheke Natura als Naturheilpraktikerin (☞ Ziff. 2.8) angestellt und erbringt in dieser Eigenschaft Heilbehandlungen in einem Nebengebäude der Apotheke. In der an den Patienten ausgestellten Rechnung wird die Apotheke Natura als Leistungserbringerin mit folgendem Text aufgeführt: „Erbrachte Heilbehandlungen durch Frau Winiger, Naturheilpraktikerin“. Die Heilbehandlung ist von der MWST ausgenommen.

17.3 Schulen des Gesundheitswesens

Praktikumsentschädigungen, die Schulen des Gesundheitswesens oder andere Ausbildungsstätten von einem Spital, von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen usw. erhalten, sind von der MWST ausgenommen.

☞ In Bezug auf das Zurverfügungstellen von Personal sind zudem die Ausführungen in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen zu beachten.

17.4 Abgabe von Spritzen, Methadon, Heroin usw.

Die Abgabe von ärztlich verschriebenem Methadon (einschliesslich Spritzen) durch Ärzte oder Apotheken ist zum reduzierten Satz, die Abgabe von Heroin jedoch zum Normalsatz steuerbar. Zusätzliche Entschädigungen von Dritten (z.B. Kanton) für die Abgabe sind Teil des Entgelts und zum massgebenden Steuersatz steuerbar.

Werden Spritzen nicht im Zusammenhang mit Methadon abgegeben, ist das entsprechende Entgelt sowie die Entschädigung von Dritten zum Normalsatz steuerbar.

- ☞ Zusätzliche Informationen in Bezug auf die Abgabe durch Gassenzimmer, Sozialämter usw. in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen.

17.5 Sanitätsdienste bei Anlässen (Sanitätswache)

Die Aufgabe des Sanitätsdienstes bei einem Anlass besteht darin, **vor Ort** erste Hilfe zu leisten. Dafür erhält der Sanitätsdienst eine Pikettentschädigung. Diese ist steuerlich gleich zu behandeln wie das Entgelt für die Leistungen, die der Sanitätsdienst vor Ort in kleineren Notfällen erbringt. Die Entschädigung für den Bereitschaftsdienst vor Ort ist deshalb von der MWST ausgenommen.

Die Entschädigung für den Bereitschaftsdienst **auf Abruf** (z.B. Pikett zu Hause oder am Arbeitsort) ist hingegen zum Normalsatz steuerbar, da hier in erster Linie die Bereitschaft abgegolten wird. Die Einsätze für Heilbehandlungen werden in der Regel separat entschädigt und sind von der MWST ausgenommen.

17.6 Sanitätsrekruten

Die im Rahmen der Ausbildung von Sanitätsrekruten durch das Eidgenössische Departement für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport (VBS) ausgerichteten Entschädigungen sind von der MWST ausgenommen.

17.7 Qualitätskontrollen

Qualitätskontrollen im Bereich der Humanmedizin durch externe Berater sind zum Normalsatz steuerbar. Es handelt sich dabei nicht um Heilbehandlungen, sondern um Beratungsleistungen, selbst wenn sie zur Erhaltung einer guten Heilbehandlungsqualität beitragen. Dasselbe gilt für Qualitätskontrollen von medizinischen Analysen.⁴⁴

17.8 Steuerbare Leistungen von einem Institut an ein anderes (Auslagerung)

Leistungen im Bereich Wäscherei, Einkauf, Mahlzeitenlieferung usw., die ein Institut (z.B. ein Spital) an ein anderes Institut erbringt, sind zum massgebenden Steuersatz steuerbar.

- ☞ Informationen zu Laborleistungen unter Ziff. 10.

Handelt es sich um Leistungen, die eine öffentlich-rechtliche Anstalt an eine andere öffentlich-rechtliche Anstalt erbringt, kommen die Regelungen für Leistungen unter Gemeinwesen zur Anwendung (☞ Broschüre Gemeinwesen).

17.9 Weiterfakturierung von Heilbehandlungen

Sofern eine Einrichtung oder Organisation, die selbst nicht als ambulantes Behandlungszentrum beziehungsweise Zentrum für ärztliche Heilbehandlung oder

als Spital gilt (☞ Ziff. 5, 7 und 8),⁴⁵ Heilbehandlungen anbietet und in Rechnung stellt, diese jedoch nicht selbst erbringt, gilt Folgendes:

Die von einer solchen Einrichtung oder Organisation weiterfakturierten Leistungen gelten als von der MWST ausgenommene Heilbehandlungen, sofern folgenden Bedingungen gemeinsam erfüllt sind:

- Es liegt eine Heilbehandlung (☞ Ziff. 1.3) vor;
- Die Heilbehandlung wird durch einen Angehörigen eines Heil- oder Pflegeberufes (☞ Ziff. 1.5 und Ziff. 2) oder durch eine Einrichtung oder Organisation gemäss Ziff. 4 - 10 erbracht;
- Die Heilbehandlung wird dem Kunden separat und zum gleichen Preis in Rechnung gestellt;
- Eine Kopie der Rechnung des Leistungserbringers ist am Doppel der Patientenrechnung anzuheften.

Weitere Leistungen der Einrichtung oder Organisation sind zum massgebenden Steuersatz steuerbar. Dazu gehören beispielsweise Zuschläge für administrative Umtriebe, gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen.

Durch den Leistungserbringer der Einrichtung oder Organisation gewährte Rabatte, Umsatzboni usw. gelten ebenfalls als solche Zuschläge und sind zum Normalsatz steuerbar.

Anhang:**Wortlaut des Artikels 7 Absatz 2 KLV⁴⁶**

Leistungen im Sinne von Absatz 1 sind:

- a. Massnahmen der Abklärung und der Beratung:
 1. Abklärung des Pflegebedarfs und des Umfeldes des Patienten oder der Patientin und Planung der notwendigen Massnahmen zusammen mit dem Arzt oder der Ärztin und dem Patienten oder der Patientin,
 2. Beratung des Patienten oder der Patientin sowie gegebenenfalls der nichtberuflich an der Krankenpflege Mitwirkenden bei der Durchführung der Krankenpflege, insbesondere im Umgang mit Krankheitssymptomen, bei der Einnahme von Medikamenten oder beim Gebrauch medizinischer Geräte, und Vornahme der notwendigen Kontrollen;

- b. Massnahmen der Untersuchung und der Behandlung:
 1. Messung der Vitalzeichen (Puls, Blutdruck, Temperatur, Atem, Gewicht),
 2. einfache Bestimmung des Zuckers in Blut und Urin,
 3. Entnahme von Untersuchungsmaterial zu Laborzwecken,
 4. Massnahmen zur Atemtherapie (wie O²-Verabreichung, Inhalation, einfache Atemübungen, Absaugen),
 5. Einführen von Sonden oder Kathetern und die damit verbundenen pflegerischen Massnahmen,
 6. Massnahmen bei Häm- oder Peritonealdialyse,
 7. Verabreichung von Medikamenten, insbesondere durch Injektion oder Infusion,
 8. enterale oder parenterale Verabreichung von Nährlösungen,
 9. Massnahmen zur Überwachung von Infusionen, Transfusionen und Geräten, die der Behandlung oder der Kontrolle und Erhaltung von vitalen Funktionen dienen,
 10. Spülen, Reinigen und Versorgen von Wunden (inkl. Dekubitus- und Ulcus-cruris-Pflege) und von Körperhöhlen (inkl. Stoma- und Tracheostomiepflege) sowie Fusspflege bei Diabetikern,
 11. pflegerische Massnahmen bei Störungen der Blasen- oder Darmentleerung, inklusive Rehabilitationsgymnastik bei Inkontinenz,
 12. Hilfe bei Medizinal-Teil- oder -Vollbädern; Anwendung von Wickeln, Packungen und Fangopackungen,
 13. pflegerische Massnahmen zur Umsetzung der ärztlichen Therapie im Alltag, wie Einüben von Bewältigungsstrategien und Anleitung im Umgang mit Aggression, Angst, Wahnvorstellungen,
 14. Unterstützung für psychisch kranke Personen in Krisensituationen, insbesondere zur Vermeidung von akuter Selbst- oder Fremdgefährdung;

- c. Massnahmen der Grundpflege:
1. Allgemeine Grundpflege bei Patienten oder Patientinnen, welche die Tätigkeiten nicht selber ausführen können, wie Beine einbinden, Kompressionsstrümpfe anlegen; Betten, Lagern; Bewegungsübungen, Mobilisieren; Dekubitusprophylaxe, Massnahmen zur Verhütung oder Behebung von behandlungsbedingten Schädigungen der Haut; Hilfe bei der Mund- und Körperpflege, beim An- und Auskleiden, beim Essen und Trinken,
 2. Massnahmen zur Überwachung und Unterstützung psychisch kranker Personen in der grundlegenden Alltagsbewältigung, wie: Erarbeitung und Einübung einer angepassten Tagesstruktur, zielgerichtetes Training zur Gestaltung und Förderung sozialer Kontakte, Unterstützung beim Einsatz von Orientierungshilfen und Sicherheitsmassnahmen.

Wortlaut des Artikels 7 Absatz 2bis KLV⁴⁷

Die Abklärung, ob Massnahmen nach Buchstabe b Ziffern 13 und 14 und Buchstabe c Ziffer 2 durchgeführt werden sollen, muss von einer Pflegefachfrau oder einem Pflegefachmann vorgenommen werden, die oder der eine zweijährige praktische Tätigkeit in der Fachrichtung Psychiatrie nachweisen kann.