

MWST-Branchen-Info 21

Gesundheitswesen



Vorbemerkungen

Begriffe, die eine weibliche und eine männliche Form aufweisen können, werden in dieser Publikation nicht unterschieden, sondern in der einen oder anderen Form verwendet. Sie sind als gleichwertig zu betrachten. Für die Berufsbezeichnungen dieser Branche sieht das MWSTG bereits eine weibliche und eine männliche Form vor. Diese werden hier so verwendet.

Abkürzungen

Abs.	Absatz
AMBV	Verordnung vom 17. Oktober 2001 über die Bewilligungen im Arzneimittelbereich (SR 812.212.1)
Art.	Artikel
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
HMG	Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 über Arzneimittel und Medizinprodukte (SR 812.21)
IV	Invalidenversicherung
KLV	Verordnung des Eidgenössischen Departements des Innern (EDI) vom 29. September 1995 über Leistungen in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung (SR 832.112.31)
LMG	Bundesgesetz vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (Lebensmittelgesetz; SR 817.0)
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SSS	Saldosteuersatz, Saldosteuersätze
SUVA	Schweizerische Unfallversicherungsanstalt
TAMV	Verordnung vom 18. August 2004 über die Tierarzneimittel (SR 812.212.27)
Ziff.	Ziffer

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

Die vorliegende MWST-Branchen-Info basiert auf dem per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG und der dazu erlassenen MWSTV und ist ab diesem Zeitpunkt gültig. Mündliche und schriftliche Auskünfte, die unter dem alten MWSTG vom 2. September 1999 erteilt wurden und mit dem Inhalt der vorliegenden Information nicht übereinstimmen, gelten nicht für geschäftliche Vorgänge, die ab Inkrafttreten des neuen MWSTG vom 12. Juni 2009 erfolgen. Demgegenüber sind die seinerzeit gestützt auf das alte MWSTG erteilten Auskünfte und veröffentlichten Publikationen nach wie vor gültig für Sachverhalte, welche sich in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 zugetragen haben.

Die vorliegende MWST-Branchen-Info gibt Auskunft über die anwendbare Praxis in der besagten Branche.

Für alle übrigen Informationen (wie z.B. Steuerpflicht, Entgelt, Vorsteuerabzug) konsultieren Sie bitte die entsprechenden MWST-Infos.

Die Informationen in dieser MWST-Branchen-Info verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der ausführenden MWSTV. Diese Publikation soll den steuerpflichtigen Personen (und ihren Vertretern) helfen, ihre mit der MWST zusammenhängenden Rechte und Pflichten wahrzunehmen.

Gültige Steuersätze bis 31.12.2010:

Normalsatz 7,6 %; reduzierter Satz 2,4 %; Sondersatz 3,6 %.

Gültige Steuersätze ab 01.01.2011:

Normalsatz 8,0 %; reduzierter Satz 2,5 %; Sondersatz 3,8 %.

Inhaltsverzeichnis

1	Allgemeines	9
1.1	Steuerbare Leistungen.	9
1.2	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	9
1.3	Begriff der Heilbehandlung (Art. 34 Abs. 1 MWSTV)	10
1.3.1	Den Heilbehandlungen gleichgestellt sind (Art. 34 Abs. 2 MWSTV):	10
1.3.2	Nicht als Heilbehandlungen gelten namentlich (Art. 34 Abs. 3 MWSTV):	11
1.4	Voraussetzung für die Anerkennung als Erbringer einer Heilbehandlung (Art. 35 MWSTV).	11
1.5	Begriff der Gemeinnützigkeit (Art. 3 Bst. j MWSTG)	12
1.6	Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen (Art. 22 MWSTG)	13
1.7	Vorsteuerabzug.	13
2	Angehörige von Heil- und Pflegeberufen	14
2.1	Ärzte und Ärztinnen	14
2.1.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	14
2.1.2	Steuerbare Leistungen.	15
2.1.3	Patientenapotheke (Selbstdispensation).	16
2.2	Zahnärzte und Zahnärztinnen	18
2.2.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	19
2.2.2	Steuerbare Leistungen.	19
2.3	Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen	20
2.3.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	20
2.3.2	Steuerbare Leistungen.	20
2.4	Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen	21
2.4.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	21
2.4.2	Steuerbare Leistungen.	22
2.5	Chiropraktoren und Chiropraktorinnen	22
2.5.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	22
2.5.2	Steuerbare Leistungen.	22
2.6	Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen	23
2.6.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	23
2.6.2	Steuerbare Leistungen.	23
2.7	Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen	24
2.7.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	24
2.7.2	Steuerbare Leistung	24
2.8	Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen.	24
2.8.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	25
2.8.2	Steuerbare Leistungen.	25

2.9	Hebammen und Entbindungspfleger	26
2.9.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	26
2.9.2	Steuerbare Leistungen.	26
2.10	Pflegefachmänner und Pflegefachfrauen	26
2.10.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	26
2.10.2	Steuerbare Leistungen.	27
2.11	Medizinische Masseure und Masseurinnen	27
2.11.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	28
2.11.2	Steuerbare Leistungen.	28
2.12	Logopäden und Logopädinnen	28
2.12.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	28
2.12.2	Steuerbare Leistungen.	28
2.13	Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen	29
2.13.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	29
2.13.2	Steuerbare Leistungen.	29
2.14	Podologen und Podologinnen (Fusspfleger und Fusspflegerinnen)	30
2.14.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	30
2.14.2	Steuerbare Leistungen.	30
2.15	Dentalthygieniker und Dentalthygienikerinnen.	31
2.15.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	31
2.15.2	Steuerbare Leistungen.	31
3	Sonstige Berufskategorien.	31
4	Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex).	32
4.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	32
4.2	Steuerbare Leistungen.	33
4.3	Unterakkordantenverhältnis	33
5	Ambulante Behandlungszentren	34
5.1	Begriff und Voraussetzungen.	34
5.2	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	35
5.3	Steuerbare Leistungen.	35
6	Alters-, Wohn- und Pflegeheime	36
6.1	Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen	36
6.2	Beherbergungs- und Betreuungsleistungen	36
6.3	Verpflegungsleistungen.	37
6.4	Pflegeleistungen	38
6.5	Heilbehandlungen.	38

7	Zentren für ärztliche Heilbehandlung	39
7.1	Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen	39
7.2	Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen	40
7.3	Pflegeleistungen und Heilbehandlungen	41
8	Spitäler	42
8.1	Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen	42
8.2	Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen	42
8.3	Pflegeleistungen, Heilbehandlungen und andere von der Steuer ausgenommene Leistungen.	43
8.4	Steuerbare Leistungen.	45
9	Diagnostikzentren.	45
9.1	Röntgeninstitute	45
9.2	Medizinische Labors	46
10	Dienstleistungen von Gemeinschaften (Praxisgemeinschaften)	46
10.1	Begriff und Voraussetzungen.	46
10.2	Leistungen von Gemeinschaften	48
10.2.1	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	48
10.2.2	Steuerbare Leistungen.	48
10.2.3	Steuerpflicht	48
10.2.4	Leistungen der Gesellschafter an die Gemeinschaft	49
10.3	Leistungen der Gesellschafter an andere Gesellschafter	49
11	Lieferung von Blut und von menschlichen Organen	50
11.1	Lieferung von Blut.	50
11.2	Lieferung von menschlichen Organen	50
12	Beförderung von kranken, verletzten oder behinderten Personen.	50
12.1	Anforderungen an die Einrichtung der Transportmittel.	51
12.2	Von der Steuer ausgenommene Leistungen	51
12.3	Steuerbare Leistungen.	51
13	Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen	52
13.1	Abnehmbare Prothesen.	52
13.2	Fest eingesetzte Prothesen wie Implantate oder festsitzender Zahnersatz	52
13.3	Ermittlung der anrechenbaren Vorsteuer	53

14	Gutachten und Gerichtsmedizin	54
14.1	Von der Steuer ausgenommene oder nicht der Steuer unterliegende Leistungen	54
14.2	Steuerbare Leistungen.	54
15	Diverses	55
15.1	Gesundheitsvorsorge	55
15.2	Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Angestelltenverhältnis	55
15.3	Schulen des Gesundheitswesens	56
15.4	Abgabe von Spritzen, Methadon, Heroin usw.	56
15.5	Sanitätsdienste bei Anlässen (Sanitätswache).	56
15.6	Sanitätsrekruten	57
15.7	Qualitätskontrollen	57
15.8	Steuerbare Leistungen eines Instituts an ein anderes (Auslagerung)	57
15.9	Weiterfakturierung von Heilbehandlungen	57
16	Medikamente	58
16.1	Steuersatz.	58
16.2	Begriffe.	58
16.2.1	Verwendungsfertige Arzneimittel, Vormischungen und entsprechende Produkte (Art. 49 Bst. a MWSTV)	59
16.2.2	Verwendungsfertige Arzneimittel, die keiner Zulassung bedürfen (Art. 49 Bst. b MWSTV) oder eine befristete Bewilligung erhalten haben (Art. 49 Bst. c MWSTV)	59
16.2.3	Nicht zugelassene verwendungsfertige Arzneimittel (Art. 49 Bst. d MWSTV)	60
16.3	Andere zum reduzierten Satz besteuerte Produkte.	60
16.4	Zum Normalsatz steuerbare Produkte	60
16.5	Handel mit Medikamenten	61
16.6	Leistungskombinationen	61

Anhang

I.	Wortlaut des Artikels 7 Absatz 2 KLV	62
II.	Wortlaut des Artikels 7 Absatz 2 ^{bis} KLV.	63

1

Allgemeines

1.1

Steuerbare Leistungen

Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

1.2

Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Von der Steuer ausgenommen sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 MWSTG (nicht abschliessende Aufzählung):

- a. Die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Leistungen, 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. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG).
- b. Von Ärzten und Ärztinnen, Zahnärzten und Zahnärztinnen, Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen, Chiropraktoren und Chiropraktorinnen, Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen, Naturärzten und Naturärztinnen, Entbindungspflegern und Hebammen, Pflegefachmännern und Pflegefachfrauen 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. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG).
- c. Von Krankenpflegepersonen, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) oder in Heimen erbrachte Pflegeleistungen, sofern sie ärztlich verordnet sind (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG).
- d. Die Lieferung von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie von menschlichem Vollblut durch Inhaber einer hierzu erforderlichen Bewilligung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG).

- e. Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG aufgeführten Berufe sind, soweit diese Dienstleistungen anteilmässig zu Selbstkosten an die Mitglieder für die unmittelbare Ausübung ihrer Tätigkeiten erbracht werden (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG);
- f. die Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderungen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 7 MWSTG);
- g. Leistungen, die von Einrichtungen der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erzielt werden, Leistungen von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG);
- h. mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen durch dafür eingerichtete Institutionen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG).

1.3 Begriff der Heilbehandlung (Art. 34 Abs. 1 MWSTV)

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.

1.3.1 Den Heilbehandlungen gleichgestellt sind (Art. 34 Abs. 2 MWSTV):

- 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. Lieferungen und Dienstleistungen eines Arztes, einer Ärztin, eines Zahnarztes oder einer Zahnärztin für die Erstellung eines medizinischen Berichts oder Gutachtens zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche.

1.3.2

Nicht als Heilbehandlungen gelten namentlich (Art. 34 Abs. 3 MWSTV):

- 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 ist;
- b. Zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommene Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen, ausser in Fällen nach (~~☞~~ Ziffer 1.3.1 Bst. c);
- 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, auch wenn diese im Rahmen einer Heilbehandlung erfolgt; als Prothese gilt ein Körperersatz, der ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden kann;
- e. Massnahmen der Grundpflege; diese gelten als Pflegeleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 4 MWSTG.

1.4

Voraussetzung für die Anerkennung als Erbringer einer Heilbehandlung (Art. 35 MWSTV)

Ein Leistungserbringer verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG, wenn er oder sie

- a. im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist; oder
- b. zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist.

Als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 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. Entbindungspfleger und Hebammen;
- j. Pflegefachmänner und Pflegefachfrauen;
- k. medizinische Masseur und Masseurinnen;
- l. Logopäden und Logopädinnen;
- m. Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen;
- n. Podologen und Podologinnen.

Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen gelten ebenfalls als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG.

1.5 **Begriff der Gemeinnützigkeit (Art. 3 Bst. j MWSTG)**

Als gemeinnützig gilt eine Organisation, die die Voraussetzungen von Artikel 56 Buchstabe g DBG nachstehend erfüllt:

Von der Steuerpflicht befreit sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. 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.

Siehe hierzu auch das Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben.

Aus praktischen Gründen reicht eine Bestätigung aus, dass die Einrichtung infolge Gemeinnützigkeit von der direkten Bundessteuer befreit ist.

Im Übrigen sind von der öffentlichen Hand (Kantone, Gemeinden, Gemeindeverbund) betriebene Einrichtungen wie Spitäler, Alters-, Wohn- und Pflegeheime, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) ohne weiteres als gemeinnützige Organisationen anerkannt.

1.6 Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen (Art. 22 MWSTG)

Die steuerpflichtige Person kann durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern (Option), mit Ausnahme der Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 18, 19 und 23 MWSTG sowie für Leistungen nach Ziffern 20 und 21 dieser Bestimmung, wenn der Gegenstand vom Empfänger oder von der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird.

☞ Weitere Informationen entnehmen Sie Artikel 39 MWSTV sowie der MWST-Info Steuerobjekt.

1.7 Vorsteuerabzug

Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Ist eine Leistung von der Steuer ausgenommen und hat die steuerpflichtige Person nicht für deren Versteuerung optiert (☞ Ziff. 1.6), besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung solcher Leistungen verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG), kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

☞ Für weitere Informationen siehe MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen.

2

2.1 Angehörige von Heil- und Pflegeberufen Ärzte und Ärztinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Ärzte und Ärztinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Arzt oder Ärztin (eidgenössisches Diplom oder von der zuständigen Stelle des Bundes als gleichwertig anerkannter Fähigkeitsausweis) oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.1.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Das Untersuchen eines Patienten, das Stellen einer Diagnose und die ärztliche Nah- oder Fernheilbehandlung. Darunter fallen auch vorsorgliche Untersuchungen (check-ups), Leistungen im Bereich der Psychiatrie sowie Zweituntersuchungen (second opinions).
- b. Besondere Leistungen bei Mutterschaft, wie Kontrolluntersuchungen, Geburtsvorbereitung oder Stillberatung.
- c. Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die mit künstlicher Befruchtung, Empfängnisverhütung oder Schwangerschaftsabbruch im Zusammenhang stehen.
- d. Medizinische Berichte oder Gutachten zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (~~☞~~ sonstige Gutachten unter Ziff. 2.1.2 Bst. a und Ziff. 14).

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

- Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10);
- Bundesgesetz vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20);
- Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40);
- Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10);
- Bundesgesetz vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung (UVG; SR 832.20);

- Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über die Militärversicherung (MVG; SR 833.1);
 - Bundesgesetz vom 25. September 1952 über den Erwerbersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft (EOG; SR 834.1);
 - Bundesgesetz vom 20. Juni 1952 über die Familienzulagen in der Landwirtschaft (FLG; SR 836.1);
 - Bundesgesetz vom 25. Juni 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 fest 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 orthopädischen Apparaten (☞ Ziff. 13).
- 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 von der Ärztin selbst erbracht werden.

2.1.2

Steuerbare Leistungen

- a. Zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommene Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen, mit Ausnahme von medizinischen Gutachten zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche gemäss Ziffer 2.1.1 Buchstabe d, (beispielsweise Gutachten über den Gesundheitszustand einer Person, das von einer Pensionskasse, einer Lebensversicherung oder einem Arbeitgeber verlangt wird, oder Seh- und andere Tests für den Erhalt von Lernfahrausweisen).

Zeugnisse, die im Rahmen einer Heilbehandlung in Bezug auf die Arbeitsunfähigkeit usw. für eine Versicherung oder einen Arbeitgeber ausgestellt werden, 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. 13), selbst wenn die Abgabe im Rahmen einer Heilbehandlung erfolgt. Dazu gehört auch das Bearbeiten (z.B. Einpassen) und Prüfen (z.B. Funktionskontrolle) der Prothesen und orthopädischen Apparate. Als abnehmbare Prothese gilt ein Körperersatz, der ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden kann (z.B. Beinprothese).
- 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 von der Ärztin selbst, sondern seinem/ihrem Personal (z.B. Laserbehandlung durch eine Pflegefachfrau oder einen Pflegefachmann erbracht werden).
- e. Die durch Call-Center im medizinischen Bereich erbrachten Leistungen.

2.1.3 Patientenapotheke (Selbstdispensation)

Wie unter Ziffer 2.1.1 und 2.1.2 präzisiert, sind im Rahmen einer Heilbehandlung verabreichte oder applizierte Medikamente und medizinische Hilfsmittel von der Steuer ausgenommen, wohingegen die Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln in neuen (nicht angebrachten) Verpackungen an Patienten zur eigenen Anwendung steuerbar sind.

Ist eine genaue Aufteilung zwischen den steuerbaren und den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen nicht erwünscht oder nicht möglich, kann der steuerbare Umsatz auf der Grundlage des Einkaufs (gewogener Bruttogewinnzuschlag, diesbezüglich \rightarrow MWST-Branchen-Info Detailhandel [der nach dem gewogenen Bruttogewinnzuschlag laut dieser MWST-Branchen-Info berechnete Umsatz wird für direkt am Patienten applizierte Medikamente / medizinische Hilfsmittel mit einem pauschalen Abzug von 5 % reduziert]) oder anhand der annäherungsweise Ermittlung wie folgt bestimmt werden:

5 % des gesamten Umsatzes aus den Verkäufen von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln werden dem von der Steuer ausgenommenen Bereich zugeordnet und müssen nicht versteuert werden. Die restlichen **95 %** des Umsatzes sind zu versteuern:

- **zum von der ESTV bewilligten SSS.**

In diesem Fall können alle zum Normalsatz oder zum reduzierten Satz steuerbaren Umsätze aus diesen Verkäufen auf demselben Ertragskonto verbucht werden.

Beispiel

*Umsätze aus Medikamenten und
medizinischen Hilfsmitteln*

(inkl. MWST) CHF 320'000.00

*./. 5 % direkt applizierte
Medikamente/Hilfsmittel* CHF 16'000.00

Zu versteuernder Umsatz CHF **304'000.00**

**MWST berechnet zum
SSS von 0,6 %** CHF **1'824.00**

oder

- **zum massgebenden Steuersatz.**

In diesem Fall ist eine Aufteilung der zu versteuernden Umsätze auf *zum reduzierten Satz steuerbare Medikamente* und auf *zum Normalsatz steuerbare medizinische Hilfsmittel oder andere Gegenstände* vorzunehmen. Diese Aufteilung kann beispielsweise aufgrund der Verkaufsjournale (Debitorenjournale oder Zahlungsverkehrsjournale) oder durch entsprechende Erfassung in der Buchhaltung (separate Ertragskonti) vorgenommen werden.

Beispiel	Umsatz (inkl. MWST)	MWST
Medikamente		
Umsätze gemäss Ertragskonto (inkl. 2,4 % MWST)	CHF 300'000.00	
./. 5 % direkt applizierte Medikamente	CHF 15'000.00	
Zum reduzierten Satz steuerbarer Umsatz	CHF 285'000.00	
Geschuldete MWST zum Steuersatz von 2,4 %		CHF 6'679.70
Medizinische Hilfsmittel		
Umsätze gemäss Ertragskonto (inkl. 7,6 % MWST)	CHF 20'000.00	
./. 5 % direkt applizierte Hilfsmittel	CHF 1'000.00	
Zum Normalsatz steuerbarer Umsatz	CHF 19'000.00	
Geschuldete MWST zum Steuersatz von 7,6 %		CHF 1'342.00
Total geschuldete MWST (vor Vorsteuerabzug)		CHF 8'021.70

In diesem Fall ist die Vorsteuer im Verhältnis zur Verwendung zu korrigieren (☞ Ziff. 1.7).

2.2 Zahnärzte und Zahnärztinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Zahnärzte und Zahnärztinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Zahnarzt oder Zahnärztin (eidgenössisches oder kantonales Diplom oder von der zuständigen Stelle des Bundes als gleichwertig anerkannter Fähigkeitsausweis) oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.2.1

Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Das Untersuchen eines Patienten, das Stellen einer Diagnose und die ärztliche Heilbehandlung. Darunter fallen auch Zweituntersuchungen (second opinions).
- b. Medizinische Berichte oder 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 fest eingesetzt werden und die nicht ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt werden können (z.B. Stifzähne, Brücken, Kronen).
- e. Medizinische Vorbereitungshandlungen für das Einpassen von abnehmbaren Prothesen und kieferorthopädischen Apparaten (z.B. Vornehmen von Abdrücken und Einpassen einschliesslich Retuschen von Zahnprothesen, Einsetzen von kieferorthopädischen Apparaten [z.B. Zahnspangen] und späteres Nachziehen der Bänder ☞ Ziff. 13).
- 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 von der Zahnärztin selbst erbracht werden.

2.2.2

Steuerbare Leistungen

- a. Zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommene 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 oder 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. Sonstige 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 von der Zahnärztin selbst, sondern von seinem/i ihrem Personal (z.B. Bleichung der Zähne oder Aufkleben von Diamanten durch einen Dentalhygieniker oder eine Dentalhygienikerin) erbracht werden.

2.3 Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Zahnprothetiker oder Zahnprothetikerin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.3.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Die jenen eines Zahnarztes oder einer Zahnärztin ähnlichen Behandlungen der Patienten, die einem Zahnprothetiker oder eine Zahnprothetikerin aufgrund der kantonalen Erlasse vorzunehmen erlaubt sind (z.B. Abdrücke nehmen und Einpassen von Zahnprothesen, die ohne operativen Eingriff entfernbar sind).

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. Stiftzähnen, Brücken, Kronen) ausserhalb einer Heilbehandlung (z.B. in Zahnarztpraxen).

- c. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder lediglich aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden (z.B. Bleichung der Zähne oder Aufkleben von Diamanten).

2.4 Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen im Sinne der MWST gelten Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Psychotherapeut oder Psychotherapeutin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.4.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

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

Als Heilbehandlungen gelten solche Leistungen, sofern eine psychische Störung im Sinn der Internationalen statistischen Klassifikation der Krankheiten und verwandter Gesundheitsprobleme (ICD-10) vorliegt. Sie sind in der Rechnung als solche zu bezeichnen. Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis bleibt vorbehalten. Träger des Berufsgeheimnisses sind zur Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen verpflichtet; sie dürfen Namen und Adresse, nicht jedoch den Wohnsitz oder den Sitz der Klienten abdecken oder durch Codes ersetzen (Art. 68 Abs. 2 MWSTG).

- 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, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG).
- d. Ausbildungssupervisionen und Lehrtherapien, sofern sie integrierender Bestandteil eines Lehrgangs an einer Schule sind (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG).

2.4.2 Steuerbare Leistungen

- a. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z.B. psychologische Beratungen).
- b. Zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommene Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen (~~☞~~ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- c. Alle übrigen Supervisionen, wie beispielsweise Supervisionen anderer Psychotherapeuten, Teamsupervisionen in Pflege- und Sozialberufen oder in Unternehmen (Beratungsleistungen).
- d. Berufs-, Studien- oder Schulungsberatung.
- e. Psychologische Unternehmens- und Managementberatungen.

2.5 Chiropraktoren und Chiropraktorinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Chiropraktoren und Chiropraktorinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Chiropraktor oder Chiropraktorin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.5.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

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

2.5.2 Steuerbare Leistungen

- a. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen.

- b. Zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommene Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- c. Die Abgabe von Medikamenten sowie medizinischen oder orthopädischen Hilfsmitteln.

2.6 Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Physiotherapeut oder Physiotherapeutin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.6.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Physiotherapeutische Behandlungen von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen Gesundheit des Menschen.
- b. Physiotherapeutische Leistungen im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Unterrichtstätigkeit an einer Physiotherapieschule (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG).

2.6.2 Steuerbare Leistungen

- a. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z.B. Sport-, Fitness- oder sonstige nicht medizinisch bedingte Massagen, Betreuung von Sportlern inkl. Fitnessstests, 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. Sitz- und Kontaktbälle) und anderen Gegenständen (z.B. Bücher; für den Steuersatz ☞ MWST-Branchen-Info Druckerzeugnisse).

2.7 Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Ergotherapeut oder Ergotherapeutin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.7.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

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

2.7.2 Steuerbare Leistung

Die Abgabe von ergotherapeutischen Hilfsmitteln.

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

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als

- Naturarzt oder Naturärztin;
- Heilpraktiker oder Heilpraktikerin; oder
- einer anderen Bezeichnung für eine spezifische, im Bereich der Naturheilkunde ausgeübte Tätigkeit (z.B. Osteopath oder Osteopathin) sind;

oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

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.

2.8.1

Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Naturheilkundliche Behandlungen von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und mentalen Gesundheit des Menschen, die einem Naturheilarzt/Heilpraktiker/Naturheilpraktiker nach der kantonalen Gesetzgebung erlaubt sind, mit Ausnahme der Behandlungen mit Methoden wie Geistheilung einschliesslich Fernheilung, Hellsehen, Parapsychologie, Astrologie und Radiästhesie.
- b. Naturheilkundliche Leistungen im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital oder einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7).
- c. Das Verabreichen von Medikamenten, Nahrungsmitteln oder Getränken (z.B. Tinkturen, Tabletten) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.

2.8.2

Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von Medikamenten (für den Steuersatz ☞ Ziff. 16), Nahrungsmitteln oder Getränken (für den Steuersatz ☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze).
- b. Behandlungen mit Methoden wie Geistheilung einschliesslich Fernheilung, Hellsehen, Parapsychologie, Astrologie, Radiästhesie.
- c. Behandlungen, die nicht nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen 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 und Entbindungspfleger

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Hebammen und Entbindungspfleger, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Hebamme oder Entbindungspfleger oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.9.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Sämtliche Überwachungsleistungen, die Pflege und Beratung der Frauen während der Schwangerschaft und der Geburt sowie die Betreuung des Neugeborenen (im Spital oder zu Hause als angestellte Hebamme oder Entbindungspfleger des Spitals, der Gemeinde oder als freiberuflich tätige Hebamme oder Entbindungspfleger) und die Stillberatung.
- b. Die Lehrtätigkeit an einer Hebammenschule oder das Erteilen von Geburtsvorbereitungskursen und Rückbildungsgymnastik (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG).

2.9.2 Steuerbare Leistungen

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

2.10 Pflegefachmänner und Pflegefachfrauen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Pflegefachmänner und Pflegefachfrauen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Pflegefachmänner oder Pflegefachfrauen oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.10.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Untersuchungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und b KLV (☞ Anhang). Darunter fallen Massnahmen der Abklärung und Beratung sowie der Untersuchung und Behandlung, wie beispielsweise Verabreichung von Medikamenten (insbesondere durch Injektion oder Infusion), Messung von Fieber, Puls und Blutdruck, Wundpflege, Verbandwechsel.

- b. Leistungen der Grundpflege gemäss Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV (☞ Anhang), wie beispielsweise Unterstützung der Patienten beim An- und Auskleiden, Hilfe bei der Körperreinigung und -pflege, Mobilisieren, Betten, Lagern, Hilfe beim Essen und Trinken, letzte Pflege und Versorgung von Verstorbenen (sofern im Zusammenhang mit anderen Leistungen der Grundpflege erbracht).
- c. Geburtsvorbereitung und 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. 21 Abs. 2 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

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

2.11 Medizinische Masseur und Masseurinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten medizinische Masseur und Masseurinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als medizinischer Masseur oder medizinische Masseurin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

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.

2.11.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Medizinische Massagen, die der Behandlung trophisch, vaskulär, reflektorisch oder sensitiv bedingter Erkrankungen, aber auch verschiedener Schmerzen des Menschen dienen.
- b. Medizinische Massagen im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital oder einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7).

2.11.2 Steuerbare Leistungen

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

2.12 Logopäden und Logopädinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Logopäden und Logopädinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Logopäde oder Logopädin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.12.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Logopädische Leistungen, die der Untersuchung und Behandlung von Schreib- und Sprechstörungen dienen.
- b. Logopädische Leistungen im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Die logopädische Behandlung von Kindern und Jugendlichen, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG).

2.12.2 Steuerbare Leistungen

- a. Der Verkauf von Büchern (für den Steuersatz ☞ MWST-Branchen-Info Druckerzeugnisse).
- b. Die Abgabe von logopädischen Hilfsmitteln (z.B. Sprach-CDs, Übungsblätter).

2.13 Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Ernährungsberater oder Ernährungsberaterin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.13.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Ernährungsberatungen, die beispielsweise der Behandlung von Fett-leibigkeit, Fehlernährung, Diabetes, Bluthochdruck sowie bestimmten anderen metabolischen Krankheiten oder Mangelerscheinungen dienen.
- b. Ernährungsberatungen im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Das Erteilen von Unterricht, Vorträgen, Kursen usw. (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG).

2.13.2 Steuerbare Leistungen

- a. Ernährungsberatungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z.B. Ernährungsberatung von Sportlern) oder aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, namentlich 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 (für den Steuersatz ☞ MWST-Branchen-Info Druckerzeugnisse).
- d. Die Abgabe von Nahrungsmitteln und Getränken sowie Hilfsmitteln anlässlich von Ernährungssprechstunden (für den Steuersatz ☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze).

2.14 Podologen und Podologinnen (Fusspfleger und Fusspflegerinnen)

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Podologen und Podologinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Podologe oder Podologin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.14.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- 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 Beinmassagen.
- b. Das Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Stützverbänden, Nagelspangen, Verbandsmaterial, Pflastern, Polstern, künstlichen Nägeln) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.
- c. Pflegeleistungen bei Fusskrankheiten nach Buchstaben a und b im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ Ziff. 7) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).

2.14.2 Steuerbare Leistungen

- a. Fusspflegerische Leistungen, die lediglich aus ästhetischen Gründen erbracht werden.
- b. Die Abgabe von Medikamenten (z.B. Salben) und anderen Fusspflegeprodukten (z.B. Cremes, kosmetischen Produkten) oder medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Venen- und Stützstrümpfen).
- c. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Orthesen (einschliesslich Massnahmen und Vornehmen von Anpassungen).
- d. Der Verkauf von Schuhen.

2.15 **Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen**

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Dentalhygieniker oder Dentalhygienikerin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

2.15.1 **Von der Steuer ausgenommene Leistungen**

Dentalhygienische Leistungen (z.B. Zahnreinigungen und Zahnsteinentfernungen, Beratung und Anleitung bezüglich Mundhygiene).

2.15.2 **Steuerbare Leistungen**

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

3 **Sonstige Berufskategorien**

Angehörige von Berufsgattungen wie Orthopäden/Orthopädistinnen, Psychologen/Psychologinnen, Lebens- oder Gesundheitsberatern/Lebens- oder Gesundheitsberaterinnen, Optiker/Optikerinnen, Akustiker/Akustikerinnen gelten nicht als Erbringer von Heilbehandlungen und erbringen demzufolge nie von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen. Folglich sind sämtliche von ihnen erbrachten Behandlungen zum Normalsatz steuerbar.

Die Behandlung durch **Psychologen/Psychologinnen** beziehungsweise durch **Heilpädagogen/Heilpädagoginnen** von Kindern und Jugendlichen, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben ist jedoch von der Steuer ausgenommen. Hierbei handelt es sich um Leistungen, die in den Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung fallen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG).

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

Als Erbringer 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 Steuer ausgenommene Leistungen**

- a. Untersuchungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und b KLV (☞ Ziff. 2.10.1 Bst. a).
- b. Leistungen der Grundpflege gemäss Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV (☞ Ziff. 2.10.1 Bst. b).
- c. Geburtsvorbereitung und 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. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG).
- e. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) unmittelbar am Patienten im Rahmen der unter den Buchstaben a und b genannten Pflegemassnahmen.
- f. Die direkte Lieferung und Fakturierung von fertig zubereiteten Mahlzeiten an betagte, behinderte und kranke Personen (Mahlzeitendienst).
- 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, Hüten von Haustieren, vorausgesetzt diese werden durch eine gemeinnützige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause erbracht (☞ Ziff. 1.5).

Von der Steuer ausgenommen sind einzig hauswirtschaftliche Leistungen, die im Zusammenhang mit Leistungen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause erbracht werden und zwingend nötig sind. Immer steuerbar sind demnach folgende Leistungen: Begleitung ins Theater, ins Konzert, auf Exkursionen, in die Ferien, Organisation von Anlässen (Geburtstagen, Jassturnieren usw.).

4.2 Steuerbare Leistungen

- a. Hauswirtschaftliche Leistungen, die von nicht gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause erbracht werden (☞ Ziff. 1.5).
 - b. Die Abgabe von Medikamenten (z.B. Salben), anderen Produkten (z.B. Cremes, Körperpflege- und kosmetischen Produkten) oder Pflegeutensilien zur selbstständigen Anwendung.
 - c. Der Verkauf und die Vermietung von Sanitätsmaterial, beispielsweise Rollstühlen, Gehhilfen, Atemhilfapparaten, Dialysegeräten 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. Lieferungen solcher Nahrungsmittel sind zum reduzierten Satz steuerbar, sofern geeignete organisatorische Massnahmen getroffen worden sind (Art. 25 Abs. 3 MWSTG).
- ☞ Für weitere Informationen siehe MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe.

4.3 Unterakkordantenverhältnis

Beauftragt eine Spitex-Organisation einen Dritten mit der Erbringung von Leistungen der Krankenpflege und Hilfe zu Hause, ist Folgendes zu beachten:

- a) Die Organisation, die den Auftrag erteilt, ist als gemeinnützig **anerkannt** (☞ Ziff. 1.5):

Beinhaltet der Auftrag Untersuchungen und/oder Pflegemassnahmen gemäss Ziffer 4.1 Buchstaben a und b sowie eine oder mehrere der in Ziffer 4.1 Buchstaben c - g aufgeführten Leistungen, ist das gesamte Entgelt von der Steuer ausgenommen. Beinhaltet der Auftrag hingegen weder Untersuchungen noch Pflegemassnahmen, ist das gesamte Entgelt steuerbar.

- b) Die Organisation, die den Auftrag erteilt, ist **nicht** als gemeinnützig **anerkannt** (☞ Ziff. 1.5):

Beinhaltet der Auftrag Untersuchungen und/oder Pflegemassnahmen gemäss Ziffer 4.1 Buchstaben a und b sowie eine oder mehrere der in Ziffer 4.1 Buchstaben c - g aufgeführten Leistungen, sind die Leistungen gemäss Buchstaben a - f von der Steuer ausgenommen. Die hauswirtschaftlichen Leistungen hingegen (Bst. g) sind steuerbar. Beinhaltet der Auftrag hingegen weder Untersuchungen noch Pflegemassnahmen, ist das gesamte Entgelt steuerbar.

5 5.1

Ambulante Behandlungszentren Begriff und Voraussetzungen

Ambulante Behandlungszentren sind Einrichtungen, 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- und Pflegeberufen (☞ Ziff. 2) angestellt sind und die Heilbehandlungen erbringen, sowie HMO-Praxen von Krankenversicherern.

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten ambulante Behandlungszentren,

- in denen gewährleistet ist, dass eine oder mehrere als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Ziffer 2 anerkannte Personen zu 100 % anwesend sind; und
- die im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist.

Erfüllt ein Zentrum diese Voraussetzungen nicht, sind sämtliche durch das Zentrum erbrachten Leistungen zum massgebenden Satz steuerbar, mit Ausnahme der Heilbehandlungen, die von einer Person durchgeführt werden, die gemäss Ziffer 2 als Erbringer von Heilbehandlungen anerkannt ist. Das Zentrum muss nachweisen können, dass die Behandlung von dieser Person erbracht wurde.

Angehörige eines Heil- oder Pflegeberufes mit einer Berufsausübungsbewilligung, die in einem solchen Zentrum lediglich eingemietet sind und somit im eigenen Namen Rechnung stellen, stützen sich zur Beurteilung der Steuerbarkeit der von ihnen durchgeführten Behandlungen auf die für ihre Berufsgattung geltenden Regeln gemäss Ziffer 2.

5.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Heilbehandlungen (☞ Ziff. 1.3.1), die unter Aufsicht und Verantwortung einer gemäss Ziffer 2 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person durchgeführt und im Namen des Behandlungszentrums in Rechnung gestellt werden.

☞ Siehe auch die spezifischen Regelungen für die einzelnen Heil- und Pflegeberufe unter Ziffer 2.
- b. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) unmittelbar am Patienten im Rahmen einer Heilbehandlung nach Buchstabe a. Dies gilt ebenfalls für Implantate und andere mit dem Körper fest verbundene Prothesen, die im Rahmen einer Heilbehandlung von einem Arzt/einer Ärztin oder einem Zahnarzt/einer Zahnärztin eingesetzt werden und nicht ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt werden können (z.B. künstliches Hüftgelenk, Herzschrittmacher).

5.3 Steuerbare Leistungen

- a. Behandlungen nach Ziffer 1.3.2, insbesondere jene, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder lediglich aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden - ausser die Untersuchung, Beratung oder Behandlung erfolgt durch einen Arzt /eine Ärztin oder einen Zahnarzt/eine Zahnärztin -, sowie Behandlungen mit Methoden wie Geistheilung einschliesslich Fernheilung, Hellsehen, Parapsychologie, Astrologie und Radiästhesie.
- b. Die Abgabe von Medikamenten (für den Steuersatz ☞ Ziff. 16), Nahrungsmitteln und Getränken (z.B. von nicht als Medikamente geltenden Tabletten, Tees und Pulver; für den Steuersatz ☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze), medizinischen Hilfsmitteln, Prothesen (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. c), orthopädischen Apparaten usw. an Patienten oder Dritte.

6 Alters-, Wohn- und Pflegeheime

6.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen

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 sowie Tages- und Nachtheime für Betagte.

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

☞ Für weitere Informationen siehe Ziffer 8 oder MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen.

6.2 Beherbergungs- und Betreuungsleistungen

Die Beherbergung (einschliesslich Gebühren für Telefonanschluss und -gespräche sowie Radio- und Fernsehanschluss, selbst bei separater Rechnungsstellung) und die Betreuung von Pensionären (z.B. Begleitung im Haus sowie zum Arzt oder zum Coiffeur) sind von der Steuer ausgenommen.

Ebenfalls von der Steuer ausgenommen sind solche Leistungen bei Kurzaufenthalten von betagten oder behinderten Personen (z.B. AHV- oder IV-Bezügern), wie beispielsweise Probewohnen, Kurzaufenthalten infolge Abwesenheit der Betreuungs- oder Pflegepersonen (normalerweise Ferien der Familienangehörigen), Erholungsaufenthalten infolge verschlechterten Gesundheitszustands (z.B. nach einem Sturz oder einem Spitalaufenthalt). Im Fall eines solchen Kurzaufenthaltes ist auch die Begleitung der betagten Person durch den ebenfalls betagten Partner/die ebenfalls betagte Partnerin von der Steuer ausgenommen.

Die Beherbergung von Betagten zu Ferienzwecken sowie von Gästen der Pensionäre ist zum Sondersatz für Beherbergung steuerbar.

☞ Für weitere Informationen siehe MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe.

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

Für Pensionäre getätigte Auslagen (z.B. Coiffeur, Pediküre, Taxi, Nahrungsmittel-, Kleider-, Schuh- und Medikamenteneinkäufe), die ihnen weiterfakturiert werden, sind nicht dem Umsatz der Einrichtung zuzuordnen und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (selbst wenn die entsprechende Auslage MWST-pflichtig ist), falls die Einrichtung die folgenden Voraussetzungen erfüllt (Art. 20 Abs. 2 MWSTG):

- a. Sie kann nachweisen, dass sie als Stellvertreterin handelt, und kann die vertretene Person eindeutig identifizieren;
- b. sie gibt dem Leistungsempfänger das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses ausdrücklich bekannt oder dieses ergibt sich aus den Umständen.

Im Fall der vorgenannten Auslagen geht die ESTV davon aus, dass sich aus den Umständen ein Stellvertretungsverhältnis ergibt. Die Einrichtung hat demnach auf Begehren der ESTV einerseits nachzuweisen, dass sie als Stellvertreterin handelt, und andererseits gegenüber der ESTV die vertretene Person zu identifizieren (z.B. gestützt auf einen mit der vertretenen Person abgeschlossenen Vertrag oder die Belege des getätigten Geschäftes). Diese Auslagen sind als Umlaufposten zu verbuchen.

6.3

Verpflegungsleistungen

Die im Pensionspreis enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfälliger Diätzuschläge) ist von der Steuer ausgenommen. Dies gilt auch für Kurzaufenthalte von betagten oder behinderten Personen (z.B. AHV- oder IV-Bezügern) im Sinne von Abschnitt 2 der Ziffer 6.2.

Nicht im Pensionspreis enthaltene zusätzliche Verpflegungsleistungen (z.B. Konsumationen in der Cafeteria) sind hingegen zum Normalsatz steuerbar. Die Abgabe von Nahrungsmitteln und Getränken zum Konsum auf dem Zimmer ist zum reduzierten Satz steuerbar, sofern geeignete organisatorische Massnahmen getroffen worden sind (Art. 25 Abs. 3 MWSTG).

Die Verpflegung von Gästen der Pensionäre sowie des eigenen Personals ist zum Normalsatz steuerbar (☞ MWST-Info Privatanteile).

Die Lieferung von fertig zubereiteten Mahlzeiten (tiefgekühlt oder in Wärmebehältern) an andere Alters-, Wohn- und Pflegeheime oder an Spitäler, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex), Gefängnisse, Heime, Horte, Schulen, Hilfsorganisationen usw. sowie die einer Drittorganisation fakturierten Mahlzeiten sind zum reduzierten Satz steuerbar, der anwendbar ist auf die Lieferungen von Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen gemäss Lebensmittelgesetz (LMG), sofern geeignete organisatorische Massnahmen getroffen worden sind (Art. 25 Abs. 3 MWSTG). Die entsprechenden Umsätze sind separat zu verbuchen.

Die direkte Abgabe und Fakturierung von fertig zubereiteten Mahlzeiten an Betagte, Behinderte und Kranke (Mahlzeitendienst) ist von der Steuer ausgenommen. Die daraus resultierenden Umsätze sind separat zu verbuchen.

☞ Für weitergehende Informationen siehe MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe.

6.4 **Pflegeleistungen**

Leistungen der Grundpflege gemäss Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV (☞ Ziff. 2.10.1 Bst. b) sind von der Steuer ausgenommen. Darunter fällt auch die letzte Pflege und Versorgung von verstorbenen Pensionären.

Die Anwendung von Körperpflegeutensilien (z.B. Inkontinenzeinlagen) unmittelbar am Patienten ist Teil der Grundpflege und wie diese von der Steuer ausgenommen.

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

6.5 **Heilbehandlungen**

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

Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial) unmittelbar am Patienten durch das Pflegepersonal im Rahmen der Pflege ist von der Steuer ausgenommen.

Ebenfalls von der Steuer ausgenommen ist die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch die Pensionäre während ihres Aufenthaltes.

Der Verkauf solcher Gegenstände an Pensionäre sowie ihre Vermietung und ihr Verkauf an Dritte (Nichtbewohner) sind zum Normalsatz steuerbar.

Die Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen verwendet wurden, ist nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG).

7

7.1 Zentren für ärztliche Heilbehandlung Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen

Als Zentren für ärztliche Heilbehandlung gelten Einrichtungen, die Kur- oder 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, um als Zentrum für ärztliche Heilbehandlung anerkannt zu werden:

- a. Es muss sich um ein ärztlich geleitetes Zentrum handeln. Ärztlich geleitet heisst, dass das Zentrum über mindestens einen/eine zu 100 % fest angestellten Arzt/Ärztin verfügt oder dass es mittels Verträgen mit selbstständigerwerbenden Ärzten/Ärztinnen aus der nahen Umgebung nachweist, dass die Anwesenheit und die medizinische Betreuung durch einen Arzt/eine Ärztin (eidgenössisches Diplom oder von der zuständigen Stelle des Bundes als gleichwertig anerkannter Fähigkeitsausweis) zu 100 % gewährleistet sind;
- b. das Zentrum muss medizinisch-therapeutisches Personal beschäftigen, das zu Behandlungen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zugelassen ist;

- c. die Präsenz von kompetentem Pflegepersonal (diplomierte Pflegefachmänner/Pflegefachfrauen) muss rund um die Uhr gewährleistet sein, einschliesslich eines 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 Besitz der kantonalen Betriebsbewilligung zur Führung eines solchen Zentrums sein.

Ist ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung im Teil A des Verzeichnisses der Kurhäuser durch *Wohlbefinden Schweiz* (www.wohlfinden.com/de/verzeichnis-kurhaeuser) als Kur- und/oder Erholungshaus aufgeführt, gilt dies als Indiz, dass die vorerwähnten Voraussetzungen erfüllt sind.

7.2

Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen

Sind die Voraussetzungen von Ziffer 7.1 erfüllt, sind die Beherbergung (einschliesslich Gebühren für Telefonanschluss und -gespräche sowie Radio- und Fernsehanschluss, selbst bei separater Rechnungsstellung) und die im Tagesansatz enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfälliger Diätzuschläge) **der Rehabilitationspatienten** für die Dauer des Kur- beziehungsweise Erholungs- oder Rehabilitationsaufenthaltes von der Steuer ausgenommen.

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

Verpflegungs- und sonstige Leistungen, die nicht im Tagesansatz enthalten sind und separat fakturiert werden (z.B. Reinigung des Zimmers, Waschen und Flickern der persönlichen Kleidung, Verpflegungsleistungen in der Cafeteria oder in einem Restaurant, Gebühren von Gesprächen in Telefonkabinen/-stationen, Verkauf von Gegenständen an einem Kiosk oder in einem Blumenladen), sind zum massgebenden Satz steuerbar. Die Abgabe von Nahrungsmitteln und Getränken zum Konsum auf dem Zimmer ist zum reduzierten Satz steuerbar, sofern geeignete organisatorische Massnahmen getroffen worden sind (Art. 25 Abs. 3 MWSTG).

Sind die Voraussetzungen von Ziffer 7.1 nicht erfüllt (weil z.B. die Einrichtung nicht als Zentrum für ärztliche Heilbehandlung gilt, der Überweisungsbericht fehlt oder der Aufenthalt nicht mehr medizinisch notwendig ist und über die angegebene Dauer hinausgeht), 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 ist zum Normalsatz steuerbar (☞ MWST-Info Privatanteile).

Für Patienten getätigte Auslagen (z.B. Taxi, Coiffeur), die ihnen weiterfakturiert werden, sind nicht dem Umsatz des Zentrums für ärztliche Heilbehandlung zuzuordnen und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (selbst wenn die entsprechende Auslage MWST-pflichtig ist), falls das Zentrum für ärztliche Heilbehandlung die folgenden Voraussetzungen erfüllt (Art. 20 Abs. 2 MWSTG):

- a. Es kann nachweisen, dass es als Stellvertreter handelt, und kann die vertretene Person eindeutig identifizieren;
- b. es gibt dem Leistungsempfänger das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses ausdrücklich bekannt oder dieses ergibt sich aus den Umständen.

Im Fall der vorgenannten Auslagen geht die ESTV davon aus, dass sich aus den Umständen ein Stellvertretungsverhältnis ergibt. Das Zentrum für ärztliche Heilbehandlung hat demnach auf Begehren der ESTV einerseits nachzuweisen, dass es als Stellvertreter handelt, und andererseits gegenüber der ESTV die vertretene Person zu identifizieren (z.B. gestützt auf einen mit der vertretenen Person abgeschlossenen Vertrag oder die Belege des getätigten Geschäftes). Diese Auslagen sind als Umlaufposten zu verbuchen.

☞ Für weitere Informationen zu den Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen siehe MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe.

7.3 **Pflegeleistungen und Heilbehandlungen**

Die unter Aufsicht der ärztlichen Leitung im Bereich der Humanmedizin erbrachten Pflegeleistungen und Heilbehandlungen einschliesslich der damit eng verbundenen Leistungen, die der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen oder geistigen Gesundheit dienen, sind von der Steuer 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 am Patienten durch das Pflegepersonal im Rahmen der Heilbehandlung ist von der Steuer ausgenommen.

Ebenfalls von der Steuer ausgenommen ist die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch die Patienten während ihres Aufenthaltes.

Der Verkauf solcher Gegenstände an Patienten sowie ihre Vermietung und ihr Verkauf an Dritte (Nichtbewohner) sind zum Normalsatz steuerbar.

Die Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen verwendet wurden, ist ebenfalls nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG).

8

Spitäler

8.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen

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

8.2

Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen

Die Beherbergung (einschliesslich Gebühren für Telefonanschluss und -gespräche sowie Radio- und Fernsehanschluss, selbst bei separater Rechnungsstellung) und die Betreuung von Patienten sind von der Steuer ausgenommen. Die im Tagesansatz enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfälliger Diätzuschläge) ist ebenfalls von der Steuer ausgenommen. Die im Zusammenhang mit einem besseren Zimmer (Aufschlag für ein Einzelzimmer) erbrachten Leistungen gelten als Teil der Beherbergung und sind von der Steuer ausgenommen.

Im Fall eines Spitalaufenthaltes eines erkrankten Kindes oder Erwachsenen sowie im Fall des Wochenbettes ist auch die Beherbergung und Verpflegung einer eng verbundenen Begleitperson von der Steuer ausgenommen.

Verpflegungs- und sonstige Leistungen, die nicht im Tagesansatz enthalten sind und separat fakturiert werden (z.B. Reinigung des Zimmers, Waschen und Flecken der persönlichen Kleidung, Verpflegungsleistungen in der Cafeteria oder in einem Restaurant, Gebühren von Gesprächen in Telefonkabinen/-stationen, Verkauf von Gegenständen an einem Kiosk oder in einem Blumenladen), sind zum massgebenden Satz steuerbar.

Die Verpflegung von Besuchern sowie des eigenen Personals ist zum Normalsatz steuerbar (☞ MWST-Info Privatanteile).

Für Patienten getätigte Auslagen (z.B. Taxi, Coiffeur), die ihnen weiterfakturiert werden, sind nicht dem Umsatz des Spitals zuzuordnen und berechtigen somit auch nicht zum Vorsteuerabzug (selbst wenn die entsprechende Auslage MWST-pflichtig ist), falls das Spital die folgenden Voraussetzungen erfüllt (Art. 20 Abs. 2 MWSTG):

- a. Es kann nachweisen, dass es als Stellvertreter handelt, und kann die vertretene Person eindeutig identifizieren;
- b. es gibt dem Leistungsempfänger das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses ausdrücklich bekannt oder dieses ergibt sich aus den Umständen.

Im Fall der vorgenannten Auslagen geht die ESTV davon aus, dass sich aus den Umständen ein Stellvertretungsverhältnis ergibt. Das Spital hat demnach auf Begehren der ESTV einerseits nachzuweisen, dass es als Stellvertreter handelt, und andererseits gegenüber der ESTV die vertretene Person zu identifizieren (z.B. gestützt auf einen mit der vertretenen Person abgeschlossenen Vertrag oder die Belege des getätigten Geschäftes). Diese Auslagen sind als Umlaufposten zu verbuchen.

☞ Für weitere Informationen siehe MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe.

8.3

Pflegeleistungen, Heilbehandlungen und andere von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Im Bereich der Humanmedizin erbrachte Pflegeleistungen und Heilbehandlungen einschliesslich der damit eng verbundenen Leistungen, 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/-ärztinnen sowie von Chefärzten/-ärztinnen, die im Spital eine eigene Praxis führen und Privatpatienten behandeln. Von der Steuer ausgenommen sind auch die Beiträge der Beleg- und Chefärzte/-ärztinnen für die Benützung der Infrastruktur (einschliesslich des Pflege- und medizinischen Personals).
- c. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z.B. Salben, Tabletten, Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln unmittelbar am Patienten anlässlich einer Heilbehandlung. Das Einsetzen von Implantaten und anderen mit dem Körper fest verbundenen Prothesen, die im Rahmen einer Heilbehandlung durch einen Arzt/eine Ärztin eingesetzt werden und nicht ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt werden können (z.B. künstliches Hüftgelenk, Herzschrittmacher), ist ebenfalls von der Steuer ausgenommen.
- d. Die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch Patienten während und für eine kurze Dauer nach ihrem Spitalaufenthalt, selbst bei separater Rechnungsstellung.

Der Verkauf solcher Gegenstände an Patienten sowie ihre Vermietung und ihr Verkauf an Dritte (Nichtbewohner) sind zum Normalsatz steuerbar.

Die Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen verwendet wurden, ist ebenfalls nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG).

- e. Das Ausstellen von Zeugnissen im Rahmen einer Heilbehandlung (z.B. Bestätigung der Arbeitsunfähigkeit für eine Versicherung oder einen Arbeitgeber) sowie das Erstellen von Überweisungsberichten gelten nicht als Gutachten, sind jedoch Bestandteil der Heilbehandlung.
- f. Nicht mit einer Heilbehandlung in Verbindung stehende Gutachten, die öffentlich-rechtliche Spitäler und Kliniken im Auftrag der öffentlichen Hand (z.B. Polizei, Gerichte, SUVA, IV) erstellen, sind nicht steuerbar, sofern die öffentliche Hand das Gutachten im eigenen Namen und für eigene Rechnung in Auftrag gibt.
- g. Das Zurverfügungstellen von Personal durch ein nicht gewinnstrebendes Spital für Zwecke der Krankenbehandlung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG).

8.4

Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von Medikamenten, medizinischen Hilfsmitteln, Prothesen, abnehmbaren (kiefer-)orthopädischen Apparaten usw. ist zum massgebenden Satz steuerbar (☞ spezifische Regelungen für Ärzte und Zahnärzte unter Ziff. 2.1 und 2.2).
- b. Nicht mit einer Heilbehandlung in Verbindung stehende Gutachten, die öffentlich-rechtliche Spitäler und Kliniken für Rechnung privater Institutionen (z.B. Krankenkassen, anderer 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 mit einer Heilbehandlung in Verbindung stehen, sind zum Normalsatz steuerbar, ausser sie dienen zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- d. Klinische Versuche mit Arzneimitteln oder anderen Produkten, Supervisionen und Qualitätskontrollen.
- e. Das Zurverfügungstellen von Personal durch ein gewinnstrebendes Spital und das Zurverfügungstellen von Personal durch ein nicht gewinnstrebendes Spital für andere Zwecke als die der Krankenbehandlung (z.B. Sekretariatsarbeiten oder Führen der Buchhaltung).
- f. Für Dritte ausgeführte Sterilisationsarbeiten sowie alle mit dieser Tätigkeit in Verbindung stehenden Leistungen.

9

9.1

Diagnostikzentren Röntgeninstitute

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

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

9.2 Medizinische Labors

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

Durch medizinische Labors im Auftrag eines Arztes oder einer Ärztin, eines Spitals oder sonstigen Zentrums für Heilbehandlung erbrachte Leistungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen einer Heilbehandlung oder zu Diagnosezwecken durchgeführt werden, sind von der Steuer ausgenommen.

Vergibt ein medizinisches Labor einen Teil eines solchen Auftrages 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 zu erbringenden 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 Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen, Medikamenten. Dasselbe gilt für Qualitätskontrollen bei medizinischen Analysen. Solche Analysen werden nicht in enger Verbindung mit Heilbehandlungen erbracht. Als Ort solcher Analysen gilt der Ort, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines oder ihres üblichen Aufenthaltes (Empfängerortprinzip; Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

10 Dienstleistungen von Gemeinschaften (Praxisgemeinschaften)

10.1 Begriff und Voraussetzungen

Als Gemeinschaft gilt ein Zusammenschluss von Personen, die eine **selbstständige Erwerbstätigkeit** im Bereich der Heil- und Pflegeberufe gemäss Ziffer 1.4 ausüben, mit dem Ziel der Nutzung von Synergien (z.B. gemeinsames Sekretariat und gemeinsame medizinische Geräte).

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. medizinischer Geräte, Praxisräumlichkeiten, Personal) sowie des damit verbundenen Betriebes gebildet worden;
- c. alle Gesellschafter der einfachen Gesellschaft sind natürliche Personen (Personengesellschaften und juristische Personen sind ausgeschlossen);
- d. alle Gesellschafter einer solchen Gemeinschaft üben eine Tätigkeit im Bereich der Heil- und Pflegeberufe nach Ziffer 1.4 aus und sind im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV);
- e. die anfallenden Kosten werden den einzelnen Gesellschaftern anteilmässig zu Selbstkosten (ohne Gewinnzuschlag) belastet;
- f. Dritten gegenüber werden durch die Gemeinschaft weder Dienstleistungen erbracht noch Gegenstände geliefert.

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 nicht Angehörige von Heil- und Pflegeberufen nach Ziffer 1.4 sind (z.B. Arztgehilfe/Arztgehilfin, Laborant/Laborantin, Raumpfleger/Raumpflegerin);
- die Gemeinschaft unter ihrem eigenen Namen und/oder ihrem eigenen Logo auftritt, aus den Dokumenten (z.B. den Rechnungen) jedoch klar hervorgeht, dass der Gesellschafter im eigenen Namen handelt.

Nicht als Praxisgemeinschaften im vorgenannten Sinne gelten Praxisgesellschaften in Form von juristischen Personen (z.B. Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften). Sämtliche durch die Gesellschaft an die Teilhaber erbrachten Leistungen sind zum massgebenden Satz steuerbar, sofern sie nicht gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind.

10.2

Leistungen von Gemeinschaften

10.2.1

Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Dienstleistungen, die der unmittelbaren Ausübung der Tätigkeit der Gesellschafter dienen und die die einfache Gesellschaft aufgrund des Gesellschaftsvertrages erbringt sowie den Gesellschaftern anteilmässig zu Selbstkosten in Rechnung stellt, sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG).

Darunter fallen beispielsweise folgende Dienstleistungen:

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

10.2.2

Steuerbare Leistungen

Dienstleistungen, die die Gemeinschaft für die einzelnen Gesellschafter erbringt und die nicht der unmittelbaren Ausübung der Heilbehandlungstätigkeit der Gesellschafter dienen, sowie Lieferungen von Gegenständen sind hingegen zum massgebenden Satz steuerbar.

Darunter fallen namentlich folgende Dienstleistungen:

- Die Lieferung von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln an die einzelnen Gesellschafter oder an Dritte;
- die Lieferung von abnehmbaren und fest eingesetzten Prothesen, die die Gemeinschaft selbst hergestellt oder zugekauft hat, an die einzelnen Gesellschafter oder an Dritte;
- Sterilisationsarbeiten;
- das Führen der Buchhaltung für einzelne Gesellschafter (vom Verbuchen der Geschäftsvorfälle bis hin zum Jahresabschluss);
- das Ausfüllen der Steuererklärung für einzelne Gesellschafter.

10.2.3

Steuerpflicht

Erfüllt die Gemeinschaft aufgrund der von ihr erbrachten steuerbaren Leistungen (Ziff. 10.2.2) die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht, muss sie 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 an Dritte);
- die Weiterfakturierung der Leistungen erfolgt ohne Zuschlag.

Diese Regelung gilt jedoch nicht für einfache Gesellschaften, die gegenüber Dritten (nicht eigenen Gesellschaftern) unter einer gemeinsamen Firma auftreten und an diese Dritten Leistungen erbringen.

10.2.4 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 abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag -, sind hingegen steuerbar, ausser es handle sich um Leistungen, die gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Darunter fallen beispielsweise das Zurverfügungstellen von Personal, Apparaten oder Einrichtungen sowie die Durchführung von Sterilisationsarbeiten durch einzelne Gesellschafter an die Gemeinschaft.

Sofern durch bisher unabhängig oder in eigener Praxis tätige Angehörige von Heil- und Pflegeberufen eine Praxisgemeinschaft neu gebildet oder erweitert wird, ist der Verkauf von Apparaten durch sie an die Gemeinschaft gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 24 MWSTG von der Steuer ausgenommen, sofern die Apparate bisher ausschliesslich für gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten verwendet wurden.

10.3 Leistungen der Gesellschafter an andere Gesellschafter

Leistungen, die ein Gesellschafter der Gemeinschaft im eigenen Namen an einen anderen Gesellschafter erbringt und diesem in Rechnung stellt, sind steuerbar, ausser es handle sich um Leistungen, die gemäss Artikel 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (z.B. Heilbehandlungen). Hat beispielsweise ein Gesellschafter einer Gemeinschaft einen Lohnempfänger angestellt und stellt er diesen einem anderen Gesellschafter zur Verfügung, ist die entsprechende Leistung zum Normalsatz steuerbar.

Haben hingegen mehrere Gesellschafter einer Praxisgemeinschaft je einen Teilzeitarbeitsvertrag mit einem Angestellten abgeschlossen (Arbeitsvertrag gemäss Art. 319 - 355 OR), sind die dem Angestellten ausbezahlten Löhne der Aufwandrechnung des jeweiligen Arbeitgebers zu belasten.

11 Lieferung von Blut und von menschlichen Organen

11.1 Lieferung von Blut

Die Lieferung von unbehandeltem menschlichem Vollblut durch Inhaber der hierzu erforderlichen Bewilligung ist von der Steuer ausgenommen.

Die Lieferung von Blutprodukten hingegen, die aufgrund physikalischer, chemischer oder biologischer Behandlung aus menschlichem Vollblut gewonnen werden (Blutderivate und Blutkomponenten), ist zum reduzierten Satz steuerbar, sofern diese Blutprodukte die Voraussetzungen von Artikel 49 Buchstabe b MWSTV erfüllen.

11.2 Lieferung von menschlichen Organen

Die Lieferung von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen gemäss Ziffer 7 und Spitäler mit der hierzu erforderlichen Bewilligung ist von der Steuer 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.

12 Beförderung von kranken, verletzten oder behinderten Personen

Die Personenbeförderung ist grundsätzlich steuerbar. Gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 7 MWSTG ist jedoch die Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderungen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln von der Steuer ausgenommen.

12.1 Anforderungen an die Einrichtung der Transportmittel

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

Behindertentaxis und -busse gelten als eigens für diesen Zweck eingerichtet, wenn sie beispielsweise mit festen Heck- oder Seiteneinstiegsmöglichkeiten für Rollstühle über eine Rollbahn (Schiene mit verstellbarer Spur), einer Heberampe, Gleitrampe oder Hebebühne, Befestigungsmöglichkeiten für Rollstühle, beispielsweise am Boden oder an anderen Einrichtungen (z.B. Zahnräder, Haltegurte, Polsterungen, Drehsitze), speziell gepolsterten Innenwänden, Spezialgurten sowie Sitzen mit speziellen Befestigungen und Sondergrößen ausgestattet sind.

Auf dem Einkauf, dem Unterhalt und dem Betrieb (Treibstoffkauf usw.) solcher Transportmittel darf keine Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Selbst wenn die Beförderungsmittel des öffentlichen Verkehrs (z.B. Züge, Busse, Trams oder Seilbahnen) mit festen oder speziellen Einrichtungen zum Transport behinderter Personen ausgerüstet sind, gelten sie nicht als eigens dafür eingerichtet. Die Beförderung in solchen Transportmitteln ist zum Normalsatz steuerbar.

12.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Die Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderungen sowie deren Hilfs- und Begleitpersonen mit eigens für diesen Zweck eingerichteten Transportmitteln ist von der Steuer ausgenommen.

Leistungen der Ersten Hilfe und der Mithilfe bei der Bergung von verletzten Personen sind nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn die pflegende Person eine Tätigkeit im Bereich der Heil- und Pflgeberufe ausübt (☞ Ziff. 1.4; z.B. Arzt/Ärztin oder Pflegefachmann/Pflegefachfrau).

12.3 Steuerbare Leistungen

Die Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderungen mit nicht eigens für diesen Zweck eingerichteten Transportmitteln ist selbst dann steuerbar, wenn die Invalidenversicherung für die Beförderung aufkommt.

Leistungen im Zusammenhang mit dem Sichern von Unfallstellen sowie das reine Zurverfügungstellen von Rettungsmaterial ohne Pflege- oder Hilfeleistung sind zum Normalsatz steuerbar.

Ebenfalls zum Normalsatz steuerbar ist die Beförderung von verstorbenen Personen.

13

13.1

Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen Abnehmbare Prothesen

Als abnehmbare Prothese gilt ein Körperersatz, 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 Normalsatz steuerbar. Solche Umsätze sind - insoweit von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielt werden - auf einem separaten Ertragskonto zu verbuchen. Von der Steuer ausgenommen sind hingegen medizinische Vorbereitungshandlungen, die für das Anpassen abnehmbarer Prothesen (z.B. Vornehmen von Abdrücken, Einpassen und Einsetzen von Zahnprothesen) an Patienten erbracht werden.

Auf dem Bezug der Prothesen und der für ihre Herstellung benötigten Materialien kann der Vorsteuerabzug vollumfänglich geltend gemacht werden. Die auf den Betriebsmitteln (z.B. Werkzeugen, Maschinen, Immobilien) lastende Vorsteuer kann vollumfänglich in Abzug gebracht werden, sofern sie nicht gemischt (d.h. sowohl für steuerbare als auch für von der Steuer ausgenommene Zwecke) verwendet werden. Bei gemischter Verwendung ist die anrechenbare Vorsteuer anteilmässig zu korrigieren (☞ Ziff. 1.7).

13.2

Fest eingesetzte Prothesen wie Implantate oder festsitzender Zahnersatz

Als fest eingesetzte Prothese gilt ein Körperersatz, 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 fest verbundenen Prothesen sind ebenfalls auf einem separaten Ertragskonto zu verbuchen. Diese Umsätze sind von der Steuer ausgenommen. Werden die technischen Arbeiten des Labors, das die feste Prothese herstellt, separat weiterfakturiert, gelten sie als Nebenleistung der Prothesenlieferung und sind von der Steuer ebenfalls ausgenommen.

Dasselbe gilt für medizinische Vorbereitungshandlungen, die an Patienten für das Anpassen von (kiefer-)orthopädischen Apparaten (z.B. Vornehmen von Abdrücken, Einpassen von Zahnprothesen, Einsetzen von kieferorthopädischen Apparaten [Zahnspangen] und späteres Nachziehen der Bänder) erbracht werden.

Die auf dem Einkauf der Implantate und anderen mit dem Körper fest verbundenen Prothesen und den für ihre Herstellung verwendeten Materialien lastende Steuer darf nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Die auf den gemischt verwendeten Betriebsmitteln lastende Vorsteuer ist nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG; ☞ Ziff. 1.7).

13.3

Ermittlung der anrechenbaren Vorsteuer

Gemäss den Ausführungen unter Ziffern 13.1 und 13.2 kann auf den Aufwendungen (Materialien) für die abnehmbaren Prothesen - da der daraus erzielte Umsatz steuerbar ist - die Vorsteuer vollumfänglich geltend gemacht werden, während auf den Aufwendungen (Materialien) für die im Rahmen einer Heilbehandlung eingesetzten Implantate und anderen mit dem Körper fest 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 für die abnehmbaren 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 abnehmbaren Prothesen sowie von fest eingesetzten Prothesen (z.B. Implantaten, festsitzendem Zahnersatz) sind je auf separaten Ertragskonti zu verbuchen.

Bei der annäherungsweise Ermittlung kann die Vorsteuer auf den Materialien im Verhältnis des steuerbaren Umsatzes aus abnehmbaren Prothesen zum gesamten Prothesenumsatz geltend gemacht werden.

Das gleiche Vorgehen kann bei den für die Herstellung von Prothesen gemischt eingesetzten Betriebsmitteln (z.B. Werkzeugen, Maschinen) angewandt werden.

☞ Für weitere Informationen siehe MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen.

14

14.1

Gutachten und Gerichtsmedizin

Von der Steuer ausgenommene oder nicht der Steuer unterliegende Leistungen

- 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. Gerichtsmedizinische Gutachten.
- c. Durch Ärzte/Ärztinnen oder Zahnärzte/Zahnärztinnen erstellte Gutachten, die zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche dienen (☞ Ziff. 2.1.1 Bst. d).
- d. Durch Gerichtsmediziner/Gerichtsmedizinerinnen erbrachte Leistungen, wie beispielsweise Obduktionen, Sezierungen, Legalinspektionen.

14.2

Steuerbare Leistungen

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

Gutachten zu natürlichen Personen gelten als an dem Ort erstellt, an dem die dienstleistende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird (Erbringerortprinzip; Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Gutachten und andere Untersuchungen im Zusammenhang mit Leichen gelten als an dem Ort vorgenommen, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines oder ihres üblichen Aufenthaltes (Empfängerortprinzip; Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

15 **Diverses**
15.1 **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 Ziffer 2.1.1 Buchstabe e.

15.2 **Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Angestelltenverhältnis**

Das Arbeitsvertragsverhältnis bewirkt, dass Entgelte für von Angestellten ausgeführte Heilbehandlungen zum Umsatz des Arbeitgebers zählen. Dieser Umsatz ist beim Arbeitgeber von der Steuer ausgenommen, sofern es sich um Heilbehandlungen (☞ Ziff. 1.3.1) handelt und der Arbeitgeber aus mehrwertsteuerlicher Sicht selbst als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Ziffer 1.4. gilt.

Sofern der Arbeitgeber aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht als Erbringer von Heilbehandlungen gilt, sind alle von ihm in Rechnung gestellten Leistungen zum massgebenden Satz steuerbar, mit Ausnahme der Heilbehandlungen, die von einer Person erbracht werden, die gemäss Ziffer 2 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannt ist, und daher von der Steuer ausgenommen sind. Der Arbeitgeber muss nachweisen können, dass die Behandlung von dieser Person erbracht wurde.

Beispiel

Frau Winiger ist bei der Apotheke Natura als Naturheilpraktikerin mit Berufsausübungsbewilligung angestellt und erbringt Heilbehandlungen in einem Nebengebäude der Apotheke. In der an den Patienten ausgestellten Rechnung wird die Apotheke Natura als Leistungserbringerin aufgeführt. Die Apotheke kann mittels der Krankengeschichte des Patienten nachweisen, dass die Heilbehandlung durch Frau Winiger, Naturheilpraktikerin, erbracht wurde. Die Heilbehandlung ist von der Steuer ausgenommen.

15.3

Schulen des Gesundheitswesens

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

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

15.4

Abgabe von Spritzen, Methadon, Heroin usw.

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

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

☞ In Bezug auf die Abgabe durch Gassenzimmer, Sozialämter usw. siehe MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen.

15.5

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 Steuer 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 Steuer ausgenommen.

15.6 **Sanitätsrekruten**

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

15.7 **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 bei medizinischen Analysen.

15.8 **Steuerebare Leistungen eines Instituts an ein anderes (Auslagerung)**

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

☞ Bezüglich Laborleistungen siehe Ziffer 9.

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 (☞ MWST-Branchen-Info Gemeinwesen).

15.9 **Weiterfakturierung von Heilbehandlungen**

Wenn ein Institut, das nicht selbst ein ambulantes Behandlungszentrum, Zentrum für ärztliche Heilbehandlung oder Spital (☞ Ziff. 5, 7 und 8) ist, Heilbehandlungen im Sinne von Artikel 34 MWSTV **anbietet** und in Rechnung stellt, diese jedoch nicht selbst erbringt, sind die weiterfakturierten Leistungen von der Steuer ausgenommen, sofern folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Die Heilbehandlung wird durch einen Angehörigen eines Heil- oder Pflegeberufes gemäss Ziffer 1.4 oder durch ein Institut gemäss Ziffern 4 - 10 erbracht;
- Die Heilbehandlung wird dem Kunden separat und zum gleichen Preis in Rechnung gestellt;
- Das Institut kann nachweisen, dass es als Stellvertreter handelt, und kann die vertretene Person oder das vertretene Institut eindeutig identifizieren und gibt dem Leistungsempfänger das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses ausdrücklich bekannt oder dieses ergibt sich aus den Umständen (Art. 20 Abs. 2 MWSTG).

Weitere Leistungen des Instituts sind zum massgebenden Satz steuerbar, beispielsweise Zuschläge für administrative Umtriebe, Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen.

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

Ist eine der drei vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt, sind die vom Institut in Rechnung gestellten Heilbehandlungen steuerbar.

16

16.1

Medikamente

Steuersatz

Gemäss Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer 8 MWSTG ist die Lieferung von Medikamenten zum reduzierten Satz steuerbar.

16.2

Begriffe

Als Medikamente im Sinne von Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer 8 MWSTG gelten gemäss Artikel 49 MWSTV:

- a. Gemäss Artikel 9 Absatz 1 HMG zugelassene verwendungsfertige Arzneimittel und Tierarzneimittel-Vormischungen sowie die entsprechenden galenisch fertigen Produkte (☞ Ziff. 16.2.1);
- b. verwendungsfertige Arzneimittel, die gemäss Artikel 9 Absatz 2 HMG keiner Zulassung bedürfen, mit Ausnahme von menschlichem und tierischem Vollblut (☞ Ziff. 16.2.2);

- c. verwendungsfertige Arzneimittel, die gemäss Artikel 9 Absatz 4 HMG eine befristete Bewilligung erhalten haben (☞ Ziff. 16.2.2);
- d. nicht zugelassene verwendungsfertige Arzneimittel gemäss Artikel 36 Absatz 1 - 3 AMBV und Artikel 7 TAMV (☞ Ziff. 16.2.3).

16.2.1

Verwendungsfertige Arzneimittel, Vormischungen und entsprechende Produkte (Art. 49 Bst. a MWSTV)

Als Medikamente gelten für die Humanmedizin bestimmte Produkte und Vormischungen für Tierarzneimittel, die gemäss Artikel 9 Absatz 1 HMG vom Schweizerischen Heilmittelinstitut (Swissmedic) zugelassen sind, um in Verkehr gebracht zu werden. Dasselbe gilt für immunbiologische Produkte (Impfungen) für den tierärztlichen Gebrauch, die vom Bundesamt für Veterinärwesen oder vom Institut für Viruskrankheiten und Immunprophylaxe registriert sind.

Als Medikamente gelten auch Arzneimittel für seltene Krankheiten, für deren Inverkehrbringen die Swissmedic ein vereinfachtes Zulassungsverfahren vorsieht (Art. 14 Abs. 1 Bst. f HMG) sowie radiopharmazeutische Produkte, In-vivo-Diagnostika, Blutprodukte auf Basis von menschlichem oder tierischem Vollblut, die standardisierbar sind, und standardisierte Transplantate, die von der Swissmedic zugelassen sind, um als Medikamente in Verkehr gebracht zu werden.

Dabei spielt keine Rolle, ob diese Produkte verwendungsfertig oder in ihrer galenisch fertigen Form verkauft werden.

16.2.2

Verwendungsfertige Arzneimittel, die keiner Zulassung bedürfen (Art. 49 Bst. b MWSTV) oder eine befristete Bewilligung erhalten haben (Art. 49 Bst. c MWSTV)

Verwendungsfertige Arzneimittel, die gemäss Artikel 9 Absatz 2 HMG von der Swissmedic keiner Zulassung bedürfen, sowie verwendungsfertige Arzneimittel, die gemäss Artikel 9 Absatz 4 HMG eine befristete Bewilligung erhalten haben, gelten als Medikamente (mit Ausnahme von menschlichem und tierischem Vollblut). Dabei handelt es sich insbesondere um Magistralrezepturen, nach einer Formula officinalis hergestellte Arzneimittel, Hausspezialitäten, Arzneimittel für klinische Versuche und gegen lebensbedrohende Krankheiten sowie nicht standardisierbare Arzneimittel.

16.2.3 Nicht zugelassene verwendungsfertige Arzneimittel (Art. 49 Bst. d MWSTV)

Verwendungsfertige Arzneimittel gemäss Artikel 36 Absatz 1 - 3 AMBV und Artikel 7 TAMV, die nicht von der Swissmedic zugelassen sind, gelten als Medikamente. Dabei handelt es sich namentlich um Arzneimittel, die unter bestimmten Voraussetzungen in kleinen Mengen durch Fachpersonen im Gesundheitswesen importiert werden.

16.3 Andere zum reduzierten Satz besteuerte Produkte

Verwendungsfertige Produkte, die nicht als Medikamente im vorgenannten Sinne gelten und Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen gemäss Lebensmittelgesetz (LMG) gleichgestellt sind, sind gemäss Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer 2 MWSTG zum reduzierten Satz steuerbar. Ausgenommen sind Tabakwaren und Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 0,5 Volumenprozenten (☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze).

16.4 Zum Normalsatz steuerbare Produkte

Die Lieferung von Produkten, die nicht den Begriffsbestimmungen von Ziffern 16.2 und 16.3 vorstehend entsprechen, ist zum Normalsatz steuerbar. Dabei handelt es sich namentlich um die folgenden Produkte:

- Zur Medikamentenherstellung dienende Rohstoffe und Zwischenprodukte (z.B. Arzneimittel, Stoffgemische, Flüssigkeiten), sofern sie nicht verwendungsfertigen Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen gemäss LMG gleichgestellt sind (☞ Ziff. 16.3);
- medizinische Apparate und Einrichtungen (z.B. Atemhilfapparate, Spritzen, Präservative, Prothesen, Schwangerschafts- oder Blutzucker-tests, In-vitro-Diagnostika);
- für technische Zwecke bestimmte radioaktive Isotope;
- menschliches Vollblut, das durch Personen geliefert wird, die nicht Inhaber der hierzu erforderlichen Bewilligung sind (☞ Art. 21 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG).

16.5

Handel mit Medikamenten

Die von den Apothekern und Apothekerinnen auf der Grundlage des Systems für leistungsorientierte Abgeltung (LOA) in Rechnung gestellten Leistungen, und zwar Medikamenten-Check und Bezugs-Check, gelten als Nebenleistung zur Hauptleistung (in diesem Fall der Lieferung von Medikamenten) und werden daher steuerlich gleich behandelt.

Dasselbe gilt für verschiedene weitere Abgeltungen, wie beispielsweise jene für den Notfalldienst, die Einnahme von Medikamenten unter Aufsicht, die Compliance-Hilfe sowie die Methadonsubstitution und -pauschalen. Die Vertriebsmarge, die dazu dient, das Kapital zu verzinsen (in Prozent) und die Logistikleistungen (fix) gehören zum steuerbaren Entgelt.

Bei finanziellen Beiträgen zur Stabilisierung der Kosten (KBS) im Sinne der LOA liegt eine Entgeltsminderung vor.

16.6

Leistungskombinationen

Die Lieferung von Kombinationen von Gegenständen, die in einer Einzelverpackung - die namentlich das Medikament sowie beispielsweise ein Medizinprodukt (Löffel, Dosierer, Pipette usw.) zu seiner Anwendung enthält - erfolgt und von der Swissmedic als Medikament eingestuft oder bei dieser angemeldet sind, ist zum reduzierten Satz steuerbar.

☞ In den anderen Fällen von Leistungskombinationen sind die Ausführungen in der MWST-Info Steuerobjekt zu beachten.

Anhang

I. Wortlaut des Artikels 7 Absatz 2 KLV

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 Hämö- 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-cruis-Pflege) und von Körperhöhlen (inkl. Stoma- und Tracheostomiepflege) sowie Fusspflege bei Diabetikern,
 11. pflegerische Massnahmen bei Störungen der Blasen- oder Darmentleerung, inkl. 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.

II.

Wortlaut des Artikels 7 Absatz 2^{bis} KLV

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.

Zuständigkeiten

Die **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf im Inland erbrachten Leistungen;
- die Erhebung der MWST auf dem Bezug von Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.

Die **Eidgenössische Zollverwaltung (EZV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

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:

- In elektronischer Form über Internet:
www.estv.admin.ch (Webcode: d_03597_de)

- In Papierform beim:
Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern

www.bundespublikationen.admin.ch