

Gesundheitswesen



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Hinweis:

Die Inhalte dieser Publikation stammen aus der zentralen Datenbank der webbasierten Publikationen der ESTV und wurden für die Printausgabe standardisiert bzw. elektronisch aufbereitet. Bei dieser Zusatzdienstleistung handelt es sich nicht um ein Druckerzeugnis im klassischen Sinn, sondern um ein gestalterisch vereinfachtes PDF für den Ausdruck.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
Vorbemerkungen	6
Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info	8
1 Allgemeines	10
1.1 Steuerbare Leistungen	10
1.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	10
1.3 Voraussetzungen für eine nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung	12
1.4 Begriff der Heilbehandlung	14
1.4.1 Leistungen, die den Heilbehandlungen gleichgestellt sind	14
1.4.2 Leistungen, die namentlich nicht als Heilbehandlungen gelten	14
1.5 Voraussetzung für die Anerkennung als Erbringer einer Heilbehandlung	15
1.5.1 Kantonale Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung	15
1.5.2 Zulassung zur Ausübung von Heilbehandlungen nach der kantonalen Gesetzgebung	17
1.5.3 Heil- und Pflegeberufe im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG	18
1.6 Zuordnung von Leistungen	19
1.7 Zurverfügungstellen von Personal	21
1.8 Begriff der Gemeinnützigkeit	22
1.9 Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen	23
1.10 Vorsteuerabzug	23
2 Angehörige von Heil- und Pflegeberufen	24
2.1 Einzelunternehmen	24
2.1.1 Ärzte und Ärztinnen	24
2.1.1.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	25
2.1.1.2 Steuerbare Leistungen	27
2.1.1.3 Patientenapotheke (Selbstdispensation)	27
2.1.2 Zahnärzte und Zahnärztinnen	30
2.1.2.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	31
2.1.2.2 Steuerbare Leistungen	32
2.1.3 Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen	32
2.1.3.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	32
2.1.3.2 Steuerbare Leistungen	33
2.1.4 Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen sowie Psychologen und Psychologinnen mit einem anderen eidgenössisch anerkannten Weiterbildungstitel	33
2.1.4.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	34
2.1.4.2 Steuerbare Leistungen	35
2.1.5 Chiropraktoren und Chiropraktorinnen	35
2.1.5.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	35
2.1.5.2 Steuerbare Leistungen	36
2.1.6 Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen	36
2.1.6.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	36
2.1.6.2 Steuerbare Leistungen	37
2.1.7 Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen	37
2.1.7.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	37
2.1.7.2 Steuerbare Leistung	37
2.1.8 Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen	38

2.1.8.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	38
2.1.8.2 Steuerbare Leistungen	39
2.1.9 Hebammen und Entbindungspfleger	39
2.1.9.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	39
2.1.9.2 Steuerbare Leistung	39
2.1.10 Pflegefachmänner und Pflegefachfrauen	40
2.1.10.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	40
2.1.10.2 Steuerbare Leistungen	40
2.1.11 Medizinische Masseurinnen und Masseure	41
2.1.11.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	41
2.1.11.2 Steuerbare Leistungen	41
2.1.12 Logopäden und Logopädinnen	42
2.1.12.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	42
2.1.12.2 Steuerbare Leistungen	42
2.1.13 Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen	42
2.1.13.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	43
2.1.13.2 Steuerbare Leistungen	43
2.1.14 Podologen und Podologinnen (Fusspfleger und Fusspflegerinnen)	43
2.1.14.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	44
2.1.14.2 Steuerbare Leistungen	44
2.1.15 Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen	44
2.1.15.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	45
2.1.15.2 Steuerbare Leistungen	45
2.1.16 Optometristen und Optometristinnen sowie eidgenössisch diplomierte Augenoptiker und Augenoptikerinnen	45
2.1.16.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	46
2.1.16.2 Steuerbare Leistungen	46
2.1.17 Apotheker und Apothekerinnen	46
2.1.17.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	47
2.1.17.2 Steuerbare Leistungen	48
2.2 Praxisgemeinschaften	49
2.2.1 Begriff und Voraussetzungen	49
2.2.2 Leistungen von Gemeinschaften	50
2.2.2.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	50
2.2.2.2 Steuerbare Leistungen	51
2.2.3 Steuerpflicht	52
2.2.4 Leistungen der Gesellschafter an die Gemeinschaft	52
2.2.5 Leistungen der Gesellschafter an andere Gesellschafter	53
2.3 Ambulante Behandlungszentren	53
2.3.1 Begriff und Voraussetzungen	53
2.3.2 Leistungen von ambulanten Behandlungszentren	55
2.3.2.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	55
2.3.2.2 Steuerbare Leistungen	56
2.3.3 Leistungen von Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs an ambulante Behandlungszentren	56
2.3.4 Beispiele	57
2.4 Zurverfügungstellen von Praxisinfrastruktur	59
2.5 Vergütungen an selbstständig erwerbende Angehörige eines Heil- und Pflegeberufes oder an den Arbeitgeber	59
2.6 Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Angestelltenverhältnis	60
2.7 Sonstige Berufskategorien	61
3 Spitäler	62

3.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen	62
3.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	62
3.3 Steuerbare Leistungen	65
4 Zentren für ärztliche Heilbehandlung	66
4.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen	66
4.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	67
4.3 Steuerbare Leistungen	68
5 Diagnostikzentren	70
5.1 Röntgeninstitute	70
5.2 Medizinische Labors	70
6 Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex)	71
6.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	72
6.2 Steuerbare Leistungen	74
6.3 Unterakkordantenverhältnis	76
7 Altersheime, Wohn- und Pflegeheime für Betagte sowie Alterswohnungen	76
7.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen	76
7.2 Leistungen von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen	77
7.2.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	78
7.2.2 Steuerbare Leistungen	80
7.3 Alterswohnungen, Alterssiedlungen und Wohnen mit Dienstleistungen	81
7.3.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	82
7.3.2 Steuerbare Leistungen	82
8 Für Pensionäre oder Patienten getätigte Auslagen	84
9 Gutachten und Gerichtsmedizin	85
9.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	85
9.2 Steuerbare Leistungen	86
9.3 Gerichtsmedizinische Leistungen	87
9.4 Ort der Dienstleistung	87
10 Medikamente	88
10.1 Steuersatz	88
10.2 Begriffe	88
10.2.1 Verwendungsfertige Arzneimittel, Vormischungen und entsprechende Produkte	88
10.2.2 Verwendungsfertige Arzneimittel, die keiner Zulassung bedürfen oder eine befristete Bewilligung erhalten haben	89
10.2.3 Nicht zugelassene verwendungsfertige Arzneimittel	89
10.3 Andere zum reduzierten Satz besteuerte Produkte	89
10.4 Abgabe von Arzneimitteln, die Betäubungsmittel wie Methadon und Heroin enthalten	90
10.5 Zum Normalsatz steuerbare Produkte	90
10.6 Handel mit Medikamenten	91
10.7 Leistungskombinationen	91
11 Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen	91
11.1 Abnehmbare Prothesen	91
11.2 Fest eingesetzte Prothesen wie Implantate oder festsitzender Zahnersatz	92
11.3 Ermittlung der anrechenbaren Vorsteuer	93
12 Lieferung von Blut und von menschlichen Organen	93
12.1 Lieferung von Blut	93
12.2 Lieferung von menschlichen Organen	94
13 Beförderung von kranken, verletzten oder behinderten Personen	94
13.1 Anforderungen an die Einrichtung der Transportmittel	94
13.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	95
13.3 Steuerbare Leistungen	95

14 Gesundheitsvorsorge	95
15 Schulen des Gesundheitswesens	96
16 Sanitätsdienste bei Anlässen (Sanitätswache)	96
17 Bereitschaftsdienst auf Abruf	96
18 Sanitätsrekruten	96
19 Qualitätskontrollen	97
20 Steuerbare Leistungen eines Instituts an ein anderes (Auslagerung)	97
21 No show	97
Rechtlicher Hinweis	99

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.

Abkürzungen

Abs.	Absatz
AMBV	Verordnung vom 14. November 2018 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
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 20. Juni 2014 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
SwissDRG	Swiss Diagnosis Related Groups
Swissmedic	Schweizerisches Heilmittelinstitut
TAMV	Verordnung vom 18. August 2004 über die Tierarzneimittel (SR 812.212.27)

TARMED	Tarifstruktur für ärztliche Leistungen
TARPSY	Tarifstruktur für die stationäre Psychiatrie
Ziff.	Ziffer

Gültige Steuersätze bis am 31. Dezember 2017:

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

Gültige Steuersätze vom 1. Januar 2018 bis am 31. Dezember 2023:

Normalsatz 7,7 %; reduzierter Steuersatz 2,5 %; Sondersatz 3,7 %.

Gültige Steuersätze ab dem 1. Januar 2024:

Normalsatz 8,1 %; reduzierter Steuersatz 2,6 %; Sondersatz 3,8 %.

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

Die MWST-Branchen-Info basiert auf dem per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG und der dazu erlassenen MWSTV.

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

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

Die Erläuterungen dieser Publikation sollen den steuerpflichtigen Personen (und ihren Vertretern) helfen, ihre mit der MWST zusammenhängenden Rechte und Pflichten wahrzunehmen.

Zeitliche Wirkung bei Anpassungen von Praxisfestlegungen

Die zeitliche Wirkung bei Anpassungen von Praxisfestlegungen richtet sich nach den in der [MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#) (MWST-Info 20) beschriebenen Grundsätzen. Alle folgenden Links verweisen auf die MWST-Info 20.

Die neue begriffliche Unterscheidung sowie deren zeitliche Wirkung gilt ab dem 1. Oktober 2020, d. h. ab dem Publikationsdatum der vollständig überarbeiteten MWST-Info 20.

Eine Übersicht der Anpassungen von Praxisfestlegungen gemäss der neuen begrifflichen Unterscheidung sowie deren zeitliche Wirkung ist unter [Ziffer 1](#) zu finden.

Anpassungen der Praxisfestlegungen können erfolgen durch:

- Erstmalige Praxisfestlegung (☞ [Ziff. 2](#)) infolge
 - einer Änderung einer MWST-Bestimmung (☞ [Ziff. 2.2](#));
 - eines Gerichtsurteils ohne bestehende Praxis der ESTV (☞ [Ziff. 2.3](#));
 - der Beurteilung neuer Sachverhalte durch die ESTV (☞ [Ziff. 2.4](#));
- Änderung der bestehenden Praxis (☞ [Ziff. 3](#)) infolge
 - einer Änderung einer MWST-Bestimmung (☞ [Ziff. 3.2](#));
 - eines Gerichtsurteils betreffend die bestehende Praxis der ESTV (☞ [Ziff. 3.3](#));

- Überprüfung der Praxis durch die ESTV (☞ [Ziff. 3.4](#));
- Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen (☞ [Ziff. 4](#)).

Erstmalige Praxisfestlegungen, Praxisänderungen, Praxispräzisierungen und relevante redaktionelle Anpassungen werden in den jeweiligen MWST-Infos resp. MWST-Branchen-Infos ausdrücklich gekennzeichnet.

Es gilt zu beachten, dass die bis zum 30. September 2020 verwendeten Bezeichnungen für Anpassungen der Praxisfestlegungen nicht der neuen Terminologie angepasst werden.

Frühere Versionen angepasster Ziffern können nach wie vor online abgerufen werden.

Erfolgt im Anschluss an eine Auskunft eine Änderung eines Rechtssatzes, eine Praxisänderung oder wird durch die ESTV eine Praxis erstmalig festgelegt, so kann sich weder die ESTV noch die steuerpflichtige Person ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Norm bzw. der Publikation der Praxis weiter auf die erteilte schriftliche Auskunft berufen (☞ [Ziff. 5](#)).

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, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik sowie Ambulatorien und Tageskliniken 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. die 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. Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3^{bis} MWSTG](#));
- d. die von Krankenpflegepersonen, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) oder in Heimen erbrachten Pflegeleistungen, sofern sie ärztlich verordnet sind ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG](#); ab dem 01.07.2024 ist die ärztliche Verordnung nicht mehr erforderlich [Änderung von Art. 7 KLV, in Kraft getreten am 01.07.2024]);

- e. die Lieferung von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie von menschlichem Vollblut durch Inhaber und Inhaberinnen einer hierzu erforderlichen Bewilligung ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG](#));
- f. die 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](#));
- g. die Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderungen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 7 MWSTG](#));
- h. Leistungen von Einrichtungen der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, von Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG](#));
- i. die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Leistungen durch dafür eingerichtete Institutionen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG](#));
- j. die folgenden Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung:
 - a. die Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, der Weiterbildung und der beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern und Privatlehrerinnen oder an Privatschulen erteilten Unterrichts,
 - b. Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art; die Referententätigkeit ist von der Steuer ausgenommen, unabhängig davon, ob das Honorar der unterrichtenden Person oder ihrem Arbeitgeber ausgerichtet wird,
 - c. im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen,
 - d. Organisationsdienstleistungen (mit Einschluss der damit zusammenhängenden Nebenleistungen) der Mitglieder einer Einrichtung, die von der Steuer ausgenommene Leistungen nach den Buchstaben a–c erbringt, an diese Einrichtung,
 - e. Organisationsdienstleistungen (mit Einschluss der damit zusammenhängenden Nebenleistungen) an Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden, die von der Steuer ausgenommene Leistungen nach den Buchstaben a–c entgeltlich oder unentgeltlich erbringen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG](#));

- k. das Zurverfügungstellen von Personal durch nicht gewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG](#));
- l. die Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von der Steuer ausgenommenen Leistungen gemäss [Artikel 21 Absatz 2 MWSTG](#) verwendet wurden ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG](#));
- m. Leistungen zwischen den Organisationseinheiten des gleichen Gemeinwesens, zwischen privat- oder öffentlich-rechtlichen Gesellschaften, an denen ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind, und den an der Gesellschaft beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten, sowie zwischen Anstalten oder Stiftungen, deren Gründer oder Träger ausschliesslich Gemeinwesen sind, und diesen Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG](#));
- n. das Zurverfügungstellen von Personal durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28^{bis} MWSTG](#));

Praxisänderung aufgrund der am 01.07.2024 in Kraft getretenen Änderung von Artikel 7 KLV, anwendbar ab 01.07.2024 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung  zusätzliche Informationen zu dieser Ziffer).

Praxisänderung infolge einer Änderung von MWST-Bestimmungen (Art. 21 Abs. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)) und **Erstmalige Praxisfestlegung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3^{bis} MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025** (vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

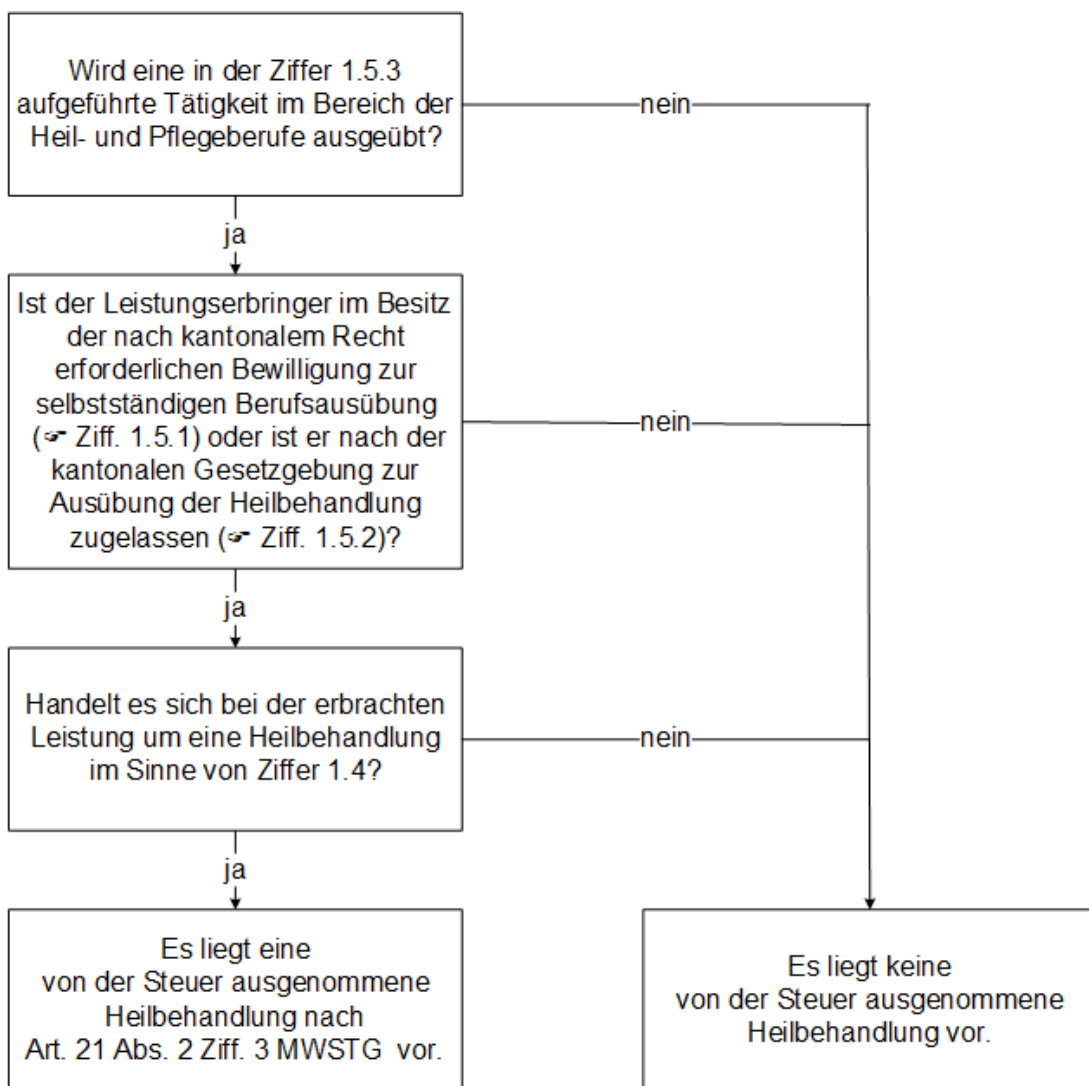
1.3 Voraussetzungen für eine nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung

Damit eine von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung vorliegt, müssen die folgenden Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sein:

- Die Tätigkeit muss von einem unter [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG](#) i. V. m. [Artikel 35 Absatz 2 MWSTV](#) fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden ( [Ziff. 1.5.3](#));

- der Leistungserbringer muss im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein ([Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV](#); [☞ Ziff. 1.5.1](#) und [1.5.2](#));
- es muss eine Heilbehandlung im Sinne der Gesetzgebung ausgeführt werden ([Art. 34 MWSTV](#); [☞ Ziff. 1.4](#) und [1.4.1](#)).

Von der Steuer ausgenommen sind alle Heilbehandlungen, welche von einer Person mit einer Berufsausübungsbewilligung erbracht werden, sofern sich die Behandlungstätigkeit unter den kantonalrechtlich festgelegten Tätigkeitsbereich der Berufsgruppe fassen lässt.



Praxispräzisierung ([☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

1.4 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.

1.4.1 Leistungen, die den Heilbehandlungen gleichgestellt sind

(Art. 34 Abs. 2 MWSTV)

Den Heilbehandlungen gleichgestellt sind:

- 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.

1.4.2 Leistungen, die namentlich nicht als Heilbehandlungen gelten

(Art. 34 Abs. 3 MWSTV)

Nicht als Heilbehandlungen gelten namentlich:

- 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. die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im

Zusammenhang stehen, ausser in Fällen nach [Ziffer 1.4.1 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](#).

1.5 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.

1.5.1 Kantonale Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung

Die Kantone regeln die Heil- und Pflegeberufe und entscheiden, welche Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen zwingend über eine kantonale Bewilligung zur selbstständigen Ausübung ihres Berufes verfügen müssen. Die Berufsausübungsbewilligungen halten fest, welche Behandlungen zum Tätigkeitsbereich des Berufes gehören, und gelten ausschliesslich für diese Behandlungen.

Die Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen haben daher die Regelungen in jenen Kantonen zu prüfen, in denen sie tätig sind, um herauszufinden, ob die Ausübung ihres Berufes bewilligungspflichtig ist.

Die kantonalen Regelungen (z. B. Gesundheitsgesetz, Verordnung über die Ausübung von Heil- und Pflegeberufen) sind auf der Website des jeweiligen Kantons zu finden. Im Zweifelsfall ist es angezeigt, sich an die kantonalen Gesundheitsbehörden zu wenden.



Wenn ein Kanton eine Bescheinigung darüber ausstellt, dass ein Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, handelt es sich dabei nicht um eine Bewilligung im Sinne von [Artikel 35 Absatz 1 MWSTV](#).



Leistungserbringer, die in mehreren Kantonen tätig sind, haben zu prüfen, ob sie für die Ausübung ihres Berufs in jedem der Kantone eine Bewilligung benötigen. In den Kantonen, die für diesen Beruf keine Berufsausübungsbewilligung ausstellen, gelten die Leistungen nicht als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen, selbst wenn der Leistungserbringer über eine Bewilligung zur Berufsausübung von einem anderen Kanton verfügt.

Folgende den Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen ausgestellte Dokumente gelten nicht als kantonale Berufsausübungsbewilligungen:

- Diplome oder Zertifikate von Bildungsinstituten;
- Anerkennungen durch Organisationen wie der schweizerischen Stiftung für Komplementärmedizin ASCA;
- Bestätigungen über den Eintrag in ein Register, z. B. das ErfahrungsMedizinische Register EMR.

Im Übrigen spielt es keine Rolle, ob eine Behandlung von einer Versicherungsgesellschaft (z. B. Krankenkasse oder IV) übernommen wird.

Beispiel 1

Frau Roth hat im Kanton Bern eine Naturheilpraxis eröffnet. Nach dem Gesundheitsgesetz des Kantons Bern und der kantonalen Verordnung über die beruflichen Tätigkeiten im Gesundheitswesen ist der Beruf der Heilpraktikerin bewilligungspflichtig. Wenn Frau Roth eine solche Berufsausübungsbewilligung besitzt, erfüllt sie die Bedingung von [Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#).

Beispiel 2

Herr Imboden ist als selbstständiger Akupunkteur im Kanton Wallis tätig. Nach dem Gesundheitsgesetz des Kantons Wallis und der kantonalen Verordnung über die Ausübung der Gesundheitsberufe gehört die Tätigkeit eines Akupunkteurs nicht zu den bewilligungspflichtigen Berufen. Herr Imboden kann vom Kanton Wallis daher keine entsprechende Berufsausübungsbewilligung erhalten und erfüllt somit die Bedingung von [Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#) nicht.

Beispiel 3

Frau Kocher ist als selbstständige Physiotherapeutin im Kanton Freiburg tätig und beabsichtigt, neu auch Leistungen im Bereich der Komplementärmedizin zu erbringen. Nach dem Gesundheitsgesetz des Kantons Freiburg und der kantonalen Verordnung über die Pflegeleistungserbringer ist für die Ausübung des Berufs der Physiotherapeutin eine Berufsausübungsbewilligung erforderlich. Leistungen im Bereich der Komplementärmedizin können laut den Gesetzesbestimmungen dagegen ohne Bewilligung erbracht werden. Wenn Frau Kocher im Besitz einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung für ihre Tätigkeit als Physiotherapeutin ist, erfüllt sie für diese Tätigkeit die Bedingung von [Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#). Da der Kanton Freiburg jedoch keine Bewilligungen zur Ausübung einer komplementärmedizinischen Tätigkeit ausstellt, ist für diese zweite Tätigkeit die Bedingung von [Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#) nicht erfüllt. Dementsprechend gelten die Leistungen im Bereich der Komplementärmedizin nicht als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen.

Angaben darüber, ob eine Person über eine Berufsausübungsbewilligung verfügt und welcher Kanton die Berufsausübungsbewilligung ausgestellt hat, können im Nationalen Register der Gesundheitsberufe ([NAREG](#)) oder im Gesundheitsberuferegister des Bundesamts für Gesundheit ([GesReg](#)) abgefragt werden.

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

1.5.2 Zulassung zur Ausübung von Heilbehandlungen nach der kantonalen Gesetzgebung

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. Es handelt sich um eine generelle Zulassung von Heilbehandlungen aufgrund der kantonalen Gesetzgebung, d. h. um eine positive Genehmigung und nicht um ein blosses Dulden oder um einen bewussten Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung. Eine positive Genehmigung liegt beispielsweise bei einer gesetzlich verankerten Meldepflicht mit einem entsprechenden Zulassungsverfahren oder bei einer Bewilligungspflicht zur Führung eines bestimmten Titels vor.



Vom Kanton zu statistischen Zwecken ausgestellte Meldebestätigungen für Personen, die einen Beruf oder eine Tätigkeit ausüben, der bzw. die nicht bewilligungspflichtig ist, gelten nicht als Zulassungen zur Ausübung von Heilbehandlungen nach der kantonalen Gesetzgebung im Sinne von [Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe b MWSTV](#).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

1.5.3 Heil- und Pflegeberufe im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG

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;
- c^{bis}. Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen;
- d. Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen;
- d^{bis}. Psychologen und Psychologinnen;
- e. Chiropraktoren und Chiropraktorerinnen;
- 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;
- o. -
- p. Apotheker und Apothekerinnen;
- q. Optometristen und Optometristinnen.



Ebenfalls als Angehörige eines Heil- und Pflegeberufs gelten die den Optometristen und Optometristinnen gleichgestellten eidgenössisch diplomierten Augenoptiker und Augenoptikerinnen.

Praxisänderung infolge einer Änderung von MWST-Bestimmungen (Art. 35 Abs. 2 MWSTV), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

1.6 Zuordnung von Leistungen

Wenn mehrere Personen als Leistungserbringer infrage kommen, richtet sich die Zuordnung der Leistung nach [Artikel 20 MWSTG](#).

Als Grundsatz gilt, dass eine Leistung von derjenigen Person erbracht wird, die nach aussen im eigenen Namen als leistungserbringende Person auftritt ([Art. 20 Abs. 1 MWSTG](#)).

Zur Beurteilung des eigenständigen Aussenauftrittes bzw. für dessen Annahme werden insbesondere die folgenden Kriterien herangezogen:

- Für jede eintretende Person ist durch getrennte Geschäftsräumlichkeiten das Bestehen eigenständiger Unternehmen eindeutig und leicht erkennbar;
- unterschiedliche Unternehmensbezeichnungen werden verwendet;
- die Firmenlogos / Schriftzüge sind nicht identisch;
- ein eigenes Firmenschild ist angebracht;
- jeder ist telefonisch unter einer eigenen Geschäftsnummer erreichbar und im Telefonverzeichnis sind die Geschäftsnummern separat eingetragen;
- Bestellformulare, Rechnungen, Quittungen und Kassazettel sind auf den Namen des jeweils selbstständig Erwerbenden ausgestellt;
- Webseiten, Publikationen, Inserate, Geschäftspapiere, Visitenkarten oder Preislisten lassen nicht auf ein gemeinsames Unternehmen schliessen.



Die Rechnungsstellung ist als Anhaltspunkt für den eigenständigen Aussenauftritt zwar von einigem Gewicht, aber nicht allein ausschlaggebend. Die Art der fraglichen Tätigkeit nach dem Sozialversicherungsrecht, dem Recht der direkten Steuern und dem Zivilrecht kann ebenfalls als Indiz dienen, ist aber nicht entscheidend. Es ist immer eine Würdigung der gesamten Umstände aus der Sicht eines objektiven Dritten vorzunehmen.

Personen, die lediglich einer anderen Person (Unternehmen) bei der Leistungserbringung behilflich sind, fehlt es an einem eigenständigen Aussenauftritt. Ihre Leistungen sind dem nach aussen als Leistungserbringer auftretenden Unternehmen zuzuordnen (Erfüllungsgehilfen und Hilfspersonen). Zu den Erfüllungsgehilfen und Hilfspersonen gehören typischerweise die Arbeitnehmenden des Leistungserbringers. Das Unternehmen hat die Umsätze aus diesen Leistungen über die ihm zugeteilte Mehrwertsteuernummer abzurechnen. Das zivilrechtliche Verhältnis, das zwischen dem Unternehmen und den im Unternehmen tätigen Personen besteht (Arbeitsvertrag, Auftrag, Vertrag über freie Mitarbeit oder ähnliches), ist dabei unerheblich.

Bei Dreiparteienverhältnissen liegen zwei aufeinander folgende Leistungsverhältnisse vor (☞ auch nachfolgendes Beispiel):

- Erbringerin einer Heilbehandlung (natürliche oder juristische Person) erbringt im eigenen Namen eine Leistung (z. B. Heilbehandlung oder Zurverfügungstellen von Personal) an ein ambulantes Behandlungszentrum, Spital oder Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ [Ziff. 4](#));
- Ambulantes Behandlungszentrum, Spital oder Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (☞ [Ziff. 4](#)) erbringt im eigenen Namen eine Leistung (z. B. Heilbehandlung) an den Patienten.

Wenn die unmittelbar nach aussen handelnde Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person tätig ist, wird die Leistung Letzterer zugeordnet (direkte Stellvertretung; [Art. 20 Abs. 2 MWSTG](#)).

Beispiel

Die We Care AG betreibt eine Gemeinschaftspraxis für allgemeinmedizinische Anliegen. In der Gemeinschaftspraxis sind unter anderem mehrere Ärztinnen angestellt, die ihre Behandlungen im Namen der We Care AG in Rechnung stellen. Um den Patienten zusätzlich gynäkologische Sprechstunden anzubieten, hat die Gemeinschaftspraxis einen Kooperationsvertrag mit einer Fachärztin für Gynäkologie abgeschlossen. Sowohl die angestellten Ärztinnen als auch die nicht angestellte Fachärztin werden auf der Internetseite der We Care AG unter dem Register «Team» aufgeführt, jedoch ohne Angabe von persönlichen Kontaktdaten (keine eigenen Telefonnummern oder E-Mail-Adressen). Die Fachärztin ist auch im Eingangsbereich nicht separat angeschrieben. Für die Kommunikation (inkl. Terminvereinbarung) mit den Patienten ist das Sekretariat der Gemeinschaftspraxis zuständig. Die Fachärztin stellt den Patientinnen ihre Behandlungen im eigenen Namen (mit Hinweis auf ihre persönliche ZSR-Nummer) in Rechnung. Für die Nutzung der Praxisinfrastruktur leitet die Fachärztin der We Care AG einen gewissen Prozentsatz ihres Umsatzes weiter.

Unter Würdigung der gesamten Umstände ergibt sich, dass gegenüber den Patienten die We Care AG auch für die gynäkologischen Sprechstunden als Leistungserbringerin auftritt. Der Fachärztin fehlt es im Rahmen ihrer Tätigkeit bei der Gemeinschaftspraxis an einem eigenständigen Aussenauftritt. Dass die Fachärztin im eigenen Namen Rechnung stellt, ändert daran nichts. Somit sind der We Care AG sowohl die Umsätze aus den Behandlungen der bei ihr angestellten Ärztinnen als auch der Fachärztin zuzuordnen.

In einem weiteren Schritt ist das Verhältnis zwischen der Fachärztin und der Gemeinschaftspraxis zu prüfen:

Falls die Gynäkologin ihre Tätigkeit im Sinne von [Artikel 10 MWSTG](#) selbstständig ausübt, liegt in Bezug auf die Zurverfügungstellung der Infrastruktur ein Leistungsverhältnis zwischen der We Care AG und der Fachärztin vor. Die Zurverfügungstellung der Infrastruktur ist bei der We Care AG von der Steuer ausgenommen (☞ [Ziffer 2.4](#)).

Wenn die Fachärztin hingegen als unselbstständig betrachtet wird, liegt zwischen der We Care AG und der Fachärztin kein Leistungsverhältnis (d. h. keine Zurverfügungstellung von Infrastruktur) vor.

☞ Mehr Beispiele finden sich in [Ziffer 2.3.4](#).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

1.7 Zurverfügungstellen von Personal

Folgende Elemente charakterisieren die Zurverfügungstellung von Personal:

- Eine Organisation (Arbeitgeberin) hat selbst Personal angestellt und überlässt dieses für eine gewisse Zeit einer anderen Organisation (Einsatzbetrieb) für gewisse Arbeitsleistungen;
- der Einsatzbetrieb wird rechtlich nicht Arbeitgeber der verliehenen Arbeitnehmer, besitzt ihnen gegenüber jedoch während der Dauer des Einsatzes wesentliche Weisungsrechte sowie Überwachungs- und Sorgfaltspflichten;
- die Arbeitgeberin haftet nicht für die von ihrem Personal im Einsatzbetrieb ausgeführten Arbeiten.

Die Zurverfügungstellung von Personal ist grundsätzlich steuerbar. Von der Steuer ist es nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 12 MWSTG](#) insbesondere ausgenommen, wenn es durch nicht gewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung erfolgt (☞ [Ziff. 1.2 Bst. j](#)).

Die Zurverfügungstellung von Personal durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen ist ebenfalls von der Steuer ausgenommen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28^{bis} MWSTG](#); ☞ [Ziff. 1.2 Bst. m](#)).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

1.8 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 (☞ [Kreisschreiben Nr. 12](#) vom 8. Juli 1994 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 usw.) betriebene Einrichtungen wie Spitäler, Alters-, Wohn- und Pflegeheime, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) ohne weiteres als gemeinnützige Organisationen anerkannt.


1.9 Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen ([Art. 22 MWSTG](#))

Die steuerpflichtige Person kann durch offenen Ausweis der Steuer in der Rechnung oder durch Deklaration in der MWST-Abrechnung unter den Ziffern 200 und 205 (kumulativ) 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 [Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 20 und 21 MWSTG](#), wenn der Gegenstand vom Empfänger oder von der Empfängerin ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird oder genutzt werden soll.



Die Grundsätze sowie Voraussetzungen der Option können der [MWST-Info Steuerobjekt](#) entnommen werden.

1.10 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. 1.9](#)), 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 Angehörige von Heil- und Pflegeberufen

2.1 Einzelunternehmen

2.1.1 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](#)).


2.1.1.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen sowie Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen dienen ([Art. 34 Abs. 1 MWSTV](#)).

Bei Leistungen, welche von einem Arzt oder einer Ärztin erbracht werden und mittels dem geltenden Einzelleistungstarif für ambulante ärztliche Leistungen (TARDOC) in Rechnung gestellt werden oder in den Patientenpauschaltarifen (ambulante Pauschalen) enthalten sind, handelt es sich unter Vorbehalt des nachfolgenden Absatzes um von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG](#).

Bei Leistungen zur Erstellung von medizinischen Gutachten ([☞ Ziff. 9](#)) und bei Leistungen im Bereich der ästhetischen und der präventiven Medizin ([☞ Ziff. 14](#)) ist jeweils im Einzelfall zu beurteilen, ob es sich um steuerbare oder um von der Steuer ausgenommene Leistungen handelt.

Von der Steuer ausgenommen sind 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 ([Art. 34 Abs. 3 Bst. a MWSTV](#)). Wenn die Untersuchungen, Beratungen und die oben erwähnten Behandlungen durch einen angestellten Arzt vorgenommen werden, der unter der Verantwortung eines Arztes steht, welcher über eine Berufsausübungsbewilligung verfügt, sind diese Leistungen von der Steuer ausgenommen, sofern für den angestellten Arzt keine kantonale Berufsausübungsbewilligung verlangt wird. Ist der Besitz einer solchen Bewilligung beim angestellten Arzt zwingend erforderlich, dann sind nur die Behandlungen desjenigen Arztes, der über diese Bewilligung verfügt, von der Steuer ausgenommen.

 Bei Leistungen, die nicht in TARDOC resp. in den Patientenpauschaltarifen enthalten sind, sondern über einen anderen Tarif abgerechnet werden, ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung erfüllt sind.

- b. Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen (auch *Managed Care* genannt). Unter die

Steuerausnahme fallen auch die im Rahmen der koordinierten Versorgung anfallenden Management- und administrativen Leistungen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3^{bis} MWSTG](#)).

Als koordinierte Versorgung bzw. *Managed Care* werden Versicherungsmodelle im Gesundheitswesen bezeichnet, welche die integrierte Behandlung von Patienten fördern (z. B. HMO-, Hausarzt- oder kombinierte Modelle). Das heisst im Wesentlichen, dass die einzelnen Therapieschritte, die häufig von unterschiedlichen Leistungserbringern erbracht werden, von einer zentralen Stelle wie zum Beispiel dem Hausarzt oder der Hausärztin koordiniert und aufeinander abgestimmt werden.

- c. Das Zurverfügungstellen von Infrastruktur an einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) (☞ [Ziff. 2.4](#)).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV, anwendbar ab 01.01.2026 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ zusätzliche Informationen zu dieser Ziffer).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)) und
Erstmalige Praxisfestlegung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3^{bis} MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.1.2 Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von Medikamenten oder medizinischen Hilfsmitteln. Dies gilt auch für die Abgabe im Rahmen von Hausbesuchen bzw. Besuchen in Alters-, Wohn- und Pflegeheimen.
- b. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften orthopädischen Apparaten und abnehmbaren Prothesen (☞ [Ziff. 11](#)), 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).
- c. 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/i ihrem Personal (z. B. Laserbehandlung durch eine Pflegefachfrau oder einen Pflegefachmann) erbracht werden.
- d. Die durch medizinische *Call Center* erbrachten Leistungen, die nicht von Ärzten und Ärztinnen gemäss [Ziffer 2.1.1](#) vorgenommen werden.

Führt ein Unternehmen im Auftrag eines Krankenversicherers ein medizinisches *Call Center*, das die Patienten und Patientinnen bei gesundheitlichen Problemen und Fragen berät, dann sind die Leistungen des medizinischen *Call Centers* an den Krankenversicherer oder dgl. steuerbar. Hierbei handelt es sich selbst dann um steuerbare Leistungen, wenn die Auskunft des *Call Centers* an den Patienten oder an die Patientin durch einen Arzt oder eine Ärztin erfolgt.

- e. Gewisse Gutachten (für mehr Informationen, ☞ [Ziff. 9](#)).

2.1.1.3 Patientenapotheke (Selbstdispensation)

Im Rahmen einer Heilbehandlung verabreichte oder applizierte Medikamente und medizinische Hilfsmittel sind von der Steuer ausgenommen, wohingegen die Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln in neuen (nicht angebrauchten) 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 entweder auf Grundlage des Einkaufs 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 Steuersatz steuerbaren Umsätze aus diesen Verkäufen auf demselben Ertragskonto verbucht werden.

Beispiel

<i>Umsätze aus Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln (inkl. MWST)</i>	<i>CHF</i>	<i>320'000.00</i>
<i>./.. 5 % direkt applizierte Medikamente und Hilfsmittel</i>	<i>CHF</i>	<i>16'000.00</i>
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 Steuersatz 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. 2,6 % MWST)	CHF 300'000.00	
./.. 5 % direkt applizierte Medikamente	CHF 15'000.00	
Zum reduzierten Steuersatz steuerbarer Umsatz	CHF 285'000.00	
Geschuldete MWST zum Steuersatz von 2,6 %		CHF 7'222.20
Medizinische Hilfsmittel		
Umsätze gemäss Ertragskonto (inkl. 8,1 % 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 8,1 %		CHF 1'423.70
Total geschuldete MWST (vor Vorsteuerabzug)		CHF 8'645.90

In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug im Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (☞ [Ziff. 1.10](#)).


2.1.2 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](#)).


2.1.2.1 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. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z. B. Spritzen oder Tabletten) und medizinischen Hilfsmitteln durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.
- c. 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. Stiftzähne, Brücken oder Kronen).
- d. 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. 11](#)).
- e. 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. Wenn die Untersuchungen, Beratungen und die oben erwähnten Behandlungen durch einen angestellten Zahnarzt vorgenommen werden, der unter der Verantwortung eines Zahnarztes steht, welcher über eine Berufsausübungsbewilligung verfügt, sind diese Leistungen von der Steuer ausgenommen, sofern für den angestellten Zahnarzt keine kantonale Berufsausübungsbewilligung verlangt wird. Ist der Besitz einer solchen Bewilligung zwingend erforderlich, dann sind nur die Behandlungen desjenigen Zahnarztes, der über diese Bewilligung verfügt, von der Steuer ausgenommen.
- f. Gewisse Gutachten (für mehr Informationen  [Ziff. 9](#)).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.2.2 Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von Medikamenten oder medizinischen Hilfsmitteln. Dies gilt auch für die Abgabe im Rahmen von Hausbesuchen oder Besuchen in Alters-, Wohn- und Pflegeheimen.
- b. 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*.
- c. 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/ihrer Personal (z. B. Bleichung der Zähne oder Aufkleben von Diamanten durch einen Dentalhygieniker oder eine Dentalhygienikerin) erbracht werden.
- d. Gewisse Gutachten (für mehr Informationen  [Ziff. 9](#)).

2.1.3 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](#)).

2.1.3.1 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).




2.1.3.2 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 oder 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).

2.1.4 Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen sowie Psychologen und Psychologinnen mit einem anderen eidgenössisch anerkannten Weiterbildungstitel


Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen sowie Psychologen und Psychologinnen mit einem anderen eidgenössisch anerkannten Weiterbildungstitel (z. B. in Kinder- und Jugendpsychologie, klinischer Psychologie, Neuro- oder Gesundheitspsychologie), die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind ([Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV](#)).

2.1.4.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Psychotherapeutische und psychologische Behandlungen, deren Zweck die Behandlung von Krankheiten und anderen psychischen Störungen des Menschen ist (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) 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 und psychologische Behandlungen (Einzel-, Paar-, Familien- und Gruppentherapien) im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital oder in einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung ( [Ziff. 4](#)).
- c. Psychotherapeutische und psychologische Behandlungen und psychologische Beratungen von Kindern und Jugendlichen, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG](#)).
- d. Gewisse Gutachten (für mehr Informationen  [Ziff. 9](#)).
- e. Das Zurverfügungstellen von Infrastruktur an einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) ( [Ziff. 2.4](#)).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.4.2 Steuerbare Leistungen


- a. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z. B. psychologische Beratungen).
- b. Orientierungsberatung (z. B. Berufs-, Studien- und Laufbahnberatung), Arbeitspsychologie, betriebliches Gesundheitsmanagement, *Coaching*, Mediation, Unterstützung von Unternehmen bei der Rekrutierung, Verkehrspsychologie und Polizeipsychologie (z. B. Krisenintervention).
- c. Alle Supervisionen ausserhalb eines Lehrgangs, wie beispielsweise Supervisionen anderer Psychotherapeuten und Psychologen, Teamsupervisionen in Pflege- und Sozialberufen oder in Unternehmen (Beratungsleistungen).
- d. Gewisse Gutachten (für mehr Informationen  [Ziff. 9](#)).

Praxispräzisierung ( [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).


2.1.5 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](#)).

2.1.5.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. 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- oder Bauchschmerzen), Massagen zur Lockerung der Muskeln, die Anwendung von Ultraschall- und Interferenzstrombehandlungen.
- b. Gewisse Gutachten (für mehr Informationen  [Ziff. 9](#)).



2.1.5.2 Steuerbare Leistungen


- a. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen.
- b. Die Abgabe von Medikamenten sowie medizinischen oder orthopädischen Hilfsmitteln.
- c. Gewisse Gutachten (für mehr Informationen  [Ziff. 9](#)).

2.1.6 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](#)).

2.1.6.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Behandlungen von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen Gesundheit des Menschen.
- b. Therapeutische Leistungen im Rahmen eines Aufenthaltes in einem Spital, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung ( [Ziff. 4](#)) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Das Zurverfügungstellen von Infrastruktur an einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) ( [Ziff. 2.4](#)).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).


2.1.6.2 Steuerbare Leistungen

- a. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen. Darunter fallen namentlich die Betreuung von Sportlern und Sportclubs (z. B. Durchführen von Fitnessstests, Zusammenstellen von Fitness- und Trainingsprogrammen) sowie Sport-, Fitness-, Entspannungs- und Wellnessmassagen.
- 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 und elektronische Publikationen](#)).

2.1.7 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](#)).

2.1.7.1 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. 4](#)) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).

2.1.7.2 Steuerbare Leistung

Die Abgabe von ergotherapeutischen Hilfsmitteln.

2.1.8 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](#)).

Ein Dokument, das bestätigt, dass der Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, gilt nicht als Berufsausübungsbewilligung im vorgenannten Sinn.



Für mehr Informationen siehe [Ziffer 1.5 ff.](#)

2.1.8.1 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, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung ( [Ziff. 4](#)) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Das Verabreichen von Medikamenten, Lebensmitteln oder Getränken (z. B. Tinkturen oder Tabletten) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.
- d. Das Zurverfügungstellen von Infrastruktur an einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) ( [Ziff. 2.4](#)).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.8.2 Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von Medikamenten (für den Steuersatz [☞ Ziff. 10](#)), Lebensmitteln oder Getränken (für den Steuersatz [☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#)).
- b. Behandlungen mit Methoden wie Geistheilung einschliesslich Fernheilung, Hellsehen, Parapsychologie, Astrologie und 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).

2.1.9 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](#)).

2.1.9.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

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.

2.1.9.2 Steuerbare Leistung

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

2.1.10 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](#)).

2.1.10.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Untersuchungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und b KLV. 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 oder Verbandswechsel.
- b. Leistungen der Grundpflege gemäss Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV, 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 oder Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z. B. Verbandsmaterial) durch die behandelnde Person im Rahmen einer Heilbehandlung.

2.1.10.2 Steuerbare Leistungen

Untersuchungen, Pflegeleistungen und Behandlungen, die nicht in Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a, b und c KLV aufgeführt sind ([☞ Ziff. 2.1.10.1 Bst. a und b](#)).

2.1.11 Medizinische Masseure und Masseurinnen



Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten medizinische Masseure 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](#)).


Ein Dokument, das bestätigt, dass der Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, gilt nicht als Berufsausübungsbewilligung im vorgenannten Sinn.



Für mehr Informationen siehe [Ziffer 1.5 ff.](#)

2.1.11.1 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, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung ( [Ziff. 4](#)) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).
- c. Das Zurverfügungstellen von Infrastruktur an einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) ( [Ziff. 2.4](#)).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.11.2 Steuerbare Leistungen

Sonstige Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen. Darunter fallen namentlich die Betreuung von Sportlern und Sportclubs (z. B. Durchführen von Fitnessstests, Zusammenstellen von Fitness- und Trainingsprogrammen) sowie Sport-, Fitness-, Entspannungs- und Wellnessmassagen.

2.1.12 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](#)).

2.1.12.1 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. 4](#)) 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](#)).

2.1.12.2 Steuerbare Leistungen

Der Verkauf von Büchern (für den Steuersatz, [☞ MWST-Branchen-Info Druckerzeugnisse und elektronische Publikationen](#)) sowie die Abgabe von logopädischen Hilfsmitteln (z. B. Sprach-CDs oder Übungsblätter).

2.1.13 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](#)).

2.1.13.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Ernährungsberatungen, die beispielsweise der Behandlung von Fettleibigkeit, 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. 4](#)) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).


2.1.13.2 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 und elektronische Publikationen](#)) sowie die Abgabe von Lebensmitteln und Getränken sowie Hilfsmitteln anlässlich von Ernährungssprechstunden (für den Steuersatz ☞ [MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#)).

2.1.14 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](#)).

2.1.14.1 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 oder 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. 4](#)) oder im Rahmen eines Heimaufenthaltes (Alters-, Wohn-, Pflege- und Behindertenheim).

2.1.14.2 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 oder kosmetischen Produkten) oder medizinischen Hilfsmitteln (z. B. Venen- und Stützstrümpfen).
- c. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Orthesen (einschliesslich Massnehmen und Vornehmen von Anpassungen).
- d. Der Verkauf von Schuhen.

2.1.15 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](#)).

2.1.15.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

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

2.1.15.2 Steuerbare Leistungen

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

2.1.16 Optometristen und Optometristinnen sowie eidgenössisch diplomierte Augenoptiker und Augenoptikerinnen

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

Ebenfalls als Erbringer von Heilbehandlungen gelten die den Optometristen und Optometristinnen gemäss Artikel 13 der Gesundheitsberufenerkennungsverordnung vom 13. Dezember 2019 (SR 811.214) gleichgestellten eidgenössisch diplomierten Augenoptiker und Augenoptikerinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind ([Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV](#)).



Nicht als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Augenoptiker und Augenoptikerinnen mit eidgenössischem Fähigkeitszeugnis (EFZ) ohne höhere Ausbildung als eidgenössisch diplomierte Augenoptiker/eidgenössisch diplomierte Augenoptikerin oder als Optometrist/Optometristin.

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 15.07.2021; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.16.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Untersuchungen am menschlichen Auge, die der Feststellung von krankhaften Veränderungen oder sonstigen Auffälligkeiten dienen. Dazu gehört namentlich auch das Erstellen von Verdachtsdiagnosen (z. B. im Rahmen einer Überweisung an einen Augenarzt).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 15.07.2021; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.16.2 Steuerbare Leistungen

Leistungen, die nicht im Zusammenhang mit der Feststellung und Behandlung von Krankheiten und Verletzungen stehen (z. B. Verkauf von Brillen und Kontaktlinsen, Korrektionsbestimmungen für Brillen, Kontaktlinsenanpassungen oder Sehtests).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 15.07.2021; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.17 Apotheker und Apothekerinnen

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



Von Pharmaassistenten und Pharmaassistentinnen ausgeführte Heilbehandlungen ([☞ Ziff. 2.17.1](#)) sind von der Steuer ausgenommen, sofern sie unter Aufsicht und Verantwortung eines Apothekers oder einer Apothekerin durchgeführt werden, der/die über eine Berufsausübungsbewilligung verfügt.

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 20.12.2021; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).


2.1.17.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Das Verabreichen von Impfungen zur Vorbeugung von Krankheiten. Das Eintragen der Impfung in den Impfausweis gilt als Nebenleistung zur Impfhandlung.
- b. Erste Hilfe bei Wunden (Wundversorgung).
- c. Die Durchführung von Diagnosetests zur Feststellung von Krankheiten, Verletzungen oder anderen Störungen der körperlichen Gesundheit des Menschen (z. B. Rachenabstrich, Otoskopie oder Blasenentzündungs-Check).
- d. Abklärungen und Beratungen zur Empfängnisverhütung, insbesondere zur Notfallkontrazeption ([Art. 34 Abs. 2 Bst. b MWSTV](#)).
- e. Blutentnahmen und -untersuchungen zur Feststellung von Krankheiten (worunter auch die Feststellung eines Eisen- oder Vitaminmangels oder einer Entzündung fällt) oder zur Verlaufskontrolle einer Therapie bei einer bereits diagnostizierten Krankheit.

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).


2.1.17.2 Steuerbare Leistungen

- a. Die Abgabe von Medikamenten, medizinischen Hilfsmitteln (z. B. Anmessen und Verkauf von Kompressionsstrümpfen), Entnahmesets zur Früherkennung von Krankheiten (z. B. FIT-Test), Lebensmitteln und Getränken (für den Steuersatz  [MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#)).

Ebenfalls steuerbar sind Beratungen, die im Zusammenhang mit der Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln stehen (z. B. Medikamenten-Check).

- b. Die Durchführung von Blutgruppenschnelltests.
- c. Vorsorgeuntersuchungen (z. B. Blutdruckmessung, Allergie-Schnelltest, Herz-Check, Lungen-Check, Haar-Mineral-Analyse oder Gehörttest).
- d. Sonstige Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden (z. B. Aura-Soma-Beratung, Aroma-, Farb- und Lichttherapie).
- e. Das Erstellen eines elektronischen Impfausweises sowie die Datenvalidierung (losgelöst von der Verabreichung einer Impfung).
- f. Der Verkauf und die Vermietung von Gegenständen aller Art sowie die Durchführung von Gerätekontrollen (z. B. Blutzuckermessgeräten).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 20.12.2021; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.2 Praxisgemeinschaften

2.2.1 Begriff und Voraussetzungen

Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder als Angehörige eines Heil- und Pflegeberufes gelten, sind von der Steuer ausgenommen, soweit diese Dienstleistungen anteilmässig zu Selbstkosten an die Mitglieder für die unmittelbare Ausübung ihrer Tätigkeiten erbracht werden ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG](#)).

Als Gemeinschaft, welche von der Steuerausnahme nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 6 MWSTG](#) profitieren kann, gilt ein Zusammenschluss von Personen, die eine **selbstständige Erwerbstätigkeit** im Bereich der Heil- und Pflegeberufe gemäss [Ziffer 2.1](#) ausüben, mit dem Ziel der Nutzung von Synergien (z. B. gemeinsames Sekretariat und gemeinsame medizinische Geräte).

Damit eine **solche Gemeinschaft** vorliegt, müssen folgende Voraussetzungen **kumulativ** 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 oder Personal) sowie des damit verbundenen Betriebes gebildet worden;
- c. die Gesellschafter der einfachen Gesellschaft sind grundsätzlich natürliche Personen. Wenn der einzige Unterschied zur selbstständig erwerbenden natürlichen Person in der Rechtsform besteht, werden im Sinne einer Ausnahme auch juristische Personen und Personengesellschaften zugelassen (z. B. wenn eine Ärztin eine AG betreibt und lediglich eine medizinische Praxisassistentin beschäftigt). Nicht zugelassen sind hingegen Gesundheitszentren, Gemeinschaftspraxen, Tageskliniken und dgl.
- d. alle Gesellschafter einer solchen Gemeinschaft üben eine Tätigkeit im Bereich der Heil- und Pflegeberufe nach [Ziffer 1.5.3](#) 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; oder
- einzelne Gesellschafter der Gemeinschaft oder die Gemeinschaft selbst Personen im Anstellungs- oder Auftragsverhältnis beschäftigen, die nicht Angehörige von Heil- und Pflegeberufen nach [Ziffer 1.5.3](#) sind (z. B. Arztgehilfe/Arztgehilfin, Laborant/Laborantin oder Raumpfleger/Raumpflegerin).

Nicht als Praxisgemeinschaften im vorgenannten Sinne gelten Praxisgesellschaften in Form von juristischen Personen (z. B. Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften). Sämtliche durch die Gesellschaft an die Teilhaber erbrachten Leistungen sind zum massgebenden Steuersatz steuerbar, sofern sie nicht aufgrund einer anderen Bestimmung gemäss [Artikel 21 Absatz 2 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen sind.

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.2.2 Leistungen von Gemeinschaften

2.2.2.1 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.

Beispiel

Zwei Ärzte gründen vertraglich eine einfache Gesellschaft, erwerben zu je 50 % die Infrastruktur (Mobiliar, Labormaterial) und mieten gemeinsam die Praxisräume. Die einfache Gesellschaft ist Arbeitgeberin des Personals (medizinische Assistenten und Assistentinnen und Reinigungspersonal). Die einfache Gesellschaft stellt den Gesellschaftern (Ärzten) die Kosten für die Infrastruktur, das Personal und die Räumlichkeiten zum Selbstkostenpreis in Rechnung. Die einfache Gesellschaft wurde zum Zweck der Beschaffung und des Betriebs der Infrastruktur gegründet; sie erbringt keine Leistungen an Dritte. Entsprechend sind die den Gesellschaftern in Rechnung gestellten Kosten von der Steuer ausgenommen.

2.2.2.2 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 zum massgebenden Satz steuerbar.

Darunter fallen namentlich folgende Leistungen:

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

2.2.3 Steuerpflicht

Erfüllt die Gemeinschaft aufgrund der von ihr erbrachten steuerbaren Leistungen (☞ [Ziff. 2.2.2.2](#)) die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht, muss sie sich bei der ESTV anmelden.

Im Sinne einer Vereinfachung verzichtet die ESTV bei Gemeinschaften, deren Mitglieder alle im MWST-Register eingetragen sind, auf die Eintragung dieser einfachen Gesellschaft, sofern diese nur Leistungen an die eigenen Mitglieder (und nicht auch an Dritte) erbringt und die Weiterfakturierung ohne Zuschlag und ohne Hinweis auf die Steuer erfolgt. In diesem Fall sind die Mitglieder nicht zum Vorsteuerabzug auf den bei der Gemeinschaft anfallenden Aufwendungen berechtigt.



Für weitere Informationen siehe [MWST-Info Steuerpflicht](#).

Bei gegebener Steuerpflicht hat die Gemeinschaft sämtliche steuerbaren Leistungen abzurechnen.

2.2.4 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 handelt sich um Leistungen, die gemäss [Artikel 21 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen sind.

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.

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.2.5 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 handelt sich um Leistungen, die gemäss [Artikel 21 Absatz 2 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.

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.3 Ambulante Behandlungszentren

2.3.1 Begriff und Voraussetzungen

Ambulante Behandlungszentren sind Einrichtungen, die ambulant (d. h. ohne Übernachtung) Heilbehandlungen an Patienten vornehmen, bei denen weder ein Spitalaufenthalt erforderlich ist noch eine Bettlägerigkeit vorliegt, und die nach aussen als Erbringer von Heilbehandlungen auftreten. Darunter fallen beispielsweise juristische Personen oder Personengesellschaften, bei denen Angehörige von Heil- und Pflegeberufen ([☞ Ziff. 2.1](#)) tätig sind und die Heilbehandlungen erbringen, sowie HMO-Praxen von Krankenversicherern und Tageskliniken bzw. Ambulatorien.

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten ambulante Behandlungszentren,

- in denen die Heilbehandlungen erbringende Person oder erbringenden Personen Angehörige von Heil- und Pflegeberufen nach [Ziffer 2.1](#) sind oder die Heilbehandlungen unter der Verantwortung von Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen gemäss [Ziffer 2.1](#) erbringen.




Werden vom selben Betreiber mehrere Einrichtungen betrieben, muss in jeder Einrichtung ein Angehöriger eines Heil- und Pflegeberufes nach [Ziffer 2.1](#) anwesend sein;


- die im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist.



Ist nach kantonalem Recht keine Bewilligung für die Eröffnung oder den Betrieb des ambulanten Behandlungszentrums erforderlich, z. B. weil es ausreicht, wenn der Leiter des Zentrums eine Berufsausübungsbewilligung besitzt, muss nur die erste Voraussetzung erfüllt sein.

Erfüllt ein Zentrum diese Voraussetzungen nicht, sind sämtliche durch das Zentrum erbrachten Leistungen zum massgebenden Steuersatz steuerbar, mit Ausnahme der Heilbehandlungen, die von einer Person durchgeführt werden, die gemäss [Ziffer 2.1](#) 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, d. h. im eigenen Namen nach aussen auftreten, stützen sich zur Beurteilung der Steuerbarkeit der von ihnen durchgeführten Behandlungen auf die für ihre Berufsgattung geltenden Regeln gemäss [Ziffer 2.1](#) (Zuordnung von Leistungen;  [Ziff. 1.6](#)).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.3.2 Leistungen von ambulanten Behandlungszentren

2.3.2.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Heilbehandlungen (☞ [Ziff. 1.4](#) und [1.4.1](#)), die unter Aufsicht und Verantwortung einer gemäss [Ziffer 2.1](#) als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person durchgeführt werden. Von der Steuer ausgenommen sind nur Heilbehandlungen, die nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen und in der kantonalen Bewilligung (falls vorhanden) aufgeführt sind.

☞ Siehe auch die spezifischen Regelungen für die einzelnen Heil- und Pflegeberufe unter [Ziffer 2.1](#).

Heilbehandlungen ausserhalb der Einrichtung (z. B. in einem Fitnesscenter) sind nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn der Leistungserbringer ein Angehöriger eines Heil- oder Pflegeberufes nach [Ziffer 2.1](#) und im Besitz einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung oder nach kantonalem Recht zur Erbringung von Heilbehandlungen berechtigt ist. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, sind die Behandlungen steuerbar (Fehlen der verantwortlichen Person im Sinne von [Ziff. 2.3.1](#)).

- b. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z. B. Salben, Tabletten oder 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 oder Herzschrittmacher).
- c. Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen (auch *Managed Care* genannt). Unter die Steuerausnahme fallen auch die im Rahmen der koordinierten Versorgung anfallenden Management- und administrativen Leistungen (☞ [Ziff. 2.1.1.1 Bst. b](#)).
- d. Das Zurverfügungstellen von Infrastruktur an einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) (☞ [Ziff. 2.4](#)).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)) und

Erstmalige Praxisfestlegung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3^{bis} MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.3.2.2 Steuerbare Leistungen

- a. Behandlungen nach [Ziffer 1.4.2](#), insbesondere jene, die der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen (z. B. Betreuung von Sportlern und Sportclubs inkl. Fitnessstests, Zusammenstellen von Trainings- und Fitnessprogrammen) 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. Behandlungen im Rahmen von Therapien, die vom Kanton nicht zugelassen oder nicht in der kantonalen Bewilligung (falls vorhanden) aufgeführt sind.
- c. Die Abgabe von Medikamenten (für den Steuersatz [☞ Ziff. 10](#)), Lebensmitteln und Getränken (z. B. von nicht als Medikamente geltenden Tabletten, Tees und Pulvern; für den Steuersatz [☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#)), medizinischen Hilfsmitteln, Prothesen ([☞ Ziff. 2.1.1.2 Bst. b](#)), orthopädischen Apparaten usw. an Patienten oder Dritte.

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.3.3 Leistungen von Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs an ambulante Behandlungszentren

Heilbehandlungen, die in einem ambulanten Behandlungszentrum von einem selbstständig erwerbenden Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) erbracht werden (und z. B. durch Retrozessionen entschädigt werden), sind von der Steuer ausgenommen ([☞ Ziff. 2.3.4](#), Beispiel 2 und [Ziff. 2.5](#)).

Wenn der Erbringer der Heilbehandlung bei einem Dritten angestellt ist und die Entschädigung (für die erbrachte Behandlung) seinem Arbeitgeber ausgerichtet wird, handelt es sich bei dieser Entschädigung ebenfalls um ein Entgelt aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen, sofern kein steuerbares Zurverfügungstellen von Personal vorliegt ([☞ Ziff. 1.7](#) und [Ziff. 2.3.4](#), Beispiel 3).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info](#)
[Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.3.4 Beispiele

Beispiel 1

Ein Zentrum für traditionelle chinesische Medizin beschäftigt einen Schweizer Akupunkteur mit einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung sowie (in der Schweiz nicht anerkannte) Akupunkteure aus China. Das Zentrum bietet Akupunkturtherapien an, die von den chinesischen Akupunkteuren unter der Verantwortung des Schweizer Akupunkteurs erbracht werden. Nach dem im Standortkanton des Zentrums geltenden Gesundheitsgesetz ist eine kantonale Betriebsbewilligung nicht erforderlich. Das Zentrum erfüllt die Voraussetzungen von [Ziffer 2.3.1](#). Entsprechend sind die von den chinesischen Akupunkteuren unter der Verantwortung des Schweizer Akupunkteurs erbrachten Heilbehandlungen von der Steuer ausgenommen.

Beispiel 2

Zwei selbstständige Podologen führen bei Kunden in einer Podologiepraxis medizinische Fusspflegeleistungen (podologische Pflege) durch. Die Podologiepraxis tritt gegenüber den Patienten als Leistungserbringerin auf und stellt die Behandlungen im eigenen Namen in Rechnung; ein Prozentsatz des verrechneten Honorars wird an die Podologen weitergeleitet. Für den Betrieb der Podologiepraxis ist keine kantonale Bewilligung erforderlich. Sofern die Voraussetzungen von [Ziffer 2.3.1](#) erfüllt sind, sind die von den selbstständigen Podologen erbrachten und im Namen des Zentrums in Rechnung gestellten Behandlungen von der Steuer ausgenommen. Bei den Leistungen der Podologen gegenüber der Podologiepraxis handelt es sich um von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen, sofern die Podologen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen.

Beispiel 3

Eine in einer Privatklinik (gewinnstrebig) angestellte Ernährungsberaterin arbeitet zwei Tage pro Woche in einem Zentrum für Essstörungen. Ihre Ernährungsberatungen werden den Patienten im Namen des Zentrums in Rechnung gestellt. Das Zentrum, das über eine kantonale Betriebsbewilligung verfügt, haftet für allfällige Schäden, welche die Ernährungsberaterin verursachen könnte. Die Privatklinik stellt dem Zentrum die Zurverfügungstellung der Ernährungsberaterin in Rechnung. Sofern die Voraussetzungen von [Ziffer 2.3.1](#) erfüllt sind, sind die im Namen des Zentrums in Rechnung gestellten Ernährungsberatungen von der Steuer ausgenommen. Die Zurverfügungstellung der Ernährungsberaterin ist hingegen bei der Privatklinik steuerbar (Zurverfügungstellen von Personal).

Beispiel 4

Das Zentrum NATURA bietet folgende Therapien an: Bioenergie, Entspannungsmassagen und Halotherapie. Die Therapeuten und Therapeutinnen sind nicht vom Zentrum angestellt und stellen ihre Behandlungen gegenüber den Patienten in ihrem eigenen Namen in Rechnung. Ihre Namen treten jedoch bei den Geschäftsräumlichkeiten nicht in Erscheinung; die Therapien werden auf der Website des Zentrums angeboten und können nur über die Website oder die Telefonnummer des Zentrums gebucht werden.

Im vorliegenden Fall ist insbesondere zu klären, wem die von den Therapeuten und Therapeutinnen gegenüber den Patienten erbrachten Leistungen zuzuordnen sind (Bst. a und b). In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob zwischen dem Zentrum und den Therapeuten und Therapeutinnen ein Leistungsverhältnis vorliegt und wie dieses mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren ist (Bst. c).

- a. Die Therapeuten und Therapeutinnen, deren Berufe kantonale nicht reglementiert sind, besitzen keine Berufsausübungsbewilligung. Sie treten gegenüber der Kundschaft nicht in ihrem eigenen Namen, sondern im Namen des Zentrums auf. Daran vermag auch die Rechnungsstellung im Namen des jeweiligen Therapeuten nichts zu ändern. Entsprechend sind alle von ihnen erbrachten Behandlungen dem Zentrum NATURA zuzurechnen und bei der Feststellung, ob die Voraussetzungen für die Steuerpflicht des Zentrums erfüllt sind, zu berücksichtigen. Gegebenenfalls ist der gesamte Umsatz unter einer MWST-Nummer zu deklarieren.
- b. Die Umsätze aus den von den Therapeuten und Therapeutinnen erbrachten Leistungen müssen bei gegebener Steuerpflicht vom Zentrum NATURA versteuert werden.
- c. Wenn die Therapeuten ihre Tätigkeit im Sinne von [Art. 10 MWSTG](#) selbstständig ausüben, liegt seitens der NATURA eine Zurverfügungstellung von Infrastruktur vor. Weil die Therapeuten keine Berufsausübungsbewilligung besitzen und somit nicht als Angehörige eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG](#) anerkannt sind, unterliegt die Zurverfügungstellung der Infrastruktur bei der NATURA der Steuer zum Normalsatz (☞ [Ziff. 2.4](#)).

Wenn die Therapeuten hingegen als unselbstständig betrachtet werden, liegt zwischen dem Zentrum NATURA und den Therapeuten kein Leistungsverhältnis vor. In dieser Konstellation stellen die zwischen den Parteien erfolgenden Mittelflüsse keinen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Vorgang dar und sind deshalb nicht steuerbar.

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.4 Zurverfügungstellen von Praxisinfrastruktur

Die Zurverfügungstellung von Infrastruktur an einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) durch

- einen anderen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs ([☞ Ziff. 2.1](#)),
- Praxisgemeinschaften ([☞ Ziff. 2.2](#)),
- ambulante Behandlungszentren ([☞ Ziff. 2.3](#)),
- Spitäler ([☞ Ziff. 3](#)),
- Zentren für ärztliche Heilbehandlung ([☞ Ziff. 4](#)),
- Diagnostikzentren ([☞ Ziff. 5](#))

ist von der Steuer ausgenommen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 MWSTG](#)), unabhängig davon, ob der Mietpreis als Pauschalbetrag (monatlich oder jährlich), nach einem Prozentsatz des Umsatzes oder nach einem anderen Schlüssel festgelegt wird.

Die Infrastruktur umfasst in der Regel folgende Leistungen: Miete von ausgerüsteten Behandlungszimmern, Benutzung anderer Räumlichkeiten und Infrastruktur (Empfangsbereich, Rezeption, Sterilisationsraum, Röntgenraum und Toiletten) sowie Erbringung von administrativen Leistungen (Terminführung, Fakturierung, Korrespondenz und Betreibungsbegehren).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.5 Vergütungen an selbstständig erwerbende Angehörige eines Heil- und Pflegeberufes oder an den Arbeitgeber


Erbringt ein selbstständig erwerbender Angehöriger eines Heil- und Pflegeberufes (natürliche Person) im Sinne von [Ziffer 2.1](#) (nachstehend Erbringer der Behandlung genannt) einem Spital, einem ambulanten Behandlungszentrum oder einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung (nachstehend Zentrum genannt) Heilbehandlungen und werden diese Behandlungen durch das Zentrum in eigenem Namen (und nicht im Namen und auf Rechnung des Erbringers der Heilbehandlung) fakturiert, sind die an den Erbringer der Behandlung geleisteten Beträge von der Steuer ausgenommen (Vergütung für die Heilbehandlung).

Wenn der Erbringer der Heilbehandlung angestellt ist (z. B. in einer Aktiengesellschaft oder einer GmbH) und er in einem Zentrum unter der Verantwortung von seinem Arbeitgeber Heilbehandlungen erbringt, sind die an den Arbeitgeber geleisteten Beträge von der Steuer ausgenommen (Vergütung für die Heilbehandlung). Übernimmt hingegen das Zentrum die Verantwortung und Haftung für die Behandlung, liegt ein Zurverfügungstellen von Personal vor. Weitere Ausführungen zur steuerlichen Behandlung des Zurverfügungstellens von Personal können der [Ziffer 1.7](#) entnommen werden.



Beispiele in [Ziffer 2.3.4](#).

2.6 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. 1.4](#) und [1.4.1](#)) handelt und der Arbeitgeber aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht selbst als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss [Ziffer 1.5.3](#) gilt.

Sofern der Arbeitgeber aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht nicht als Erbringer von Heilbehandlungen gilt, sind alle von ihm in Rechnung gestellten Leistungen zum massgebenden Steuersatz steuerbar, mit Ausnahme der Heilbehandlungen, die von einer Person erbracht werden, die gemäss [Ziffer 2.1](#) 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.

2.7 Sonstige Berufskategorien

Angehörige von Berufsgattungen wie Orthopädisten/Orthopädistinnen, Lebens- oder Gesundheitsberatern/Lebens- oder Gesundheitsberaterinnen oder 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 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](#)).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 15.07.2021; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info](#) [Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

3 Spitäler

3.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen

Als Spitäler gelten Einrichtungen, die ausschliesslich unter artzlicher Leitung die Aufnahme, Untersuchung, Behandlung und Pflege kranker und verletzter Personen sowie Geburtshilfe gewährleisten. Spitäler nehmen i. d. R. nur artzlich eingewiesene Personen auf (ausser bei Notfällen).

3.2 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 ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG](#)).

Bei Leistungen, welche mittels dem geltenden Einzelleistungstarif für ambulante artzliche Leistungen (TARDOC) in Rechnung gestellt werden oder in den Patientenpauschaltarifen (ambulante Pauschalen) enthalten sind, handelt es sich unter Vorbehalt des nachfolgenden Absatzes um von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG](#).

Bei Leistungen zur Erstellung von medizinischen Gutachten und bei Leistungen im Bereich der ästhetischen und der präventiven Medizin ist jeweils im Einzelfall zu beurteilen, ob es sich um steuerbare oder um von der Steuer ausgenommene Leistungen handelt (☞ Gutachten: [Ziff. 9](#); ästhetische Medizin: [Ziff. 2.1.1.1](#)).

Bei Leistungen, die nicht in TARDOC resp. in den Patientenpauschaltarifen enthalten sind, sondern über einen anderen Tarif abgerechnet werden (z. B. über SwissDRG oder TARPSY), ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung erfüllt sind.

- b. Die Beherbergung (inkl. Gebühren für Telefonanschluss und -gespräche sowie Radio- und Fernsehanschluss, selbst bei separater Rechnungsstellung) und die Betreuung von Patienten.

Für Patienten getätigte Auslagen (z. B. Taxi oder Coiffeur), die ihnen

weiterfakturiert werden, sind nicht dem Umsatz des Spitals zuzuordnen und berechtigen somit auch nicht zum Vorsteuerabzug, sofern die Voraussetzungen gemäss [Ziffer 8](#) erfüllt sind.

- c. Die im Tagesansatz enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfälliger Diätzuschläge). 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.

- d. Die den Patienten vom Spital in Rechnung gestellten Heilbehandlungen von Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#), die im Spital eine eigene Praxis führen und Privatpatienten behandeln (z. B. Beleg- und Chefärzte). Von der Steuer ausgenommen sind auch die Beiträge dieser Personen für die Benützung der Infrastruktur (einschliesslich des Pflege- und medizinischen Personals).
- e. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z. B. Salben, Tabletten oder Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln unmittelbar am Patienten anlässlich einer Heilbehandlung ([☞ Ziff. 3.3 Bst. c](#)). 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 oder Herzschrittmacher), ist ebenfalls von der Steuer ausgenommen.
- f. Die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch Patienten während und für eine kurze Dauer nach ihrem Spitalaufenthalt, selbst bei separater Rechnungsstellung.
- g. Die Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von gemäss [Artikel 21 Absatz 2 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommenen Leistungen verwendet wurden ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG](#)).
- h. Die Zurverfügungstellung von Personal durch ein nicht gewinnstrebendes Spital für Zwecke der Krankenbehandlung ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG](#)) sowie durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28^{bis} MWSTG](#) [☞ Ziff. 1.2 Bst. m](#)).

- i. Gewisse Leistungen bei Gemeinwesen (☞ [Ziff. 1.2 Bst. I](#)).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV, anwendbar ab 01.01.2026 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ zusätzliche Informationen zu dieser Ziffer).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

3.3 Steuerbare Leistungen

- a. Verpflegungs- und sonstige Leistungen, die nicht im Tagesansatz enthalten sind und separat fakturiert werden (z. B. Reinigung des Zimmers, Waschen und Flicker 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).
- b. Die Verpflegung von Besuchern und des eigenen Personals (☞ [MWST-Info Privatanteile](#)).
- c. Die Abgabe von Medikamenten in neuen (nicht angebrauchten) Verpackungen, medizinischen Hilfsmitteln, Prothesen, abnehmbaren (kiefer-)orthopädischen Apparaten usw. ist zum massgebenden Satz steuerbar (☞ spezifische Regelungen für Ärzte und Zahnärzte unter [Ziff. 2.1.1](#) und [2.1.2](#)).
- d. Klinische Versuche mit Arzneimitteln oder anderen Produkten, Supervisionen und Qualitätskontrollen.
- e. Die Zurverfügungstellung von Personal durch ein gewinnstrebendes Spital und die Zurverfügungstellung von Personal durch ein nicht gewinnstrebendes Spital für andere Zwecke als die der Krankenbehandlung (z. B. Sekretariatsarbeiten oder Führen der Buchhaltung; ☞ [Ziff. 1.7](#)).
- f. Für Dritte ausgeführte Sterilisationsarbeiten sowie alle mit dieser Tätigkeit in Verbindung stehenden Leistungen.
- g. Der Verkauf von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial an Patienten sowie ihre Vermietung und ihr Verkauf an Dritte (Nichtbewohner).
- h. Leistungen im Zusammenhang mit dem Bestattungswesen (z. B. Leichenbesorgung, Transport, Leichenwäsche, Einbalsamierung oder Sarglieferung).
- i. Gewisse Gutachten (für mehr Informationen ☞ [Ziff. 9](#)).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

4 Zentren für ärztliche Heilbehandlung

4.1 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 **kumulativ** 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 oder 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 durch den Verband «Heilbäder und Kurhäuser Schweiz» (<https://www.kuren.ch/fachpersonen/aerzte/>) publizierten «Verzeichnis: Rehakliniken - Kurhäuser - Heilbäder» aufgeführt, gilt dies als Indiz, dass die vorerwähnten Voraussetzungen erfüllt sind.

4.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. 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 ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG](#)). Dies gilt sowohl für im Überweisungsbericht vorgeschriebene als auch für zusätzliche, von der ärztlichen Leitung angeordnete Behandlungen.
- b. 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- bzw. Erholungs- oder Rehabilitationsaufenthaltes. Nicht massgebend ist, ob der einweisende Arzt im In- oder Ausland domiziliert ist.

Der vom Spital oder von dem behandelnden Arzt/von der behandelnden 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- bzw. Erholungs- oder Rehabilitationsaufenthalt handelt. Der Überweisungsbericht gilt nur für die medizinisch **angeordnete Dauer** des Kur- bzw. Erholungs- oder Rehabilitationsaufenthaltes.

Für Patienten getätigte Auslagen (z. B. Taxi oder Coiffeur), die ihnen weiterfakturiert werden, sind nicht dem Umsatz des Zentrums für ärztliche Heilbehandlung zuzuordnen und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug, sofern die Voraussetzungen gemäss [Ziffer 8](#) erfüllt sind.


- c. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z. B. Salben, Tabletten oder Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z. B. Verbandsmaterial) unmittelbar am Patienten durch das Pflegepersonal im Rahmen der Heilbehandlung.
- d. Die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch die Patienten während ihres Aufenthaltes.

- e. Die Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von gemäss [Artikel 21 Absatz 2 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommenen Leistungen verwendet wurden ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG](#)).
- f. Gewisse Leistungen bei Gemeinwesen (☞ [Ziff. 1.2 Bst. I](#)).
- g. Das Zurverfügungstellen von Infrastruktur an einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs gemäss [Ziffer 2.1](#) (☞ [Ziff. 2.4](#)).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

4.3 Steuerbare Leistungen

- a. 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 und -stationen, Verkauf von Gegenständen an einem Kiosk oder in einem Blumenladen). Die Abgabe von Lebensmitteln (mit Ausnahme von alkoholischen Getränken) zum Konsum auf dem Zimmer ist zum reduzierten Steuersatz steuerbar, sofern geeignete organisatorische Massnahmen zur Abgrenzung dieser Leistungen von gastgewerblichen Leistungen getroffen worden sind ([Art. 25 Abs. 3 MWSTG](#)).
- b. Die Beherbergung (einschliesslich Frühstück) ist zum Sondersatz und die Verpflegung zum Normalsatz steuerbar, wenn die Voraussetzungen von [Ziffer 4.1](#) nicht erfüllt sind (Einrichtung gilt nicht als Zentrum für ärztliche Heilbehandlung), der Überweisungsbericht fehlt oder der Aufenthalt nicht mehr medizinisch notwendig ist und über die angegebene Dauer hinausgeht.
- c. Die Verpflegung und Beherbergung von Gästen der Kur- und Rehabilitationspatienten und des eigenen Personals (☞ [MWST-Info Privatanteile](#)).
- d. Der Verkauf von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial an Patienten sowie ihre Vermietung und ihr Verkauf an Dritte (Nichtbewohner).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info](#)
[Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

5 Diagnostikzentren

5.1 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.

5.2 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 Zahnarztes oder einer Zahnärztin, eines Apothekers oder einer Apothekerin, 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, Verträglichkeitsanalysen und sonstige Analysen von Medikamenten, Lebensmitteln und Zusatzstoffen. 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 (Empfängerortsprinzip; [Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#)).

Ausländische Laboratorien können nicht im Besitz einer kantonalen Betriebsbewilligung sein und gelten deshalb nicht als medizinische Labors. Folglich unterliegen die von ausländischen Laboratorien erbrachten Leistungen der Bezugsteuer, wenn der inländische Leistungsempfänger oder die inländische Leistungsempfängerin nach [Artikel 10 MWSTG](#) steuerpflichtig ist bzw. wenn er oder sie solche Leistungen für mehr als 10 000 Franken pro Kalenderjahr bezieht ([Art. 45 Abs. 1 Bst. a und 2 MWSTG](#)).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

6 Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex)



Als Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) gelten öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Einrichtungen, die Leistungen der Krankenpflege und der Grundpflege am Wohn- bzw. Aufenthaltsort der Patienten erbringen.

Bei Einrichtungen, die ausschliesslich hauswirtschaftliche Leistungen und keine Pflegeleistungen erbringen, handelt es sich nicht um Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause.



Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

6.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Untersuchungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und b KLV ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG](#);  [Ziff. 2.1.10.1 Bst. a](#)).
- b. Leistungen der Grundpflege gemäss Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG](#)). Ab dem 01.07.2024 ist die ärztliche Verordnung nicht mehr erforderlich (Änderung von Art. 7 KLV; in Kraft getreten am 01.07.2024).
- c. Geburtsvorbereitung und Stillberatung ( [Ziff. 2.1.9.1](#)).
- 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 oder 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 sowie Betreuungs- und Begleitungsleistungen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG](#)), vorausgesetzt diese
 - stehen im Zusammenhang mit Leistungen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause; und
 - sind gemäss Bedarfsabklärung der Spitex notwendig.

Darunter können beispielsweise Wohnungs- oder Hausreinigung, Zubereitung von Mahlzeiten, Einkaufen, Waschen, Bügeln, Näharbeiten, Begleitung zum Hausarzt oder zum Coiffeur, Gartenarbeiten, Sitz- oder Nachtwachen, Bewachung des Hauses oder Hüten von Haustieren fallen.

- h. Die Zurverfügungstellung von Personal durch eine nicht gewinnstrebige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause für Zwecke der Krankenbehandlung und der Kinder- und Jugendbetreuung ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG](#);  [Ziff. 1.2 Bst. i](#)) sowie durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28^{bis} MWSTG](#);  [Ziff. 1.2 Bst. n](#)).

☞ Weitere Informationen können der [MWST-Info Steuerobjekt](#) entnommen werden.

- i. Gewisse Leistungen bei Gemeinwesen (☞ [Ziff. 1.2 Bst. m](#)).

Beispiel

Die Spitexorganisation «Tageshilfe» führt einen Auftrag bei Frau Müller aus, wobei sie einen täglichen Verbandswechsel am verletzten Bein von Frau Müller vornimmt, ihr Grundpflege leistet und einmal wöchentlich die Wohnung reinigt. Der Verbandswechsel wird von einer Pflegefachfrau mit einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung vorgenommen und die Grundpflege wird von einer Pflegehelferin erbracht. Diese Leistungen sind nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 3 und 4 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen. Die Wohnungsreinigung steht im Zusammenhang mit der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause und ist gemäss der Bedarfsabklärung der Spitex erforderlich. Somit ist die Wohnungsreinigung ebenfalls von der Steuer ausgenommen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG](#)).


Praxisänderung aufgrund der am 01.07.2024 in Kraft getretenen Änderung von Artikel 7 KLV, anwendbar ab 01.07.2024 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ zusätzliche Informationen zu dieser Ziffer).




Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

6.2 Steuerbare Leistungen

- a. Hauswirtschaftliche sowie Betreuungs- und Begleitungsleistungen, die gemäss der Bedarfsabklärung der Spitex nicht erforderlich oder nicht in der Bedarfsabklärung enthalten sind, sondern auf Wunsch der Klienten erbracht werden. Immer steuerbar sind die Begleitung ins Theater, ins Konzert, auf Exkursionen, in die Ferien oder die Organisation von Anlässen (Geburtstagen, Jassturnieren usw.).
- b. Die Abgabe von Medikamenten (z. B. Salben), anderen Produkten (z. B. Cremes, Körperpflege- und Kosmetikprodukten) oder Pflegeutensilien zur selbstständigen Anwendung.
- c. Der Verkauf und die Vermietung von Sanitätsmaterial, beispielsweise Rollstühlen, Gehhilfen, Atemhilfsapparaten, 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 Lebensmittel (mit Ausnahme von alkoholischen Getränken) sind zum reduzierten Steuersatz steuerbar, sofern geeignete organisatorische Massnahmen zur Abgrenzung dieser Leistungen von gastgewerblichen Leistungen getroffen worden sind ([Art. 25 Abs. 3 MWSTG](#) sowie [Art. 55 Abs. 1](#) und [56 MWSTV](#)).

 Für weitere Informationen siehe [MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe](#).

- e. Die Zurverfügungstellung von Personal durch eine gewinnstrebige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause ( [Ziff. 1.7](#)).
- f. Die Zurverfügungstellung von Personal durch eine nicht gewinnstrebige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause **für andere Zwecke als die der Krankenbehandlung oder der Kinder- und Jugendbetreuung** (z. B. Sekretariatsarbeiten oder Führen der Buchhaltung;  [Ziff. 1.7](#)).
- g. Bereitschaftsdienst auf Abruf (z. B. Pikett auf Abruf oder Notfalltelefon;  [Ziff. 1.7](#)).

Beispiel 1

Der gemeinnützige Verein «Integral» bietet hauswirtschaftliche Leistungen an. Diese werden von Migrantinnen ausgeführt, damit diese sich in die Gesellschaft integrieren können und ein Einkommen haben. Da ausschliesslich hauswirtschaftliche Leistungen und keine Pflegeleistungen erbracht werden, gilt der Verein nicht als Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause, weshalb sämtliche Einnahmen aus den Hauswirtschaftsarbeiten zu versteuern sind.

Beispiel 2

Die Spitexorganisation «Help AG» stellt Frau Müller eine Betreuungsperson zur Verfügung. Diese kümmert sich rund um die Uhr um Frau Müller und führt den Haushalt. Sie betreut und begleitet Frau Müller im Alltag, erbringt aber keine Pflegeleistungen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a–c KLV. Während der Dauer ihres Einsatzes wohnt die Betreuerin bei Frau Müller. Die «Help AG» haftet nicht für allfällige Schäden, die ihre Mitarbeiterin bei der Ausübung ihrer Tätigkeit verursacht. Zudem besitzt Frau Müller gegenüber der Betreuerin wesentliche Weisungsbefugnisse in Bezug auf die Ausführung der Arbeiten. Es liegt folglich ein Zurverfügungstellen von Personal vor. Weil es sich bei der «Help AG» um eine gewinnstrebige Spitexorganisation handelt, ist das Zurverfügungstellen des Personals zum Normalsatz steuerbar.

Beispiel 3

Eine Mitarbeiterin der Spitexorganisation «Help AG» betreut und begleitet Herrn Meier rund um die Uhr und erbringt zusätzlich noch Grundpflege. Die «Help AG» trägt die Verantwortung für allfällige Schäden, welche ihre Mitarbeiterin im Rahmen ihrer Tätigkeit verursacht. Das Weisungsrecht gegenüber der Mitarbeiterin verbleibt bei der «Help AG»; es liegt folglich kein Zurverfügungstellen von Personal vor. Sodann sind die Pflegeleistungen von der Steuer ausgenommen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG](#)). Ebenfalls von der Steuer ausgenommen sind die hauswirtschaftlichen Leistungen, welche im Zusammenhang mit der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause stehen und gemäss Bedarfsabklärung der Spitex notwendig sind ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG](#)). Steuerbar sind dagegen die übrigen, nicht in der Bedarfsabklärung enthaltenen Betreuungs- und Begleitungsleistungen, die zusätzlich auf Wunsch von Herrn Meier erbracht werden.

Gemäss den vertraglichen Vereinbarungen ist Herr Meier verpflichtet, der Pflegehelfenden gratis Kost und Logis zu gewähren. Die «Help AG» gewährleistet dadurch ihren Angestellten, dass sie verpflegt werden und beim Klienten übernachten können. Diese Leistung bildet gewissermassen Lohnbestandteil, weshalb sie im Lohnausweis aufgeführt wird. Folglich gilt die Leistung als entgeltlich erbracht. In Anlehnung an die [MWST-Info Privatanteile](#), welche für die Verpflegung am Familientisch des Arbeitgebers gilt, sind die Verpflegungsleistungen abzurechnen. Im Gegenzug darf die «Help AG» 25 % vom steuerbaren Umsatz als pauschale Vorsteueranrechnung in Abzug bringen, sofern sie nach der effektiven Abrechnungsmethode abrechnet. Die Logis ist von der Steuer ausgenommen (☞ [MWST-Info Privatanteile](#)).

Praxisänderung aufgrund der am 01.07.2024 in Kraft getretenen Änderung von Artikel 7 KLV, anwendbar ab 01.07.2024 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ zusätzliche Informationen zu dieser Ziffer).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

6.3 Unterakkordantenverhältnis

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

Beinhaltet der Auftrag Untersuchungen und/oder Pflegemassnahmen gemäss [Ziffer 6.1 Buchstaben a und b](#) sowie eine oder mehrere der in [Ziffer 6.1 Buchstaben c-h](#) aufgeführten Leistungen, ist das gesamte Entgelt von der Steuer ausgenommen. Beinhaltet der Auftrag hingegen weder Untersuchungen noch Pflegemassnahmen, ist das gesamte Entgelt steuerbar.

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

7 Altersheime, Wohn- und Pflegeheime für Betagte sowie Alterswohnungen

7.1 Begriff, Voraussetzungen und Abgrenzung zu anderen Einrichtungen

Als Alters-, Wohn- und Pflegeheime gelten Einrichtungen, die den Zweck verfolgen, pflegebedürftige und betagte Pensionäre zu beherbergen, zu verpflegen und zu betreuen. Darunter fallen auch Tages- und Nachtheime für Betagte (☞ [Ziff. 7.2](#)).

Von den Alters-, Wohn- und Pflegeheimen sind die Alterswohnungen, die Alterssiedlungen und das Wohnen mit Dienstleistungen zu unterscheiden. Als Betreiberinnen von solchen Einrichtungen gelten Organisationen, die Wohnungen an ältere, noch selbstständige Menschen oder an ältere Menschen mit eingeschränkter Mobilität vermieten und zusätzliche Dienstleistungen wie Wohnungsreinigung, Unterhaltung, Betreuung, Wäscheservice, Verpflegung und andere Dienstleistungen anbieten. Darunter fallen beispielsweise Alterswohnungen, Seniorenwohnungen und Alterssiedlungen. Hinsichtlich die Steuerbarkeit von Leistungen solcher Einrichtungen wird unterschieden zwischen nicht wählbaren pauschal verrechneten Leistungen, welche als Gesamtpaket von der Steuer ausgenommen sind, sowie den durch die Bewohner frei wählbaren Leistungen. Bei Letzteren werden die einzelnen Leistungen separat betrachtet und steuerlich qualifiziert (☞ [Ziff. 7.3](#)).

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 3](#) oder [MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen](#).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

7.2 Leistungen von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen

7.2.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Die Beherbergung (inkl. 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).

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 Partner/die Partnerin von der Steuer ausgenommen.

Für Pensionäre getätigte Auslagen (z. B. Coiffeur, Pediküre, Taxi, Lebensmittel-, Kleider-, Schuh- und Medikamenteneinkäufe), die ihnen weiterfakturiert werden, sind nicht dem Umsatz der Einrichtung zuzuordnen und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug, sofern die Voraussetzungen gemäss [Ziffer 8](#) erfüllt sind.

- b. Ein- und Austrittspauschalen.
- c. Die im Pensionspreis enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfälliger Diätzuschläge).

Dies gilt auch für Kurzaufenthalte von betagten oder behinderten Personen (z. B. AHV- oder IV-Bezügern).


- d. Die direkte Abgabe und Fakturierung von fertig zubereiteten Mahlzeiten an Betagte, Behinderte und Kranke (Mahlzeitendienst).
- e. Untersuchungen und Pflegemassnahmen im Sinne von Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und b KLV (☞ [Ziff. 2.1.10.1 Bst. a](#)).
- f. Leistungen der Grundpflege gemäss Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe c KLV (☞ [Ziff. 2.1.10.1 Bst. b](#)). Darunter fällt auch die letzte Pflege und Versorgung von verstorbenen Pensionären.
- g. Das Verabreichen und Applizieren von Medikamenten (z. B. Salben, Tabletten oder Spritzen) und medizinischen Hilfsmitteln (z. B. Verbandsmaterial) unmittelbar am Patienten durch das Pflegepersonal im Rahmen der Pflege.


- h. Die Anwendung von Körperpflegeutensilien (z. B. Inkontinenzeinlagen) unmittelbar am Patienten als Teil der Grundpflege.
- i. Die Benützung von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial durch die Pensionäre während ihres Aufenthaltes.
- j. Die Zurverfügungstellung von Personal durch ein nicht gewinnstrebiges Alters-, Wohn- und Pflegeheim für Zwecke der Krankenbehandlung ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG](#); [☞ Ziff. 1.2 Bst. j](#)) sowie durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28^{bis} MWSTG](#); [☞ Ziff. 1.2 Bst. m](#)).
- k. Gewisse Leistungen bei Gemeinwesen ([☞ Ziff. 1.2 Bst. l](#)).


Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).



7.2.2 Steuerbare Leistungen

- a. Die Beherbergung von Betagten zu Ferienzwecken sowie von Gästen der Pensionäre. Im Unterschied zu den Ferienbetten gemäss [Ziffer 7.2.1 Buchstabe a](#) sind die Betagten selbstständig und nicht auf eine dauerhafte Betreuung angewiesen. Ebenfalls steuerbar sind zusätzliche Dienstleistungen, welche gegenüber solchen Personen erbracht werden. Die Beherbergung ist zum Sondersatz steuerbar.

 Weitere Informationen können der [MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe](#) entnommen werden.


- b. Leistungen, die nicht in der Tagespauschale inbegriffen sind und separat fakturiert werden. Dazu gehören beispielsweise die Reinigung des Zimmers, das Waschen und Flickern der persönlichen Kleidung, die Kennzeichnung der Kleider beim Eintritt oder beim Kauf von neuen Kleidern, Leistungen der Cafeteria, Gespräche in Telefonkabinen oder Verkauf von Gegenständen, Reparaturen durch den technischen Dienst und Leistungen im Zusammenhang mit dem Bestattungswesen.
- c. Nicht im Pensionspreis enthaltene zusätzliche Verpflegungsleistungen (z. B. Konsumationen in der Cafeteria). Die Abgabe von Lebensmitteln und Getränken (mit Ausnahme von alkoholischen Getränken) zum Konsum auf dem Zimmer ist zum reduzierten Steuersatz steuerbar, sofern geeignete organisatorische Massnahmen zur Abgrenzung dieser Leistungen von gastgewerblichen Leistungen getroffen worden sind ([Art. 25 Abs. 3 MWSTG](#)).
- d. Die Verpflegung von Gästen der Pensionäre und des eigenen Personals ( [MWST-Info Privatanteile](#)).
- e. 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. Solche Lieferungen sind zum reduzierten Steuersatz steuerbar, der anwendbar ist auf die Lieferungen von Lebensmitteln und Zusatzstoffen gemäss Lebensmittelgesetz (LMG), sofern geeignete organisatorische Massnahmen zur Abgrenzung dieser Leistungen von gastgewerblichen Leistungen getroffen worden sind ([Art. 25 Abs. 3 MWSTG](#)). Die entsprechenden Umsätze sind separat zu verbuchen. Für weitere Informationen zu den Verpflegungsleistungen wird auf die [MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe](#) verwiesen.

- f. Die Abgabe von Körperpflegeartikeln (z. B. Shampoos) an die Pensionäre zur selbstständigen Anwendung.
- g. Der Verkauf von Rollstühlen und anderem Sanitätsmaterial an Pensionäre sowie ihre Vermietung und ihr Verkauf an Dritte (Nichtbewohner).
- h. Die Zurverfügungstellung von Personal durch ein gewinnstrebiges Alters-, Wohn- und Pflegeheim sowie die Zurverfügungstellung von Personal durch ein nicht gewinnstrebiges Alters-, Wohn- und Pflegeheim für andere Zwecke als für die Krankenbehandlung (z. B. Sekretariatsarbeiten, Führen der Buchhaltung oder Reinigungsarbeiten;  [Ziff. 1.7](#)).

Praxispräzisierung ( [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).
Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

7.3 **Alterswohnungen, Alterssiedlungen und Wohnen mit Dienstleistungen**

Alterswohnungen, Alterssiedlungen und Wohnen mit Dienstleistungen sind Einrichtungen für ältere Menschen, die weder Pflegeheime noch Altersheime sind. Dazu gehören sichere, architektonisch ans Älterwerden angepasste Wohnungen, die neben dem sicheren und altersgerechten Wohnen und der Pflege zuhause auch soziokulturelle Betreuung anbieten.

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

7.3.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Die Vermietung von Alterswohnungen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG](#)). Eine Option für die Vermietung ist nicht möglich ([Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#)).
- b. Die pauschal abgerechneten Leistungen wie Empfang, Hilfe bei der Administration, Hilfe bei kleineren Arbeiten, Verpflegung (z. B. jedes Mittagessen ohne Wahlmöglichkeit), Reinigungsstunden (z. B. zwei Stunden pro Monat), Nutzung der Infrastruktur wie Garten, Terrasse, Unterhaltung, Tag- und Nachtwache.
- c. Heilbehandlungen und Pflegeleistungen nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a–c KLV ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 und 4 MWSTG](#); [Ziff. 1.4](#) und [Ziff. 1.4.1](#)).

Praxisänderung aufgrund der am 01.07.2024 in Kraft getretenen Änderung von Artikel 7 KLV, anwendbar ab 01.07.2024 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞](#) zusätzliche Informationen zu dieser Ziffer).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte (Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

7.3.2 Steuerbare Leistungen

- a. Nach Aufwand verrechnete Leistungen, die der Bewohner zusätzlich zu den in der (Betreuungs-)Pauschale enthaltenen Leistungen bezieht (z. B. Reinigung, Notrufalarm, Reparaturarbeiten oder Benützung der Infrastruktur).
- b. Verpflegungsleistungen, die nicht im Pauschalpreis inbegriffen sind. Werden diese im Restaurant eingenommen oder serviert, so sind sie zum Normalsatz zu versteuern. Werden diese nur geliefert, kommt der reduzierte Satz zur Anwendung. Betreibt die Institution einen Mahlzeitendienst und die Bewohner bestellen die Mahlzeiten hierüber, handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung.

Beispiele

Das Altersheim «Sonnenhof» vermietet in einem separaten Gebäude 12 Alterswohnungen.

Beispiel 1: Vollpension

Die vier Wohnungen im Parterre werden nur an Einzelpersonen und Ehepaare vermietet, welche sämtliche Leistungen vom Altersheim beziehen. Die Wohnungen kosten pauschal CHF 2000 inkl. Infrastrukturbenützung pro Monat. Für die Mahlzeiten werden monatlich CHF 900 pro Person in Rechnung gestellt. Weiter wird eine monatliche Pauschale von CHF 800 für die Reinigung der Wohnung sowie für den Wäscheservice verrechnet. Einzig die ärztlichen Leistungen und die Pflegeleistungen werden nach Aufwand abgerechnet. Da es sich um fixe Pauschalen handelt, sind die Leistungen (analog den Leistungen an Altersheimbewohner) von der Steuer ausgenommen. Ebenfalls ausgenommen sind die ärztlichen Leistungen und die Pflegeleistungen.

Beispiel 2: Gleiche Ausgangslage wie bei Beispiel 1, jedoch Vollpension mit Rückerstattung

Die Mieter der Alterswohnungen haben die Möglichkeit, auf den Bezug gewisser Mahlzeiten zu verzichten. Für jedes nicht bezogene Mittagessen bzw. Abendessen erhalten sie eine Gutschrift von CHF 12 und für ein nicht bezogenes Frühstück CHF 6. Weil dem Mieter eine Wahlmöglichkeit zugestanden wird, sind die Mahlzeiten zu versteuern. Werden Mahlzeiten nur ausnahmsweise in begründeten Fällen (z. B. bei einem Spitalaufenthalt) zurückerstattet, kann die Pauschale dennoch der Vollpension zugeordnet werden und ist von der Steuer ausgenommen.

Beispiel 3: Wahlmöglichkeit

Bei den übrigen acht Wohnungen im ersten und zweiten Stock wird nur die Miete inkl. Infrastrukturbenützung als monatliche Pauschale in Rechnung gestellt. Die monatliche Pauschale in der Höhe von CHF 2000 ist von der Steuer ausgenommen. Die Bewohner haben die Möglichkeit, zusätzliche Leistungen im Altersheim zu beziehen. Die Mahlzeiten können im Restaurant des Altersheims eingenommen werden. Für das Frühstück muss CHF 7, für das Mittagessen CHF 14 und für das Abendessen CHF 12 bezahlt werden. Die Bewohner können wählen, wann sie welche Mahlzeiten beziehen. Für Reinigungs- und Wäscharbeiten wird ein Stundenansatz von CHF 40 berechnet. Diese Leistungen werden nach Aufwand in Rechnung gestellt. Die verrechneten Mahlzeiten sowie die Leistungen für Reinigung und Wäscheservice sind zum Normalsatz zu versteuern. Die ärztlichen Leistungen und die Pflegeleistungen werden ebenfalls nach Aufwand fakturiert. Bei den ärztlichen Leistungen handelt es sich um von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen. Die Pflegeleistungen sind ebenfalls von der Steuer ausgenommen.

Beispiel 4: Gleiche Ausgangslage wie bei Beispiel 3, jedoch mit Mahlzeitendienst

Das Altersheim «Sonnenhof» betreibt neu einen Mahlzeitendienst für Betagte in der Region. Die Bewohner der Wohnungen können das Mittagessen nun über den Mahlzeitendienst bestellen und in den Alterswohnungen essen. Diese Mahlzeiten sind von der Steuer ausgenommen.

Beispiel 5: Gleiche Ausgangslage wie bei Beispiel 3, jedoch Hauslieferung der Mahlzeiten

Wenn das Altersheim «Sonnenhof» keinen Mahlzeitendienst betreibt, sondern nur den Bewohnern der Wohnungen im ersten und zweiten Stock die bestellten Essen liefert, handelt sich um eine zum reduzierten Satz steuerbare Lieferung.

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8 Für Pensionäre oder Patienten getätigte Auslagen

Für Pensionäre oder Patienten getätigte Auslagen (z. B. Taxi oder Coiffeur), die ihnen ohne Preiszuschlag weiterfakturiert werden, sind nicht dem Umsatz des Alters-, Wohn- oder Pflegeheims (☞ [Ziff. 7](#)), des Zentrums für ärztliche Heilbehandlung (☞ [Ziff. 4](#)) oder des Spitals (☞ [Ziff. 3](#)) zuzuordnen und berechnen nicht zum Vorsteuerabzug (selbst wenn die entsprechende Auslage steuerbar ist).

Im Fall der vorgenannten Auslagen geht die ESTV davon aus, dass sich aus den Umständen ein Stellvertretungsverhältnis ergibt.

Praxispräzisierung (☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

9 Gutachten und Gerichtsmedizin

9.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

- a. Durch Ärzte/Ärztinnen oder Zahnärzte/Zahnärztinnen erstellte Gutachten, die zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche dienen.

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

- Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenen-versicherung (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 Erwerbssersatz (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).




Diese Bestimmung gilt auch für von einem Spital in Rechnung gestellte Gutachten, wenn das Gutachten von einem beim Spital angestellten Arzt erstellt wurde.

- b. Die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen.

Dies ist der Fall, wenn vorgängig die Feststellung (und Behandlung) einer Krankheit, einer Verletzung oder einer anderen Störung der körperlichen und geistigen Gesundheit des Menschen erfolgt und aufgrund der diagnostizierten

Krankheit, Verletzung oder anderen Störung ein Gutachten ausgestellt wird (Gutachten im Sinne einer Bestätigung der bestehenden Krankheit, Verletzung oder anderen Störung).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info](#) [Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

9.2 Steuerbare Leistungen

Die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen, ausser in Fällen nach [Ziffer 9.1 Bst. a.](#)


Beispiele:

- *Fahreignungsbegutachtungen (Feststellung der Fahrtauglichkeit) bzw. Seh- und andere Tests für den Erhalt von Lernfahrausweisen.*
- *Untersuchungen zur Beurteilung der Tauglichkeit von Feuerwehrleuten/ Atemschutzgeräteträger.*
- *Beurteilungen von fürsorglichen Unterbringungen.*
- *Beurteilung der Transportfähigkeit (bspw. von abgewiesenen Asylbewerbern per Flugzeug).*
- *Gutachten über den Gesundheitszustand einer Person, das von einer Pensionskasse, einer Lebensversicherung oder einem Arbeitgeber verlangt wird.*



Zeugnisse, **die im Rahmen einer Heilbehandlung** in Bezug auf die Arbeitsunfähigkeit usw. für eine Versicherung oder einen Arbeitgeber ausgestellt werden, sowie das Erstellen von Überweisungsberichten gelten nicht als Gutachten, sondern als Bestandteil der Heilbehandlung.

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info](#) [Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

9.3 Gerichtsmedizinische Leistungen

Die zur Erstellung eines gerichtsmedizinischen bzw. kriminaltechnischen Gutachtens vorgenommenen Leistungen gelten dann als hoheitlich gemäss [Artikel 3 Buchstabe g MWSTG](#) ([☞ MWST-Branchen-Info Gemeinwesen](#)), wenn

- der Auftrag für das Gutachten von der öffentlichen Hand (z. B. Polizei, Gericht oder Staatsanwaltschaft) erfolgt;
- die öffentliche Hand im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt;
- das Gutachten entweder zwingend von der öffentlichen Hand oder von einer von der öffentlichen Hand eingesetzten Person oder Organisation ausgeführt werden muss; und
- die Leistung nicht unternehmerischer Natur ist, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter steht.

Kriminaltechnische Untersuchungen und Gutachten der Polizei für andere Polizeikorps und für Gerichte sowie durch Gerichtsmediziner im Auftrag der öffentlichen Hand erbrachte Obduktionen, Sektionen und Legalinspektionen gelten als hoheitlich erbracht.

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

9.4 Ort der Dienstleistung

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 (Erbringerortsprinzip; [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 (Empfängerortsprinzip; [Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#)).

10 **Medikamente**

10.1 **Steuersatz**

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

10.2 **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. 10.2.1](#));
- b. verwendungsfertige Arzneimittel, die gemäss Artikel 9 Absätze 2 und 2^{ter} HMG keiner Zulassung bedürfen, mit Ausnahme von menschlichem und tierischem Vollblut ([☞ Ziff. 10.2.2](#));
- c. verwendungsfertige Arzneimittel, die nach Artikel 9a HMG eine befristete Zulassung oder nach Artikel 9b HMG eine befristete Bewilligung erhalten haben ([☞ Ziff. 10.2.2](#));
- d. nicht zugelassene verwendungsfertige Arzneimittel gemäss den Artikeln 48 und 49 Absätze 1–4 AMBV und Artikel 7 TAMV ([☞ Ziff. 10.2.3](#)).

10.2.1 **Verwendungsfertige Arzneimittel, Vormischungen und entsprechende Produkte** **([Art. 49 Bst. a MWSTV](#))**

Als Medikamente gelten für die Human- und Tiermedizin bestimmte Produkte und Vormischungen für Tierarzneimittel, die gemäss Artikel 9 Absatz 1 HMG von Swissmedic zugelassen sind, um in Verkehr gebracht zu werden. Dasselbe gilt für immunbiologische Produkte (Impfungen) für den tierärztlichen Gebrauch, die vom Bundesamt für Lebensmittelsicherheit und Veterinärwesen oder vom Institut für Virologie und Immunologie registriert sind.

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

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

10.2.2 Verwendungsfertige Arzneimittel, die keiner Zulassung bedürfen oder eine befristete Bewilligung erhalten haben

[\(Art. 49 Bst. b oder c MWSTV\)](#)


Verwendungsfertige Arzneimittel, die gemäss Artikel 9 Absätze 2 und 2^{ter} HMG von der Swissmedic keiner Zulassung bedürfen, sowie verwendungsfertige Arzneimittel, die gemäss Artikel 9a HMG eine befristete Zulassung oder nach Artikel 9b 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.

10.2.3 Nicht zugelassene verwendungsfertige Arzneimittel

[\(Art. 49 Bst. d MWSTV\)](#)

Verwendungsfertige Arzneimittel nach den Artikeln 48 und 49 Absätze 1–4 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 Einzel- und Fachpersonen im Gesundheitswesen importiert werden.

10.3 Andere zum reduzierten Satz besteuerte Produkte

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


10.4 Abgabe von Arzneimitteln, die Betäubungsmittel wie Methadon und Heroin enthalten

Die Abgabe von Medikamenten im Sinne von [Artikel 49 MWSTV](#) ist zum reduzierten Steuersatz steuerbar. Darunter fallen namentlich auch von Swissmedic zugelassene Arzneimittel, die Betäubungsmittel wie Methadon und Heroin enthalten. Bei zusätzlichen Entschädigungen von Dritten (z. B. Kanton) für eine solche Abgabe ist im Einzelfall zu prüfen, ob eine Subvention oder ein Entgelt für eine Leistung vorliegt.




In Bezug auf die Abgabe durch Gassenzimmer, Sozialämter usw. siehe [MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen](#).

Praxisänderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV

(Publikationsdatum: 24.06.2022; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

10.5 Zum Normalsatz steuerbare Produkte

Die Lieferung von Produkten, die nicht den Begriffsbestimmungen der [Ziffer 10.2](#) und [10.3](#) 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 Lebensmitteln und Zusatzstoffen gemäss LMG gleichgestellt sind ( [Ziff. 10.3](#));
- medizinische Apparate und Einrichtungen (z. B. Atemhilfsapparate, Spritzen, Präservative, Prothesen, Schwangerschafts- oder Blutzuckertests, 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](#)).

10.6 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 gleichbehandelt.

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.

10.7 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.

11 Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen

11.1 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 – soweit 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 oder 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. 1.10](#)).

11.2 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.1.10](#)).

11.3 Ermittlung der anrechenbaren Vorsteuer

Gemäss den Ausführungen unter [Ziffern 11.1](#) und [11.2](#) 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 oder festsitzendem Zahnersatz) sind je auf separaten Ertragskonti zu verbuchen.

Bei der annäherungsweisen 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 oder Maschinen) angewandt werden.



Für weitere Informationen siehe [MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen](#).

12 Lieferung von Blut und von menschlichen Organen

12.1 Lieferung von Blut

Die Lieferung von unbehandeltem menschlichem Vollblut durch Inhaber und Inhaberinnen 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.

12.2 Lieferung von menschlichen Organen

Die Lieferung von menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen gemäss [Ziffer 4](#) 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.

13 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.

13.1 Anforderungen an die Einrichtung der Transportmittel

Während der Beförderung von kranken, verletzten oder behinderten Personen muss das Transportmittel eigens für diesen Zweck eingerichtet sein. Behindertentaxis und -busse gelten als eigens für diesen Zweck eingerichtet, wenn sie beispielsweise mit Heck- oder Seiteneinstiegsmöglichkeiten für Rollstühle über eine Rollbahn (Schiene mit verstellbarer Spur), einer Heberampe, Gleitrampe oder Hebebühne, Befestigungsmöglichkeiten für Rollstühle am Boden oder andere Einrichtungen (z. B. Zahnräder, Haltegurte, Polsterungen oder Drehsitze), speziell gepolsterten Innenwänden, Spezialgurten sowie Sitzen mit speziellen Befestigungen und Sondergrössen ausgestattet sind.

Auf dem Einkauf, der Reparatur, dem Unterhalt und dem Betrieb (Treibstoffkauf usw.) solcher Transportmittel darf keine Vorsteuer in Abzug gebracht werden, wenn das Transportmittel ausschliesslich für die Beförderung der obgenannten Personen eingesetzt wird. Diese Voraussetzung erfüllen beispielsweise Ambulanzfahrzeuge, Helikopter der Rettungsflugwacht und Rettungsschlitten.

Wird das Transportmittel auch für die Beförderung von anderen Personen eingesetzt (z. B. mit abmontierten Einrichtungen), so muss der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung korrigiert 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.

13.2 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 Pflegeberufe ausübt (☞ [Ziff. 1.5.3](#); z. B. Arzt/Ärztin oder Pflegefachmann/Pflegefachfrau).

13.3 Steuerbare Leistungen

Die Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderungen mit nicht eigens für diesen Zweck eingerichteten Transportmitteln (z. B. Züge, Busse, Trams, Seilbahnen, Privatfahrzeuge oder Taxis) ist selbst dann steuerbar, wenn die Invalidenversicherung für die Beförderung aufkommt.

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

Ebenfalls zum Normalsatz steuerbar ist die Beförderung von verstorbenen Personen.

14 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.

Das Impfen zur Vorbeugung von Krankheiten einschliesslich Impfungen vor Auslandsreisen ist von der Steuer ausgenommen, sofern es von einem Arzt oder einer Ärztin, einem Apotheker oder einer Apothekerin oder unter deren Aufsicht von einem medizinischen Praxisassistenten/einer medizinischen Praxisassistentin oder Pharmaassistenten/Pharmaassistentin durchgeführt wird.

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung [☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

15 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.

16 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. Weil mit der Entschädigung für den Bereitschaftsdienst vor Ort üblicherweise auch die notfallmässige Behandlung von Verletzungen und Krankheiten abgegolten ist, liegt eine von der Steuer ausgenommene Leistung vor.

Praxispräzisierung (☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

17 Bereitschaftsdienst auf Abruf

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

18 Sanitätsrekruten

Die im Rahmen der Ausbildung von Sanitätsrekruten durch das Eidgenössische Departement für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport (VBS) ausgerichteten Entschädigungen sind aufgrund von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen.

19 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.

20 Steuerbare 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 5](#).

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](#)).

21 No show

Die den Patienten für die Annullierung ihrer Termine berechneten Gebühren stellen Schadenersatz dar, welcher mangels Leistung nicht der Steuer unterliegt ([Art. 18 Abs. 2 Bst. i MWSTG](#)).

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

(Publikationsdatum: 09.05.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

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.

Das **Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG)** 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 [Kontaktformular MWST](#)

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public
- In Papierform beim:
Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern
www.bundespublikationen.admin.ch

605.530.21d

Rechtlicher Hinweis

Hinweis: Als rechtliche Grundlage gelten das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) und die ausführende Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV). Die vorliegenden Informationen verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der MWSTV. Die Verwaltungspraxis erfährt fortlaufende Änderungen. Aus diesem Grund gibt die ESTV keine Gewährleistung auf uneingeschränkte Vollständigkeit der publizierten Texte. Es gilt das Selbstveranlagungsprinzip. Ergänzende Informationen: [Rechtliches](#).

1) Hinweis betreffend Gültigkeit

In Bezug auf die Gültigkeit dieser Ziffer (oder der Ziffern) beachten Sie bitte die [einleitenden Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info](#) am Anfang dieser Publikation, sowie die [MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#).