

veb.ch Praxiswissen

Urs Denzler | Aline D. König | Mónica Molnár
Britta Rehfisch | Roger Zbinden

Das Lehr- und Praxisbuch zur Schweizer Mehrwertsteuer



veb.ch Praxiswissen

Urs Denzler | Aline D. König | Mónica Molnár
Britta Rehfish | Roger Zbinden

Das Lehr- und Praxisbuch zur Schweizer Mehrwertsteuer

3. Auflage

Urs Denzler Betriebsökonom FH, MAS ZFH in Financial Consulting, Executive Master of Laws (LL.M.), Steuerexperte SSK, DAS MWST-Experte ESTV, Lehrdiplom zum Unterricht für Höhere Fachschulen (Nebenberuf), Abteilung Externe Prüfung, Eidgenössische Steuerverwaltung HA MWST

Aline D. König Master of Law, Universität Bern, MAS FH in MWST/VAT, Spezialistin für nationales und internationales MWST-Recht, Eidgenössische Steuerverwaltung HA MWST, Leiterin Management Support

Mónika Molnár Dr. jur, LL. M Taxation, Universität Bern, Partnerin bei MOLNAR AG Zürich, Spezialistin für nationales und internationales MWST-Recht sowie für Zollrecht und Steuerstrafrecht, Referentin in der Erwachsenenbildung, Autorin verschiedener Fachbeiträge und Bücher

Britta Rehfish Dipl. Steuerexperten, Steuerberaterin (DE), Diplom-Kauffrau, Universität Köln, ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Direktorin, Spezialistin für nationales und internationales MWST-Recht sowie für Zollrecht, Referentin in der Erwachsenenbildung und Mitglied der Studienkommission des Schweizerischen Institut für Steuerlehre MAS FH in MWST/VAT

Roger Zbinden Dipl. Steuerexperte, Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen mit eidg. Fachausweis, Eidgenössische Steuerverwaltung HA MWST, Teamchef Externe Prüfung, Referent in der Erwachsenenbildung

3. Auflage 2024

Urs Denzler, Aline D. König, Mónika Molnár
Britta Rehfish, Roger Zbinden
Das Lehr- und Praxisbuch zur Schweizer Mehrwertsteuer
Theorie, Aufgaben und Fallbeispiele mit Lösungen

ISBN 978-3-286-32137-3

© Verlag SKV AG, Zürich und veb.ch
www.verlagskv.ch

Alle Rechte vorbehalten.

Ohne Genehmigung ist es nicht gestattet, das Buch
oder Teile daraus in irgendeiner Form zu reproduzieren.

Das Titelbild dieses Buches wurde inspiriert
durch die Illustration der MWST-infos; herausgegeben
von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV.

Haben Sie Fragen, Anregungen oder Rückmeldungen?
Wir nehmen diese gerne per E-Mail an feedback@verlagskv.ch entgegen.

Geleitwort

Das vorliegende Werk über die Schweizer Mehrwertsteuer markiert einen bedeutenden Fortschritt in der langjährigen Geschichte unserer Veröffentlichungen. Es ist ein Buch, das unsere Philosophie «Von der Praxis für die Praxis» mehr als gerecht wird.

Dieses Lehr- und Praxisbuch zur Schweizer Mehrwertsteuer dient als Nachschlagewerk für zahlreiche Mehrwertsteuerfragen. Es ist gleichermaßen für den täglichen Gebrauch geeignet wie auch für Aus- und Weiterbildungszwecke. Es richtet sich an Studierenden aller Stufen, von der universitären bis zur kaufmännischen Aus- und Weiterbildung, wie beispielsweise Fachmann / Fachfrau im Finanz- und Rechnungswesen oder dem eidgenössisch anerkannten dipl. Steuerberater NDS. Wir sind als Verband stolz darauf, erneut unsere Position als führender Vertreter in den Bereichen Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen unter Beweis stellen zu können – so, wie es auch gemäss unserer Verbandsstatuten unsere Aufgabe ist.

Wir möchten dem Autorenteam, bestehend aus Urs Denzler, Aline König, Mónika Molnár, Britta Rehfisch und Roger Zbinden, unseren aufrichtigen Dank aussprechen. Ihr herausragendes Engagement zugunsten aller Anwender ist bemerkenswert. Ein Projekt dieser Art kann nur durch herausragende Fachkenntnisse sowie Freude und Hingabe an der Materie gelingen.

Ein weiteres Dankeschön gebührt dem SKV Verlag und Roland Stämpfli. Er hat erneut erfolgreich die Bedürfnisse und Visionen der Autoren, des Koordinators und des Verlags miteinander vereint. Das Resultat ist ein Buch, das nicht nur inhaltlich überzeugt, sondern auch ästhetisch ansprechend ist.

Vor Ihnen liegt also ein Buch für den täglichen Gebrauch, das einfache, klare und praxismgerechte Antworten auf Ihre Fragen rund um die MWST liefert. Ansätze aus der Lehre und Praxis sind darin gleichermaßen vertreten. Überzeugen Sie sich selbst und schreiben Sie uns, wie es Ihnen gefällt. Wir wünschen eine spannende und erfolgreiche Lektüre.

Zürich, Herbst 2023

Ihre

Prof. Dr. Dieter Pfaff
Präsident veb.ch

George Babounakis
Vizepräsident veb.ch

Vorwort

Die Mehrwertsteuer ist heute die zweitwichtigste Einnahmequelle des Bundes und macht rund einen Drittel seiner gesamten Einnahmen aus. Betroffen sind fast 400 000 Unternehmen (Produzenten, Fabrikanten, Händler, Handwerker, Dienstleistende usw.), die gehalten sind, die MWST auf den Konsumenten zu überwälzen, indem sie die Abgabe in den Preis einrechnen oder als separate Position auf der Rechnung aufführen.

Von der Konzeption her einfach – die MWST geht von der Überlegung aus, dass derjenige, der etwas konsumiert, dem Staat einen finanziellen Beitrag leistet –, stellt die MWST Unternehmen vor erhebliche Herausforderungen. Die Unternehmen sind es, die für die korrekte Abrechnung der MWST verantwortlich sind und entsprechend bei fehlerhafter Abrechnung zur Rechenschaft gezogen werden. Umso wichtiger ist ein umfassendes Verständnis der MWST sowie ihrer Einzelregelungen.

Unser Buch behandelt das Thema MWST daher von Grund auf bis hin zur anspruchsvollen Materie der Gruppenbesteuerung. Ergänzt wird die Theorie jeweils um die relevanten Gesetzesartikel; Angaben als Randnoten ermöglichen es dem Leser, den Überblick zu bewahren.

Digitale Begleitmaterialien

Über das Bookshelf des Verlags SKV erhalten Sie Zugang zu Ihren digitalen Begleitmaterialien. Zum kostenlosen Download stehen Ihnen viele Materialien zur Verfügung wie zum Beispiel ein angereichertes PDF des Buches mit eingefügten Links auf die Gesetzestexte, Aufgaben, Fallbeispiele und Musterlösungen zu den einzelnen Kapiteln dieses Buches, Trainingseinheit mit aktualisierten Berufsprüfungen für Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen inkl. den Lösungen, Arbeitshilfen und einen Online-Wissens-Check mit vielen ergänzenden Fragen zu allen Kapiteln. Zudem finden Sie hier allfällige Aktualisierungen und Änderungen. Regelmässig die Seite zu konsultieren, lohnt sich.

Hinweis

Sämtliche digitalen Begleitmaterialien können unter www.bookshelf.verlagskv.ch nach Eingabe des abgedruckten Lizenzschlüssels (vorne im Buch) heruntergeladen werden.

Das Buch ist digital angereichert mit Aufgaben und Lösungen, Trainingseinheit mit Berufsprüfungen für Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen inkl. Lösungen, Fallbeispielen und Checklisten. Das Werk ist auch elektronisch verfügbar und dort mit Links verbunden. Diese führen zu den von der ESTV veröffentlichten Broschüren und weiteren Arbeitshilfen.

Adressaten des Buchs sind Personen aus Steuerwesen, Wirtschaftsprüfung, Treuhand oder Rechnungswesen. Es eignet sich grundsätzlich für die Fachausbildung auf allen Stufen und richtet sich somit sowohl an Studierende von Universitäten, Fachhochschulen sowie höheren Fachschulen als auch an Studierende, die den Fachausweis (Finanz- und Rechnungswesen, Treuhand) oder ein Diplom anstreben (Experte in Rechnungslegung und Controlling, Steuerberater SIB, Steuerexperte).

Die Autoren danken allen, die an der Erarbeitung dieses MWST-Buchs beteiligt waren, in erster Linie dem Team des Verlags SKV mit Corinne Rudolphi und Roland Stämpfli an der Spitze. Dem grössten Schweizer Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen, veb.ch, sei für die ideelle und finanzielle Unterstützung gedankt. Ohne veb.ch im Rücken wäre das vorliegende Buch nicht realisierbar gewesen.

Zürich, im September 2018

Die Autorinnen und Autoren
Urs Denzler, Mónica Molnár
Britta Rehfisch, Roger Zbinden

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung männlicher, weiblicher und weiterer Gender-Sprachformen verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermassen für alle Geschlechter.

Vorwort zur 3. Auflage

Die vorliegende 3. Auflage wurde an die aktuellen gesetzlichen Bestimmungen vom 1.1.2024 angepasst. Es wurden die Steuersatzerhöhung berücksichtigt und in den Text eingearbeitet. Alle Kapitel wurden entsprechend dem aktuellen MWST-Gesetz überarbeitet, um sicherzustellen, dass die Informationen auf dem neuesten Stand sind.

Eine weitere Änderung betrifft die Erhöhung der Umsatzgrenze auf CHF 250 000 für nicht-gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen. Diese Anpassung wurde in die Texte integriert, um Lesern einen klaren Überblick über die neuen Regelungen zu verschaffen.

Darüber hinaus wurden die Verweise auf MI (Mehrwertsteuer-Informationsbroschüren) und MBI (Mehrwertsteuer Branchen-Informationsbroschüren) aktualisiert und erweitert, um den Lesern eine umfassende und präzise Orientierung zu bieten. Praxispräzisierungen, wie z.B. im Gesundheitswesen, wurden eingearbeitet. Auch die Auswirkungen der Änderungen im Zolltarifgesetz, insbesondere die Abschaffung von Industriezöllen ab dem 1. Januar 2024, wurden berücksichtigt und in die Texte aufgenommen.

Um das Verständnis und den Praxisbezug zu stärken, wurden die Fallbeispiele an die neue Gesetzgebung angepasst. Diese Beispiele dienen als praktische Anwendungen und helfen den Lesern dabei, die Inhalte besser zu erfassen. Wo relevant, werden zudem aktuelle Gerichtsent-scheide erwähnt, die für die tägliche Praxis von Bedeutung sind.

Zusätzlich zur gedruckten Ausgabe steht den Käufern das digitale Enhanced Book über das Bookshelf (www.bookshelf.verlagskv.ch) zur Verfügung. Diese digitale Version ist direkt mit den entsprechenden Gesetzestexten verlinkt und bietet eine benutzerfreundliche Möglichkeit, schnell auf spezifische Informationen zuzugreifen.

Das separate Aufgaben-Buch wurde ebenfalls auf den aktuellen Stand gebracht. Es enthält Lösungen zu den einzelnen Kapiteln und dient als praktisches Übungsmaterial für Leser, um ihr Wissen zu vertiefen. Der Wissens-Check mit zahlreichen Fragen wurde aktualisiert und kann nun geräteunabhängig genutzt werden, um die Wissensfestigung zu erleichtern.

Zudem wurden umfangreiche Trainingseinheiten überarbeitet. Diese basieren auf den Berufsprüfungen für Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen aus acht Jahrgängen. Sie wurden vom Verein für die höheren Prüfungen im Rechnungswesen und Controlling bereitgestellt und dienen als fundierte Grundlage für Studierende. Diese Trainingseinheiten sind darauf ausgerichtet, die Leser optimal auf eidgenössische Prüfungen, höhere Fachprüfungen sowie Bachelor- und Masterabschlüsse vorzubereiten.

Wir sind überzeugt, dass diese umfassenden Aktualisierungen und Ergänzungen dazu beitragen werden, dass dieses Buch eine verlässliche Informationsquelle für Studierende bleibt.

Zürich, Herbst 2023

Die Autorinnen und Autoren
Urs Denzler, Aline D. König, Mónika Molnár,
Britta Rehfish, Roger Zbinden

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	5
Vorwort	6
Vorwort zur 3. Auflage	8
Einleitung	15
1 Steuerobjekt (Inlandsteuer)	23
1.1 Allgemeines	23
1.2 Leistungsverhältnis	24
1.3 Ort der Leistungserbringung	29
1.4 Einheit der Leistung vs. Mehrheit von Leistungen	34
2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen inkl. Ausübung der Option	37
2.1 Allgemeines	37
2.2 Grundsatz	38
2.3 Von der Steuer ausgenommene Leistungen	39
2.4 Freiwillige Versteuerung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind (sogenannte Option)	63
3 Von der Steuer befreite Leistungen	69
3.1 Allgemeines	69
3.2 Ausfuhr von Gegenständen (direkte Ausfuhr)	73
3.3 Vermietung und Verleasen von Gegenständen mit Nutzung im Ausland	74
3.4 Verbringen von Gegenständen ins Ausland	74
3.5 Transportleistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr und Ausfuhr von Gegenständen	75
3.6 Transitware	75
3.7 Diplomatische Dienste	76
3.8 Erstattung der Steuer für Abnehmer mit Wohn-/Geschäftssitz im Ausland	77
4 Steuersubjekt/Steuerpflicht	79
4.1 Steuerpflicht	79
4.2 Befreiung von der obligatorischen Steuerpflicht	84
4.3 Verzicht auf Befreiung von der Steuerpflicht/Freiwillige Steuerpflicht	87
4.4 Steuerpflicht aufgrund einer Unterstellungserklärung	88
4.5 Steuerpflicht ausländischer Versandhändler	91
4.6 Gemeinwesen	94
4.7 Beginn und Ende der Steuerpflicht	95
4.8 Bezugsteuer	97
4.9 Steuersukzession	100

5	Bemessungsgrundlage	103
5.1	Einleitung	103
5.2	Entgelt	103
5.3	Leistungen an eng verbundene Personen	107
5.4	Leistungen an das Personal	107
5.5	Tauschverhältnisse und Austauschreparaturen	107
5.6	Leistungen an Zahlungs statt	108
6	Margenbesteuerung	111
6.1	Funktionsweise	111
6.2	Einschränkungen	116
6.3	Deklaration	116
7	Steuersätze MWSTG	119
7.1	Einleitung	119
7.2	Normalsatz	121
7.3	Reduzierter Satz	122
7.4	Sondersatz auf Beherbergungsleistungen	127
7.5	Abgrenzung von Lebensmittellieferungen und gastgewerblichen Leistungen	127
8	Vorsteuerabzug	131
8.1	Erscheinungsformen und Deklaration	131
8.2	Voraussetzung für den Vorsteuerabzug	140
8.3	Berichtigung des Vorsteuerabzugs	143
8.4	Einschränkungen des Vorsteuerabzugs	143
9	Gemischte Verwendung und Vorsteuerkürzung	147
9.1	Bedeutung «gemischte Verwendung»	147
9.2	Methoden zur Ermittlung der Vorsteuerkorrektur	149
9.3	Vorsteuerkorrektur nach dem effektiven Verwendungszweck	149
9.4	Vorsteuerkorrektur mittels Pauschalen	153
9.5	Vorsteuerkorrektur aufgrund eigener Berechnungen (3-Topf-Methode)	155
9.6	Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen sowie Umstrukturierungen, Holdinggesellschaften und Gruppenbesteuerung	168
9.7	Vorsteuerkürzung	174
9.8	Zusammenfassung Vorsteuerkorrektur und Vorsteuerkürzung	179
10	Nutzungsänderung	181
10.1	Zweck der Berücksichtigung einer Nutzungsänderung	181
10.2	Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch	181
10.3	Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung	187
10.4	Vorübergehende Verwendung	190
10.5	Partielle (teilweise) Nutzungsänderung	191
10.6	Nutzungsänderung im Zusammenhang mit der Saldosteuersatzmethode	195
10.7	Zusammenfassung Nutzungsänderung	197

11	Privatanteile	201
11.1	Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch bei Einzelunternehmen	201
11.2	Leistungsverhältnis bei übrigen Gesellschaftsformen	203
11.3	Bemessungsgrundlage	205
11.4	Privatanteil Geschäftsfahrzeug	207
11.5	Privatanteil Warenbezüge und Verpflegungsleistungen	212
11.6	Zusammenfassung	215
11.7	Merkblatt über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern (N1/2007)	217
11.8	Merkblatt über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhabern in der Land- und Forstwirtschaft (NL1/2007)	219
11.9	Merkblatt über die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft von Unselbstständigerwerbenden (N2/2007)	220
12	Mehrwertsteuer und Rechnungswesen (Buchführung und Rechnungsstellung)	221
12.1	Allgemeine Buchführungsvorschriften (GoB und GoR)	221
12.2	Ordentliche Buchführungspflicht	222
12.3	Vereinfachte/eingeschränkte Buchführung (Einnahmen- und Ausgabenrechnung)	222
12.4	Aufbewahrungspflichten der Geschäftsbücher sowie der Belege	225
12.5	Folgen der mangelhaft geführten Buchhaltung	225
12.6	Die Behandlung der Mehrwertsteuer in der Buchhaltung bei ordentlicher Buchführung	225
12.7	Wechsel der Abrechnungsart	230
12.8	Umsatz- und Vorsteuerabstimmung	232
12.9	Rechnungsstellung	238
12.10	Rechnungen in ausländischer Währung	240
12.11	Kryptische Währungen (unter anderem Bitcoin)	240
12.12	Umrechnungskurs	240
12.13	Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis	241
13	Saldosteuersätze /Pauschalsteuersätze	243
13.1	Voraussetzungen, Ablauf und Wahlmöglichkeiten	243
13.2	Beginn und Ende der Unterstellung unter die Saldosteuersatzmethode	246
13.3	Zuteilung der Saldosteuersätze bei einer oder mehreren Tätigkeiten	253
13.4	Bezugsteuer	256
13.5	Eigenverbrauch	257
13.6	Leistungen an eng verbundene Personen	257
13.7	Leistungen an das Personal	258
13.8	Steuerbefreite Leistungen/Leistungen im Ausland	258
13.9	Anrechnung der fiktiven Vorsteuern/Margenbesteuerung	261

14	Meldeverfahren	263
14.1	Allgemeines	264
14.2	Obligatorische Anwendung des Meldeverfahrens	266
14.3	Freiwillige Anwendung des Meldeverfahrens	269
14.4	Formerfordernisse/Vorgehen bei der Anwendung	269
14.5	Steuerliche Konsequenzen	270
15	Gruppenbesteuerung	271
15.1	Allgemeines	271
15.2	Wer darf in die Gruppe aufgenommen werden?	273
15.3	Einheitliche Leitung	275
15.4	Beginn und Ende der Gruppenbesteuerung	276
15.5	Gruppeninnenumsätze	276
15.6	Gruppenaussenumsätze	276
15.7	Berechnung des Vorsteuerabzugs/ Vorsteuerabzugsquote	276
15.8	Administrative und buchhalterische Erfordernisse	280
16	Zoll	283
16.1	Allgemeines	283
16.2	Einfuhrverfahren	288
16.3	Temporäre Einfuhr	294
16.4	Verlagerungsverfahren	295
16.5	Ausfuhrverfahren	297
16.6	Temporäre Ausfuhr	298
16.7	Transitverfahren	299
16.8	Veredelungsverfahren (aktive und passive Veredelung)	301
17	Behörden und Verfahren	305
17.1	Umfang der Steuerforderung und zeitliche Bemessung	306
17.2	Regeln im Selbstveranlagungs-Verfahren	314
17.3	Rechtsmittelverfahren	325
18	Strafbestimmungen	333
18.1	Grundlagen	333
18.2	Umfang der strafrechtlichen Sanktion	334
18.3	Zuständigkeit der Bundesbehörden	335
18.4	Straftatbestände	335
18.5	Internationale Amtshilfe	338
19	Kultur und Sport	341
19.1	Einleitung	341
19.2	Steuersubjekt	341
19.3	Steuerobjekt Inlandsteuer	345
19.4	Vorsteuerabzug im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit	358
19.5	Einschränkungen des Vorsteuerabzugs im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit	360
19.6	Meldeformular über die Abrechnung der Mehrwertsteuer von Sportlern, Sportlerinnen und Sportteams mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland	363

20	Gesundheitswesen	365
20.1	Einleitung	365
20.2	Abgrenzung der ausgenommenen von den steuerbaren Leistungen	366
20.3	Zusammenarbeitsformen im Gesundheitswesen	374
21	Vermietung und Verkauf von Grundstücken/Liegenschaften	381
21.1	Theorieteil	381
21.2	Abgrenzung steuerbare Immobilienlieferung vs. von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung	382
21.3	Vorsteuerabzug	385
21.4	Mögliche Übertragungsarten von Immobilien (Liegenschaften)	385
21.5	Vermietung eines Grundstücks oder Teilen davon	387
22	MWST im Ausland	389
22.1	Mögliche Steuerpflicht im Ausland – ein Grundriss am Beispiel der Europäischen Union (EU)	389
22.2	Rückforderung von MWST im Ausland als Unternehmen	392
	Stichwortverzeichnis	393

Einleitung

Geschichtliches

BV 130 + 196

In der Bundesverfassung finden sich die Grundlagen in Art. 130 und Art. 196. Die Erhebung einer Mehrwertsteuer ist ausschliesslich dem Bund vorbehalten. Die Mehrwertsteuer wurde in der Schweiz per 01.01.1995 eingeführt und löste die bis dahin erhobene Warenumsatzsteuer ab.

MWSTV vom 22.06.1994

Nach der Zustimmung vom Volk und Stände zur Einführung der Mehrwertsteuer am 28.11.1993 wurde die Mehrwertsteuer innert 13 Monaten per 01.01.1995 auf Verordnungsbasis eingeführt, da die Ausarbeitung einer Gesetzesvorlage wesentlich mehr Zeit in Anspruch genommen hätte. Die Ausarbeitung des ersten MWSTG benötigte weitere vier Jahre und wurde vom Parlament am 02.09.1999 verabschiedet. Das Gesetz trat per 01.01.2001 in Kraft.

MWSTG vom 02.09.1999

Aufgrund der doch sehr formalistischen Auslegung sowie der hohen Komplexität des Gesetzes wurde rasch eine Totalrevision angestrebt.

MWSTG vom 12.06.2009

Die Bundesversammlung hat am 12.06.2009 das aktuell gültige MWSTG angenommen und per 01.01.2010 in Kraft gesetzt. Im Jahr 2018 wurde das Gesetz teilrevidiert und u. a. die Auswirkungen der digitalen Wirtschaft berücksichtigt. So wurde u. a. die Steuerpflicht für in- und ausländische Unternehmen neu geregelt.

Historische Entwicklung der Steuersätze

Bei Einführung der Mehrwertsteuer per 01.01.1995 betrug der Normalatz 6.5 % und der reduzierte Satz 2.0 %. Aufgrund der stets steigenden Kapitalbedürfnisse des Bundes (mehrheitlich für die Finanzierung der AHV und der IV) wurden die Steuersätze entsprechend angepasst.

Datum	Grund der Erhöhung	Normal-Satz	Sonder-Satz	Reduzierter Satz
01.01.2024	Bundesbeschlusses vom 17.12.2021 über die Zusatzfinanzierung der AHV.	8,1 %	3,8 %	2,6 %
01.01.2018	Steuererhöhung zugunsten der FABI + Ablehnung des Bundesbeschlusses vom 17.3.2017 über die Zusatzfinanzierung der AHV durch eine Erhöhung der MWST sowie Ablehnung des Bundesgesetzes vom 17.3.2017 über die Reform der Altersvorsorge 2020.	7,7 %	3,7 %	2,5 %
01.01.2011	Erhöhung der Mehrwertsteuersätze zugunsten der IV.	8,0 %	3,8 %	2,5 %
01.01.2001	Inkrafttreten des MWSTG + Erhöhung der Mehrwertsteuersätze zur Finanzierung der Eisenbahngrossprojekte (FinöV).	7,6 %	3,6 %	2,4 %
01.01.1999	Erhöhung der Mehrwertsteuersätze zugunsten der AHV und der IV.	7,5 %	3,5 %	2,3 %
01.10.1996	Einführung des Sondersatzes für Beherbergungsleistungen.	6,5 %	3,0 %	2,0 %
01.01.1995	Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung (Einführung der MWST in der Schweiz).	6,5 %		2,0 %

Rechtliche Grundlagen

Neben dem MWSTG hat der Bundesrat diverse Verordnungen verabschiedet, in denen die Ausführungsbestimmungen geregelt werden.

Diese sind u. a.:

- Mehrwertsteuerverordnung vom 27.11.2009 (SR 641.201)
- Verordnung der ESTV vom 06.12.2010 über die Höhe der Saldo-steuersätze nach Branchen und Tätigkeiten (SR 641.202.62)
- Verordnung des EFD vom 24.03.2011 über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Gegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr (SR 641.202.2)
- Verordnung des EFD vom 02.04.2014 über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (SR 641.204)

Die ESTV publiziert ihre Verwaltungspraxis in den MWST-Infos und MWST-Branchen-Infos.

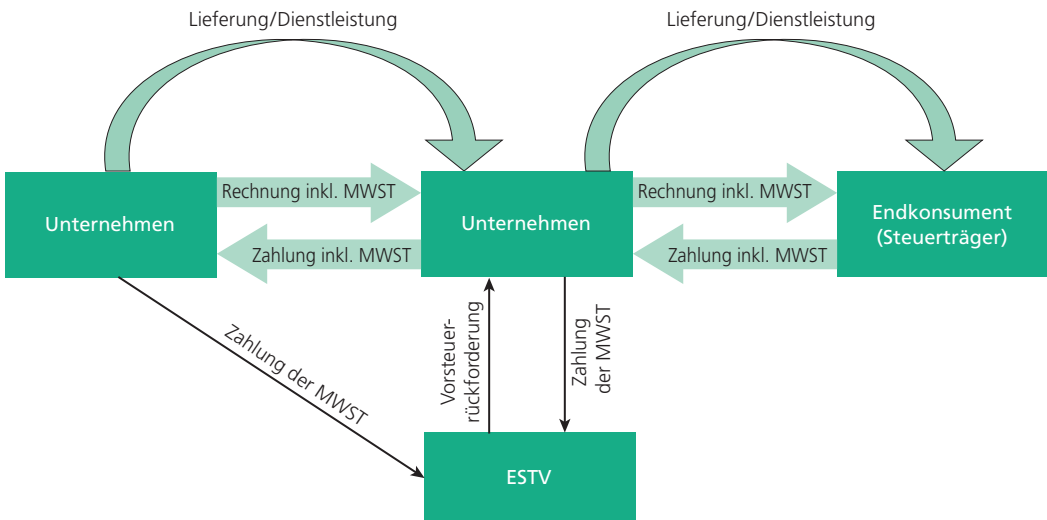
Zur Auslegung der Bestimmungen im MWSTG und in den oben genannten MWST-Verordnungen muss die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) sowie des Bundesgerichts (BGer) herangezogen werden.

Systematik der Mehrwertsteuer

MWSTG Art. 1 Abs. 1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland.

Die Steuer wird auf jeder Stufe der Wertschöpfungskette (**Allphasen**) erhoben. Der kumulative Effekt wird durch den Vorsteuerabzug vermieden. Die steuerpflichtige Person hat im Ergebnis nur denjenigen Teil seines Umsatzes zu versteuern, der nicht bereits auf der Vorstufe besteuert worden ist (**Netto**), also den Mehrwert, den sie geschaffen hat. Daher stammt auch der Begriff Mehrwertsteuer. Der Gesamtwert einer Ware oder Dienstleistung wird dadurch nur einmal mit der Steuer belastet.



System der Netto-Allphasensteuer

Steuersubjekt vs. Steuerträger

Der Steuerträger ist im Grundsatz der nicht unternehmerische Endverbraucher (Endkonsument) im Inland (daher Verbrauchssteuer). Die Steuerentrichtung erfolgt jedoch durch die **steuerpflichtigen Unternehmen** (Steuersubjekt), die als Inkassostellen für die ESTV fungieren. Es handelt sich somit um eine indirekte Steuer.

6 Margenbesteuerung

Lernziele

- Sie kennen die Möglichkeit der Margenbesteuerung und wissen, wann man sie anwenden kann.

Checkliste zum Lernerfolg

- Voraussetzungen für die Anwendung der Margenbesteuerung
- Ausschluss der Margenbesteuerung
- Deklaration der Margenbesteuerung

6.1 Funktionsweise

MWSTG Art. 24a Abs. 1
Ziff. 1.6, MWST-Info 07

Falls die steuerpflichtige Person Sammlerstücke wie Kunstgegenstände, Antiquitäten und dergleichen erworben hat, ohne dass sie auf dem Ankaufspreis Vorsteuern abgezogen hat, kann sie die Margenbesteuerung anwenden. Dabei ist die MWST auf der Differenz zwischen Verkaufs- und Ankaufspreis zu berechnen.

Beispiel

Eine steuerpflichtige Antiquitätenhändlerin kauft von einer nicht steuerpflichtigen Privatperson eine antike Brosche für CHF 1 200. Drei Monate später kann die Antiquitätenhändlerin diese für CHF 2 000 an einen Kunden im Inland verkaufen.

Da es sich im vorliegenden Fall um eine Antiquität handelt, bei deren Ankauf kein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, kann grundsätzlich die Margenbesteuerung angewendet werden.

	CHF
Verkaufspreis (Ziffer 200 im Abrechnungsformular)	2 000
Ankaufspreis (Ziffer 280 im Abrechnungsformular)	<u>- 1 200</u>
steuerbare Marge (Ziffer 299 im Abrechnungsformular)	800

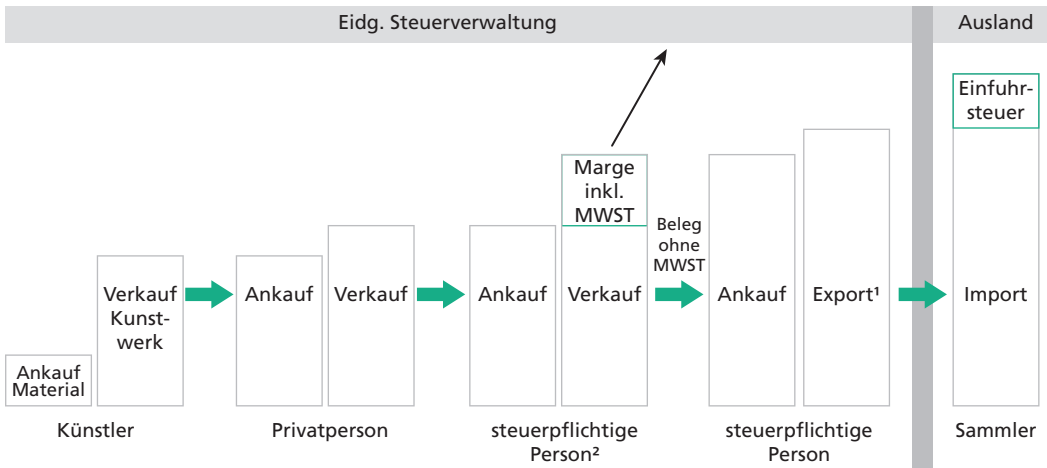


Abb. 6.2: Margenbesteuerung

MWSTG Art. 24a Abs. 2

Währenddem die bezahlte Einfuhrsteuer zum Ankaufspreis hinzugerechnet³ werden kann, dürfen allfällige Instandstellungsaufwendungen nicht als Teil des Ankaufspreises in Abzug gebracht werden. Wurde das Sammlerstück im Meldeverfahren erworben, kann die Margenbesteuerung bei einem späteren Wiederverkauf nur angewendet werden, wenn die Person, von welcher der Gegenstand erworben wurde, auf ihrem Ankauf oder der Einfuhr ins Inland keine Vorsteuer geltend gemacht hat. Wurde keine Vorsteuer von der, gemäss Formular 764 Meldeverfahren, übertragenden Person geltend gemacht, kann deren Ankaufspreis vom heutigen Verkaufspreis in Abzug gebracht werden.⁴

Beispiel

Der steuerpflichtige Antiquitätenhändler Pius Hegi kauft einen antiken Sekretär in Deutschland und führt ihn in eigenem Namen ins Inland ein. Auf diesem Import bezahlt er Einfuhrsteuer, welche er als Vorsteuer in Abzug bringt. Da sich Pius Hegi zur Ruhe setzen möchte, überträgt er sein ganzes Unternehmen als Gesamtvermögen im Meldeverfahren⁵ an die Bijou Antiquitäten GmbH. Unter den übertragenen Gegenständen befindet sich auch der antike Sekretär, welchen die Bijou Antiquitäten GmbH ohne offenen Ausweis der MWST

- 1 Bei Export erfolgt die Deklaration des Verkaufspreises in Ziffer 220 und es kommt zu keiner Margenbesteuerung. Vgl. Ziffer 1.6.6, MWST-Info 07.
- 2 Gemäss MWSTG Art. 24a Abs. 3 kommen als Wiederverkäufer oder Wiederverkäuferin Personen in Frage, die auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrages auf fremde Rechnung handeln.
- 3 Wie u. a. Ziffer 1.6.3 oder Ziffer 1.6.6 der MWST-Info 07 zeigen, versteht sich die Marge als inkl. MWST. Um das gewünschte Resultat einer Marge inkl. MWST zu erhalten, kann beim Importgeschäft die nicht als Vorsteuer geltend gemachte Einfuhrsteuer zum Ankaufspreis hinzugerechnet werden. Sollte die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend gemacht worden sein, ist die Anwendung der Margenbesteuerung nicht möglich. Vgl. Ziffer 1.6.1, MWST-Info 07.
- 4 Vgl. Ziffer 1.6.3, MWST-Info 07.
- 5 Vgl. MWSTG Art. 38 i. V.m. MWSTV Art. 101–105.

weiterverkauft. Angenommen, aufgrund der Betriebsübertragung im Meldeverfahren verfügt die Bijou Antiquitäten GmbH über sämtliche Unterlagen, um den ursprünglichen Ankaufspreis von Pius Hegi nachweisen zu können. Sie wendet fälschlicherweise die Margenbesteuerung an und zieht vom Verkaufspreis, welchen sie ohne MWST in Rechnung gestellt hat, den Ankaufspreis welcher Pius Hegi damals bezahlt hat, ab.

Da Pius Hegi die Einfuhrsteuer auf dem damaligen Ankaufspreis als Vorsteuer geltend gemacht hat, kann die Bijou Antiquitäten GmbH die Margenbesteuerung nicht anwenden.

Als Sammlerstücke kann grundsätzlich Folgendes qualifiziert werden:⁶

MWSTV Art. 48a Abs. 1

– Werke der bildenden Kunst von Urheberinnen und Urhebern nach MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 wie zum Beispiel Ölgemälde, Aquarelle, Originalstiche, Originalwerke der Bildhauerkunst usw. (Kunstgegenstände);

MWSTV Art. 48a Abs. 2

– bewegliche Gegenstände, die mehr als 100 Jahre alt sind (Antiquitäten);

MWSTV Art. 48a Abs. 3

– weitere Sammlerstücke wie zum Beispiel Briefmarken, zoologische oder anatomische Sammlerstücke, Motorfahrzeuge (erste Inverkehrsetzung liegt beim Ankauf länger als 30 Jahre zurück), Alkoholika (mit Jahrgang versehen und individualisierbar) usw.

Indizien für das Vorliegen eines übrigen Sammlerstücks, ist gemäss Ziffer 1.6.1.1 der MWST-Info 07:

- ein gewisser Seltenheitswert;
- die Nutzung nicht dem ursprünglichen Verwendungszweck entsprechend;
- das Vorliegen eines hohen Wertes oder eines Liebhaberwertes.

Auch auf Sammlerstücke, welche vor dem Verkauf für betriebliche Zwecke verwendet werden, kann beim späteren Verkauf unter den entsprechenden Voraussetzungen die Margenbesteuerung angewendet werden. Ein Abzug fiktiver Vorsteuer ist durch MWSTG Art. 28a Abs. 3 ausgeschlossen.⁷

MWSTG Art. 28a Abs. 3

Beispiel

Anton Suter betreibt als steuerpflichtiger Einzelunternehmer das Restaurant Alpenblick. Dieses kauft von der nicht steuerpflichtigen Privatperson Karin Jucker ein Gemälde mit dem Titel «Feuerberg» für CHF 6 000. Das Gemälde wird im Speisesaal des Restaurants aufgehängt.

Unter der Voraussetzung, dass das Gemälde als Sammlerstück zu qualifizieren ist, kann die Margenbesteuerung nach MWSTG Art. 24a angewendet werden. Somit darf das Restaurant Alpenblick bzw. der Einzelunternehmer Anton Suter keinen Abzug fiktiver Vorsteuer geltend machen.

⁶ Vgl. MWSTV Art. 48a sowie Ziffer 1.6.1.1, MWST-Info 07.

⁷ Vgl. Ziffer 1.6.1.2, MWST-Info 07.

Ein halbes Jahr später sticht das Bild «Feuerberg» dem Kunden Benno Hecht ins Auge. Er bietet Anton Suter für das Bild CHF 10 000 und dieser verkauft es als Sammlerstück. Auf dem Verkauf kann die Margenbesteuerung angewendet werden, indem von den CHF 10 000 Verkaufspreis die CHF 6 000 Ankaufspreis subtrahiert und auf der Marge von CHF 4 000 die MWST von CHF 299.72 ($\text{CHF } 4\,000 : 108,1 \times 8,1$) abgerechnet wird.

MWSTG Art. 24a Abs. 1

Sollte der Ankaufspreis höher als der Verkaufspreis sein, kann der Verlust mit dem übrigen steuerbaren Umsatz verrechnet werden. Die Verlustverrechnung wird aber daran geknüpft, dass es sich beim verkauften Gegenstand immer noch um ein Sammlerstück handelt.⁸

Beispiel

Anna Sprotte hat ein grosses Herz für Kinder. Seit ihre eigenen Kinder ausgezogen sind, betreibt sie als steuerpflichtige Einzelunternehmerin ein Geschäft für gebrauchte Spielwaren. Anna Sprotte erhält ein Angebot vom nicht steuerpflichtigen Sammler Erich Gmür, eine antike Modelleisenbahn (Nr. 9730), bestehend aus einer Lok und zwei Waggon, für CHF 7 500 zu kaufen. Sie kennt sich zwar mit Modelleisenbahnen nicht aus, vertraut jedoch auf Erich Gmür und kauft die Eisenbahn. Nach zwei langen Jahren gelingt es Anna Sprotte endlich, einen Käufer zu finden. Dieser kauft die Eisenbahn für CHF 6 000. Gemäss letztem Satz des MWSTG Art. 24a Abs. 1 kann der Verlust von CHF 1 500 mit den übrigen steuerbaren Umsätzen verrechnet werden. Voraussetzung ist jedoch, dass im Zeitpunkt des Verkaufs, nach wie vor ein Sammlerstück vorhanden ist. Sollte zum Beispiel die Modelleisenbahn vor dem Verkauf bei einem Brand des Spielwarengeschäfts komplett zerstört werden, kommt es zu keinem Verkauf der Antiquität und es kann kein Verlust im Sinne von MWSTG Art. 24a Abs. 1 verrechnet werden. Der allfällige Schadenersatz, welcher durch eine Versicherungsgesellschaft ausbezahlt wird, unterliegt gemäss MWSTG Art. 18 Abs. 2 Bst. i nicht der Steuer.⁹

MWSTV Art. 48d

Damit zum Beispiel während einer MWST-Kontrolle die Geschäftsfälle nachvollzogen werden können, muss die steuerpflichtige Person eine Bezugs- und Verkaufskontrolle führen. Zudem sind grundsätzlich die entsprechenden Ankaufs- und Verkaufsbelege vorzulegen.¹⁰ Zudem ist zu beachten, dass bei zu einem Gesamtpreis erworbenen Gegenständen, pro Gesamtheit separate Aufzeichnungen erstellt werden.

⁸ Vgl. Ziffer 1.6.1.2, MWST-Info 07.

⁹ Vgl. Beispiel 2, Ziffer 1.6.1.2, MWST-Info 07.

¹⁰ Vgl. Ziffer 1.6.2, MWST-Info 07.

11 Privatanteile

Lernziele

- Sie wissen um den Privatanteil und kennen die gängigsten Situationen, in denen er vorkommt.
- Sie können zwischen dem Privatanteil, welcher als Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch deklariert wird, und demjenigen, welcher als Leistungsverhältnis deklariert wird, unterscheiden.
- Sie sind sich der Bemessung mittels Pauschalen bewusst.

Checkliste zum Lernerfolg

- Unterschied in der Handhabung des Privatanteils bei Einzelunternehmen und den übrigen Gesellschaftsformen
- Im Lohnausweis zu deklarierende Leistungen
- Bemessung der gängigsten Privatanteile

11.1 Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch bei Einzelunternehmen

In verschiedenen Situationen werden Aufwendungen in einem ersten Schritt mit der Absicht auf sich genommen, diese unternehmerisch und zum Vorsteuerabzug berechtigt zu verwenden. Bei genauerem Hinschauen kommt es jedoch auch zu mindestens teilweiser Verwendung für private und damit für nicht-unternehmerische Zwecke. Sollten Gegenstände oder Dienstleistungen bzw. die davon geltend gemachte Vorsteuer für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Zwecke, im Speziellen für private Zwecke, verwendet werden, muss dieser Verwendung mit einer Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch Rechnung getragen werden. Findet eine gemischte Verwendung statt, d. h. neben unternehmerisch steuerbaren Zwecken dienen die Gegenstände oder Dienstleistungen auch für private Zwecke¹, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren. In der Praxis wird die Verwendung für private Zwecke auch als Privatanteil bezeichnet.

MWSTG Art. 31 Abs. 2 Bst. a

MWSTG Art. 31 Abs. 1

MWSTG Art. 30 Abs. 1

¹ Für weitere Erscheinungsformen der gemischten Verwendung wird auf das entsprechende Kapitel in diesem Lehrmittel verwiesen.

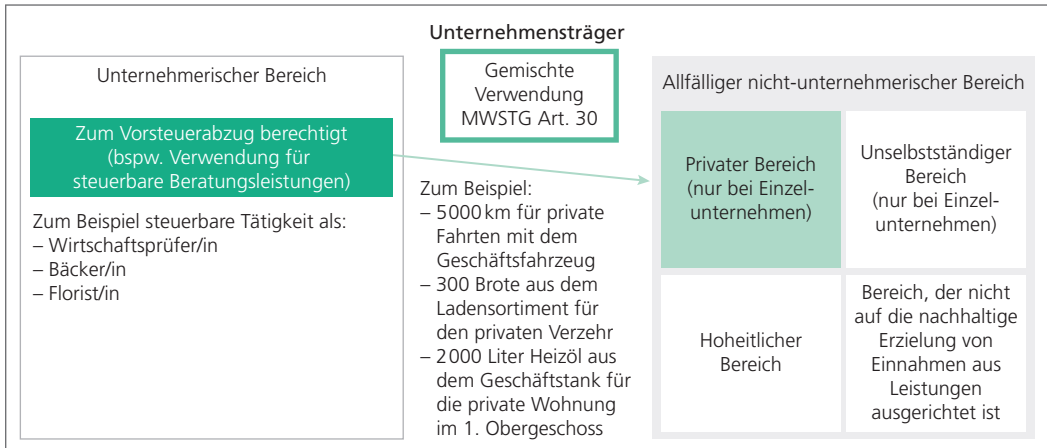


Abb. 11.1: Privatanteil als Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch²

Beispiel

Die Einzelunternehmerin Irene Dubler ist Inhaberin ihrer eigenen Bäckerei. Auf den Rohstoffen (z. B. Mehl, Hefe, Milch, Wasser) und der Betriebsinfrastruktur (z. B. Knetmaschine, Backofen), welche die Einzelunternehmung für die Erstellung ihrer Produkte benötigt, macht sie den Vorsteuerabzug. Für die Brote, welche Irene Dubler als Privatperson konsumiert, wird die geltend gemachte Vorsteuer korrigiert. Da die Ermittlung aufgrund fehlender Aufzeichnung nicht effektiv erfolgen kann, behilft sich Irene Dubler mit den erlaubten Pauschalen.³

MWSTV Art. 92

Zu beachten bleibt, dass die Privatanteile des Inhabers oder der Inhaberin eines Einzelunternehmens mit Anwendung der Saldosteuersatzmethode grundsätzlich abgegolten sind.⁴

² In Anlehnung an Ziffer 1.4 der MWST-Info 09.

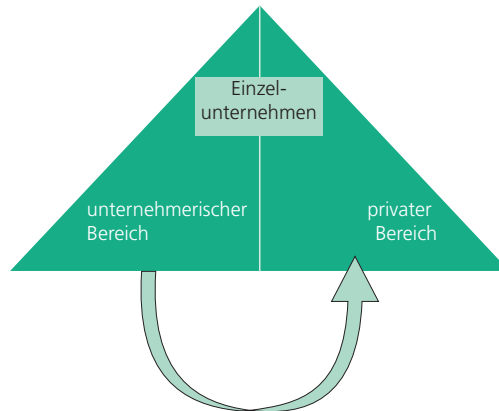
³ Möglicherweise mittels Merkblatt über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern (N1/2007).

⁴ Ausnahme bildet MWSTV Art. 83 Abs. 1 Bst. b.

11.2 Leistungsverhältnis bei übrigen Gesellschaftsformen

MWSTG Art. 18 Abs. 1

Damit ein Leistungsverhältnis vorliegt, bedarf es einer steuerpflichtigen Person, welche gegen Entgelt eine Leistung an eine empfangende Person erbringt. Da die Einzelunternehmung respektive deren Inhaberin oder Inhaber als 1 Steuersubjekt gilt, mangelt es an der nötigen zweiten Person für ein Leistungsverhältnis. Daher werden Privatanteile der Inhaberin oder des Inhabers einer Einzelunternehmung über die Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch in Ziffer 415 der Abrechnung berücksichtigt.



Entnahmen durch nahestehende Personen, die nicht im Betrieb mitarbeiten oder im Betrieb mitarbeiten und hierfür keinen Lohnausweis erhalten und auch nicht erhalten sollten, werden dem Inhaber oder der Inhaberin zugeordnet.⁵

Abb. 11.2: Eigenverbrauch bei 1 Steuersubjekt

Zwischen den übrigen Gesellschaftsformen und der jeweils beteiligten Person kommt es jedoch bei Privatanteilen zu einem Leistungsverhältnis,⁶ da die MWST in solchen Fällen von zwei verschiedenen Steuersubjekten ausgeht. Ebenfalls von einem Leistungsverhältnis⁷ wird zwischen Arbeitgeber oder Arbeitgeberin und der Lohnausweis empfangenden Person⁸ ausgegangen. Wobei als Arbeitgeber oder Arbeitgeberin sämtliche Gesellschaftsformen (Einzelunternehmen und übrige Gesellschaften) in Frage kommen.

⁵ Vgl. Ziffer 2, MWST-Info 08.

⁶ Gegen Entgelt nach MWSTG Art. 3 Bst. f erbrachte Leistung nach MWSTG Art. 3 Bst. c vorausgesetzt.

⁷ Deklaration bei steuerbaren Leistungen je nach Steuersatz unter den Ziffern 200, 299 und 303, 313 oder 343.

⁸ Wobei die MWST-Info 08 beispielsweise in Ziffer 2 u. a. darauf abstützt, ob die Person einen Lohnausweis erhalten sollte.

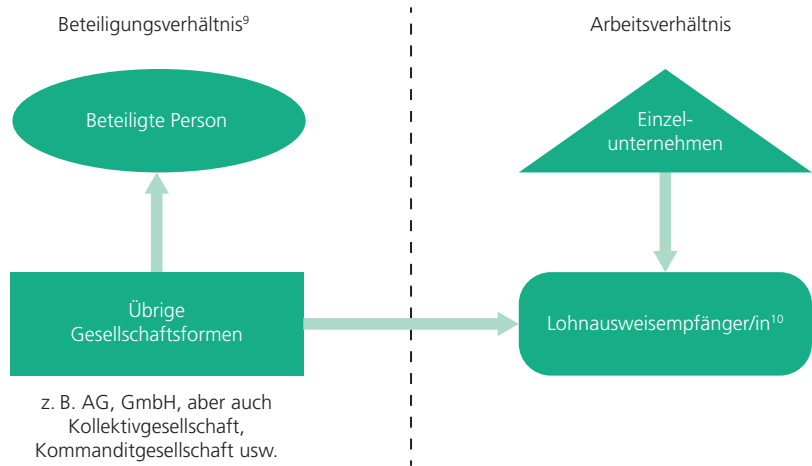


Abb. 11.3: Leistungsverhältnis zwischen übrigen Gesellschaftsformen und beteiligter Person sowie zwischen Arbeitgeber oder Arbeitgeberin und Lohnausweisempfänger/in

Beispiel

Das Restaurant «Casa Isabella» wird als Einzelunternehmen von der Inhaberin Isabella Ferranti geführt. Im Service angestellt sind der Bruder Angelo und seine Ehefrau Brigitte. Toni, der Koch, und die Küchenhilfe Frida können ebenfalls als Lohnausweisempfänger genannt werden. Sämtliche Angestellten erhalten das Mittagessen und das Abendessen durch das Einzelunternehmen vergütet. Isabella verpflegt sich ebenfalls am Mittag und am Abend im Restaurant. Den Privatanteilen kann wie folgt Rechnung getragen werden:

Inhaberin Isabella:

Korrektur der geltend gemachten Vorsteuer auf sämtlichen Aufwendungen, die mit den Mahlzeiten in Verbindung stehen. Mangels vorhandener Dokumentation erfolgt die Vorsteuerkorrektur Privatanteil mit der Anwendung von Pauschalen.¹¹

Lohnausweisempfänger Angelo, Brigitte, Toni und Frida:

Belastung steuerbarer gastgewerblicher Dienstleistungen von dem Einzelunternehmen an das Personal. Bei der Bemessung orientiert sich die ESTV am Lohnausweis resp. an der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung.¹²

⁹ Möglich ist auch ein Verhältnis aufgrund der Qualifikation als eng verbundene Person nach MWSTG Art. 3 Bst. h.

¹⁰ Wobei die MWST-Info 08 beispielsweise in Ziffer 2 u. a. darauf abstützt, ob die Person einen Lohnausweis erhalten sollte.

¹¹ Möglicherweise mittels Merkblatt über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern (N1/2007).

¹² Vgl. Ziffern 1.1 der MWST-Info 08

20 Gesundheitswesen

Lernziele

- Sie kennen die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerausnahmen im Gesundheitswesen und aktuelle Anwendungsfragen, wie z. B. bei alternativen Heilmethoden.
- Sie kennen die wichtigsten ausgenommenen und die wichtigsten steuerbaren Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens.
- Sie erkennen die Folgen für die betroffenen Leistungserbringer hinsichtlich Steuerpflicht, Vorsteuerabzug etc.
- Sie lernen, wie sich die rechtliche Ausgestaltung einer Zusammenarbeit auf die mehrwertsteuerliche Beurteilung der ausgetauschten Leistungen auswirkt.

Checkliste zum Lernerfolg

- Steuerausnahme Heilbehandlung: subjektive und objektive Voraussetzungen
- Ausgenommene und steuerbare Spitalleistungen
- Ausgenommene und steuerbare Leistungen im Bereich der Heilberufe
- Sonstige Steuerausnahmen (Krankenpflege zu Hause/in Heimen; Lieferung von Organen und Blut; Beförderung von kranken oder verletzten Personen und von Personen mit Behinderung mit besonders eingerichteten Transportmitteln)
- Steuerausnahme im Bereich der Kooperationen
- Steuerausnahme für Personalstellung von nicht gewinnstrebigem Einrichtungen

20.1 Einleitung

Steuerausnahmen im Gesundheitswesen sind aus sozialpolitischen Gründen gewollt. Nicht selten erbringen jedoch Leistungserbringer des Gesundheitswesens neben den von der Steuer ausgenommenen Leistungen auch steuerbare Leistungen. Daher stellen sich im Bereich des Gesundheitswesens viele Zuordnungs- und Abgrenzungsfragen.

Des Weiteren bergen die im Gesundheitswesen gelebten Zusammenarbeitsformen einige mehrwertsteuerliche Tücken. Diese beiden Themenbereiche sollen in diesem Kapitel beleuchtet werden.

20.2 Abgrenzung der ausgenommenen von den steuerbaren Leistungen

20.2.1 Ausgenommene Leistungen im Bereich Heilbehandlung

MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2

In MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 werden die von der Steuer ausgenommenen Leistungen im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Leistungen umschrieben.

MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 zählt die Spitalbehandlung und die **ärztliche Heilbehandlung in Spitälern** auf und fasst auch die mit der Heilbehandlung eng verbundenen Leistungen unter die ausgenommenen Leistungen. Zu den eng verbundenen Leistungen zählen z. B. die Beherbergung und die Verpflegung des Patienten im Spital sowie Telefon-, Radio- und Fernsehanschluss während des Spitalaufenthalts. Im Fall eines Spitalaufenthaltes eines erkrankten Kindes oder Erwachsenen sowie im Fall des Wochenbettes ist auch die Beherbergung und Verpflegung einer eng verbundenen Begleitperson als eng verbundene Leistung von der Steuer ausgenommen.

Des Weiteren werden Leistungen **in Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik** unter die Steuerausnahme gefasst. Als Spitäler gelten Einrichtungen, zu denen Patienten ärztlich zugewiesen werden oder im Notfall zur Untersuchung bzw. Behandlung eintreten. Zu den Zentren für Diagnostik zählen Institute mit kantonaler Bewilligung, wie z. B. ärztlich geleitete Röntgeninstitute mit kantonaler Bewilligung, die Röntgenbilder, Schirmbilder, Computertomogramme usw. erstellen, oder auch medizinische Labors mit entsprechender kantonaler Betriebsbewilligung.

MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2

Die verschiedenen **Heil- und Pflegeberufe**, die ausserhalb der in MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 genannten Einrichtungen, d. h. ambulant, ausgenommene Leistungen erbringen, sind in MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 aufgezählt. Darunter fallen u. a. Ärzte, Zahnärzte, Psychotherapeuten, Chiropraktiker, Physiotherapeuten, Naturärzte, Hebammen, Pflegefachfrauen und -männer.

MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3

Die beiden Steuerausnahmen greifen nur dann, wenn sowohl ein objektives Kriterium (Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin) als auch ein subjektives Kriterium (Bewilligung auf Ebene des Leistungserbringers, d. h. kantonale Betriebsbewilligung für Spitäler, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik sowie die kantonale Berufsausübungsbewilligung für Ärzte und Therapeuten) erfüllt sind.

Objektives Kriterium

MWSTV Art. 34

MWSTV Art. 34 bestimmt, welche Tätigkeiten, die in Spitälern, Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Laboratorien oder durch die in MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 genannten Berufsgruppen ausgeführt werden, als **Heilbehandlungen** qualifizieren.

Unter einer Heilbehandlung i. S. der Steuerausnahme versteht man 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

MWSTV 34 Abs. 2

des Menschen dienen. Die Heilbehandlung muss folglich den Schutz einschliesslich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit bezwecken. Leistungen im Zusammenhang mit der Schwangerschaft, wie Kontrolluntersuchungen aber auch Beratungsleistungen zur Geburtsvorbereitung oder Stillberatung, sind den Heilbehandlungen ebenso gleichgestellt wie Lieferungen und Dienstleistungen eines Arztes oder Zahnarztes für die Erstellung eines medizinischen Berichts oder Gutachtens (z.B. Ausstellen eines Zeugnisses im Rahmen einer Heilbehandlung). Insbesondere sind auch Gutachten zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche von der MWST ausgenommen (z.B. nach IVG, BVG oder UVG). Ebenfalls als Heilbehandlung werden die Leistungen in Sterbe-Hospizen beurteilt.

MWSTV 34 Abs. 3

Nicht zu den Heilbehandlungen gehören jedoch u. a. Untersuchungen die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder lediglich aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden. Ausgenommen bleibt diese Tätigkeit aber, wenn die Untersuchung, Beratung oder Behandlung durch einen Arzt, eine Ärztin, einen Zahnarzt oder eine Zahnärztin, die im Inland zur Ausübung der ärztlichen oder zahnärztlichen Tätigkeit berechtigt ist, erfolgt (Beispiel: Zahn-Bleaching durch die Kosmetikerin im Gegensatz zu Zahn-Bleaching durch den Zahnarzt).

Subjektives Kriterium

Das subjektive Tatbestandselement setzt voraus, dass der Erbringer von Leistungen der Heilbehandlung über eine kantonalrechtliche **Berufsausübungs- oder Betriebsbewilligung** verfügt. Ein Leistungserbringer verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3, wenn er im Besitze der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist. Gemäss der im Jahr 2018 ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung reicht auch eine blosser Titelführungsbewilligung des Kantons z. B. für Osteopathen mit Diplom der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Gesundheitsdirektorinnen und -direktoren (GDK) als Bewilligung für die Anwendung der MWST-Ausnahme aus. Es wird hier somit keine explizite Berufsausübungsbewilligung des Kantons vorausgesetzt. Aber weiterhin ist es nicht ausreichend, wenn der Kanton die Ausübung einer Heilbehandlung lediglich (bewilligungsfrei) duldet oder bewusst auf eine Regelung zur Berufsausübung verzichtet.

MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3

MWSTV Art. 35 Abs. 1 Bst. a

MWSTV Art. 35 Abs. 1 Bst. b

Merke

Die Steuerausnahme gilt nicht, wenn die entsprechende Tätigkeit im jeweiligen Kanton bewilligungsfrei ausgeübt werden kann, selbst wenn es sich um eine Heilbehandlung nach MWSTV Art. 34 handelt!

MWSTV Art. 34

Beispiel

Antje Möller hat die Ausbildung «Naturheilpraktikerin/Naturheilpraktiker mit eidg. Diplom» mit der Fachrichtung Ayurvedamedizin abgeschlossen und möchte eine eigene Praxis eröffnen. Diese soll aufgrund ihrer persönlichen Kontakte entweder in Luzern oder Zug angesiedelt werden. Spielt der Standort aus MWST-Sicht eine Rolle?

Ja, zwar ist es seit 2015 möglich, mit einer Höheren Fachprüfung den eidgenössischen Titel zu erwerben, jedoch sind die Berufsausübungsbewilligungen kantonal teilweise (noch) – unterschiedlich geregelt:

- Der Kanton Zug kennt eine Bewilligungspflicht für die Berufsausübung, so dass die Tätigkeit in der Ayurvedamedizin mit entsprechender Bewilligung von der MWST ausgenommen ist, wobei übrige Schwerpunkte der TCM (Tuina, Herbalistik, PhytoWest und Diätetik) ohne Bewilligung ausgeübt werden können. Die letztgenannten Leistungen wären somit nicht ausgenommen und könnten zur Steuerpflicht bei Überschreiten der Umsatzgrenze führen.
- Der Kanton Luzern kennt erst seit 01.01.2021 eine Berufsausübungsbewilligung für Heilbehandlungen im Bereich der Ayurvedamedizin, so dass diese Leistungen in Luzern erst ab diesem Zeitpunkt unter die Steuerausnahme fallen. Vor dem 01.01.2021 waren die Leistungen der Naturheilpraktikerin mangels Berufsausübungsbewilligung steuerbar und führten bei Überschreitung der Umsatzgrenze nach MWSTG Art. 10 zur Steuerpflicht.

20.2.2 Weitere Steuerausnahmen im Bereich des Gesundheitswesens

MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 4

Ärztlich verordnete Pflegeleistungen von Krankenpflegepersonen der Spitex oder in Heimen sind ebenfalls von der Steuer ausgenommen.

Als Erbringer solcher Leistungen gelten öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Einrichtungen, die Leistungen der Krankenpflege und der Grundpflege am Wohn- bzw. Aufenthaltsort der Patienten erbringen.

Von der Steuer ausgenommen sind:

- Untersuchungen und Pflegemassnahmen;
- Leistungen der Grundpflege;
- Geburtsvorbereitung und Stillberatung;
- die anlässlich der Grundpflege applizierten Medikamente und die Verwendung von medizinischen Hilfsmitteln unmittelbar am Patienten.

Tipp

Weitere Leistungen, die von Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) erbracht und nicht ärztlich verordnet werden, können von der Steuer ausgenommen sein.

MWSTG Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8

Beispiel

Das Geburtshaus Lina AG bietet für werdende Eltern verschiedene Kurse vor und nach der Geburt an. Mehrere Hebammen stehen für die Geburt zur Verfügung und die Mutter hat die Möglichkeit, nach der Geburt die Zeit im Wochenbett des Geburtshauses zu verbringen.