

Mehrwertsteuer – Heilbehandlung – Medikamente

G. Schmid

In bezug auf die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit Heilbehandlungen und Medikamenten werden in Beratungen immer wieder Unsicherheiten festgestellt.

Grundsätzlich unterliegen sämtliche Umsätze aus der Lieferung von Gegenständen, aus Dienstleistungen und aus dem Eigenverbrauch im Inland der Mehrwertsteuer. Dies sofern die mehrwertsteuerpflichtigen Einnahmen Fr. 75 000.– pro Jahr übersteigen. Für die Abklärungen der Steuerpflicht ist der Gesamtumsatz aus allen steuerbaren Tätigkeiten, mit Einschluss der Exporte und des Eigenverbrauchs, massgebend. Nicht relevant sind somit unter anderem die von der Steuer ausgenommenen Umsätze wie Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit. Ist ein Umsatz von der Steuer ausgenommen, so besteht demgegenüber kein Anspruch auf Vorsteuerabzug auf dem Bezug und der Einfuhr von Gegenständen und Dienstleistungen, welche für diese Tätigkeiten verwendet werden.

Von der Steuer sind u. a. ausgenommen

- die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Umsätze, die von Spitälern sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten gilt als steuerbare Lieferung;
- die von Ärzten, Zahnärzten, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten gilt als steuerbare Leistung. Die Abgabe von Medikamenten an Patienten zur eigenen Anwendung gilt als selbständige Lieferung von Gegenständen und ist somit bei gegebener Steuerpflicht zum anwendbaren Satz zu versteuern.

Gemäss Ausführungsverordnung des Bundesrates über von der Steuer ausgenommene Umsätze gelten als *Heilbehandlung* die Feststellungen 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.

Den Heilbehandlungen gleichgestellt sind

- besondere Leistungen bei Mutterschaft, wie Kontrolluntersuchungen, Geburtsvorbereitung oder Stillberatung;
- Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die mit künstlicher Befruchtung, Empfängnisverhütung oder Schwangerschaftsabbruch im Zusammenhang stehen;
- sämtliche Leistungen und Dienstleistungen eines Arztes für die Erstellung eines medizinischen Berichts oder Gutachtens zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche.

Nicht als Heilbehandlungen gelten namentlich:

- Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder Leistungsfähigkeit dienen oder lediglich aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, ausser die Untersuchung, Beratung oder Behandlung erfolge durch einen Arzt, der im Inland zur Ausübung der ärztlichen Tätigkeit berechtigt ist.
- Die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen.
- Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten, auch wenn diese im Rahmen einer Heilbehandlung erfolgt. Als Prothese gilt ein Körper-Ersatz, der ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden kann.
- Die Abgabe von Medikamenten oder von medizinischen Hilfsmitteln, es sei denn, diese werden von der behandelnden Person im Rahmen einer Heilbehandlung verwendet.

Korrespondenzadresse:
Guido Schmid
FMH Service Treuhand
Geschäftsstelle Cham
dipl. Treuhandexperte
Alte Steinhäuserstrasse 1
CH-6330 Cham

E-Mail:
guido.schmid@fmhtreuhand.ch

Medikamente werden zum reduzierten Satz (2,4%) versteuert. Nicht als Medikament anerkannte Gegenstände und Hilfsmittel unterliegen dem Normalsatz (7,6%).

Gemäss Mehrwertsteuer gelten als Medikamente:

- Pharmazeutische Spezialitäten, deren Abgabe im Detailhandel nach den Abgrenzungskriterien der Interkantonalen Kontrollstelle für Heilmittel (IKS) nur in Apotheken oder Drogerien zulässig ist.
- Im voraus serienmässig konfektionierte, in gebrauchsfertiger Form im Handel erhältliche und den Richtlinien der IKS entsprechende homöopathische und anthroposophische Medikamente.
- Magistralrezepturen klassischer oder komplementärmedizinischer Art im engeren Sinn, die zur Verhütung, Erkennung oder Behandlung der Krankheiten von Menschen oder Tier verwendet werden.
- Blutprodukte (Blutderivate und Blutkomponenten), die aus menschlichem oder tierischem Vollblut gewonnen werden und für die unmittelbare Anwendung an Menschen oder am Tier bestimmt sind.
- Immunbiologische Erzeugnisse, die zur Verhütung, Erkennung oder Behandlung von übertragbaren Krankheiten des Menschen oder des Tiers verwendet werden und beim Bundesamt für Gesundheit oder beim Bundesamt für Veterinärwesen registriert sind.
- Diagnostika (Reagenzien), die für die Erkennung krankhafter oder störender Erscheinungen unmittelbar an Mensch oder Tier innerlich oder äusserlich appliziert werden.
- Radioaktive Isotope, die für medizinische Zwecke bestimmt sind.

Für den Arzt mit einer Patientenapotheke (*Selbstdispensation*) gelten im Rahmen einer Heilbehandlung verabreichte oder applizierte Medikamente und medizinische Hilfsmittel als Nebenleistung der Heilbehandlung, welche von der Steuer ausgenommen ist.

Hingegen unterliegt die Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln an Patienten zur eigenen Anwendung als selbständige Lieferung von Gegenständen der Steuer und ist vom Arzt bei gegebener Steuerpflicht (Fr. 75 000.– bzw. Fr. 250 000.–) zum anwendbaren Satz zu versteuern. Dabei stellt sich die Frage, welche Abrechnungsmethode gewählt werden soll, damit das Recht auf Vorsteuerabzug korrekt ermittelt werden kann.

- **Genaue Ermittlung des steuerbaren Umsatzes aus der Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln.**

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

- **Annäherungsweise Ermittlung des steuerbaren Umsatzes aus der Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln.**

5% der gesamten Umsätze aus den Medikamenten- und medizinischen Hilfsmittelverkäufen einer Arztpraxis werden dem Bereich «ausgenommene Tätigkeiten» zugeordnet und sind nicht zu versteuern. Die restlichen 95% der Umsätze aus Medikamenten- und medizinischen Hilfsmittelverkäufen sind zum massgebenden Satz zu versteuern.

Beispiel:

Umsätze aus Medikamenten und Hilfsmitteln (inkl. MWST)	Fr. 320 000.–
abzüglich 5% direkt applizierte Medikamente und Hilfsmittel	Fr. 16 000.–
zu versteuernder Umsatz	Fr. 304 000.–

Diese Methode bedingt allerdings auch eine Kürzung beim Vorsteuerabzug. Die Aufteilung der zu versteuernden Umsätze und die zum Normalsatz steuerbaren medizinischen Hilfsmittel, welche den Patienten zur eigenen Anwendung abgegeben werden, ist in geeigneter Form sicherzustellen. Die Aufteilung kann beispielsweise aufgrund der Verkaufsjournale (Debitorenjournale, Kassajournale) oder durch entsprechende Erfassung in der Buchhaltung (separate Ertragskonti) vorgenommen werden.

- **Ermittlung des steuerbaren Umsatzes aufgrund des Einkaufs.**

Anstelle der getrennten Erfassung (Verbuchung) der zum reduzierten Satz steuerbaren Medikamente und der zum Normalsatz steuerbaren medizinischen Hilfsmittel besteht ferner folgende Möglichkeit für die Aufteilung in «zu versteuernde Umsätze» und «von der Steuer ausgenommene Umsätze». Während dreier Monate ist der Bruttogewinnzuschlag sowohl für die zum reduzierten Satz als auch für die zum Normalsatz steuerbaren Gegenstände zu ermitteln. In der Folge sind

die Einkäufe der vorstehend genannten Gegenstände nach Steuersätzen getrennt zu erfassen. Hierzu kann aber auch die Buchhaltung dienen, sofern für die zum reduzierten Satz und die zum Normalsatz steuerbaren Gegenstände getrennte Aufwandkonti geführt werden. Mit dem individuell berechneten Bruttogewinnzuschlag können nun während der folgenden drei Jahre die (kalkulierten) Umsätze ermittelt werden, welche

- bei Anwendung von Saldosteuersätzen zum massgebenden Saldosteuersatz
oder
- bei gesetzlicher Abrechnung dem Gegenstand entsprechend zum reduzierten bzw. Normalsatz zu versteuern sind.

Der zu versteuernde Umsatz aus dem Verkauf von Medikamenten ist wie folgt zu ermitteln:

- Medikamenteneinkauf gemäss Buchhaltung + gewogener Bruttogewinnzuschlag inkl. MWST.
- Kalkulierter Umsatz aus Medikamenten (Verkauf und direkt applizierte Medikamente) ./ 5% direkt applizierte Medikamente.
- Total steuerbarer Umsatz inkl. MWST zu 2,4%.

Vorsteuerabzug

Können die Aufwendungen direkt einer steuerbaren Verwendung zugeteilt werden, darf die Vorsteuer voll abgezogen werden. Voll abziehbar ist z.B. die Vorsteuer auf Aufwendungen für als geliefert geltende Medikamente und medizinische Hilfsmittel.

Bereits beim Medikamentenschrank liegt aber eine gemischte Verwendung vor und be-

wirkt eine Vorsteuerkürzung, weil im Medikamentenschrank auch direkt applizierte Medikamente gelagert werden, die Teil der von der Steuer ausgenommenen Heilbehandlung sind.

Keinen Vorsteuerabzug gibt es bei Aufwendungen, die direkt einem von der Steuer ausgenommenen Umsatz zugeordnet werden können. Nicht abziehbar ist somit die Vorsteuer auf dem Bezug von Praxis- und Laboreinrichtungen sowie auf Medikamenten- und medizinischen Hilfsmiteileinkäufen für die Verwendung im Rahmen einer Heilbehandlung.

Wird bei Abrechnung nach der effektiven Methode der steuerbare Umsatz annäherungsweise ermittelt, ist bezüglich der darauf entfallenden Vorsteuer eine Kürzung von 5% vorzunehmen.

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

- der Praxistätigkeit bzw.
- des steuerbaren Medikamentenverkaufs vorzunehmen (Bruttogewinn = erzielter Umsatz abzüglich Waren- und Dienstleistungsaufwand).

Eine Aufteilung allein nach dem Umsatz wird der effektiven Verwendung zu wenig gerecht, da die Wertschöpfung aus dem Medikamentenverkauf wesentlich kleiner ist als die aus der Praxistätigkeit.

Es empfiehlt sich, die Buchhaltung auf die sich verändernde Mehrwertsteuergesetzgebung hin periodisch zu überprüfen. So werden unliebsame Überraschungen und Nachzahlungen vermieden.



Unsere Treuhandspezialisten

Geschäftsstelle Muri b. Bern, Herr Peter Schneider, Thorackerstrasse 3, 3074 Muri bei Bern,
Tel. 031 951 88 40, Fax 031 951 88 39, E-Mail: peter.schneider@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Ostermundigen, Herr Harry Huwiler, Bernstrasse 102, 3072 Ostermundigen 2,
Tel. 031 939 01 39, Fax 031 939 01 31, E-Mail: harry.huwiler@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Olten, Herr Peter Senn, Baslerstrasse 32, 4603 Olten,
Tel. 062 205 90 35, Fax 062 205 90 39, E-Mail: peter.senn@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Basel, Herr Linus Cavegn, Hirzbodenweg 103, 4020 Basel,
Tel. 061 319 51 21, Fax 061 319 52 52, E-Mail: linus.cavegn@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Lohn-Ammannsegg SO, Herr Rolf Lehmann, Alte Bernstr. 53, 4573 Lohn-Ammannsegg,
Tel. 032 677 54 42, Fax 032 677 54 41, E-Mail: rolf.lehmann@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Muri / AG, Herr Roland Bütler, Kirchenfeldstrasse 6, 5630 Muri,
Tel. 056 664 03 09, Fax 056 664 55 66, E-Mail: roland.buetler@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Cham, Herr Guido Schmid, Alte Steinhauserstrasse 1, 6330 Cham,
Tel. 041 748 62 90, Fax 041 748 62 01, E-Mail: guido.schmid@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Sursee, Herr Patrik Dahinden, Christoph-Schnyder-Strasse 46, 6210 Sursee,
Tel. 041 926 70 45, Fax 041 926 70 25, E-Mail: patrik.dahinden@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Stans, Herr Marcel Helfenstein, Hansmatt 32, 6370 Stans,
Tel. 041 611 18 21, Fax 041 611 18 20, E-Mail: marcel.helfenstein@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Zürich-Wiedikon, Herr Christoph Lautenschlager, Steinstrasse 21, 8036 Zürich,
Tel. 01 457 15 75, Fax 01 457 15 16, E-Mail: christoph.lautenschlager@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Winterthur, Herr Urs Gross, Ackeretstrasse 3, 8407 Winterthur,
Tel. 052 224 02 41, Fax 052 222 33 28, E-Mail: urs.gross@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Weinfelden, Herr Adrian Hartmann, Marktplatz 6, 8570 Weinfelden,
Tel. 071 622 86 86, Fax 071 622 86 88, E-Mail: adrian.hartmann@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Oberuzwil / SG, Herr Martin Brenner, Wiesentalstr. 22, 9242 Oberuzwil,
Tel. 071 951 30 66, Fax 071 951 47 71, E-Mail: martin.brenner@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Speicher / St. Gallen, Herr Jürg Schmid, Zaun 55, 9042 Speicher,
Tel. 071 344 21 75, Fax 071 344 39 80, E-Mail: juerg.schmid@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Au / SG, Herr Anibal Alghisi, Berneckerstrasse 9, 9434 Au,
Tel. 071 740 17 87, Fax 071 740 17 85, E-Mail: anibal.alghisi@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Chur, p.Adr. Riedi Ruffner Theus AG, Poststrasse 22, 7002 Chur,
Tel. 081 258 46 46, Fax 081 258 46 47, E-Mail: giorgio.cappellin@fmhtreuhand.ch

Geschäftsstelle Lausanne, Monsieur Michel Favre, Rue Pichard 20, 1003 Lausanne,
Tel. 021 317 54 54, Fax 021 317 54 53, E-Mail: fiduciaire.favre@fmhfiduciaire.ch

Geschäftsstelle Genf, Monsieur Jean-Charles Terraz, rue Pedro-Meylan 4, 1208 Genf,
Tel. 022 786 68 70, Fax 022 786 66 59, E-Mail: jeancharles.terraz@fmhfiduciaire.ch

Geschäftsstelle Sierre, Monsieur Jean-Pierre Chevalley, Avenue des Alpes 6, 3960 Sierre,
Tel. 027 455 16 75, Fax 027 455 06 44, E-Mail: jeanpierre.chevalley@fmhfiduciaire.ch

Geschäftsstelle Martigny, Monsieur Gérald Claude, av. des Prés-Beudin 20, 1920 Martigny,
Tel. 027 723 20 09, Fax 027 723 20 01, E-Mail: gerald.claude@fmhfiduciaire.ch

Geschäftsstelle Chiasso, Signor Franco Pozzi, Corso San Gottardo 89, 6830 Chiasso,
Tel. 091 697 60 80, Fax 091 683 68 26, E-Mail: franco.pozzi@fmhfiduciaria.ch