

Mehrwertsteuer in der Shiatsu-Praxis

Mehrwertsteuer betrifft alle, die selbständig berufstätig sind. Auch KomplementärTherapeutinnen sind als Unternehmerinnen grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig. Die Mehrwertsteuer ist eine Selbstveranlagungssteuer. Jede Unternehmerin muss selber abklären, ob sie steuerpflichtig ist und sich gegebenenfalls unaufgefordert bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Mehrwertsteuer anmelden. Aber hier beginnt das eigentliche Problem für viele therapeutisch tätige Fachleute. Die Thematik ist komplex und der Föderalismus erschwert die Beurteilung. Ein JA oder NEIN zur Mehrwertsteuerpflicht hängt nicht alleine von der Umsatzgrenze ab.

Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind grundsätzlich von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommen. Ob eine Therapieleistung der Mehrwertsteuer unterliegt, hängt aber nicht nur vom Mehrwertsteuergesetz, sondern vom Einzelfall und der kantonalen Gesundheitsgesetzgebung ab. Im Gesundheitsbereich, insbesondere für KomplementärTherapien, muss die MWST-Ausnahme deshalb besonders sorgfältig abgeklärt werden. Treuhänder können dazu häufig keine abschliessenden Antworten liefern, da das Thema so vielschichtig ist. Selbst MWST-Expertinnen sind hier gefordert. Wer sich auf mündliche Auskünfte von Kollegen, Beratern oder Beamten verlässt, handelt fahrlässig. Besonders grosse Risiken treffen Mitglieder von Praxisgemeinschaften. Frühzeitige, professionelle, schriftlich dokumentierte Abklärungen und die Umsetzung der dabei empfohlenen Massnahmen verschaffen Sicherheit.

Die Steuerverwaltung kann auch bei nicht mehrwertsteuerregistrierten Unternehmen jederzeit Kontrollen vornehmen und bisher nicht oder nicht richtig abgerechnete Mehrwertsteuer nachträglich einfordern¹. Dies während der gesamten Verjährungsperiode von meistens fünf Jahren². Zusätzlich werden 4% Verzugszins belastet³. Ein Steuererlass ist praktisch unmöglich. Nichtwissen hilft nie.

Das sagt das Gesetz

1. Einleitung

KomplementärTherapeutinnen⁴ sind zunehmend in Praxisgemeinschaften tätig. Meistens sind weder die Praxisinhaberin noch die Shiatsu-Therapeutinnen im MWST-Register eingetragen. Sowohl für die einzelnen Therapeutinnen wie auch für die Praxisinhaberin kann die Mehrwertsteuer, wenn sie nicht oder nicht richtig abgerechnet wird, zu einem wesentlichen finanziellen Risiko werden. Um dies zu vermeiden, sind einige grundlegende Mehrwertsteuer-Kenntnisse nötig.

Während die Mehrwertsteuer an und für sich schon keine leicht verständliche Sache ist, trifft dies im Speziellen auf die Konstellation von Praxisgemeinschaften der Komplementärmedizin zu. Der vorlie-

¹ Art. 68 und 78 MWSTG

² Art. 42 MWSTG

³ Art. 87 MWSTG

⁴ Die weibliche Schreibweise beinhaltet auch die männliche und umgekehrt.

gende Artikel zeigt für Shiatsu-Therapeutinnen auf, was sie bezüglich ihrer eigenen Mehrwertsteuerpflicht wissen müssen und worauf es bei Praxisgemeinschaften ankommt.

2. Subjektive MWST-Pflicht der Therapeutin

Zunächst einmal muss jede Therapeutin für sich selber ihre eigene Mehrwertsteuerpflicht klären.

Dies gilt für alle, die

- a. unter eigenem Namen
- b. gegen aussen
- c. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete therapeutische Tätigkeit selbstständig ausüben⁵.

Unabhängig von der Rechtsform, vom Zweck, von der Gewinnabsicht oder der Höhe des tatsächlich erzielten Gewinns gelten sie als Unternehmen und sind nach Schweizer Recht grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig⁶. Sie sind ein Mehrwertsteuersubjekt. Davon ausgeschlossen sind nur Personen, die in einem Anstellungsverhältnis tätig sind.

Ob sich eine Therapeutin im MWST-Register eintragen und Mehrwertsteuer abrechnen muss, hängt einerseits von der Art ihrer Leistungen (dem Steuerobjekt) und andererseits von der Höhe des daraus erzielten Jahresumsatzes ab.

3. Art der Leistung: Objektive Steuerpflicht der Therapieleistung

Für die obligatorische MWST-Pflicht sind die innerhalb eines Jahres im In- und Ausland erzielten Umsätze massgebend. Nicht dazu gezählt werden dabei jedoch die Umsätze aus sogenannten ausgenommenen Leistungen⁷. Dies sind Leistungen, für die nach Artikel 21 Absatz 2 des Schweizer Mehrwertsteuergesetzes eine Ausnahme gilt. Eine solche Ausnahme besteht für die von Ärztinnen, Zahnärztinnen, Psychotherapeutinnen, Chiropraktikerinnen, Physiotherapeutinnen, Naturärztinnen, Hebammen, Pflegefachfrauen oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen⁸. Artikel 35 der Mehrwertsteuerverordnung enthält dazu die Detailbestimmungen. Demnach⁹ gelten Heilpraktikerinnen und Naturheilpraktikerinnen ausdrücklich als Angehörige eines Heil- und Pflegeberufes. Auch Shiatsu-Therapeutinnen zählen, obwohl nicht explizit erwähnt, dazu. Wie bei allen anderen in Heil- und Pflegeberufen tätigen Unternehmerinnen greift aber auch bei Shiatsu-Therapeutinnen die MWST-Ausnahme nur dann, wenn sie über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen. Also dann, wenn die Therapeutin

- a. im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung

⁵ Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG

⁶ Art. 10 Abs. 1 MWSTG

⁷ Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG

⁸ Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG

⁹ Art. 35 Abs. 2 Bst. h MWSTV

oder

b. zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist¹⁰.

Die MWST-Ausnahme für die Gesundheitsberufe ist in der Schweiz faktisch kantonal geregelt. Damit fangen die Probleme an. So gelten beispielsweise im Kanton Basel-Stadt andere Regeln als im Kanton Basel-Landschaft. Die gleiche Tätigkeit kann im städtischen Halbkanton ausgenommen sein und im anderen der Mehrwertsteuer unterliegen. Erschwerend kommt hinzu, dass die MWST-Ausnahme nicht gilt, wenn die ausgeübte Tätigkeit im betreffenden Kanton bewilligungsfrei möglich ist.

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 (vgl. vorstehender Bst. b). Aber ein Dokument, das bestätigt, dass der Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, gilt nicht als solche Bestätigung¹¹. So sind beispielsweise TCM-Behandlungen aufgrund der kantonalen Gesetzgebung im Kanton Waadt gemäss einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts¹² keine von der MWST ausgenommenen Heilbehandlungen. Auch eine TCM-Therapeutin muss entweder über eine kantonale Berufsausübungsbewilligung verfügen oder gemäss der kantonalen Gesetzgebung des betreffenden Kantons zur Heilbehandlung zugelassen sein. Da der Kanton Waadt diesbezüglich keine klare gesetzliche Regelung hatte und die Behörden das Praktizieren als TCM-Therapeutin ohne eigentliche Bewilligung zulassen, konnte die MWST-Ausnahme im vom Gericht beurteilten Fall nicht greifen. Dem Bundesverwaltungsgericht zufolge sind übrigens weder die Eintragung im erfahrungsmedizinischen Register (EMR) noch die Berechtigung zur Abrechnung über die Zusatzversicherung für die MWST-Ausnahme relevant.

Im Kanton Bern¹³ benötigen sowohl TCM-Therapeutinnen als auch Osteopathinnen, die ihre Tätigkeit in eigener fachlicher Verantwortung ausüben, eine Berufsausübungsbewilligung des Kantonsarztes, was ihnen in diesem Kanton die Anwendung der MWST-Ausnahme erlaubt. Shiatsu-Therapeutinnen hingegen können im Kanton Bern ihre Tätigkeit bewilligungsfrei ausüben, womit ihnen die Anwendung der MWST-Ausnahme verwehrt ist.

Im Kanton Zürich ist die selbstständige Berufsausübung im Bereich der nichtärztlichen Alternativ- und Komplementärmedizin generell erlaubt, ohne dass dafür eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion nötig ist. Selbstständig tätige Komplementärtherapeutinnen mit eidgenössischem Diplom - beispielsweise in Shiatsu - benötigen aber zur Titelführung eine Bewilligung des Kantons. Bis vor kurzem reichte diese für die MWST-Ausnahme nicht aus. Am 21. August 2018¹⁴ entschied dann das Bundes-

¹⁰ Art. 35 Abs. 1 MWSTV

¹¹ MWST-Branchen-Info 23 Gesundheitswesen, Ziffer 2.8

¹² Urteil A-6503/2016 des Bundesverwaltungsgerichts vom 12. September 2017 ([Link](#))

¹³ Art. 2 Abs. 2 der Verordnung über die beruflichen Tätigkeiten im Gesundheitswesen (Gesundheitsverordnung, GesV; [Link](#) zuletzt besucht am 5.3.2018)

¹⁴ Urteil 2C_476/2017 des Bundesgerichts vom 21. August 2018 ([Link](#))

gericht, dass die Titelführungsbewilligung des Kantons Zürich¹⁵ eine Zulassung nach kantonalem Recht im Sinn von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV darstellt. Deshalb können Osteopathinnen mit Titelführungsbewilligung im Kanton Zürich die MWST-Ausnahme nun doch beanspruchen. Damit sind Komplementär-Therapeutinnen mit einem eidgenössisch anerkannten Titel für ihre Leistungen im Kanton Zürich von der Mehrwertsteuer befreit, falls ihnen der Kanton Zürich die Führung dieses Titels der Alternativ- oder Komplementärmedizin zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit bewilligte. Folglich genügt die kantonale Titelführungsbewilligung einer Shiatsu-Therapeutin im Kanton Zürich grundsätzlich für die MWST-Ausnahme.

4. Höhe des Jahresumsatzes: Subjektive MWST-Pflicht der Therapeutin

Wer innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100'000 Umsatz aus Leistungen erzielt, die für keine MWST-Ausnahme greift, muss sich nicht ins MWST-Register eintragen lassen¹⁶. Der Jahresumsatz von selbständigen Shiatsu-Therapeutinnen bewegt sich wegen Teilzeitarbeit häufig unter CHF 100'000. Deshalb sind viele von ihnen nicht im MWST-Register eingetragen. Das kann dann zum Problem werden, wenn die Therapeutin in einer Praxisgemeinschaft tätig ist.

¹⁵ Bewilligung zur selbständigen Tätigkeit als Osteopath unter dem von der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Gesundheitsdirektorinnen und -direktoren (GDK) verliehenen interkantonalen Diplom im Kanton Zürich (sog. „Titelführungsbewilligung“)

¹⁶ Dies gilt für alle Unternehmerinnen mit Geschäftssitz im Inland, sprich in der Schweiz, Liechtenstein oder in Büsingen.

Fallstricke

Bei Therapeutinnen

- Mehrwertsteuer richtet sich nach den kantonalen Regelungen
- Kantönliche bei den Gesundheitsberufen kaum zu verstehen und ständig in Veränderung
- Bewilligungsfreies Ausüben einer Tätigkeit im betreffenden Kanton reicht nicht für die MWST-Ausnahme
- Titelführungsbewilligung reicht neuerdings grundsätzlich für die MWST-Ausnahme
- Eintragung im erfahrungsmedizinischen Register (EMR) ist für die MWST nicht relevant
- Berechtigung zur Abrechnung über die Zusatzversicherung ist für die MWST nicht relevant

In Praxisgemeinschaften

- Weder die eingemieteten Therapeutinnen noch der Obermieter haben ihre MWST-Pflicht abgeklärt
- Therapeutinnen haben keinen klaren, eigenen Aussenauftritt
- Therapeutinnen teilen sich Räume und Betriebsmittel (Matten, Bälle, Wäsche etc.), eventuell sogar Personal
- Praxisgemeinschaft tritt unter gemeinsamem Namen gegen aussen in Erscheinung
- Gemeinsame Homepage
- Gemeinsames Marketing (Logo, Werbung)

Fazit

- **Jede Therapeutin muss einen eigenständigen Aussenauftritt haben** und unter anderem in den Aussenbeschriftungen aufgeführt sein
- Jede Therapeutin muss über eine eigene Telefonnummer, ein eigenes E-Mail-Konto, eine eigene Kasse sowie über eigene Bank- oder Post-Konti verfügen und eine eigene Buchhaltung führen
- Jede Therapeutin muss selber mit den Sozialversicherungen abrechnen
- Jede Therapeutin muss die Wahlfreiheit haben, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können (betriebs- und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit)
- Jede Therapeutin muss selber für die aus ihrer Tätigkeit resultierenden Risiken haften (Berufshaftpflicht und Unternehmerrisiko)
- Damit der Praxisinhaber die Räume ohne MWST vermieten kann, muss jede Therapeutin einen (während einer bestimmten Zeit) ihr ausschliesslich zu Verfügung stehenden Therapie-raum benützen und das Mietverhältnis weitere Voraussetzungen erfüllen
- **Jede Therapeutin muss ihre Mehrwertsteuerpflicht selber abklären**
- **Praxisgemeinschaften müssen ihre Mehrwertsteuerpflicht selber abklären**

Stolperfalle Praxisgemeinschaft

Bei Praxisgemeinschaften stellen sich zur Mehrwertsteuer besondere Fragen, die sorgfältig geklärt werden müssen. Es sind übrigens Fragen, die nicht nur komplementärmedizinische Praxen betreffen. Auch, Zahn- oder andere Arztpraxen, Coiffeursalons, Tattoostudios, ja sogar Anwaltskanzleien sind damit konfrontiert, wenn mehrere Personen darin eine selbständige Berufstätigkeit ausüben.

a) **Wem werden die Umsätze einer Praxisgemeinschaft mehrwertsteuerlich zugeordnet?**

Schliessen sich zwei oder mehr Therapeutinnen zusammen, um unter einem Namen eine Praxis zu betreiben, werden für die Mehrwertsteuerpflicht ihre Umsätze zusammengerechnet. Die Umsatzgrenze von CHF 100'000 ist dann schnell (meistens von Beginn weg) überschritten. Geht die MWST-Anmeldung vergessen, drohen später Nachbelastungen (Mehrwertsteuer muss nachträglich bezahlt werden und darauf ein Verzugszins von derzeit 4% pro Jahr, unter Umständen auch Bussen).

Wer eine Praxisgemeinschaft eröffnet, sollte deshalb frühzeitig die MWST-Situation klären. Der Gestaltung des Aussenauftrittes (Beschilderungen, Homepage, Flyer, Telefonbetreuung, Klienten-Empfang, Rechnungsstellung) kommt dabei eine zentrale Bedeutung zu.

b) **Muss auf den Kostenweiterverrechnungen zwischen den Therapeutinnen einer Praxisgemeinschaft Mehrwertsteuer abgerechnet werden?**

Auch wenn die Therapeutinnen mehrwertsteuerlich gesehen je ein eigenes Unternehmen betreiben, beziehen sie in einer Praxisgemeinschaft regelmässig Leistungen vom Hauptmieter der Praxis (Anteil an der Raummiete, Nebenkosten und gemeinsamer Infrastruktur). Diese Leistungen müssen mehrwertsteuerlich korrekt qualifiziert werden. Je nach konkreter Situation müssen sie vom Hauptmieter mit Mehrwertsteuer abgerechnet werden.

Risiken reduzieren

Die MWST-Risiken einer Praxisgemeinschaft können wesentlich reduziert werden, wenn alle eingemieteten Therapeutinnen sich (freiwillig) ins MWST-Register eintragen lassen und die effektive Abrechnungsmethode wählen¹⁷. Verbunden mit einem klaren, eigenen Aussenauftritt aller Therapeutinnen können so die meisten Probleme vermieden werden. Eine MWST-Registrierung ist mit administrativem Zusatzaufwand und oftmals mit Beratungskosten verbunden, was dieser Lösung auf den ersten Blick entgegensteht. Stellt man dem die möglichen MWST-Aufrechnungen entgegen, relativiert sich dies schnell. Es ist viel günstiger, die Mehrwertsteuer laufend zu administrieren und gegebenenfalls in die Preise einzurechnen, als sie samt Verzugszins für mehrere Jahre nachzuzahlen.

¹⁷ Effektive Abrechnung heisst, dass die Therapeutin auf dem Aufwand (Kreditorenrechnungen) die ihr in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer grundsätzlich als Vorsteuer abziehen kann.