



P.P. B CH-3003 Bern, ESTV/MWST

OdA ARTECURA
Frau Susanne Bärlocher
Herr Dietrich von Bonin
Rainweg 9H
3068 Utzigen

MWST-Nr.	n.m.
ESTV-ID	052.0254.0233
Geschäftsfall-ID	64ki0011
Ansprechperson	Balsiger Sabrina ESTV / BSA
Telefon	+41 58 465 78 79
Adresse	Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern
Internet	www.estv.admin.ch
Ihre Nachricht vom	3. März 2022

Bern, 25. März 2022

Leistungen im Bereich der Kunsttherapie

Sehr geehrte Frau Bärlocher
Sehr geehrter Herr von Bonin

Wir nehmen Bezug auf Ihr Schreiben vom 3. März 2022 betreffend die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation von Leistungen im Bereich der Kunsttherapie.

Zu Ihrer Anfrage nehmen wir gerne wie folgt Stellung:

Grundsätzliches

1. Steuerpflicht

Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG¹ ist obligatorisch mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat und dabei nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist.

Von der Mehrwertsteuerpflicht befreit sind namentlich Unternehmensträger, die innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als CHF 100'000 Umsatz aus Leistungen erzielen, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2. Steuerbarkeit von Leistungen

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

¹ Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20).

2.1. Heilbehandlungen

Eine Steuerausnahme sieht Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG für 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 vor, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen.

Daraus ergeben sich die folgenden drei Voraussetzungen, welche kumulativ erfüllt sein müssen, damit eine solche nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung vorliegt:

1. Der Leistungserbringer muss einen Beruf ausüben, welcher als Heil- und Pflegeberuf gilt (Art. 35 Abs. 2 MWSTV² und Ziff. 1.4 der MBI 21³);
2. der Leistungserbringer muss über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein (Art. 35 Abs. 1 MWSTV);
3. bei der ausgeübten Tätigkeit muss es sich um eine Heilbehandlung, und daher um 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, handeln (Art. 34 Abs. 1 MWSTV). Grundsätzlich nicht als Heilbehandlungen gelten Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder lediglich aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden (Art. 34 Abs. 3 Bst. a MWSTV).

Weitere Informationen zum Thema Gesundheitswesen können der MBI 21 entnommen werden.

2.2. Bildung, Kinder- und Jugendbetreuung

Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG sind gewisse Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung von der Steuer ausgenommen. Unter die Ausnahmebestimmung fallen namentlich Unterrichts- und Ausbildungsleistungen, Fortbildungen, berufliche Umschulungen, Kurse, Vorträge sowie andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art.

Als Kurs gilt eine zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte, auf die Erreichung eines definierten Lernziels gerichtete, schulmässige Ausbildung in einem Fach oder einer Fächergruppe ermöglichen. Die Kursdauer spielt dabei keine Rolle. Als Kurs können ein- oder mehrstündige, halb-, ein- oder mehrtägige, sich auf Wochen, Monate oder Jahre ausdehnende Unterrichtssequenzen in Frage kommen (vgl. Ziff. 1.6 der MBI 20⁴).

² Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201).

³ MWST-Branchen-Info 21 Gesundheitswesen

⁴ MWST-Branchen-Info 20 Bildung

Damit eine Leistung bildenden Charakter hat, muss ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen sein. Bildungsleistungen sind deshalb von anderen Leistungen abzugrenzen, welche zwar auch Wissen vermitteln können, deren in erster Linie verfolgtes Ziel jedoch ein anderes ist (vgl. Ziff. 2 der MBI 20).

Im Gegensatz zu Bildungsleistungen für Erwachsene enthalten Angebote für Kinder und Jugendliche nebst der Bildungs- auch eine Betreuungskomponente. Die Betreuung von Kindern und Jugendlichen ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG). Somit sind Kursangebote, die sich an Kinder und Jugendliche richten, ebenfalls von der Steuer ausgenommen. Als Jugendliche gelten Personen, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben. Zur Abgrenzung dient dabei das Kalenderjahr. Bis Ende des Jahres, in welchem der Jugendliche 18-jährig wird, gilt er als unter 18-jährig. Keine Betreuungsleistung liegt vor, wenn das Angebot die Begleitung durch die Eltern oder eine andere Bezugsperson vorsieht. Fehlt einer solchen Leistung gleichzeitig auch der Bildungscharakter, ist sie steuerbar. Weist eine Leistung hingegen Bildungscharakter auf, ist sie immer von der Steuer ausgenommen, unabhängig davon, ob die Begleitung durch eine Bezugsperson vorgesehen ist oder nicht (vgl. Ziff. 4.4 der MBI 20).

Steuerliche Beurteilung

1. Angebote für Kinder und Jugendliche

~~Malkurse und andere Angebote für Kinder und Jugendliche, die das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben, sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG von der Steuer ausgenommen, sofern die Kinder und Jugendlichen das Angebot ohne Begleitung durch die Eltern oder eine andere ihnen nahestehende erwachsene Bezugsperson in Anspruch nehmen. Das für solche Leistungen erhaltene Entgelt ist somit bei der Ermittlung der für die obligatorische Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Umsatzgrenze von CHF 100'000 nicht zu berücksichtigen.~~

2. Angebote für Erwachsene

Für Therapien und (Mal-)Kurse, die sich an erwachsene Personen richten, kann die Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG nicht angewendet werden. Ferner handelt es sich bei den fraglichen Angeboten nicht um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG. Es bleibt daher zu prüfen, ob die von Ihnen angesprochene Ausnahmebestimmung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zur Anwendung gelangt:

Damit eine nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung vorliegt, muss der Leistungserbringer kantonalrechtlich als Angehöriger eines Heil- und Pflegeberufes gelten und über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen. Eine solche liegt gemäss Art. 35 Abs. 1 MWSTV vor, wenn der Leistungserbringer im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung (ausdrücklich) zugelassen ist.

Ein Dokument, das bestätigt, dass eine Tätigkeit ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, gilt nach ständiger Verwaltungspraxis der ESTV nicht als kantonalgesetzliche Zulassung im Sinne

von Art. 35 Abs. 1 MWSTV, auch wenn die betreffende Tätigkeit gemäss den einschlägigen kantonalen Rechtsgrundlagen (bewilligungsfrei) erlaubt bzw. nicht verboten ist. Das Bundesgericht bestätigte die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), indem es darauf hinwies, dass unter einer kantonalrechtlichen Zulassung nur eine positive Genehmigung verstanden werden könne. Das blosses Dulden der zu beurteilenden Tätigkeit oder der bewusste Verzicht einer entsprechenden Regelung durch den kantonalen Gesetzgeber genüge dagegen nicht (vgl. Entscheidung des Schweizerischen Bundesgerichtes [BGE] vom 9. Mai 2006 [2A.331/2005] E. 3.1).

Auch eine Krankenkassenanerkennung oder anderweitige Diplome stellen keine kantonalrechtliche Bewilligung dar und sind für die Beurteilung der Steuerbarkeit einer Leistung nicht von Relevanz.

Gestützt auf die uns zur Verfügung stehenden Angaben und im Hinblick auf die gegenwärtige Verwaltungspraxis der ESTV gehen wir vorliegend davon aus, dass Kunsttherapeuten kantonalrechtlich nicht als Angehörige eines Heil- und Pflegeberufes gelten. Die hiervor in Ziffer 2.1. aufgeführten Voraussetzungen sind somit nicht erfüllt, weshalb die Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG bei Kunsttherapeuten keine Anwendung findet. Die von Kunsttherapeuten an erwachsene Personen erbrachten Leistungen unterliegen sodann der Inlandsteuer und die aus solchen Leistungen erzielten Entgelte begründen bei Erreichen der Umsatzgrenze von CHF 100'000 aus steuerbaren Leistungen die Mehrwertsteuerpflicht des Leistungserbringers.

~~Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäss für sämtliche von Ihnen genannten Leistungserbringer in den Bereichen Mal-, Bewegungs-, Tanz-, Drama-, Sprach-, Gestaltungs- und Musiktherapie.~~

3. Lehrtherapien und Supervisionen

Ausbildungssupervisionen und Lehrtherapien sind von der Steuer ausgenommen, sofern sie integrierender Bestandteil eines Lehrganges an einer Schule sind (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG). Ob die vorliegend in Rede stehenden Lehrtherapien und Supervisionen die Voraussetzungen an eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung erfüllen, kann jedoch anhand der vorliegenden Angaben nicht abschliessend beurteilt werden.

Wir hoffen, Ihnen mit diesen Angaben geholfen zu haben und stehen für weitere Auskünfte gerne zur Verfügung. Bei Nachfragen zur vorliegenden Auskunft bitten wir Sie, die ESTV-ID (052.0254.0233) und die Geschäftsfall-ID (64ki0011) anzugeben.

Freundliche Grüsse

ABTEILUNG RECHT
Team I


Sabrina Balsiger