

## JAAC 67.78

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission  
vom 28. November 2002 in Sachen M. [SRK 2001-123]

---

*Art. 14 ch. 2 et art. 20 al. 1 OTVA. Traitements médicaux et remise des médicaments (en l'espèce par un institut de radiographie). Droit d'opter pour l'assujettissement.*

*- En vertu du principe de l'unité de l'opération, l'application de produits de contraste et de médicaments pendant un traitement médical fait partie des opérations étroitement liées au traitement médical et, pour cette raison, est exonérée de l'impôt de manière impropre (consid. 3c).*

*- La remise et la livraison de médicaments constituent des opérations imposables lorsque le pouvoir de disposer de ces biens en son propre nom est accordé, c'est-à-dire lorsqu'ils sont remis inutilisés au patient qui se les applique lui-même à la maison (consid. 4a).*

*- L'option pour l'assujettissement volontaire n'est pas admissible pour les opérations improprement exonérées de l'impôt (consid. 4b).*

---

*Art. 14 Ziff. 2 und Art. 20 Abs. 1 MWSTV. Heilbehandlungen und Abgabe von Medikamenten (vorliegend durch ein Röntgeninstitut). Option für die Steuerpflicht.*

*- Die Anwendung von Kontrastmitteln und Medikamenten während einer Heilbehandlung ist als Ausfluss des Einheitlichkeitsprinzips Teil dieser mit den Heilbehandlungen eng verbundenen Umsätzen und damit unecht steuerbefreit (E. 3c).*

*- Die Abgabe und Lieferung von Medikamenten fallen dann unter die steuerbaren Umsätze, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über die Gegenstände zu verfügen, etwa indem sie ungebraucht zur eigenen Anwendung zu Hause abgegeben werden (E. 4a).*

*- Eine Option für die freiwillige Steuerpflicht ist unzulässig für unecht steuerbefreite Umsätze (E. 4b).*

---

**Art. 14 n. 2 e art. 20 cpv. 1 OIVA. Cure mediche e consegna di medicinali (nella fattispecie da un istituto di radiografia). Diritto di optare per l'assoggettamento fiscale.**

**- In virtù del principio dell'unità dell'operazione, l'utilizzo di prodotti di contrasto e di medicinali durante una cura medica fa parte delle operazioni strettamente legate al trattamento medico stesso e, per questa ragione, è escluso dall'imposta in modo improprio (consid. 3c).**

**- La consegna e la fornitura di medicinali costituiscono operazioni imponibili se viene trasmessa la facoltà di disporre degli oggetti a proprio nome, cioè quando i medicinali sono consegnati inutilizzati al paziente per uso proprio a casa (consid. 4a).**

**- L'opzione per l'assoggettamento fiscale volontario non è ammissibile per le operazioni impropriamente escluse dall'imposta (consid. 4b).**

---

Zusammenfassung des Sachverhalts:

**A.** Dr. med. S. M. ist Inhaber eines Röntgeninstituts. Mit Schreiben vom 25. November 1998 reichte er den Fragebogen zur Eintragung als freiwilliger Steuerpflichtiger in das Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) für Mehrwertsteuerpflichtige mit dem Hinweis ein, gemäss Art. 14 Ziff. 2 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) seien Umsätze eines in dieser Art geführten Röntgeninstituts von der Steuer ausgenommen.

**B.** Am 1. Dezember 1998 lehnte die ESTV den Antrag mit der Begründung ab, gemäss eigenen Angaben des Firmenbetreibers seien weder die Voraussetzungen der Steuerpflicht im Sinne von Art. 17 MWSTV noch diejenigen für eine Option erfüllt. Daraufhin liess S. M. am 4. Mai 1999 mit Eingabe seines Rechtsvertreters erneut eine Option für die Steuerpflicht, diesmal rückwirkend auf die letzten fünf Jahre verlangen und beantragte einen einsprachefähigen Entscheid. Als Begründung fügte er im Wesentlichen an, die anfallenden Vorsteuern würden bei einem Nichtsteuerpflichtigen eine allfällig geschuldete Steuer übertreffen und zu einer Steuerekumulation führen. Zudem sei die Wettbewerbsneutralität damit nicht mehr gegeben.

**C.** In ihrem Entscheid vom 12. Januar 2000 stellte die ESTV fest, die Option für eine Unterstellung unter die Steuerpflicht und damit eine Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen sei zu Recht verweigert worden. In ihrer Begründung führte sie aus, dass S. M. als Spezialarzt FMH für Radiologie und als Leiter eines Röntgeninstituts Leistungen erbringe, welche nach Art. 14 Ziff. 2 MWSTV von der Steuer ausgenommen seien und wofür nach Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV nicht optiert werden könne. Eine systembedingte «taxe occulte» bleibe mit Billigung des Gesetzgebers bei von der Steuer ausgenommenen Umsätzen weiterbestehen.

**D.** Am 9. Februar 2000 erhob S. M. Einsprache gegen diesen Entscheid mit dem Begehren, das Röntgeninstitut in das Mehrwertsteuerregister einzutragen mit der Möglichkeit, die Vorsteuerabzüge für Kontrastmittel

und die daran hängenden Betriebskosten wie Maschinenkosten, Leasingzinsen, Wartungsverträge geltend zu machen. Zur Begründung brachte er vor, zwar seien Dienstleistungen eines Röntgeninstituts von der Mehrwertsteuer ausgenommen, der Umsatz mit Kontrastmitteln jedoch liege über der geforderten Limite von Fr. 75'000.-. Zudem sei er als Firmeninhaber nicht Konsument der Filme, Kontrastmittel und Dienstleistungen und das Röntgeninstitut sei der einzige Gewerbebetrieb, der keine Vorsteuerabzüge geltend machen könne.

**E.** Mit Einspracheentscheid vom 5. Juli 2001 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen seien von der Steuer ausgenommen und somit bei der für die Steuerpflicht massgeblichen Umsatzgrenzen nicht zu berücksichtigen. Die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht nach Art. 17 MWSTV und damit eine Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen würden nicht erfüllt. Im Übrigen gelte die gleiche Regelung für alle Unternehmen, welche von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielten.

**F.** Am 22. bzw. 31. August 2001 legt S. M. (Beschwerdeführer) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) ein und ersucht um Eintrag in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen rückwirkend auf das Jahr 1995 mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Im Wesentlichen weist er in seiner Begründung auf die Höhe der Umsätze mit Kontrastmitteln und Medikamenten ausserhalb der gemäss Art. 14 Ziff. 2 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Leistungen hin. Weiter hält er fest, dass arzt spezifische Umsätze bei freipraktizierenden Ärzten von der Steuer ausgenommen und Kontrastmittel integraler Bestandteil der im Röntgenbereich ausgeführten Tätigkeiten seien.

Aus den Erwägungen:

**1.** (Formelles)

**2.** (Verfassungsgrundlage)

**3.a.** Im Rahmen der Mehrwertsteuerverordnung unterliegen bestimmte, durch den Steuerpflichtigen getätigte Umsätze der Mehrwertsteuer, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 4 Bst. b MWSTV in Verbindung mit Art. 14 MWSTV). (...) Ist ein Leistungsaustausch zu bejahen, wird in einem nächsten Schritt geprüft (...), ob ein steuerpflichtiger Umsatz vorliegt oder ob es sich um eine unechte Steuerbefreiung im Sinne eines von der Steuer ausgenommenen Umsatzes handelt (vgl. [BGE 124 II 197 E. 4](#)).

**b.** Lieferungen von Medikamenten sind analog zu Art. 5 Abs. 1 MWSTV dann steuerbar, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über die Gegenstände zu verfügen. Unbestrittenermassen handelt es sich bei Medikamenten um bewegliche Sachen im Sinne von Art. 5 Abs. 3 MWSTV. Nach Art. 27 Abs. 1 Bst. a MWSTV unterliegen Lieferungen von Medikamenten dem reduzierten Steuersatz. (...)

**c.** Nebst den steuerpflichtigen Umsätzen, führt die MWSTV in Art. 14 einen Katalog mit von der Steuer ausgenommenen Umsätzen auf. Ist ein Umsatz von der Steuer ausgenommen und wird nicht für dessen Versteuerung optiert, darf die Steuer auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie

auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 13 MWSTV).

**aa.** Unter diese unechten Steuerbefreiungen (von der Mehrwertsteuer ausgenommen im Sinne der MWSTV) - und damit ohne Recht zum Vorsteuerabzug - fallen unter anderem 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 (Art. 14 Ziff. 2 MWSTV). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Bestimmung eher restriktiv auszulegen, da Steuerbefreiungen bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer wie der Mehrwertsteuer als systemwidrig erscheinen und im Ergebnis zu Wettbewerbsverzerrungen und wegen des fehlenden Vorsteuerabzugsrechts zu Schattenbelastungen führen können (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 3. März 1999, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 344, E. 6d/aa mit Hinweisen, vom 8. Januar 1999, publiziert in ASA 68 S. 508, E. 4b mit Hinweis). Die Heilbehandlung ist definiert als die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen körperlichen und geistigen Störungen des Menschen, ebenso wie die Ausübung einer Tätigkeit zur Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen, sofern sie von Angehörigen der von der ESTV für Heilbehandlungen anerkannten Berufskategorien erbracht werden (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige<sup>[3]</sup>, Rz. 592). Der Begriff der Heilbehandlung in Art. 14 Ziff. 2 MWSTV stützt sich direkt auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und erweist sich auch in Hinsicht auf den dem Gesetzgeber vergleichbaren Entscheidungsspielraum des Bundesrats betreffend der Verordnung offensichtlich als verfassungsmässig (vgl. [BGE 123 II 298](#) E. 3a).

**bb.** Ebenfalls unecht steuerbefreit nach Art. 14 Ziff. 2 MWSTV sind Umsätze, die mit den von den medizinischen Zentren erbrachten Heilbehandlungen eng verbunden sind. Es handelt sich dabei um die Bestätigung des Einheitlichkeits- oder Akzessorietätsprinzips, nach dem Nebenleistungen dem Schicksal der Hauptleistung folgen. Gemäss Rechtsprechung und Praxis sollen nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt werden, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 i.S. S. E. 2; Entscheidung der SRK vom 29. Juli 1998, i.S. M. [SRK 1997-063] E. 5d/bb mit weiteren Verweisen). (...) Unter diesem Gesichtspunkt bildet die Präzisierung der eng verbundenen Umsätze in Art. 14 Ziff. 2 MWSTV nur einen Ausfluss des allgemeinen Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung und verstösst nicht gegen Bundesrecht.

**cc.** Teil dieser mit den Heilbehandlungen eng verbundenen Umsätzen nach Art. 14 Ziff. 2 MWSTV (und damit unecht steuerbefreit) ist unbestrittenermassen die Abgabe von Medikamenten während einer Heilbehandlung. Andererseits können Medikamente auch Bestandteil einer selbständigen steuerpflichtigen Leistung sein. Die Unterscheidung zwischen der Abgabe von Medikamenten im Rahmen der Heilbehandlung und der steuerpflichtigen Medikamentenlieferung ist nicht einfach und

bedarf einiger Abgrenzungskriterien. Gemäss Verwaltungspraxis der ESTV gilt die Anwendung von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln unmittelbar am Patienten selber im Rahmen einer Heilbehandlung als Teil der von der Steuer ausgenommenen Heilbehandlung (vgl. Mehrwertsteuer Branchenbroschüre über «die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin [inklusive Zahnmedizin]» Nr. 24 vom 1. Januar 1995<sup>[4]</sup>, im Folgenden: Branchenbroschüre Heilbehandlung, Ziff. 3.1). Danach sind von der Steuer u. a. ausgenommen das Verabreichen oder Applizieren von Medikamenten (Spritzen, Tabletten) und medizinischen Hilfsmitteln (Verbandsmaterial, Schienen, Fixationsmaterial) im Rahmen einer Heilbehandlung. Dagegen sind an Patienten abgegebene oder überlassene Medikamente oder medizinische Hilfsmittel in verschlossener Packung bzw. ungebraucht zur eigenen Anwendung zu Hause Gegenstand selbständiger Lieferungen und zum massgebenden Satz zu versteuern (vgl. Branchenbroschüre Heilbehandlung, Ziff. 6.1.1.). Eine derartige Auslegung des Begriffs «eng verbundene Umsätze» und die damit verbundene Verwaltungspraxis liegt offensichtlich im Rahmen der verfassungsmässigen Prinzipien der Verhältnismässigkeit und der Gesetzmässigkeit (vgl. [BGE 123 II 33](#) E. 9a; Entscheid der SRK vom 12. April 2000 i. S. K. [SRK 1999-199] E. 2c).

**d.aa.** Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Bei der Berechnung des steuerbaren Umsatzes zur Prüfung der Steuerpflicht zählen die von der Steuer ausgenommenen Umsätze nicht mit (Art. 17 Abs. 5 Bst. a und b MWSTV *e contrario*).

**bb.** Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen demjenigen, welcher nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht, gestatten, für die Steuerpflicht zu optieren (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Voraussetzung für eine freiwillige Unterstellung eines nicht steuerpflichtigen Unternehmens ist unter anderem, dass pro Jahr mehr als Fr. 40'000.- Umsatz aus steuerbaren Lieferungen an andere Steuerpflichtige im Inland erzielt wird (vgl. Wegleitung 1997 Rz. 682).

**cc.** Ebenfalls kann die Steuerverwaltung die Option für die Versteuerung der in Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV erwähnten Umsätze zulassen. Für einen Umsatz hingegen im Sinne von Art. 14 Ziff. 2 MWSTV ist keine Optionsmöglichkeit vorgesehen. Gemäss mehrfach bestätigter Rechtsprechung ist Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV, demgemäss der Bundesrat die Option für die Versteuerung von unecht befreiten Umsätzen auf die Ziff. 16 und 17 des Art. 14 MWSTV beschränkt, verfassungsmässig (Urteil des Bundesgerichts 2A.532/1997 vom 30. März 1999 i.S. A., teilweise veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 7-8/1999 S. 493 ff.; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 1997 in Sachen A. [SRK 1996-061], veröffentlicht im MWST-Journal 2/98, S. 49 ff.).

**4.** Im vorliegenden Fall wird nicht bestritten, dass die Leistungen des Beschwerdeführers gegen Entgelt ausgeführt werden und damit in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Nachdem der Beschwerdeführer aber vorgibt, subjektiv steuerpflichtig zu sein, ist zu prüfen, ob die erbrachten

Leistungen der Steuer unterliegen oder von der Steuer ausgenommen sind (Bst. a hienach) und zweitens, ob die Voraussetzungen für eine subjektive Steuerpflicht, einschliesslich der Möglichkeit einer Option, erfüllt sind (Bst. b hienach).

**a.** Der Beschwerdeführer betreibt ein Röntgeninstitut. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass das Erstellen von Röntgenbildern, Schirmbildern, Computer-Tomographien usw. und das Stellen einer darauf basierenden Diagnose durch ärztlich geleitete Röntgeninstitute mit kantonaler Praxisbewilligung wie auch die in einem solchen Röntgeninstitut ausgeführten Radiotherapien als Heilbehandlungen gelten und damit von der Steuer ausgenommen sind (Branchenbroschüre Heilbehandlung, S. 30). Die vom Röntgeninstitut des Beschwerdeführers erzielten Umsätze fallen damit im Wesentlichen unbestrittenermassen in die Kategorie Heilbehandlung. Zusätzlich zu den Heilbehandlungen will nun aber der Beschwerdeführer steuerpflichtige Umsätze mit dem Verkauf von Medikamenten und Kontrastmitteln geltend machen.

**aa.** Der Beschwerdeführer weist in seiner Beschwerdeschrift einerseits Umsätze durch Abgabe von Medikamenten und Kontrastmitteln an Patienten aus. Die Anwendung von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln unmittelbar am Patienten selber im Rahmen einer Heilbehandlung gehört jedoch zu den mit der Heilbehandlung eng verbundenen Umsätzen (vgl. E. 3c/cc hievor). Sogar der Beschwerdeführer selber bestätigt in seinem Schriftwechsel: «Kontrastmittel sind integraler Bestandteil der von mir durchgeführten Tätigkeit und insbesondere von der dazugehörigen Technik wie Röntgengeräte, Entwicklungsmaschinen wie auch von Filmen etc. nicht zu trennen.» Bei den fraglichen Kontrastmitteln handelt es sich somit eindeutig um medizinische Hilfsmittel, die unmittelbar am Patienten im Rahmen der Röntgenuntersuchung angewendet werden. Auch in Bezug auf die fraglichen Medikamente vermag der Beschwerdeführer für keines der auf seiner eingereichten Liste aufgeführten Präparate den Nachweis erbringen, dass es losgelöst von einer Heilbehandlung abgegeben würde. Nicht nur belegt der Beschwerdeführer nichts anderes, sondern zum gleichen Ergebnis kommt auch die Eidgenössische Steuerverwaltung nach einer Überprüfung der Medikamentenliste. An diesem Prüfungsergebnis der ESTV zu zweifeln, besteht für die SRK kein Anlass. Daraus folgt, dass derartige Abgaben von Kontrastmitteln und Medikamenten an Patienten unter den Begriff der mit der Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze fallen und damit im Sinne der MWSTV von der Steuer ausgenommen sind.

**bb.** Nebst den Umsätzen an Patienten notiert der Beschwerdeführer andererseits Umsätze durch Abgabe von Medikamenten an sein Personal - zumindest scheint er mit den Hinweisen auf «Verkauf von Artikeln» und «Direktverkauf an das Personal» auf solches hindeuten zu wollen. Im Hinblick auf den erlernten Beruf des Beschwerdeführers und mangels Beschreibung der namentlich aufgeführten Präparate kann an dieser Stelle nicht widerlegt werden, dass es sich dabei um ein eigentliches Überlassen von Medikamenten in verschlossener Packung, bzw. ungebraucht zur eigenen Anwendung zu Hause handeln könnte. Die ESTV hat in ihrer Vernehmlassung bereits

angemerkt, dass die an das Personal abgegebenen Umsätze tatsächlich als steuerbare Leistungen beurteilt werden könnten und die SRK hat an dieser Stelle keinen Grund, eine andere Beurteilung in Erwägung zu ziehen.

**b.aa.** Nach dieser Überprüfung der vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen zeigt sich, dass einzig die Umsätze durch die Abgabe von Medikamenten an das Personal für die Berechnung des für die Steuerpflicht massgebenden Umsatzes überhaupt in Frage kommen. Sowohl nach eigenen zahlenmässigen Angaben des Beschwerdeführers wie auch nach Aussagen der ESTV genügen diese Umsätze (gemäss Beschwerdeschrift vom 22. August 2001 Fr. 31'215.- im Jahr 1999 bzw. 20'830.05 im Jahr 2000) jedoch erwiesenermassen nicht für die verlangte Umsatzlimite von Fr. 75'000.-. Der Beschwerdeführer unterliegt damit keinesfalls einer obligatorischen Steuerpflicht.

**bb.** Zu prüfen verbleibt eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers aufgrund von Art. 20 MWSTV. Entsprechend seiner Beschwerdeschrift wünscht der Beschwerdeführer nämlich den freiwilligen Eintrag in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs.

**aaa.** Einerseits sind die Voraussetzungen der subjektiven Option nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a. MWSTV nicht erfüllt. Denn das nicht steuerpflichtige Unternehmen muss dafür unter anderem jährlich mehr als Fr. 40'000.- Umsatz aus steuerpflichtigen Lieferungen an andere inländische Steuerpflichtige erzielen. Nicht nur handelt es sich beim Personal eines Röntgeninstituts in der Regel nicht um Steuerpflichtige, vor allem aber erreicht der Beschwerdeführer mit den als Direktverkäufen an das Personal deklarierten Umsätzen nicht die erforderliche Limite von Fr. 40'000.-.

**bbb.** Andererseits ist eine objektive Option für unecht steuerbefreite Umsätze der Kategorie Heilbehandlungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 2 MWSTV, wie bereits erwähnt (vgl. E. 3d/cc), unzulässig.

Eine Option für die subjektive Steuerpflicht nach Art. 20 MWSTV und damit ein Eintrag ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ist aus diesen Gründen nicht möglich.

5. Der Beschwerdeführer beruft sich schliesslich auf eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots und des Prinzips der Wettbewerbsneutralität, denn alle anderen freipraktizierenden Ärzte seien mehrwertsteuerpflichtig für den erzielten Umsatz gemäss Spezialitätenliste.

**a.** Nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung von Gewerbetreibenden aus Art. 27 und 94 BV, bzw. Art. 31 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV[5]), sind Massnahmen verboten, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren, bzw. nicht wettbewerbsneutral sind (vgl. BGE 123 II 401 E. 11, BGE 123 II 35 E. 10). Gewährleistet ist danach aber einzig der Gleichbehandlungsanspruch zwischen direkten Konkurrenten. Als solche gelten nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung Angehörige desselben Gewerbebezugs (wirtschaftlich), die

sich mit dem gleichen Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen (BGE 124 II 212 E. 8b; BGE vom 7. März 2000 in Sachen B., E. 9b., SRK vom 21. Juli 2000 in Sachen B. [SRK 1999-114] E. 4c/bb).

**b.** Im vorliegenden Fall erscheint bereits die Behauptung des Beschwerdeführers, die Umsätze von allen anderen freipraktizierenden Ärzten durch Abgabe von Medikamenten gemäss Spezialitätenliste seien mehrwertsteuerpflichtig, fraglich. Ob dem tatsächlich so sei, kann jedoch ohnehin dahingestellt bleiben, denn in jedem Fall handelt es sich bei den durch den Beschwerdeführer aufgeführten Leistungserbringern (freipraktizierende Ärzte) nicht um direkte Konkurrenten zu Röntgenzentren. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung genügt, wenn die ESTV sämtliche Spitäler und Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik als direkte Wettbewerbsbeteiligte gleichbehandelt. Dies ist unbestrittenermassen der Fall.

**6.** Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

[3] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern oder per Fax 031 325 72 80.

[4] Vgl. Fussnote 1.

[5] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter [http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat\\_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf)

**JAAC 67.78 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. November 2002 in Sachen M. [SRK 2001-123]**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2003
Année	
Anno	
Band	67
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 006 116

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.  
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.  
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.