

## **CH\_VB JAAC 67.20 vom 9. Juli 2002**

Bundesverwaltung, 2002-07-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch\\_vb\\_JAAC\\_67.20\\_\\_](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_67.20__)

FR: CH\_VB JAAC 67.20 du 9 juillet 2002

IT: CH\_VB JAAC 67.20 del 9 luglio 2002

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Mehrwertsteuer. Heilbehandlungen (Art. 14 Ziff. 3 MWSTV). Vorsteuer. Gesonderte Fakturierung bei Alters- und Pflegeheimen. Verzugszinspflicht. - Nach ständiger Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission ist für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise steuerpflichtig ist, eine Aufteilung dieser Leistungsarten (in den Fakturen) für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (Ermittlung der geschuldeten Mehrwertsteuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) absolut unerlässlich (E. 2b). - Als steuerausgenommene Heilbehandlungen können nur Pflegeleistungen des Heimpersonals gelten, die unmittelbar durch qualifiziertes Pflege- und Therapiepersonal am Heimbewohner vollzogen werden. Eine Heilbehandlung setzt eine besondere Nähe zur Person voraus, bei der der Erfolg der Leistung eintreten soll. Die Ausnahme von der Mehrwertsteuer darf nicht auf vorbereitende Tätigkeiten (z. B. Heimleitung, Verwaltung, Hauswirtschaft, usw.) ausgedehnt werden (E. 2d). - Die Vorsteuer ist grundsätzlich nicht zu schätzen, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige diese nicht deklariert bzw. auf Aufforderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nicht nachweist. Der Vorsteuerabzug ist in solchen Fällen zu verweigern. Dem Steuerpflichtigen bleibt jedoch unbenommen, die bei ihm angefallenen Vorsteuern auch nach Abschluss des Steuerjustizverfahrens zu belegen und den entsprechenden Abzug bei der ESTV zu beantragen (E. 3). - Verzugszinspflicht für verspätet entrichtete Mehrwertsteuerbeträge (E. 4). Imposta sul valore aggiunto. Cure mediche (Art. 14 n. 3 OIVA). Imposta precedente. Fatturazione separata per le case per anziani e le case di cura. Interessi di mora. - Secondo la costante giurisprudenza della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, per le aziende che esercitano un'attività mista, parzialmente esonerata dal campo d'applicazione dell'imposta e parzialmente soggetta all'imposta, ai fini di un corretto calcolo dell'imposta sul valore aggiunto (determinazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta e delle deduzioni dell'imposta precedente ammesse) è assolutamente indispensabile una separazione del tipo di prestazioni nelle fatture (consid. 2b). - Possono essere considerate quali cure mediche non sottoposte all'imposta solo prestazioni di cura del personale dell'istituto, effettuate direttamente da personale responsabile della cura e della terapia ai residenti delle case di cura. Un trattamento presuppone una relazione particolarmente stretta con la persona che deve godere del

#### **E. 2**

Quartal 1996 Fr. 1'079'145.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach.

#### **E. 3**

Die Gruppenträgerin und die Gruppenmitglieder haben auf dem Entgelt für die an Dritte erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen (Gäste- und Personalverpflegung, Gästebeherbergungen, Reinigungs- und Flickleistungen, Betriebsführungsmandate, etc.) im Rahmen von entsprechenden Verträgen ab 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer zu entrichten.

#### **E. 4**

Der Antrag auf Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen wird abgewiesen.

#### **E. 5**

Die Gruppenträgerin sowie die Gruppenmitglieder haben ihre Umsätze nach der gesetzlichen Methode gemäss Art. 26 i.V.m. Art. 29 ff. MWSTV abzurechnen.

#### **E. 6**

Die Gruppe <A AG> schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1996): - Fr. 222'903.- Mehrwertsteuer für das 1. Quartal 1995 (zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Mai 1995 [mittlerer Verfall]) - Fr. 1'079'145.- Mehrwertsteuer für das 2. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 (zuzüglich 5% Verzugszins ab 1. März 1996 [mittlerer Verfall]).

#### **E. 7**

Die ESTV behält sich vor, ihre Forderungen aufgrund einer Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV zu berichtigen.

#### **E. 8**

Ausgangspunkt dieser Ergebnisse ist, dass die Beschwerdeführerin nicht nur die Stellenanteile des eigentlichen Pflege- und Therapiepersonals dem Aufwand für das Pflegepersonal zurechnet, sondern auch Stellenanteile der Heimleitung, der Verwaltung, des Sekretariats, der Hauswirtschaft, der Wäscherei sowie der Küche/Restauration. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass als steuerausgenommene Heilbehandlungen nur solche Pflegeleistungen gelten können, die unmittelbar durch qualifiziertes Pflege- und Therapiepersonal am Heimbewohner vollzogen werden. Denn eine Heilbehandlung setzt begriffsnotwendigerweise eine besondere Nähe zur Person voraus, bei der der Erfolg der Leistung eintreten soll: Der Chirurg operiert am Patienten, der Zahnarzt verabreicht dem Patienten eine Spritze und setzt einen Stifzahn ein; der Psychiater führt ein Therapiespräch mit dem Patienten. Die Ausnahme von der Mehrwertsteuer darf nicht unbesehen auf vorbereitende Tätigkeiten ausgedehnt werden. Damit eine Leistung eine Heilbehandlung darstellt, bedarf sie somit einer rechtsgenügenden Kausalität zum Leistungserfolg, das heisst der (beabsichtigten) Heilung bzw. Gesundheitserhaltung (siehe Entscheid der SRK vom 4. Februar 1997 E. 10a/dd, veröffentlicht in MWST-Journal 4/97, S. 198). Tätigkeiten der Heimverwaltung, der Wäscherei, der Hauswirtschaft, usw. weisen die erforderliche Kausalität zum Leistungserfolg gemäss Art. 14 Ziff. 3 MWSTV zweifelsohne nicht auf. Deshalb sind die nur mittelbar der Pflege und Therapie dienenden Leistungen des übrigen Personals der Beschwerdeführerin einer Mehrwertsteuerbefreiung gemäss Art. 14 Ziff. 3 MWSTV unzugänglich. Ferner ist der Vorinstanz darin beizupflichten, dass der Aufwand des eigentlichen Therapie- und Pflegepersonals einzig gestützt auf die behaupteten Stellenprozente in diesem Bereich nicht rechtsgenügend nachgewiesen ist. Erforderlich wären objektivierte Aufzeichnungen wie Einsatzpläne des Pflegepersonals, die über die Art der Tätigkeit sowie den Stundeneinsatz Aufschluss geben. Wie die ESTV mit Recht betont, könnten diverse Stellen im Pflegedienst zeitweise vakant

sein, während sie als Stellenprozent immer noch figurieren oder aber das Pflegepersonal könnte zeitweise auch in anderen Bereichen eingesetzt sein. Bereits aus diesen Gründen erweist sich die Berechnung der Beschwerdeführerin als untauglich zur Ermittlung des von der Mehrwertsteuer ausgenommenen bzw. des steuerpflichtigen Umsatzes. Nach eigenen Angaben hat die Beschwerdeführerin bei ihrer Berechnung die «Methode 3» gewählt, gehe aber von der «50%-Regel» («Methode 1») aus. Darin zeigt sich eine weitere Unzulänglichkeit der Berechnung der Beschwerdeführerin. Sie vermengt die «Methode 1» mit der «Methode 3» und weist auf diese Weise ein verfälschtes Ergebnis vor (vgl. E. cc hiernach), denn die beiden Berechnungsmethoden basieren auf grundverschiedenen Ausgangspunkten. «Methode 1» ermittelt die steuerausgenommenen Umsätze annäherungsweise pauschal, während mit der «Methode 3» diese Leistungen effektiv berechnet werden. Die Beschwerdeführerin hätte sich für eine der beiden Methoden zu entscheiden gehabt. cc. Nachdem sich die Mischrechnung der Beschwerdeführerin als unzulässig erweist, diese eine Berechnung allein nach der «Methode 1» in den vorinstanzlichen Verfahren stets ablehnte und die vorliegenden Akten eine Berechnung nach der «Methode 3» nicht zulassen (siehe E. bb hievor), bleibt

## **E. 9**

die Berechnung der Verwaltung nach der «Methode 2» zu prüfen. Mit ihrem Berechnungsergebnis beantragt die Vorinstanz eine teilweise Gutheissung der Beschwerde. Diese durch die SIPP vorgeschlagene und hier durch die ESTV angewendete Berechnungsmethode basiert auf den Warenkosten. Die SRK hat sich davon überzeugen können, dass die Ausgangszahlen (Anzahl Pensionstage, Lebensmittelaufwand, abzugsfähige Erträge) mit den Angaben der Beschwerdeführerin, namentlich mit deren Buchhaltung, übereinstimmen, dass die Berechnung fehlerfrei vorgenommen sowie dass die Vorgaben der «Methode 2» eingehalten worden sind. Für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1995 ergibt sich ein Mehrwertsteuerbetrag in der Höhe von Fr. 357'738.-, wobei der Vorsteuerabzug noch nicht berücksichtigt ist (E. 3 hiernach). Die Mehrwertsteuer der Quartale 1. Quartal 1996 und 2. Quartal 1996 beträgt Fr. 185'930.- (Hälfte des Mehrwertsteuerbetrages für das gesamte Jahr 1996 in der Höhe von Fr. 371'860.-). Auch in diesem Gesamtbetrag (Fr. 543'668.-) ist die abzugsberechtigte Vorsteuer nicht berücksichtigt (E. 3 hiernach). 3.a. Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuer-Abrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 MWSTV). Praxisgemäss ist die Vorsteuer grundsätzlich nicht zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige diese nicht deklariert bzw. auf Aufforderung der ESTV nicht nachweist. Der Vorsteuerabzug ist in solchen Fällen zu verweigern. Dem Steuerpflichtigen bleibt jedoch unbenommen, die bei ihm effektiv angefallenen Vorsteuern innerhalb der gesetzlichen Schranken (z. B. Art. 41 MWSTV) auch nach Abschluss des Steuerjustizverfahrens zu belegen und den entsprechenden Abzug bei der ESTV zu beantragen (ausführlich siehe Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 S. 581 ff. E. 5b, vom 9. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.107 S. 1164 ff. E. 3a und c und vom 9. November 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/00 S. 1 ff.). Die Verwaltungspraxis kennt ein nachträgliches Korrekturverfahren der Vorsteuer mittels

Formular 1310 («Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzuges trotz formell ungenügender Rechnung»). Diese durch die Rechtsprechung dem Grundsatz nach gestützte Praxis (Entscheid der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97 E. 4d) kommt allerdings nur zur Anwendung, wenn auf der Rechnung eine oder mehrere der nachfolgenden Angaben fehlen: Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers; Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung; Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung; Steuersatz; bei Rechnungen in ausländischer Währung der Steuersatz und/oder der Steuerbetrag in Schweizerfranken (bis 31. Dezember 2000). Name und Adresse des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers, der Rechnungsbetrag

## **E. 10**

(Entgelt) sowie der geschuldete Steuerbetrag (es sei denn, das Entgelt schliesse die Mehrwertsteuer mit ein) stellen hingegen Angaben dar, die (um die Gefahr entsprechender Missbräuche auszuschliessen) unverzichtbar sind und für welche eine Nachbesserung mittels Bestätigung des Leistungserbringers nicht möglich ist. b. Mit ihrer Berechnung macht die Beschwerdeführerin Vorsteuern im Umfang von Fr. 172'253.- (1995) sowie Fr. 173'603.- (1996) geltend. Hiezu listet sie die entsprechenden Aufwandpositionen auf. Im Einzelnen werden jedoch die Vorsteuerbeträge nicht im Sinne von Art. 28 MWSTV ausgewiesen. Ferner trägt die Beschwerdeführerin dem Umstand keine Rechnung, dass sie als Unternehmen mit gemischten Umsätzen den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen hätte. Die Vorsteuerabzüge sind in der beantragten Höhe zu verweigern. Ferner besteht in casu kein Anlass, vom Grundsatz abzuweichen, dass Vorsteuerbeträge nicht zu schätzen sind. Dies hat hier um so mehr zu gelten, als dass die Beschwerdeführerin die erforderlichen Vorsteuerbelege nicht einzureichen gedenkt, weil «für eine Aufarbeitung aller Belege die notwendige Zeit fehlte». Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen kann der Beschwerdeführerin der gesetzlich geforderte Nachweis der Vorsteuer (Art. 29 in Verbindung mit Art. 28 MWSTV) nicht einzig wegen des von ihr behaupteten Zeitaufwandes erlassen werden. Ferner erklärt die Beschwerdeführerin, sie habe «Belege nicht im einzelnen aufgearbeitet», weil sie «bisher von einer Saldosteuer von 4.5% ausgegangen» sei. Auch dies rechtfertigt keine Schätzung der angefallenen Vorsteuer, hat ihr doch die ESTV stets erklärt, als Mehrwertsteuergruppe dürfe sie keine Saldosteuersätze anwenden. Entsprechend hat die Verwaltung die Beschwerdeführerin deshalb mehrmals aufgefordert, die Vorsteuern nachzuweisen. Mit der pflichtgemässen Sorgfalt und in guten Treuen hätte die Beschwerdeführerin folglich damit rechnen müssen, eines Tages die Vorsteuer gesetzesgemäss nachweisen zu müssen. Das pflichtwidrige Unterlassen der Beschwerdeführerin darf ihr nicht noch zum Vorteil gereichen. Dies übersieht auch die ESTV, wenn sie der Beschwerdeführerin entgegen kommt und die angefallene Vorsteuer (gesamthaft Fr. 173'827.-) annäherungsweise ermittelt. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin praxisgemäss Bestand und Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung für die fraglichen Steuerperioden in der gesetzlich vorgesehenen Weise (Art. 28, Art. 29 und Art. 32 MWSTV) gegenüber der ESTV nachzuweisen. Gegebenenfalls hat ihr die Vorinstanz unter den Voraussetzungen der Verwaltungspraxis gemäss Formular 1310 auch die Möglichkeit des nachträglichen Nachweises der Vorsteuerabzugsberechtigung einzuräumen. In diesem Sinne ist die Sache zur Berechnung des Vorsteuerabzuges an die ESTV zurückzuweisen. Nur insoweit ist der Rückweisungsantrag der Beschwerdeführerin gutzuheissen. 4. Schliesslich wehrt sich die Beschwerdeführerin gegen die ihr auferlegten Verzugszinsen. Sie hält dafür, es sei nicht ihre Sache, wenn die Vorinstanz durch das lange

Zuwarten und die letztlich erfolgte Fehlveranlagung die Erledigung der Angelegenheiten verzögere.

### **E. 11**

Mit diesem Vorbringen dringt die Beschwerdeführerin nicht durch. Die gegenüber der ESTV erhobenen Vorwürfe entbehren jeglicher Grundlage. Zudem hängt die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen nach der Vorschrift von Art. 38 Abs. 2 MWSTV weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Wenn die Zahlung des Steuerpflichtigen zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) ein. Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Entscheidung der SRK vom 16. Oktober 2001 in Sachen Z. [SRK 2001-016], E. 3b, mit Hinweisen). Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) festgelegt. Mit der Verordnung über die Verzinsung vom 14. Dezember 1994 (AS 1994 3170) legte das EFD den bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer geschuldete Zins ab 1. Januar 1995 auf 5% pro Jahr fest (Art. 1). 5. Die Beschwerde ist aufgrund dieser Erwägungen teilweise gutzuheissen, der Einspracheentscheid mit Bezug auf Dispositiv Ziff. 5 aufzuheben. Die Nachforderung für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 beträgt insgesamt Fr. 591'177.- (Fr. 369'841.- [Berechnung ESTV unter Abzug der geschätzten Vorsteuer] + Fr. 173'827.- [geschätzte Vorsteuer] + Fr. 47'509.- [gemäss Berechnung der ESTV in fine]) Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 1. Januar 1996 (mittlerer Verfall). Die Sache ist zur Berechnung der abzugsberechtigten Vorsteuern zu Gunsten der Beschwerdeführerin im Sinne der E. 3 an die ESTV zurückzuweisen. (Kosten und Parteientschädigung) [68] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, CH-3003 Bern.

### **E. 12**

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 67.20 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 9. Juli 2002 [SRK 2001-175]). 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 150 005 927 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.