



## **Urteil vom 28. April 2016**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

---

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ AG, ...**,  
vertreten durch Patrick Loosli und Pierre Scheuner,  
Rechtsanwalt, Von Graffenried AG Treuhand,  
Waaghausgasse 1, Postfach, 3000 Bern 7,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**,  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2012 bis 4. Quartal 2012);  
Zurverfügungstellung von medizinischem Personal.

**Sachverhalt:****A.**

Die X. \_\_\_\_\_ AG (Steuerpflichtige) war vom 23. Oktober 2009 bis am 31. Dezember 2013 im Register der steuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die Steuerpflichtige u.a. den Betrieb von interdisziplinären Zentren mit Erbringung von medizinischen Dienstleistungen sowie die Organisation, den Betrieb und den Unterhalt medizinischer und therapeutischer Einrichtungen im ambulanten und stationären Rahmen und den Handel mit Medikamenten.

**B.**

Mit Schreiben vom 24. April 2013 reichte die Steuerpflichtige eine Korrekturabrechnung betreffend die Abrechnungsperioden vom 1. bis 4. Quartal 2012 (Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2012) ein. Sie wies darin für die genannten Abrechnungsperioden eine Steuerschuld von insgesamt Fr. 53'554.51 aus. Da sie demgegenüber in den ursprünglichen Abrechnungsformularen für das Jahr 2012 eine Steuerschuld von insgesamt Fr. 147'214.81 angegeben hatte, resultierte ein Differenzbetrag zu ihren Gunsten von Fr. 93'660.30. Zur Begründung führte sie an, dass sie einerseits Umsätze in der Höhe von Fr. 1'107'152.35 fälschlicherweise zum Steuersatz von 8% versteuert habe, obwohl es sich um die Weiterverrechnung von ärztlichen Honoraren und damit um von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen gehandelt habe. Andererseits habe sie die Weiterverrechnung von Medikamenteneinkäufen im Umfang von Fr. 92'509.40 fälschlicherweise mit dem Steuersatz von 8% anstatt 2,5% abgerechnet.

**C.**

Mit Schreiben vom 5. Juni 2013 forderte die ESTV die Steuerpflichtige auf, diverse Auskünfte und Unterlagen betreffend das Jahr 2012 einzureichen. Dieser Aufforderung kam die Steuerpflichtige am 1. Juli 2013 nach.

**D.**

Nach erfolgter Prüfung der eingereichten Unterlagen stellte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. [...] vom 26. Juli 2013 betreffend das Jahr 2012 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 88'572.20 in Rechnung. Diese Nachbelastung bestritt die Steuerpflichtige am 31. Oktober 2013.

**E.**

Nach einem weiteren Schriftenwechsel ersuchte die ESTV um Zustellung der Vereinbarungen, welche die Steuerpflichtige mit der A. \_\_\_\_\_ AG

bzw. der B. \_\_\_\_\_ AG im Zusammenhang mit dem betreffend das Jahr 2012 zur Verfügung gestellten Personal abgeschlossen hatte. Dieser Aufforderung kam die Steuerpflichtige insoweit nach, als sie die jeweiligen Rahmenverträge einreichte.

**F.**

Mit Verfügung vom 30. Juni 2015 erkannte die ESTV, die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperiode 2012 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012) noch Fr. 87'943.35 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins.

Zur Begründung legte sie im Wesentlichen dar, die Steuerpflichtige sei eine 100%-Tochtergesellschaft der Y. \_\_\_\_\_ AG. Letztere habe in der vorliegend relevanten Zeit auch zu je 100% die A. \_\_\_\_\_ AG und die B. \_\_\_\_\_ AG gehalten. Die Ärzte, welche bei der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ AG von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlungen erbracht hätten, seien aus personalrechtlichen Gründen bei der Steuerpflichtigen angestellt gewesen. Diese habe die entsprechenden Personalkosten (Grundlohn, Sozialversicherungsbeiträge usw.) unter Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags von 5% und unter Ausweis der Mehrwertsteuer zum Satz von 8% periodisch der A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ AG weiterfakturiert. Die von den Ärzten ausgeführten Heilbehandlungen seien den Patienten im Namen der A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ AG in Rechnung gestellt worden. Die von der Steuerpflichtigen an die A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen seien als Personalverleih zu qualifizieren und stellten damit keine von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen dar. Aufgrund der Steuerbarkeit der Leistungen sei die EA grundsätzlich zu bestätigen und eine Umsatzsteuerkorrektur von Fr. 88'572.20 vorzunehmen. Jedoch sei die betreffende Nachforderung unter Berücksichtigung zusätzlicher Vorsteuern von Fr. 628.85 auf Fr. 87'943.35 zu reduzieren. Die Steuerforderung für die Steuerperiode 2012 belaufe sich damit insgesamt auf Fr. 141'497.85 (unter Berücksichtigung der deklarierten Umsatz- und Bezugssteuer sowie der Vorsteuern).

**G.**

Am 31. August 2015 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV Einsprache gegen die Verfügung vom 30. Juni 2015 und stellte den Antrag, jene als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Dieser Aufforderung kam die ESTV mit Eingabe vom 3. September 2015 nach.

Die Steuerpflichtige beantragt unter Kosten- und Entschädigungsfolge die Aufhebung der Verfügung der ESTV vom 30. Juni 2015. Die Steuerforderung für die Steuerperiode 2012 sei auf Fr. 52'925.65 festzusetzen. Die beantragte Gutschrift und damit der Streitwert betrage Fr. 88'572.20. Zur Begründung legt die Steuerpflichtige im Wesentlichen dar, die A. \_\_\_\_\_ AG und die B. \_\_\_\_\_ AG betrieben medizinische Praxen und verfügten über die dafür notwendigen kantonalen Bewilligungen. Aus personalrechtlichen Gründen seien die Ärzte, die in den Praxen der A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ AG die Heilbehandlungen erbrachten, zentral bei ihr angestellt. Die Leistungen, welche sie der A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ AG periodisch belaste habe, seien von der Steuer ausgenommene (weiterverrechnete) Heilbehandlungen, die von Ärzten und Psychotherapeuten mit Berufsausübungsbewilligung ausgeführt worden seien. Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise seien für die Qualifikation der Leistung deren Charakter und der Leistungserbringer massgebend. Im Weiteren habe sie auf den entsprechenden Belegen, mit denen sie der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ AG die Personalkosten weiterfakturiert habe, zwar einen Zuschlag von 5% ausgewiesen, effektiv verrechnet worden seien aber bloss die Lohnkosten (d.h. ohne den betreffenden Gewinnzuschlag von 5%).

#### **H.**

In ihrer Vernehmlassung vom 19. Oktober 2015 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde. Im Weiteren sei die Steuerforderung betreffend die Abrechnungsperiode 2012 (Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2012) um Fr. 8'857.20 zu erhöhen, d.h. auf insgesamt Fr. 150'355.05 festzusetzen. Zur Begründung hält die ESTV insbesondere an ihrem Standpunkt fest, dass die von der Beschwerdeführerin an die A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen steuerbarer Personalverleih darstelle. Zudem seien aufgrund der von der Beschwerdeführerin gemachten Angaben in der Sprungbeschwerde betreffend den effektiv nicht vorgenommenen Gewinnzuschlag auf den in Rechnung gestellten Lohnkosten die Nachforderung um Fr. 8'857.20 heraufzusetzen. Insoweit müsse eine "reformatio in peius" erfolgen. Bei der Beschwerdeführerin, der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ AG handle es sich um eng verbundene Personen im Sinn von Art. 3 Bst. h des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG sei deshalb bei Leistungen der Beschwerdeführerin an die beiden genannten Unternehmen als Entgelt derjenige Wert massgebend, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Bei den Umsätzen aus Personalverleih sei gemäss Rechtsprechung zur Festlegung des Drittpreises 10% auf den

Lohnkosten als Gemeinkosten-, Risiko- und Gewinnzuschlag zu berücksichtigen. Demzufolge erhöhe sich die ursprüngliche Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 88'572.20 um 10% (d.h. um Fr. 8'857.20), so dass sich die von der Beschwerdeführerin aufgrund der Umsätze aus Personalverleih geschuldeten Mehrwertsteuern nunmehr auf insgesamt Fr. 97'429.40 belaufen.

#### **I.**

In ihrer Replik vom 30. November 2015 hält die Steuerpflichtige an ihren Standpunkten fest. Zudem legt sie dar, die ESTV gehe ohne weitere Sachverhaltsabklärungen davon aus, dass das zwischen ihr und der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ AG verrechnete Entgelt nicht dem Wert entspreche, der einem unabhängigen Dritten belastet würde und nehme deshalb einen Zuschlag von 10% vor. Im vorliegenden Fall sei, wenn überhaupt, bloss ein Zuschlag von maximal 5% gerechtfertigt. Die von der ESTV beantragte "reformatio in peius" sei somit ohnehin nicht erheblich und damit abzuweisen.

#### **J.**

Mit Duplik vom 4. Januar 2016 hielt die ESTV an ihren Anträgen und Standpunkten fest.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

Im Streit liegt eine Verfügung der ESTV, die grundsätzlich mit dem (nicht devolutiven) Rechtsmittel der Einsprache anzufechten ist (vgl. Art. 83 Abs. 1 MWSTG). Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG). Vorliegend hat

die ESTV die Einsprache auf ausdrücklichen Antrag der Einsprecherin dem Bundesverwaltungsgericht als Sprungbeschwerde übermittelt. Zudem ist die angefochtene Verfügung im Sinn der Rechtsprechung "einlässlich" begründet (vgl. Urteile des BVGer A-3480/2015 und A-3493/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4 ff., insbes. E. 1.5, A-679/2015 vom 29. April 2015 E. 1.3, A-1799/2012 vom 18. Januar 2013 E. 1.3). Somit ist die Einsprache der Einsprecherin (nachfolgend: Beschwerdeführerin) als Beschwerde zu behandeln.

Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Sprungbeschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Sprungbeschwerde ist einzutreten.

## **1.2**

**1.2.1** Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des BGer 2C\_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibehreihen (BGE 133 II 35 E. 2; Urteil des BVGer A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 E. 1.2.1).

**1.2.2** Anfechtungsobjekt ist die Verfügung der ESTV vom 30. Juni 2015, mit der die ESTV für die Steuerperiode 2012 die Steuerforderung insgesamt auf Fr. 141'497.85 festgesetzt und von der Beschwerdeführerin Mehrwertsteuern von Fr. 87'943.35 zuzüglich Verzugszins nachgefordert hat. Die verfügte Nachforderung setzt sich zusammen aus einer Umsatzsteuerkorrektur zu Gunsten der ESTV in der Höhe von Fr. 88'572.20 wegen nicht deklarierter Umsätze aus Personalverleih sowie einem zusätzlichen Vorsteuerabzug zu Gunsten der Beschwerdeführerin von Fr. 628.85. Die Beschwerdeführerin verlangt, von einer Umsatzsteuerkorrektur in Bezug auf den sog. Personalverleih sei abzusehen, weil es sich bei den fraglichen Leistungen um von der Steuer ausgenommene (weiterfakturierte) Heilbehandlungen handle. Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren bildet demnach die Frage nach der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Umsätze, welche die Beschwerdeführerin durch das Zurverfügungstellen von medizinischem Personal an ihre Schwestergesellschaften erzielte. Dazu

zählt grundsätzlich und entgegen der Ansicht der Parteien auch die Frage, ob auf den entsprechenden Leistungen ein allfälliger Gewinnzuschlag zu erheben ist. Ein solcher wurde in der angefochtenen Verfügung auch bereits thematisiert (vgl. S. 8 f.). Unbestritten ist vorliegend der Vorsteuerabzug in der Höhe von Fr. 628.85. Der Streitwert gemäss angefochtener Verfügung beträgt also Fr. 88'572.20.

### **1.3**

**1.3.1** Gemäss Art. 62 Abs. 2 VwVG kann das Bundesverwaltungsgericht eine angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht. Eine solche Berichtigung zuungunsten einer Partei (*reformatio in peius*) wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 119 V 241 E. 5, 108 Ib 227 E. 1b; Urteile des BVGer A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 1.7, A-2657/2014 vom 1. Juni 2015 E. 2.2 mit Hinweisen). Beabsichtigt das Bundesverwaltungsgericht, die angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei zu ändern, so bringt es der Partei diese Absicht zur Kenntnis und räumt ihr Gelegenheit zur Gegenäusserung ein (Art. 62 Abs. 3 VwVG). Zugleich ist die von der Verschlechterung der Rechtslage bedrohte Partei ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass sie ihr Rechtsmittel bis zur Eröffnung des Endurteils zurückziehen kann, womit die angefochtene Verfügung in Rechtskraft erwachsen würde (BGE 122 V 166 E. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.201). Eine *reformatio in peius* kann auch von der Vorinstanz beantragt werden. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um ein eigentliches Rechtsbegehren, sondern lediglich um eine prozessuale Anregung (vgl. Urteil des BVGer A-2657/2014 vom 1. Juni 2015 E. 2.2; THOMAS HÄBERLI, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], *VwVG Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2. Aufl. 2016, Art. 62 N. 29).

**1.3.2** In ihrer Vernehmlassung beantragt die Vorinstanz neben der Abweisung der Beschwerde, die Steuernachforderung gemäss vorinstanzlicher Verfügung sei um den Betrag von Fr. 8'857.20 zu erhöhen. Bei diesem Betrag handle es sich um einen angeblich zu Unrecht nicht in die Berechnung der Steuernachforderung eingeflossenen Gewinnzuschlag von 10% auf den Umsätzen aus Personalverleih. Anlass für diese beantragte *reformatio in peius* hätten erst die sachverhaltlichen Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift (vgl. Ziff. 39 der Beschwerde) und die

in diesem Zusammenhang eingereichten Unterlagen gegeben. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen in ihrer Replik vor, dass die Voraussetzungen für eine reformatio in peius nicht gegeben seien. Es fehle sowohl an der offensichtlichen Unrichtigkeit des vorinstanzlichen Entscheids als auch an der erforderlichen Erheblichkeit der beantragten Steuerkorrektur.

**1.3.3** Wie bereits erwähnt, ist die Frage, ob auf allfälligen Umsätzen auf Personalverleih unter nahe stehenden Personen ein Gewinnzuschlag zu erheben sei, grundsätzlich vom Streitgegenstand umfasst (E. 1.2.2). Soweit sich aber durch Berücksichtigung dieser Frage – wie im vorliegenden Fall – die Rechtsposition der Beschwerdeführerin verschlechtert, indem eine höhere Steuerschuld resultiert, ist eine Berichtigung des vorinstanzlichen Entscheids nur unter den Voraussetzungen von Art. 62 VwVG möglich. Weil sich die Frage nach der zusätzlichen Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags sodann nur stellt, wenn die strittigen Leistungen als Personalverleih und nicht als Heilbehandlung qualifizieren, ist im Rahmen der materiellen Beurteilung (hinten E. 3) zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine reformatio in peius gegebenenfalls erfüllt sind.

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

## **2.**

**2.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 3 Bst. d und e sowie Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 21 und 23 MWSTG).

## **2.2**

**2.2.1** Als im mehrwertsteuerlichen Sinn "gegen Entgelt" erbracht, gilt eine Lieferung oder Dienstleistung, wenn sie im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgt (sog. "Leistungsaustausch" oder "Leistungsverhältnis"; vgl. dazu: Urteil des BVGer A-4786/2012 vom 12. September 2013 E. 2.2 mit Hinweis).

**2.2.2** Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach

dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteile des BVerG A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.1, A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4 mit Hinweisen; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 772).

**2.2.3** Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt (vgl. dazu: RALF IMSTEPF, a.a.O., S. 773 ff.).

**2.2.4** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteile des BVerG 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 und 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen; Urteil des BVerG A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.1).

## **2.3**

**2.3.1** Die in Art. 21 MWSTG aufgeführten Steuerausnahmen gelten als sog. "unechte" Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BVerG 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVerG A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 21 MWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber

weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (statt vieler: BGE 138 II 251 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 3.3.1, A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 3.4; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Auslegung N. 27 f.).

**2.3.2** Im Gesundheitsbereich von der Steuer ausgenommen sind – soweit hier von Interesse – insbesondere die von Ärzten und Ärztinnen erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (objektive Voraussetzung), soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (subjektive Voraussetzung). Der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG). Gemäss bundesrätlicher Verordnung gelten als Heilbehandlungen 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 (Art. 34 Abs. 1 MWSTV [SR 641.201]).

Nach konstanter Rechtsprechung folgt aus dem Begriff der Heilbehandlung (objektive Voraussetzung), dass nur die direkt am Patienten oder der Patientin vorgenommenen Behandlungen von der Steuer ausgenommen sind (BGE 124 II 193 E. 7a.aa; Urteil des BVGer A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 E. 2.3 f.; A-1204/2012 vom 14. Februar 2013 E. 3.4 f.). Keine Heilbehandlungen in diesem Sinn stellen etwa Dienstleistungen eines medizinischen Call Centers oder einer Telefonzentrale für medizinische Notfälle (Notfallnummern) dar (Urteile des BVGer A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 E. 3 und A-1204/2012 vom 14. Februar 2013 E. 4.4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.3.2).

**2.3.3** Nach Art. 21 Abs. 3 MWSTG bestimmt sich die Frage, ob eine Leistung von der Steuer ausgenommen ist, ausschliesslich nach deren Gehalt und unabhängig davon, wer die Leistung erbringt oder empfängt. Vorbehalten bleiben nach Art. 21 Abs. 4 MWSTG jene Ausnahmetatbestände, die an eine subjektive Eigenschaft von Leistungserbringer oder -empfänger anknüpfen. In diesen Fällen gilt die Ausnahme nur für Leistungen, die von einer Person mit diesen Eigenschaften erbracht oder empfangen werden. Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG greifen somit nur dann, wenn es sich um

Vorleistungen handelt, die ebenfalls unter die Steuerausnahmen von Art. 21 Abs. 2 MWSTG fallen.

Vorleistungen, die zwar in eine von der Steuer ausgenommene Leistung einfließen, jedoch nach ihrem Gehalt nicht im Ausnahmekatalog enthalten und somit steuerbar sind, fallen nicht unter Art. 21 Abs. 3 MWSTG (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 4 N 93). Nicht erfasst sind namentlich Verwaltungs- und Organisationsdienstleistungen, die als selbständige Leistungen erbracht werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 1380; vgl. auch ANNE TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 454). Ziel von Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG ist es, im Sinne der Neutralität der Mehrwertsteuer den Wirtschaftsteilnehmern zu ermöglichen, dasjenige Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der in Art. 21 Abs. 2 MWSTG vorgesehenen Befreiung ausgeschlossen werden (REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, Art. 21 N. 154; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.3.3).

**2.4** Die Steuer wird gemäss Art. 24 Abs. 1 MWSTG vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Bei Leistungen an eng verbundenen Personen gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Als eng verbundene Personen nach Art. 3 Bst. h MWSTG gelten die Inhaber von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehenden Personen. Art. 24 Abs. 2 MWSTG kommt zur Anwendung, wenn ein zu niedriges Entgelt deklariert wird, also ein nicht dem Drittpreis übereinstimmender Betrag (Urteil des BVGer A-2572/2010 vom 26. August 2011 E. 9.3). Der Drittpreis entspricht dem Marktwert und dieser ist in den meisten Fällen ein annäherungsweise zu bestimmender Schätz- bzw. Vergleichswert. Namentlich in Konzernen können die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden, so u.a. die "Cost-Plus" Methode (Kostenaufschlagsmethode), bei welcher von den verbuchten Kosten ausgegangen wird und darauf ein Gewinnzuschlag berechnet wird (SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 24 N. 61).

Bei der annäherungsweise Ermittlung des Drittpreises sind die Regeln zur Ermessenseinschätzung analog anwendbar (Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4). Dies bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts eine gewisse Zurückhaltung auferlegt und damit grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3, mit Hinweisen). Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass dann, wenn die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt sind (erste Stufe) und die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (zweite Stufe), es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3, A-6181/2012 vom 3. September 2013 E. 2.11.3, A-5836/2012 vom 19. August 2013 E. 2.8.3).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich des Sachverhalts unbestritten, dass das medizinische Personal (Ärzte, Psychotherapeuten) bei der Beschwerdeführerin angestellt ist. Dieses erbringt die medizinischen Behandlungen in den Räumlichkeiten der A.\_\_\_\_\_ AG und B.\_\_\_\_\_ AG. Die Beschwerdeführerin fakturiert die betreffenden Lohnkosten periodisch an die beiden genannten Unternehmen. Ein Gewinnzuschlag wird zwar auf dem entsprechenden Beleg ausgewiesen (von 5%), faktisch wird dieser aber nicht belastet. Strittig ist, wie die von der Beschwerdeführerin an die A.\_\_\_\_\_ AG und B.\_\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren sind. Die Beschwerdeführerin geht dabei von einer von der Steuer ausgenommenen (weiterverrechneten) Heilbehandlung aus. Die Vorinstanz qualifiziert die Leistungen demgegenüber als steuerbarer Personalverleih.

### **3.2**

**3.2.1** Die unmittelbar am Patienten erbrachten medizinischen Behandlungen wurden ausschliesslich durch Ärzte und Psychotherapeuten in den Zentren der A.\_\_\_\_\_ AG und B.\_\_\_\_\_ AG bzw. in deren Räumlichkeiten und unter Verwendung von deren Infrastruktur durchgeführt. Es sind

denn nach Angaben der Beschwerdeführerin auch die A. \_\_\_\_\_ AG und die B. \_\_\_\_\_ AG und nicht sie selbst, die über die für den Betrieb von medizinischen Praxen erforderlichen kantonalen Bewilligungen verfügen. Zudem wurden die betreffenden Behandlungen von der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. der B. \_\_\_\_\_ AG im eigenen Namen den Patienten resp. den Krankenkassen in Rechnung gestellt. Die medizinischen Behandlungen sind demnach aufgrund des nach Art. 20 Abs. 1 MWSTG massgebenden Aussenauftritts (vgl. E. 2.2.2) der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. der B. \_\_\_\_\_ AG zuzuordnen. Es waren diese beiden Unternehmen und nicht die Beschwerdeführerin, die gegenüber den Patienten – im eigenen Namen – als Leistungserbringerinnen aufgetreten sind.

**3.2.2** Die Beschwerdeführerin wendet ein, aus Sicht der Patienten sei der Name "C. \_\_\_\_\_" und nicht A. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ AG als Leistungserbringerin im Vordergrund gestanden. Als Nachweis reichte die Beschwerdeführerin insbesondere die Visitenkarten zweier Ärzte ein. Darauf ist indessen unter dem Schriftzug "C. \_\_\_\_\_" auch der Name "A. \_\_\_\_\_ AG" aufgeführt. Mit Bezug auf das Auftreten der Ärzte gegenüber den Patienten können diese Visitenkarten daher nichts am dargelegten Resultat ändern, dass ihre medizinischen Behandlungsleistungen der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ AG zugeordnet werden müssen. Offen bleiben kann daher, ob die Visitenkarten den Patienten tatsächlich abgegeben worden sind. Die übrigen von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen (Lohnausweis, Rechnung für Mitgliederbeitrag, Teilnehmervertrag) sind für die vorliegende Frage des Aussenauftritts (gegenüber den Leistungsempfängern) nicht relevant, da sie von vornherein nicht an die Patienten gerichtet sind. Zusammenfassend sind die Umsätze aus den Heilbehandlungen an die Patienten der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. der B. \_\_\_\_\_ AG zuzuordnen und nicht der Beschwerdeführerin.

In der Folge kann die Beschwerdeführerin auch aus der von ihr angerufenen Verwaltungspraxis betreffend Weiterfakturierung von Heilbehandlungen gemäss Ziff. 15.9 des Merkblatts 21 der ESTV (Stand ab 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2015) nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Anwendung dieser Verwaltungspraxis würde voraussetzen, dass die Beschwerdeführerin als direkte Stellvertreterin im Sinn von Art. 20 Abs. 2 MWSTG, d.h. im Namen und auf Rechnung der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ AG, Heilbehandlungen den Patienten anbietet (E. 2.2.3). Dies ist wie erwähnt nicht der Fall. Die Heilbehandlungen werden – gemäss dem Aussenauftritt – von der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ AG im eigenen Namen angeboten und sind diesen entsprechend zuzuordnen.

**3.2.3** Die unmittelbar am Patienten erbrachten medizinischen Behandlungen sind folglich nicht der Beschwerdeführerin zuzuordnen. Es handelt sich bei den von dieser erbrachten Leistungen somit – unter Vorbehalt der Prüfung von Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG – nicht um Heilbehandlungen im Sinn von 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG.

### **3.2.4**

**3.2.4.1** Es stellt sich weiter die Frage, ob es sich bei den Leistungen der Beschwerdeführerin an die A. \_\_\_\_\_ AG bzw. die B. \_\_\_\_\_ AG um Vorleistungen im Sinn der Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG handelt. Es ist also zu beantworten, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin ihrem Gehalt entsprechend als Heilbehandlung zu qualifizieren sind. Vorliegend erschöpfen sich die Leistungen der Beschwerdeführerin im fraglichen Abrechnungszeitraum im Überlassen des bei ihr angestellten medizinischen Personals an die A. \_\_\_\_\_ AG bzw. die B. \_\_\_\_\_ AG gegen Verrechnung eines Entgelts. Die Beschwerdeführerin stellte der A. \_\_\_\_\_ AG entsprechend auch keine Heilbehandlung in Rechnung, sondern – gemäss Umbuchungsbeleg (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 10) – das Überlassen des medizinischen Personals.

Nach ihrem Gehalt qualifizieren die Leistungen der Beschwerdeführerin als Personalverleih und nicht als Heilbehandlungen. Zwar dient die Überlassung des medizinischen Personals der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. der B. \_\_\_\_\_ AG zur Erbringung von Heilbehandlungen. Die Leistungen der Beschwerdeführerin fliessen in diesem Sinn in eine von der Steuer ausgenommene Leistung ein, fallen als Personalverleih aber nicht unter den Ausnahmekatalog (E. 2.3.3) und sind damit steuerbar. Es handelt sich demnach nicht um Vorleistungen im Sinn von Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG.

**3.2.4.2** Bei der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistung handelt es sich demnach um Personalverleih und damit um eine steuerbare Tätigkeit. Im Übrigen ist der Ausnahmetatbestand von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG (vgl. IRIS WIDMER, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 114) unbestrittenermassen ebenfalls nicht erfüllt, da es sich bei der Beschwerdeführerin um ein gewinnstrebiges Unternehmen handelt.

### **3.3**

**3.3.1** Die Beschwerdeführerin ist eine 100%-Tochtergesellschaft der Y. \_\_\_\_\_ AG. Letztere hielt im vorliegend relevanten Zeitraum nebst weiteren Gesellschaften auch zu je 100% die A. \_\_\_\_\_ AG und die B. \_\_\_\_\_ AG. Es handelt sich daher um eng verbundene Personen im

Sinn von Art. 3 Bst. h MWSTG. Als Entgelt für die Leistungen der Beschwerdeführerin an die A. \_\_\_\_\_ AG bzw. die B. \_\_\_\_\_ AG ist daher nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG der Wert massgebend, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

**3.3.2** Die Vorinstanz hat zur Bemessung des Drittpreises des Personalverleihs die "Cost-Plus"-Methode angewendet. Neben den weiterfakturierten Kosten in Form des Lohnaufwandes hat sie einen Zuschlag für Gemeinkosten, Risiko und Gewinn in der Höhe von 10% berücksichtigt. Es handelt sich hierbei um eine annäherungsweise Ermittlung des Marktpreises.

Die ESTV nahm zulässigerweise eine Schätzung vor, da die Beschwerdeführerin der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. der B. \_\_\_\_\_ AG für den Personalverleih effektiv bloss die Lohnkosten ohne Gemeinkosten-, Risiko- und Gewinnzuschlag in Rechnung stellte. Der Umstand, dass bei der Beschwerdeführerin Gemeinkosten angefallen sind (u.a. Kosten für Infrastruktur und Administration) ist aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichts erstellt. Insbesondere sind bei der Beschwerdeführerin offensichtlich Kosten für die Lohnbuchhaltung entstanden. Die Vorinstanz weist in diesem Zusammenhang zurecht auf das Organigramm der Y. \_\_\_\_\_ - Gruppe hin, welche bei der Beschwerdeführerin u.a. die Lohnbuchhaltung explizit erwähnt (vgl. amtl. Akten Nr. 4). Eine separate Fakturierung solcher Administrativkosten ist im Übrigen weder dargetan noch ersichtlich. Im Weiteren hätte ein unabhängiger Dritter nicht bloss einen Zuschlag für diese Gemeinkosten, sondern auch einen solchen für das Risiko sowie für den Gewinn erhoben.

Es liegen zudem keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der von der ESTV praxisgemäss vorgenommene Zuschlag von 10% im vorliegenden Fall nicht sachgemäss sein sollte. Die ESTV hat demnach ihre Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Im Weiteren gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, den Nachweis zu erbringen, dass der ESTV erhebliche Ermessensfehler unterlaufen wären. Insbesondere für ihre Behauptung, dass höchstens ein Zuschlag von 3% bis 5% realistisch sei, reichte sie keine stichhaltigen Nachweise ein. Die Schätzung des Drittentgelts für den Personalverleih ist demnach rechtmässig.

**3.4** Eine *reformatio in peius* wird gemäss der Rechtsprechung nur dann vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. E. 1.3.1).

Vorliegend hat die angefochtene Verfügung Art. 24 Abs. 2 MWSTG verletzt, da die ESTV darin das Entgelt für den Personalverleih nicht zum Wert bestimmte, den ein unabhängiger Dritter bezahlen würde. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin ist die zu beurteilende reformatio in peius nicht auf eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes der ESTV zurückzuführen, sondern auf den Umstand, dass die Beschwerdeführerin Rechnungsbelege einreichte, deren Inhalt nicht den tatsächlichen Begebenheiten entsprachen. Sie hat nämlich unbestrittenermassen auf den eingereichten Umbuchungsbelegen zwar einen Gewinnzuschlag von 5% ausgewiesen, diesen aber nicht tatsächlich weiterverrechnet bzw. verbucht und damit auch nicht versteuert.

Aufgrund des annäherungsweise bestimmten Gemeinkosten-, Risiko- und Gewinnzuschlags von 10% müsste die hier strittige Nachforderung von Fr. 88'572.20 folglich um 10%, d.h. um Fr. 8'857.20, auf Fr. 97'429.40 erhöht werden. Bei einer solchen Erhöhung liegt eine Steuerkorrektur von erheblicher Bedeutung vor. Nachdem der Instruktionsrichter der Beschwerdeführerin mit Zwischenverfügung vom 26. November 2015 ausdrücklich Gelegenheit gab, sich im Rahmen der Replik zur reformatio in peius zu äussern und sie gleichzeitig auf die Möglichkeit eines Beschwerderückzugs hinwies, sind sämtliche Voraussetzungen für eine Berichtigung des vorinstanzlichen Entscheids zuungunsten der Beschwerdeführerin erfüllt und hat zu erfolgen (vgl. E. 1.3). Die von der Beschwerdeführerin aufgrund der Umsätze aus Personalverleih geschuldeten Mehrwertsteuern belaufen sich nunmehr auf Fr. 97'429.40. Die Beschwerdeführerin hat dementsprechend unter Berücksichtigung der unbestrittenen Vorsteuern von Fr. 628.85 für die Steuerperiode 2012 noch Fr. 96'800.55 zuzüglich Verzugszins zu bezahlen.

#### 4.

Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens, die auf Fr. 4'000.-- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen. Die Beschwerdeführerin schuldet der ESTV betreffend die Steuerperiode 2012 noch Fr. 96'800.55 zuzüglich Verzugszins.

### **2.**

Die Kosten des Verfahrens werden auf Fr. 4'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet

### **3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

### **4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Kathrin Abegglen Zogg

## **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: