

40

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. Verband X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)
A-1354/2006 und A-1409/2006 vom 24. August 2007

Mehrwertsteuer. Ausbildungsleistungen und gastgewerbliche Leistungen. Unehnte Steuerbefreiung. Rechtsfolge bei Nichtbeachtung des Gebots der gesonderten Rechnungsstellung. Verwaltungspraxis. Ermessenseinschätzung.

Art. 14 Ziff. 9, Art. 47 Abs. 1 und Art. 48 MWSTV.

1. **Ausbildungsleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV sind von der Steuer ausgenommen; die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen sind jedoch steuerbar (E. 12.1).**
2. **Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kommt hier nicht zur Anwendung, gestützt auf Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV sind die gastgewerblichen Leistungen nie akzessorische Nebenleistungen sondern selbständige Leistungen (E. 12.2).**
3. **Das Erfordernis der gesonderten Fakturierung ist grundsätzlich gerechtfertigt (E. 12.4).**
4. **Verwaltungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) betreffend Art. 14 Ziff. 9 MWSTV: Betragen die gastgewerblichen Leistungen mehr als 10 % (10 %-Regel) und wurden nicht (von den Ausbildungsleistungen) separat in Rechnung gestellt, ist der gesamte Rechnungsbetrag zu versteuern, also inklusive des Betrags, der auf ausgenommene Ausbildungsleistungen entfällt (E. 12.3).**
5. **Diese von der ESTV vorgesehene Rechtsfolge, wonach das gesamte pauschal fakturierte Entgelt steuerbar ist, ist rechtswidrig. Die Praxis verstösst gegen Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV und ist zudem unverhältnismässig und verstösst gegen das Willkürverbot (E. 12.7.2 und 12.8).**
6. **Adäquate Rechtsfolge bei (pflichtwidrig) pauschaler statt der geforderten separaten Fakturierung: Abgesehen von einem allfälligen Nachweis der Anteile durch den Steuerpflichtigen (E. 12.8.1), ist die ESTV verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen der steuerbaren (Verpflegung/Beherbergung) und von der Steuer ausgenommenen (Aus-**

bildung) Anteile vorzunehmen (Art. 47 Abs. 1 und Art. 48 MWSTV) (E. 12.8.2 und E. 12.9).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations de formation et prestations de restauration. Exonération improprement dite. Conséquences de l'inobservation de l'obligation de facturation séparée. Pratique administrative. Taxation par voie d'estimation.

Art. 14 ch. 9, art. 47 al. 1 et art. 48 OTVA.

1. Les prestations de formation au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA sont exclues du champ de l'impôt; toutefois, les prestations de restauration et d'hébergement fournies à l'occasion de la formation sont imposables (consid. 12.1).
2. Ici, le principe de l'unité de la prestation n'est pas applicable, car en vertu de l'art. 14 ch. 9 deuxième phrase OTVA les prestations de restauration ne sont jamais des prestations accessoires, mais des prestations indépendantes (consid. 12.2).
3. L'exigence d'une facturation séparée est en principe justifiée (consid. 12.4).
4. Pratique administrative de l'Administration fédérale des contributions (AFC) relative à l'art. 14 ch. 9 OTVA: lorsque les prestations de restauration constituent plus de 10 % (règle des 10 %) et n'ont pas été facturées séparément (par rapport aux prestations de formation), la totalité du montant facturé doit être imposée, y compris le montant correspondant aux prestations de formation exclues de l'impôt (consid. 12.3).
5. Cette conséquence prévue par l'AFC, selon laquelle toute la contre-prestation facturée forfaitairement est imposable, est illégale. Cette pratique enfreint l'art. 14 ch. 9 deuxième phrase OTVA, est en outre disproportionnée et viole l'interdiction de l'arbitraire (consid. 12.7.2 et 12.8).
6. Si, au lieu d'une facturation séparée (comme exigé), la facturation est forfaitaire (irrégulièrement), la conséquence juridique adéquate est la suivante: à moins que l'assujéti n'apporte la preuve des différentes parties (consid. 12.8.1), l'AFC est tenue de procéder à l'estimation des parties imposables (restauration, hébergement) et de celles exclues de l'impôt (formation) (art. 47 al. 1 et art. 48 OTVA) (consid. 12.8.2 et 12.9).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni di formazione e prestazioni di vitto. Esenzione fiscale impropria. Conseguenze giuridiche in caso di inosservanza dell'obbligo della fatturazione separata. Prassi amministrativa. Tassazione d'ufficio.

Art. 14 n. 9, art. 47 cpv. 1 e art. 48 OIVA.

1. Le prestazioni di formazione ai sensi dell'art. 14 n. 9 OIVA sono escluse dall'imposta; soggiacciono per contro all'imposta le prestazioni di vitto e alloggio (consid. 12.1).
2. Il principio dell'unità della prestazione non si applica in questo caso; in virtù dell'art. 14 n. 9 seconda frase OIVA, le prestazioni di vitto non sono mai accessorie, ma indipendenti (consid. 12.2).
3. L'esigenza della fatturazione separata è sostanzialmente giustificata (consid. 12.4).
4. Prassi amministrativa dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) inerente l'art. 14 n. 9 OIVA: se le prestazioni di vitto ammontano a oltre il 10 % (regola del 10 %) e non sono state fatturate separatamente (dalle prestazioni di formazione), l'importo totale della fattura deve essere imponibile, compresa quindi la parte riconducibile a prestazioni per la formazione escluse dall'imposta (consid. 12.3).
5. La conseguenza giuridica prevista dall'AFC, secondo la quale la controprestazione totale fatturata forfettariamente è imponibile, è illegale. Oltre ad essere sproporzionata, la prassi viola l'art. 14 n. 9 seconda frase OIVA e il divieto dell'arbitrio (consid. 12.7.2 e 12.8).
6. Se, in luogo di procedere ad una fatturazione separata (come richiesto), viene eseguita una fatturazione a forfait, la conseguenza giuridica è la seguente: nel caso l'assogettato non fornisca la prova delle differenti quote (consid. 12.8.1), l'AFC è tenuta ad eseguire una tassazione d'ufficio, nei limiti del suo potere d'apprezzamento, in base ad una valutazione delle quote imponibili (vitto e alloggio) e delle quote escluse dall'imposta (formazione) (art. 47 cpv. 1 e 48 OIVA) (consid. 12.8.2 e 12.9).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) machte mit mehreren Ergänzungsabrechnungen (EA) betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 gegen eine Vorgängerorganisation des Verbands X. verschiedene Steuerforderungen geltend. Unter anderem betraf dies eine

Nachforderung aufgrund von Einnahmen aus Kursen. Die ESTV bestätigte diese Steuerförderung mit Entscheid vom 20. Juli 2000 sowie Einspracheentscheid vom 18. März 2004. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob der Verband X. (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 3. Mai 2004 Beschwerde.

Die ESTV unterstellte im Zusammenhang mit vom Beschwerdeführer durchgeführten Kursen den gesamten Rechnungsbetrag der Steuer, d. h. sowohl das Entgelt für gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen als auch das Entgelt für eigentlich von der Steuer ausgenommene Ausbildungsleistungen. Dies wurde damit begründet, dass diese Leistungen den Kursteilnehmern einheitlich und nicht gesondert in Rechnung gestellt worden waren. Der Beschwerdeführer brachte vor, es dürfe nicht die ganze Leistung für steuerbar erklärt werden, sondern die steuerpflichtigen Anteile (gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen) seien zu schätzen.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) heisst die Beschwerde teilweise gut. Die Gutheissung umfasst unter anderem die Aufrechnung der ESTV unter dem Titel « Kurse ».

Aus den Erwägungen:

12. Kurse (Ausbildungsleistungen/gastgewerbliche Leistungen)

Der Verband X. bietet seinen Mitgliedern verschiedene Arten von Kursen an. Neben Ausbildungsleistungen (im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]) erbringt er gleichzeitig mit diesen Kursen auch gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen. Der Verband X. fakturiert diese Leistungen, wie er selbst einräumt, den Kursteilnehmern einheitlich, ohne Ausscheidung der Kosten nach Ausbildung und Verpflegung/Beherbergung. Aufgrund dieser Tatsache und in Anwendung der Verwaltungspraxis nach Ziff. 4.3 Branchenbroschüre Sport der ESTV vom Juli 1995 (BB Sport) hat die ESTV eine umfassende Nachbelastung der gesamten Entgelte im Zusammenhang mit den Kursen vorgenommen. Die ESTV geht dabei davon aus, dass der Anteil der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen 10 % des Rechnungsbetrags übersteige, womit nach der Praxis bei nicht separater Fakturierung der gesamte Rechnungsbetrag der Steuer unterliege. Der Verband X. verlangt eine Schätzung der steuerpflichtigen Anteile (gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen) nach pflichtgemäßem Ermessen. Er erläutert insbesondere, dass die Vorgaben des pflichtgemässen Ermessens (Art. 48 MWSTV) arg strapaziert würden, wenn mangels separater Fakturierung die ganze Leistung für steuerbar

erklärt werde. Damit werde die als Hauptleistung qualifizierte unecht befreite Leistung zu Ungunsten der Nebenleistung umqualifiziert, was vom Verordnungsgeber keinesfalls beabsichtigt gewesen sei (vgl. auch die Würdigung bei ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 730 f.).

Zu entscheiden ist, ob die vom Verband X. im Zusammenhang mit Ausbildungskursen eingenommenen Entgelte aufgrund der Tatsache, dass der Verband X. pauschal fakturiert hat, vollumfänglich der Steuer unterworfen werden dürfen.

12.1 Nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV sind Umsätze im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung, der Fortbildung, von Kursen wissenschaftlicher und bildender Art usw. von der Steuer ausgenommen. Steuerbar sind jedoch nach dem zweiten Satz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen.

12.2 Ist nur ein Teil der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen steuerbefreit, so muss in der Regel geprüft werden, ob der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung zum Tragen kommt (statt vieler vgl. Entscheid der Eidgenössische Steuerrekurskommission [SRK] vom 9. Februar 2001 veröffentlicht in Verwaltungs Praxis der Bundesbehörden [VPB] 65.82 E. 3b/bb). Nach diesem Grundsatz erfolgt in zwei Konstellationen eine einheitliche steuerliche Behandlung. Einerseits ist dies der Fall bei einer « einheitlichen Leistung », deren einzelne Teile untrennbar verbunden sind und ein unteilbares Ganzes bilden. Die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung erfolgt dabei nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft. Andererseits sind Leistungen einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordnete Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, in einem engen Zusammenhang stehen und üblicherweise vorkommen (akzessorische Nebenleistung) (zum Ganzen ausführlich und statt vieler: Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1; Entscheid der SRK vom 22. April 2002 veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2C, Entscheid der SRK vom 25. September 1998 veröffentlicht in VPB 63.75 E. 5, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1460/2006 vom 29. Mai 2007 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Liegt weder eine untrennbare Gesamtleistung noch eine Hauptleistung mit abhängigen Nebenleistungen vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind. Entsprechendes kann sich nicht nur aus dem Fehlen des erforderlichen inneren Zusammenhangs ergeben, sondern auch auf einer

ausdrücklichen gesetzlichen Regelung beruhen, wie z. B. bei Art. 14 Ziff. 9 MWSTV (Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1).

Aufgrund der unmissverständlichen Regelung von Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV sind die Ausbildungsleistungen einerseits und die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen andererseits je als selbständige Leistungen anzusehen und steuerlich selbständig zu behandeln (Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1; siehe auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 725). Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kommt folglich in solchen Situationen nicht zum Tragen; unabhängig davon, ob in einem konkreten Fall die gastgewerblichen Leistungen etwa als bloss akzessorische Nebenleistungen zu qualifizieren wären, sind sie aufgrund der Anordnung in Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV nie als untergeordnete, sondern vielmehr als selbständige Leistungen zu behandeln und deshalb stets steuerpflichtig (statt vieler: Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005 veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2f und E 3c mit Hinweisen, Entscheid der SRK vom 25. September 1998 veröffentlicht in VPB 63.75 E. 4b).

12.3 Die ESTV hat in der vorliegend einschlägigen BB Sport, Ziff. 4.3 sowie Ziff. 5.2 die folgenden Grundsätze aufgestellt:

Gastgewerbliche Leistungen, die im Rahmen von der Steuer ausgenommener Leistungen (z. B. Schulung) erbracht werden, sind umsatzsteuerlich wie folgt zu behandeln:

- Fakturiert der Erbringer seine Leistungen separat (Aufteilung in steuerbare gastgewerbliche und in von der Steuer ausgenommene Umsätze), so hat er lediglich die Umsätze aus gastgewerblichen Leistungen zu versteuern. Zudem ist er für letztere zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, da er diesbezüglich als Wiederverkäufer gilt.
- Wird in einem Gesamtbetrag Rechnung gestellt, beschränkt sich für den Leistungserbringer die Steuerbelastung nur dann auf die gastgewerblichen Leistungen, wenn diese nicht mehr als 10 % der Gesamtleistung ausmachen und vom Leistungserbringer in der Steuerabrechnung zu Marktpreisen deklariert werden. Der Leistungserbringer hat in diesem Fall Anspruch auf Abzug der gesamten auf den gastgewerblichen Leistungen lastenden Vorsteuer. Auf der Rechnung darf kein Hinweis auf die Steuer angebracht werden. Beträgt der Anteil der gastgewerblichen Leistungen an der Gesamtleistung hingegen mehr als 10 %, ist der gesamte Rechnungsbetrag zu versteuern.

Zwar erachtet die ESTV damit eine pauschale Fakturierung als zulässig, wenn die gastgewerbliche Leistung nicht mehr als 10 % der Gesamtleistung ausmacht (so auch Branchenbroschüre Bildung und Forschung vom August 1999, Ziffer 3.11 Bst. b). Allerdings trägt bei pauschaler Fakturierung der Steuerpflichtige das Risiko der gesamten Versteuerung. Vorliegend ist denn auch die im 2. Lemma letzter Satz im obigen Zitat angesprochene Gestaltung strittig, wonach der *gesamte Rechnungsbetrag* zu versteuern ist, wenn die gastgewerblichen Leistungen die 10 %-Grenze übersteigen und nicht separat in Rechnung gestellt wurden.

12.4 Die SRK hat in ständiger Rechtsprechung in verschiedenen Bereichen das Gebot der ESTV über die gesonderte Rechnungsstellung geschützt. Namentlich für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, hielt die SRK es gestützt auf Art. 47 Abs. 1 MWSTV zum Ziele einer leicht und zuverlässig durchführbaren Steuerkontrolle sowohl durch den Pflichtigen selbst als namentlich auch durch die ESTV für gerechtfertigt, dass die als Buchungsbelege dienenden Fakturen nach mehrwertsteuerpflichtigen und unecht befreiten Leistungen aufzuteilen sind (statt vieler vgl. Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001 veröffentlicht in VPB 66.57 E. 6c, bestätigt durch Urteil des BGer vom 12. Februar 2002 publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 231 ff. E. 7B, Entscheid der SRK vom 9. Juli 2002 veröffentlicht in VPB 67.20 E. 2b, Entscheid der SRK vom 19. März 2001 veröffentlicht in VPB 65.108 E. 4c, je mit Hinweisen; ebenso die sogleich in E. 12.6.3 aufgeführten Entscheide; vgl. ferner BGE 126 II 443 E. 5 betreffend Erfordernis der *pauschalen* Rechnungsstellung).

12.5 Es besteht vorliegend kein Anlass, diese Rechtsprechung, wonach das Gebot der gesonderten Rechnungsstellung an sich rechtens ist, in Frage zu stellen; dies wird auch vom Verband X. nicht thematisiert. Vom Erfordernis der separaten Fakturierung ist indessen die vorliegend strittige Frage der Rechtsfolge bei dessen Nichtbeachtung abzugrenzen.

12.6

12.6.1 Mit der vorliegend zu beurteilenden Praxis der ESTV im Zusammenhang mit Art. 14 Ziff. 9 MWSTV hat sich die SRK erstmals im rechtskräftig gewordenen Entscheid vom 25. September 1998 veröffentlicht in VPB 63.75 E. 6, auseinandergesetzt. Nachdem die SRK vorab das Erfordernis der gesonderten Rechnungsstellung geschützt hatte (E. 6a), stellte sie zur von der ESTV vorgesehenen Rechtsfolge im Unterlassungsfall, nämlich der Versteuerung des Gesamtentgeltes zum Normalsatz, fest, diese entbehre der gesetzlichen Grundlage, verstosse gegen Art. 26 und 48 MWSTV und sei kaum mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip und dem

Willkürverbot zu vereinbaren. Im konkreten Fall kam hinzu, dass die von der Steuer unecht befreiten Umsätze (Erziehungs- und Ausbildungsleistungen) offensichtlich und unbestritten einen ganz wesentlichen Teil der Leistungen der Beschwerdeführerin ausmachten. Bei (unzulässiger) Pauschal fakturierung dürfe die ESTV folglich nicht den gesamten Betrag als steuerpflichtig erklären, sondern sie sei diesfalls verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten gemäss Art. 48 MWSTV zu schätzen (...).

12.6.2 Ähnliche Überlegungen hat die SRK sodann im Entscheid vom 3. Februar 1999, SRK 1997-127 E. 4e/bb und cc publiziert in MWST-Journal 1/1999 S. 30 f., angestellt. Die Situation stellte sich aber grundlegend anders dar als im soeben geschilderten Fall, weil die ESTV hier im Zusammenhang mit Leistungen nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV eine *pauschale* Fakturierung verlangt hatte, damit die Leistungen als Gesamtes, also inklusive die in diesem Fall fraglichen Verpflegungs- und Beförderungsleistungen als steuerbefreit hätten anerkannt werden können. Nachdem die Steuerpflichtige die Verpflegungs- und Beförderungsleistungen aber *gesondert* fakturiert hatte, hatte die ESTV diese Teilleistungen (Verpflegung und Beförderung) – anders als die übrigen Leistungen des Zentrums für Behinderte, welche als gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV befreit anerkannt wurden – der Steuer unterstellt. Die SRK schützte diese Praxis nicht (...).

Der Entscheid der SRK wurde vom BGer (BGE 126 II 443 ff.) in Bezug auf diese Problematik aufgehoben. Das BGer bestätigte die Praxis der ESTV, dass die gastgewerblichen Leistungen sowie die Beförderungsleistungen im Pensionspreis bzw. in der Tagespauschale inbegriffen sein müssten, damit sie als Nebenleistungen nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind, und dass sie bei separater Verrechnung als Einzelleistungen nach den massgebenden Steuersätzen zu versteuern seien. Die Anforderung der ESTV der *pauschalen* Rechnungstellung verletze kein Bundesrecht. Das BGer zitierte Art. 47 Abs. 1 MWSTV und stellte fest, da die Steuerpflichtige ein Unternehmen betreibe, das teilweise von der Steuer ausgenommene und teilweise unter die Steuer fallende Leistungen erbringe, sei die Anordnung, dass sämtliche unter Art. 14 Ziff. 7 MWSTV fallende Leistungskomponenten pauschal fakturiert werden müssten, sachlich geboten (...).

12.6.3 Im Zuge dieses Bundesgerichtsurteils schützte die SRK in mehreren Bereichen auch Praxisfestlegungen der ESTV, wonach bei pauschaler statt wie gefordert separater Fakturierung von steuerbaren und steuerbefreiten Leistungen (z. T. bestand ebenfalls eine « 10 %-Regel » wie zu

Art. 14 Ziff. 9 MWSTV), das gesamte Entgelt zu versteuern sei. Dabei dehnte die SRK den Anwendungsbereich des erwähnten Bundesgerichts-urteils auch auf die « umgekehrte Konstellation » der falschen Rechnungsstellung und auch auf andere Fälle als diejenigen betreffend Art. 14 Ziff. 7 MWSTV aus. In keinem Entscheid hielt sie – anders als noch in VPB 63.75 E. 6b und c – bei Bestehen einer « 10 %-Verwaltungspraxis » mehr dafür, die ESTV habe die steuerbefreiten Umsätze zu schätzen. Erwähnt seien etwa die folgenden Entscheide:

In einem früheren Fall hatte die SRK festgehalten, wenn die ESTV in ihrer Verwaltungspraxis die gesonderte oder pauschale Fakturierung verlange, sei bei gemischten Tätigkeiten dem Urteil BGE 126 II 443 E. 5 zu folgen, in welchem das BGer die von der SRK vertretene Lösung einer Schätzung durch die ESTV verworfen habe (was genau besehen so nicht zutrifft, vgl. unten E. 12.7.1) (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001 veröffentlicht in VPB 65.82 E. 3b/bb und 4c).

In einem weiteren Entscheid wurde im Zusammenhang mit Leistungen nach Art. 14 Ziff. 12 MWSTV (kulturelle Dienstleistungen) und gastgewerblichen Leistungen, welche in einem pauschalen Eintrittspreis enthalten waren, befunden, dass im Lichte der bundesgerichtlichen Feststellung in BGE 126 II 443 E. 5 « umso mehr » eine Verwaltungspraxis zu schützen sei, die im Unterlassungsfall der Aufteilung der Leistungsarten in den Fakturen oder auf den Eintrittskarten die Steuerbefreiung gänzlich verwehre, wenn der Anteil der steuerpflichtigen Komponente 10 % des gesamten Eintrittspreises übersteige (Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001 veröffentlicht in VPB 66.57 E. 6c). Das BGer bestätigte diesen Entscheid ohne jegliche Auseinandersetzung mit der Frage und bemerkte lediglich, die SRK habe die Praxis der ESTV unter Hinweis auf BGE 126 II 443 E. 5 zu Recht geschützt (Urteil des BGer 2A.150/2001 vom 12. Februar 2002 publiziert in ASA 72 S. 231 ff. E. 7b; vgl. ferner BGE 131 II 185 E. 4.2).

Schliesslich ist die SRK im Zusammenhang mit Ausbildungsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) und gleichzeitig erbrachten gastgewerblichen Leistungen auf ihren Entscheid in VPB 63.75 (oben E. 12.6.1) zurückgekommen und hat die Verwaltungspraxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, wonach bei nicht separater Fakturierung der Gesamtbetrag zum Normalsatz zu versteuern sei, nunmehr « im Lichte von BGE 126 II 443 E. 5 » geschützt (Entscheid der SRK vom 24. August 2004 veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2c in fine und E. 4c). Daran vermochte auch nichts zu ändern, dass im konkreten Fall geltend gemacht wurde, die einzelnen Umsätze seien ohne grossen Aufwand aus anderen Unterlagen zu ersehen (E. 2c und

E. 4c). Dieser Entscheid ist vorliegend einschlägig, weil er ebenfalls die strittige Praxisfestlegung zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV betrifft.

Ferner können weitere (französische) Entscheide der SRK erwähnt werden, so jener vom 22. Mai 2001 veröffentlicht in VPB 65.103 E. 5a/bb, in welchem vorerst festgehalten wurde, das BGer habe die Rechtsprechung der SRK in VPB 63.75, wonach bei Nichtbeachtung der separaten Rechnungsstellung die ESTV eine Schätzung vorzunehmen habe, nicht bestätigt (was nicht zutrifft, da BGE 126 II 443 E. 5 den Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127] betraf). Weiter führte die SRK aus, dass das BGer der Praxis der ESTV gefolgt sei, dass Konsequenz der nicht korrekten Rechnungsstellung die Besteuerung « des gesamten Entgelts zum Normalsatz » sei (was ebenfalls ungenau ist, siehe unten E. 12.7.1). In einem neueren Entscheid wurde sodann die von der Praxis für den Fall eines Pauschalpreises vorgesehene Steuerbarkeit des gesamten Entgelts (keine 10 %-Regel) im Fall einer Finanzgesellschaft geschützt, welche verschiedene steuerbefreite (Art. 14 Ziff. 15 Bst. e MWSTV) und steuerbare Finanzdienstleistungen erbrachte und hierfür eine pauschale Kommission erhielt (Entscheid der SRK zum MWSTG [mit grosszügigerer Praxis] veröffentlicht in VPB 70.58 E. 3a und E. 5). In diesem Entscheid fällt auf, dass in E. 3a der Gehalt des BGE 126 II 443 E. 5 nicht zutreffend wiedergegeben wird (siehe auch sogleich E. 12.7.1), indem gesagt wird, das BGer habe entschieden, der Steuerpflichtige müsse eine « separate Rechnungsstellung » vornehmen (was wie das Folgende nicht zutrifft) und im Fall der Nichtbeachtung « dieser » formellen Vorschrift erfolge eine « vollumfängliche » Besteuerung zum Normalsatz, ohne dass die ESTV eine Schätzung des ausgenommenen bzw. steuerbaren Teils vorzunehmen habe (...).

12.7 Im Folgenden ist zu untersuchen, ob diese Rechtsprechung der SRK, soweit sich daraus für den vorliegend einzig interessierenden Fall der Anwendung von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV ergeben sollte, dass bei (praxiswidrig) unterlassener gesonderter Fakturierung das gesamte Entgelt zu versteuern sei, vom BVer übernommen werden kann.

12.7.1 Ihre ursprüngliche Rechtsprechung (VPB 63.75 E. 6b), wonach die ESTV bei Nichtbeachtung der separaten Rechnungsstellung eine Schätzung der steuerbaren und unecht befreiten Leistungen vorzunehmen habe, hat die SRK in den vorstehend zitierten Entscheiden (E. 1.6.3, und namentlich im vorliegend einschlägigen Entscheid in VPB 69.10, E. 2c) lediglich gestützt auf BGE 126 II 443 E. 5 wieder revidiert.

In BGE 126 II 443 E. 5 wurde aber bezogen auf eine Praxis zu Art. 14 Ziff. 7 MWSTV das Erfordernis der ESTV der pauschalen Fakturierung

geschützt, während im vorliegenden Fall sowie in VPB 69.10 und in VPB 63.75 (bezogen auf Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) und den weiteren vorstehend zitierten Entscheiden der SRK die Anforderung der gesonderten Rechnungsstellung zur Diskussion steht. Konsequenterweise hatte das BGer in BGE 126 II 443 E. 5 die hier einzig zu beurteilende Praxis der ESTV zu Art. 14 Ziff. 9 ESTV nicht zu prüfen und damit auch nicht geschützt, dass eine pauschale statt gesonderte Fakturierung die Besteuerung des gesamten Entgelts zur Folge habe (vgl. diesbezüglich unzutreffende Interpretation des BGE 126 II 443 E. 5 veröffentlicht in VPB 65.103 E. 5a/bb und in VPB 70.58 E. 3a ab initio). Ebenso wenig wurde in BGE 126 II 443 E. 5 festgestellt, dass für den Fall, dass die von der ESTV verlangte Art der Rechnungsstellung nicht eingehalten wird, eine Schätzung nicht in Betracht kommen könne (wiederum irreführend VPB 70.58 E. 3a, VPB 65.103 E. 5a/bb, VPB 65.82 E. 3b/bb). Das BGer hatte auch keinerlei Anlass, sich mit der Frage einer Steuerschätzung zu befassen, nachdem in jenem Fall aufgrund der (praxiswidrigen) gesonderten (statt pauschalen) Fakturierung nur die separat verrechneten und somit betragsmässig bekannte Verpflegungs- und Beförderungsleistungen zu besteuern waren.

Das Abstellen der SRK in den zitierten Entscheiden (und vor allem im hier einschlägigen VPB 69.10) einzig auf BGE 126 II 443 E. 5 zur Bestätigung der Praxis der ESTV in Bezug auf die Folgen bei Unterlassen der separaten Fakturierung (10 %-Regel) erscheint deswegen nicht folgerichtig. Anzumerken ist, dass sich das BGer auch im Urteil vom 12. Februar 2002, publiziert in ASA 72 S. 231 ff. E. 7b, nicht mit der Frage, ob eine Schätzung in Betracht kommen könne, auseinandergesetzt hat. Zwar wurde eine 10 %-Praxis im Zusammenhang mit Leistungen nach Art. 14 Ziff. 12 Bst. a MWSTV geschützt; es wurde aber ohne Begründung der Entscheid der SRK (VPB 66.57) bestätigt, welcher seinerseits die Praxis der ESTV geschützt hatte. Die Lösung einer Schätzung bei einer ausdrücklich anderen rechtlichen Grundlage (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) war also auch nicht Thema dieser Urteile.

Der Umkehrschluss von BGE 126 II 443 E. 5 auf die vorliegend (wie in VPB 69.10) zu betrachtende Praxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV erweist sich denn auch – und zudem nicht zuletzt angesichts des klaren Wortlauts dieser Bestimmung – als nicht gerechtfertigt, da bei Nichtbefolgung der verlangten Art der Fakturierung (im einen Fall die pauschale und im anderen die gesonderte) ganz unterschiedliche Konsequenzen resultieren. Nach der in BGE 126 II 443 E. 5 bestätigten Verwaltungspraxis zu Art. 14 Ziff. 7 MWSTV werden als Konsequenz lediglich die separat (anstatt richtigerweise pauschal) verrechneten Verpflegungs- und Beförderungsleistungen als steuerbar angesehen, während die (hauptsächlichen) Leistungen, die

unter Art. 14 Ziff. 7 MWSTV zu subsumieren sind, von der Steuer ausgenommen bleiben. Demgegenüber wird nach der Verwaltungspraxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV bei (gemäss Praxis falscher) pauschaler Rechnungsstellung das gesamte Entgelt zum Normalsatz versteuert, was nicht nur zur Besteuerung der gastgewerblichen Leistungen, sondern zusätzlich zu einer Verweigerung der Steuerbefreiung der Ausbildungsleistungen führt, die eigentlich klar unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zu subsumieren wären.

Der in VPB 69.10 (E. 2c und 4c) aus BGE 126 II 443 E. 5 gezogene Schluss auf die Praxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV in Bezug auf die Rechtsfolgen bei Missachtung der separaten Fakturierung erweist sich als nicht stichhaltig und diesem Entscheid veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2c ist nicht zu folgen.

12.7.2 Vielmehr ist die Rechtsprechung der SRK im Entscheid veröffentlicht in VPB 63.75 E. 6b/bb weiterzuführen (welche wie gezeigt von BGE 126 II 443 E. 5 nicht aufgehoben worden ist), wonach die strittige Praxis der ESTV zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV nicht zu schützen ist.

Die vorliegend strittige Verwaltungspraxis, wonach bei nicht gesonderter Fakturierung der gesamte Umsatz in die Berechnungsgrundlage einbezogen wird, widerspricht nämlich dem in Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV verankerten Prinzip, dass die Ausbildungsleistungen einerseits und die gastgewerblichen Leistungen andererseits als selbständige Leistungen gelten und entsprechend separat zu behandeln sind (vorne E. 12.2). Die strittige Praxis entbehrt damit nicht nur einer rechtlichen Grundlage (wie in VPB 63.75 richtigerweise festgestellt), sondern verstösst darüber hinaus gegen Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV. Dass unter diesen Umständen eine blosser Praxis oder auch eine Branchenbroschüre der Steuerverwaltung als Verwaltungsverordnung unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts bilden kann, versteht sich von selbst (vgl. BVGE 2007/39 E. 4.3; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005, S. 613 ff.). Die Rechtsfolge der Besteuerung des *gesamten Rechnungsbetrages*, obwohl die Ausbildungsleistungen klar steuerbefreit wären, würde ferner (falls Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV ausser Acht gelassen würde) in den meisten Fällen dem Prinzip der Einheitlichkeit der Leistung widersprechen (oben E. 12.2), weil in der Regel in tatsächlicher Hinsicht entweder selbständig zu behandelnde Leistungen (d.h. es wären nur die Verpflegungsleistungen steuerbar) oder allenfalls insgesamt befreite Leistungen gegeben wären (Konstellation Haupt-/Nebenleistungen). Die von der ESTV vorgesehene Rechtsfolge, alles der Steuer zu unterwerfen, entspricht weder der einen noch der anderen

Situation, sondern hat vielmehr zur Konsequenz, dass die Ausbildungsleistungen der steuerlichen Behandlung der gastgewerblichen Leistungen folgen. Diese Rechtsfolge ist in den allermeisten Fällen nicht geeignet, der tatsächlichen Situation gerecht zu werden, sondern wird häufig zu einer in stossender Weise von den effektiven Gegebenheiten abweichenden Besteuerung führen. Die strittige Praxis zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV ist damit – wie in VPB 63.75 ebenfalls festgehalten – auch als unverhältnismässig und dem Willkürverbot widersprechend anzusehen, denn sie lässt die individuellen Gegebenheiten vollständig ausser Acht.

12.7.3 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass eine der vorliegenden Praxis entsprechende 10 %-Regel der ESTV unter dem Regime des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) inzwischen mit Praxisänderung ab 1. Juli 2005 (Ziff. 2.3, Titel «Selbständige Hauptleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen») gelockert bzw. aufgehoben worden ist, indem eine separate Fakturierung nicht mehr verlangt wird, und auch bei pauschaler Fakturierung nur die Besteuerung des Entgeltsteils, der auf die steuerbaren Leistungen entfällt, vorgesehen ist. Diese neue Praxis gilt für die dem Geltungsbereich des MWSTG unterliegenden Sachverhalte ab 1. Juli 2005, und eine rückwirkende Anwendung auf Fälle zur MWSTV ist nicht vorgesehen. Trotzdem zeigt die Praxismitteilung, dass die alte Praxis – zumindest nach neuem Verständnis (vgl. hierzu auch Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV]) – auch nach Ansicht der ESTV nicht (mehr) sachgerecht ist.

12.8 Ist die Praxis der ESTV zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV demnach insofern unzulässig, als sie bei Nichtbeachtung des Gebots der separaten Fakturierung als Rechtsfolge die Besteuerung der gesamten pauschal fakturierten Leistungen vorsieht, ist über die adäquate Rechtsfolge zu entscheiden. Nicht in Frage kommt im Übrigen, bei einer pauschalen Rechnungstellung den gesamten Rechnungsbetrag als von der Steuer ausgenommen zu betrachten (wie dies beispielsweise die Praxis betreffend Art. 14 Ziff. 7 MWSTV vorsah, siehe BGE 126 II 443 E. 5), dies würde schon der ausdrücklichen Anordnung in Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, wonach die gastgewerblichen Leistungen steuerbar sind (vorne E. 12.2), widersprechen.

12.8.1 Sollte der Steuerpflichtige die Anteile an steuerbaren bzw. steuerfreien Leistungen anderweitig als über die Fakturen nachweisen können, so hätte die ESTV auf diese nachgewiesene Aufteilung abzustellen und nur den entsprechend dokumentierten steuerbaren Teil aufzurechnen (siehe auch Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001 veröffentlicht in VPB 65.82 E. 3b/bb; siehe ferner CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O.,

Rz. 730; NIKLAUS HONAUER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 9 zu Art. 18 Ziff. 11). Diesfalls kommt eine Schätzung durch die ESTV nicht in Frage, sondern sie hätte auf die vom Steuerpflichtigen belegten Verhältnisse abzustellen.

12.8.2 Sind die steuerbaren und steuerfreien Anteile nicht rechtsgenüchlich nachgewiesen (auch nicht durch andere Dokumente als die Rechnung), verhält es sich wie folgt:

Das Erfordernis der separaten (oder pauschalen) Fakturierung stützt sich nach der Rechtsprechung (oben E. 12.4) auf Art. 47 Abs. 1 MWSTV. Unterlässt es in pflichtwidriger Weise ein Steuerpflichtiger, gesondert zu fakturieren, fehlen wesentliche für die korrekte Berechnung der geschuldeten Steuer erforderliche Sachverhaltselemente (vgl. Art. 47 Abs. 1 MWSTV), namentlich die Höhe des Entgelts, das auf die steuerpflichtigen Leistungen entfällt. Basiert das Gebot der separaten Fakturierung auf Art. 47 MWSTV, so ist aber auch die Konsequenz aus der Nichtbeachtung des Gebots vorgegeben; dann liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen im Sinne von Art. 48 MWSTV vor, welche zu einer Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen führen (ebenso: VPB 63.75 E. 6b). Sind die Voraussetzungen von Art. 48 MWSTV erfüllt und enthält die gesetzliche Ordnung oder eine allfällige – rechtmässige – Praxis keine andere Anordnung, ist die ESTV nicht nur befugt, sondern – weil sie eben die einzige gesetzmässige Lösung darstellt – auch verpflichtet, eine Schätzung des Anteils der steuerpflichtigen Komponenten vorzunehmen (VPB 63.75 E. 6b; vgl. etwa auch den Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000 veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3a, den Entscheid der SRK vom 25. August 1998 veröffentlicht in VPB 63.27 E. 4a und b; BGE 105 Ib 182 ff. mit Hinweisen; ASA 61 S. 819, ASA 61 S. 532 f., ASA 59 S. 563). Eine Schätzung der steuerbaren bzw. steuerfreien Umsätze für den Fall, dass nicht gesondert fakturiert worden ist und eine Praxis über die gesonderte Rechnungsstellung nicht existiert, wurde im Übrigen in der Rechtsprechung (auch abgesehen von VPB 63.75) bereits mehrfach als mögliche Lösung erachtet (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001 veröffentlicht in VPB 65.82 E. 3b/bb und 4c; weitere Fälle: Entscheid der SRK vom 22. Mai 2001 veröffentlicht in VPB 65.103 E. 5a/bb und bb; Urteil des BGer 2A.327/1999 vom 9. Mai 2000 E. 5; siehe ferner auch Art. 4 Abs. 3 MWSTGV, welcher diese Rechtsfolge ebenfalls vorsieht).

Zusammenfassend darf die ESTV bei (unzulässiger) Pauschalfakturierung nicht einfach das gesamte Entgelt für sowohl steuerbare als auch unecht ausgenommene Leistungen der Steuer unterwerfen, sondern ist verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten nach pflichtgemäßem

Ermessen zu schätzen. Angemerkt bleibt, dass dem Steuerpflichtigen nach wie vor gut anzuraten ist, das Gebot der gesonderten Fakturierung zu respektieren, denn tut er dies nicht, hat er entweder den vollen Nachweis für die Höhe der steuerbefreiten bzw. steuerbaren Anteile anderweitig zu erbringen, oder aber eine Schätzung durch die ESTV als Konsequenz der fehlenden Aufteilung in den Rechnungen zu gewärtigen.

12.9 In Bezug auf den konkreten Fall ist nicht bestritten, dass der Verband X. Ausbildungsleistungen erbracht hat, welche grundsätzlich nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen wären. Ebenfalls räumt der Verband X. selbst ein, dass er die Leistungen den Kursteilnehmern einheitlich, ohne Ausscheidung der Kosten nach Ausbildung und Verpflegung/Beherbergung, fakturiert hat. Der Umfang der gleichzeitig mit diesen Kursen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen ist nicht bekannt. Die ESTV geht davon aus, dass diese über 10 % der gesamten eingenommenen Entgelte betragen (siehe namentlich Entscheid vom 20. Juli 2000), während der Verband X. behauptet, der Anteil liege unter 10 %. Beide Parteien unterlassen es aber, diese Angaben zu belegen oder zumindest näher zu begründen. Ohnehin ist die Praxis der ESTV, wonach für den Fall, dass die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen über 10 % ausmachen, mangels gesonderter Fakturierung das gesamte Entgelt der Steuer unterstellt wird, wie soeben dargelegt unrechtmässig (E. 12.7.2). Der Einbezug des gesamten Entgelts in die Bemessungsgrundlage erschiene im Übrigen auch in der vorliegenden Fallkonstellation unverhältnismässig, wo bei der gegebenen Art von Kursen (...) zu vermuten ist, dass die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen untergeordnet sind, während die von der Steuer unecht befreiten Ausbildungsumsätze einen wesentlichen Anteil der Leistungen ausmachen – wie dies im Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV häufig der Fall sein wird.

Der Verband X. hat die Quote der in den pauschal fakturierten Entgelten für die Kurse enthaltenen steuerfreien Ausbildungsleistungen und der steuerbaren gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen auch nicht anderweitig als über die gesonderte Rechnungsstellung nachgewiesen (siehe E. 12.8.1). Folglich hat die ESTV den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten (gastgewerbliche bzw. Beherbergungsleistungen) wie vorstehend ausgeführt zu schätzen (E. 12.8.2). Die Beschwerde ist bezüglich der Unterstellung der steuerfreien Ausbildungsleistungen unter die Steuer gutzuheissen und die Sache zu Schätzung der steuerbaren Anteile an die ESTV zurückzuweisen. Der Verband X. ist allenfalls zur Einreichung von für die Schätzung geeigneten Angaben und Unterlagen (vgl. hierzu ferner Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001 veröffentlicht in VPB 65.82 E. 3b/bb) aufzufordern; hierzu hat die ESTV dem Verband X. bisher auf-

grund ihres Standpunktes, eine Schätzung komme nicht in Betracht, noch keine Gelegenheit gegeben.