

(Auszug aus einem Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. September 1998)

Mehrwertsteuer. Leistungen von Internaten (Art. 14 Ziff. 8 und 9 MWSTV).

- Art 14 Ziff. 8 und 9 MWSTV sind grundsätzlich verfassungsmässig. Die Frage, ob der 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV vor der Verfassung standhält, wird offengelassen (E. 4).

- Die eigenständigen Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen des Internats an seine Schüler teilen nicht das steuerliche Schicksal der unecht befreiten Erziehungs- und Unterrichtsleistungen (E. 5).

- Die Verwaltung verletzt kein Bundesrecht, wenn sie verlangt, die Leistungsgruppen «Ausbildung», «Zimmermiete» und «Verpflegung» seien gesondert in Rechnung zu stellen (E. 6a). Wird eine solche gesonderte Rechnungstellung nicht vorgenommen, ist die ESTV jedoch verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Der Einbezug des gesamten (steuerbaren und unecht steuerbefreiten) Umsatzes in die Bemessungsgrundlage ist unzulässig (E. 6b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations d'internats (art. 14 ch. 8 et 9 OTVA).

- Les ch. 8 et 9 de l'art. 14 OTVA sont en principe conformes à la Constitution. La question reste ouverte de savoir si le 2ème membre de phrase de l'art. 14 ch. 9 OTVA est conforme à la constitution (consid. 4).

- Les prestations de subsistance et d'entretien que l'internat fournit en tant que telles à ses élèves ne partagent pas le sort fiscal (exonération improprement dite) des prestations ayant trait à l'éducation et à l'enseignement (consid. 5).

- L'administration ne viole pas le droit fédéral en exigeant de regrouper les prestations de type «instruction», «location de chambres» et «restauration» et de les mentionner séparément dans la facture (consid. 6a). Si cette répartition n'est pas faite dans la facture, l'administration est toutefois tenue, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, d'estimer la part constituée par les éléments imposables. L'intégration de la totalité du chiffre d'affaires (soumis à l'impôt et exclu de celui-ci - exonération improprement dite) dans la base de calcul n'est pas admise (consid. 6b).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni d'internati (art. 14 n. 8 e 9 OIVA).

- L'art. 14 n. 8 e 9 OIVA è di principio conforme alla Costituzione. Rimane aperta la questione se la seconda parte di frase dell'art. 14 n. 9 OIVA sia conforme alla Costituzione (consid. 4).

- Le prestazioni di vitto e alloggio che l'internato fornisce ai suoi allievi non condividono il destino fiscale (esenzione impropriamente detta) delle prestazioni per l'educazione e l'insegnamento (consid. 5).

- L'amministrazione non viola il diritto federale esigendo che le prestazioni «formazione», «locazione di camere» e «vitto» siano menzionate separatamente nella fattura (consid. 6a). Se tale ripartizione non figura nella fattura, l'AFC è tuttavia tenuta, nei limiti del suo potere d'apprezzamento, a valutare la parte costituita dagli elementi imponibili. L'inclusione dell'intera cifra d'affari (sogetta all'imposta o esclusa dalla stessa - esenzione impropriamente detta) nella base di calcolo non è ammessa (consid. 6b).

Aus den Erwägungen:

3.a. Die Beschwerdeführerin führt eine Internatsschule für Kinder der Primar-, Sekundar- und Progymnasialstufe. Nebst der schulischen Ausbildung bietet sie den Schülern Unterkunft und Verpflegung sowie Betreuung an. Möglich ist, dass die Schüler lediglich Ausbildungsleistungen der Beschwerdeführerin in Anspruch nehmen, daneben aber vollständig extern bzw. bei einer Gastfamilie betreut und beherbergt werden.

Zu entscheiden ist über die Rechtsfrage, ob die durch die Beschwerdeführerin als Betreiberin eines Internats erbrachten Leistungen vollumfänglich, also inklusive der gastgewerblichen und Beherbergungskomponenten, von der Steuer - ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug - ausgenommen (sogenannte unecht steuerbefreit) sind.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Abgabe von Speisen und Getränken sowie die Beherbergungsleistungen an Schüler seien als Teile ihrer einheitlichen Gesamtleistung im Bereich der Erziehung und des Unterrichts bzw. der Betreuung von Kindern und Jugendlichen von der Steuer ausgenommen. Der 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201) sei im Sinne verfassungskonformer Auslegung so zu verstehen, dass gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen nur dann steuerbar sind, wenn sie nicht nach den Grundsätzen der Einheit der Leistung und des Primats der Hauptleistung das steuerrechtliche Schicksal der Erziehungs- und Unterrichtsleistungen teilen; andernfalls verstosse diese Bestimmung gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit.

Unbestritten ist, dass die von der Beschwerdeführerin erbrachten Ausbildungsleistungen von der Steuer unecht befreit sind. Ebenfalls nicht im Streit liegt die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), dergemäss die Vermietungskomponente der beschwerdeführerischen Leistungen dann von der Steuer unecht befreit ist, wenn die unmündigen Schüler eine mindestens einjährige Ausbildung ohne Unterbruch durchlaufen bzw. wenn die mündigen Schüler am Sitz des Internates Wohnsitz oder zumindest Wochenaufenthalt verzeigen.

b. Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) beauftragt den Bundesrat, in Abweichung von Art. 41ter Abs. 6 BV die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Art. 8 Abs. 2 UeB BV legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Danach sind die Leistungen im Bereich der Erziehung, des Unterrichts sowie der Kinder- und Jugendbetreuung unecht von der Steuer befreit (Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 UeB BV). Gleicherweise befreit ist die Lieferung, die Vermietung auf Dauer sowie die Verpachtung von Grundstücken (Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 8 UeB BV).

c. Die Ausführungsbestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung halten folgendes fest: Die mit der Kinder- und Jugendbetreuung

verbundenen Umsätze durch dafür eingerichtete Institutionen sind unecht von der Steuer befreit (Art. 14 Ziff. 8 MWSTV). Ebenso befreit sind die Umsätze (u.a.) im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung und der Fortbildung; steuerpflichtig sind jedoch die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Die Befreiungsvorschrift ist auch anwendbar auf die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung; steuerpflichtig ist jedoch die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen sowie die Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe (Art. 17 Bst. a MWSTV).

d. Nach der Praxis der ESTV liegt bei Internaten nicht eine Beherbergung, sondern eine Zimmervermietung vor, die - gleich wie die Schulung - von der MWST unecht befreit ist, wenn (u.a.) die Leistungsgruppen «Ausbildung», «Zimmermiete» und «Verpflegung (inkl. Frühstück)» in der Rechnung als separate Positionen aufgeführt werden. Ist mitunter diese Bedingung nicht erfüllt, so hat die Besteuerung der Zimmervermietung an die Schüler grundsätzlich zu dem für die Beherbergungsleistung allgemein massgebenden Steuersatz (3%) zu erfolgen (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997][8], Rz. 609a). Werden gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen zusammen mit einer Schulungsleistung erbracht und nicht separat fakturiert, ist der Gesamtbetrag zu 6,5% zu versteuern (Branchenbroschüre Nr. 18 für Erziehung, Unterricht, Fortbildung, Forschung und Entwicklung vom April 1995[9] [Branchenbroschüre Nr. 18], Ziff. 2.9).

4. Die Beschwerdeführerin bezweifelt die Verfassungsmässigkeit der anwendbaren Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung in verschiedener Hinsicht. Darauf ist zunächst einzugehen.

a. Sie macht geltend, der Verordnungsgeber verletze das Gleichbehandlungsgebot, indem er Leistungen im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung einerseits sowie auf dem Gebiet der Erziehung und des Unterrichts (usw.) andererseits nicht der gleichen Regelung unterziehe. Denn der Verfassungsgeber habe diese beiden Kategorien von Leistungen in einer einzigen Ziffer des Art. 8 Abs. 2 Bst. b UeB BV (Ziff. 4) zusammengefasst und damit zum Ausdruck gebracht, dass er auch eine einheitliche Behandlung dieser Umsätze auf der Stufe des Ausführungsrechts erwarte.

Dem ist entgegenzuhalten, dass das Parlament der Beschlussfassung über diese Steuerbefreiung nachfolgende Erläuterung zugrundelegte: Unter Leistungen im Bereich der Erziehung, des Unterrichts sowie der Kinder- und Jugendbetreuung fallen:

«- die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Schul- und Hochschulunterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung, mit Einschluss des von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterrichts;

- die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder des privaten Rechts mit als solchem anerkannten sozialen Charakter;

- ...

- ...» (AB 1993 N 332).

Gleich wie etwa bei den Leistungen gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 3 UeB BV scheint der Verfassungsgeber die Steuerbefreiung im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung - ob systemgerecht oder nicht bleibe dahingestellt - in erster Linie an den sozialen Charakter der Institution, also gewissermassen an ein subjektives Merkmal des Leistungserbringers, zu knüpfen (AB 1993 N 332; vgl. ausführlich den unveröff. Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 25. Juni 1998 [SRK 72/97], E. 4b/bb). Anders jedoch verhält es sich bezüglich der Leistungen im Bereich der Erziehung und Ausbildung. Dem Verbrauchssteuercharakter der Mehrwertsteuer entsprechend ist massgeblicher Anknüpfungspunkt sowohl für Steuerbarkeit als auch für eine allfällige Befreiung grundsätzlich die Leistung für die der Verbraucher Aufwand betreibt, und nicht die subjektive Eigenschaft des Leistungserbringers. Vergleichbare Leistungen lösen also immer dieselbe Steuerbelastung aus, unabhängig von der Person des Leistenden. Mit Blick auf diese bereits von der Verfassung vorgegebene wesentlich unterschiedliche Ausgangslage ist eine verschiedene Regelung der beiden Leistungsarten in der Mehrwertsteuerverordnung (Art. 14 Ziff. 8 MWSTV einerseits und Ziff. 9

andererseits) dem Grundsatz nach nicht zu beanstanden. Dass Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 UeB BV die Leistungen im Bereich der Erziehung und des Unterrichts einerseits sowie der Kinder- und Jugendbetreuung andererseits in einer einzigen Ziffer redaktionell zusammenfasst, bedeutet daher nicht zwingend, dass der Verfassungsgeber eine absolut gleiche Behandlung der genannten Leistungsbereiche erwartet hat. Der Bundesrat bewegt sich insoweit im Rahmen seines Kompetenzspielraumes und der Richter ist daran gebunden.

Mit dieser Feststellung ist indes noch nichts über die Verfassungsmässigkeit des 2. Halbsatzes von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV ausgesagt; ebensowenig über die Frage, ob im Anwendungsfall von Art. 14 Ziff. 8 MWSTV die gastgewerblichen und Beherbergungskomponenten der Leistung in jedem Fall zu versteuern sind oder nicht.

b. In diesem Zusammenhang bringt die Beschwerdeführerin vor, dass der Verordnungsgeber den Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt habe, falls er tatsächlich einzig die im Zusammenhang mit Umsätzen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung usw. erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen als steuerpflichtig erklären wollte (vgl. 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV), während in allen vergleichbaren Fällen (z. B. Art. 14 Ziff. 2, 7 und 8 MWSTV) die Verpflegung und die Gewährung von Unterkunft nicht steuerpflichtig sein soll. Eine derartige unzulässige Ungleichbehandlung könne indessen vermieden werden, wenn der 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung so verstanden werde, dass im Zusammenhang mit einer Unterrichtsleistung usw. erbrachte gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen nur dann steuerpflichtig sind, wenn sie nicht nach den Grundsätzen der Einheitlichkeit der Leistung und des Primats der Hauptleistung das steuerrechtliche Schicksal der Unterrichts- oder Erziehungsleistung teilen. Dieser 2. Halbsatz sei deshalb bloss im Sinne einer Präzisierung zu verstehen, wonach im Zusammenhang mit Leistungen im Bereich des Unterrichts und der Erziehung erbrachte selbständige gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen steuerpflichtig sind.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass Spitalbehandlungen (Art. 14 Ziff. 2 MWSTV) sowie Heimleistungen (Art. 14 Ziff. 7 MWSTV) von vornherein nicht mit Umsätzen gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV vergleichbar sind, da sie unter dem massgeblichen Gesichtspunkt des Steuerobjekts ganz offensichtlich unterschiedliche Tätigkeiten darstellen. Dies bedarf keiner weiteren Erörterung. Sowohl die Spitalbehandlung als auch die Heimleistung unterscheidet sich rechtswesentlich von Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, so dass eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit durch den 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von vornherein ausser Betracht fällt (zur unterschiedlichen Regelung im Verhältnis mit Art. 14 Ziff. 8 MWSTV vgl. E. 4a hiavor). Daran ändert nichts, dass alle Arten der genannten Steuerbefreiungen gastgewerbliche oder

Beherbergungskomponenten beinhalten (können).

Im übrigen gehören die Verpflegungs- und Beherbergungskomponenten in den Fällen von Art. 14 Ziff. 2 und 7 MWSTV ohnehin zum Wesen des entsprechenden Steuerobjekts. Die Spitalbehandlung bzw. die stationäre Heilbehandlung ist unverzichtbar mit der gastgewerblichen und Beherbergungskomponente verbunden, denn die verabreichte Verpflegung (nicht selten eine ärztlich verordnete Diät) und das Benutzen des Spitalbetts bilden zwingenden Bestandteil des Heilungsprozesses. In vergleichbarer Weise verkörpern bei Heimleistungen die gastgewerblichen und Beherbergungskomponenten wesensbedingt unerlässliche Leistungsbestandteile. Ganz anders verhält es sich bei Leistungen im Bereich der Erziehung, des Unterrichts und der Ausbildung gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV. Selbstredend sind diese Tätigkeiten in keiner Weise untrennbar mit gastgewerblichen oder Beherbergungsumsätzen verbunden. Verpflegungs- und Unterkunftsumsätze gehören nicht naturgemäss zum Wesen der Ausbildungsleistungen. Nicht einmal im Falle eines Internats - wie es die Beschwerdeführerin verkörpert - trifft dies zu. Dies ergibt sich rechtsgenügend bereits daraus, dass die Schulungsleistungen des Internats Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV bleiben, auch wenn sie an externe Schüler erbracht werden (vgl. E. 5b hiernach). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind daher die Heilbehandlungen von Spitälern und die Umsätze von Heimen mit den Leistungen von Internaten, wie sie hier zu beurteilen sind, nicht vergleichbar. Das Rechtsgleichheitsgebot ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht beeinträchtigt.

Der Bundesrat kam in Auslegung und Umsetzung von Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 UeB BV zum kategorischen Schluss, dass die im Zusammenhang mit Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen nicht untergeordnet und deshalb stets steuerpflichtig sind (2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Diese Regelung ist jedenfalls dann nicht zu beanstanden bzw. nicht als verfassungswidrig zu bezeichnen, wenn sich im vorliegenden Fall die von der Beschwerdeführerin erbrachten Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen im Verhältnis zu den Schulungsumsätzen als eigenständig und deshalb steuerpflichtig erweisen (vgl. E. 5b hiernach).

Wenn Art. 14 Ziff. 8 MWSTV keine mit dem 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV inhaltlich vergleichbare Regelung enthält, heisst dies - wie die Vorinstanz einräumt - nicht, dass gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen in Anwendung von Art. 14 Ziff. 8 MWSTV in jedem Fall untergeordnet und deshalb mit der Kinder- und Jugendbetreuung jeweils unecht befreit sind. Vielmehr ist in jedem Einzelfall das gegenseitige Verhältnis der konkreten Leistungen zu überprüfen (ausführlich E. 5 hiernach).

c. Die Beschwerdeführerin beruft sich sodann auf das europäische Recht, welches bei der Prüfung der Verfassungsmässigkeit und der verfassungskonformen Auslegung von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV mizuberücksichtigen sei. Soweit die Grundsätze der Einheitlichkeit der Leistung und des Primats der Hauptleistung zur Anwendung gelangen, teilten die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen in der EU zweifellos das steuerrechtliche Schicksal der Erziehungs- bzw. Unterrichtsleistungen. Darüber hinaus sehe etwa das deutsche Recht ganz generell eine Steuerbefreiung für die Gewährung von Beherbergung und Beköstigung an Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke vor.

Gemäss Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. i der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1977 Nr. L 145/9, im folgenden: 6. Richtlinie) sind die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, der Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung, unecht von der Steuer zu befreien. Soweit ersichtlich liegt keine Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs dahingehend vor, dass gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen als eng verbundene Dienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift in der Steuerbefreiung mit einbegriffen sind.

Selbst wenn die genannte Befreiungsvorschrift der 6. Richtlinie eine Maxime des europäischen Umsatzsteuerrechts darstellen würde (E. 2b hiervor) und so auszulegen wäre wie die Beschwerdeführerin dafürhält, könnte diese nichts für ihren Standpunkt ableiten. Denn dem Verordnungsgeber ist nicht verwehrt, eine vom Gemeinschaftsrecht der EU abweichende Regelung zu treffen, wenn er sich hierfür von sachlichen Gründen leiten lässt (BGE 124 II 204 E. 6a). Sachliche Gründe für eine Ablehnung der zitierten EU-Regelung wären unzweifelhaft vorhanden.

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer fliesst sowohl aus Art. 41ter BV (E. 2b hiervor) als auch aus Art. 4 BV (vgl. BGE 116 Ia 324, 114 Ia 323). Die schweizerische Mehrwertsteuer orientiert sich - wie bereits erwähnt - am Modell einer allgemeinen Verbrauchssteuer, d. h. der Konsum von Lieferungen und Dienstleistungen soll umfassend besteuert werden. Nach der konstanten Rechtsprechung der Eidg. Steuerrekurskommission kommt dem Allgemeinheitsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht eine besonders zu gewichtende Bedeutung zu (vgl. zuletzt Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 27. Februar 1998 [SRK 68/96], in: MWST-Journal 2/98, S. 69). Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts dürfen daher nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden. Steuerbefreiungen sind restriktiv zu handhaben (ausführlich Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 4. Februar 1997 [SRK 13/96], in: MWST-Journal 4/97, S. 194 f.; vgl. auch BGE 124 II 202 oder BGE vom 10. Juni 1998, in: Steuer Revue [StR], S. 527 E. 6a). Insofern ist der zumindest formell vom Recht der EU abweichende 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, der die grundsätzlich steuerpflichtigen gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen nicht zu den entlastungswürdigen Ausbildungsleistungen zählt, durchaus gerechtfertigt.

Sodann knüpft der schweizerische Verordnungsgeber die fragliche Steuerbefreiung - anders als das europäische Recht - in absolut systemgerechter Weise nicht an das Subjekt (z.B. Einrichtungen des öffentlichen Rechts), sondern an das Objekt, und er verhindert dadurch allfällige Wettbewerbsverzerrungen (vgl. ausführlich hierzu: unveröffentlichten Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 25. Juni 1998 [SRK 72/97], E. 4b/bb). Auch unter diesem Gesichtspunkt findet die vom europäischen Recht abweichende Regelung ihre Rechtfertigung.

Aus den gleichen Gründen kann die Beschwerdeführerin nichts aus einer allfällig vom schweizerischen Recht abweichenden deutschen Gesetzgebung ableiten.

d. Ferner bringt die Beschwerdeführerin vor, Art. 14 Ziff. 9 MWSTV sei verfassungswidrig, da er die Wettbewerbsneutralität im internationalen Verhältnis beeinträchtigt. Denn schweizerische Internate seien anders als im übrigen Europa zusätzlich mit Mehrwertsteuern belastet.

Abgesehen davon, dass der Verordnungsgeber - wie gezeigt - bei Vorliegen von sachlichen Gründen vom Recht der EU

abweichen kann, vermag die Beschwerdeführerin nicht zu belegen, inwiefern der Endkonsument einer schweizerischen Internatsleistung eine höhere Steuerlast zu tragen hat als der Bezüger einer ausländischen. Im übrigen verkennt sie, dass die EU-Staaten massiv höhere Umsatzsteuersätze verzeichnen als die Schweiz. Insofern ist ohne weiteres denkbar, dass der Endverbraucher von unecht steuerbefreiten Schulungsleistungen in einem EU-Staat, der die damit verbundenen gastgewerblichen und Beherbergungskomponenten ebenfalls unecht befreit, aufgrund der mit der unechten Steuerbefreiung auftretenden «taxe occulte» schliesslich eine gleiche oder gar eine höhere effektive Steuerlast trägt als der Verbraucher in der Schweiz, selbst wenn hiezulande die Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen zum Normalsatz zu versteuern sind.

e. Die Beschwerdeführerin hält schliesslich dafür, verfassungsrechtlich sei unhaltbar, und es verletze den Vertrauensgrundsatz, dass der 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV im Entwurf der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993 noch nicht enthalten war. Den interessierten Kreisen sei dadurch verunmöglicht worden, zu der in Frage stehenden Regelung Stellung zu nehmen.

Nach der Rechtsprechung bildet ein in die Vernehmlassung gegebener Verordnungsentwurf keine Vertrauensgrundlage in dem Sinne, dass die Rechtsunterworfenen sich darauf berufen könnten (BGE 123 II 400; vgl. unveröffentlichten Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 11. Juli 1996 [SRK 23/95], E. 8c/bb). Weiteres kann die Beschwerdeführerin vorliegend aus dem Prinzip des Vertrauensschutzes nicht ableiten.

f. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Umsetzung von Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 UeB BV durch den Bundesrat in die Mehrwertsteuerverordnung von vornherein verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Die Frage, ob der 2. Halbsatz von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV angesichts seiner kategorischen Formulierung vor der Verfassung ebenfalls Stand hält, kann offenbleiben, wenn sich für den vorliegenden Fall erweist, dass die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen der Beschwerdeführerin von ihren Schulungsleistungen unabhängig sind und deshalb auch davon losgelöst mehrwertsteuerrechtlich zu würdigen sind.

5. Es bleibt also in Auslegung der anwendbaren Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung zu prüfen, ob die Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen der Beschwerdeführerin das steuerliche Schicksal der unecht befreiten Schulungs-, Erziehungs- und Betreuungsleistungen teilen.

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die Abgabe von Speisen und Getränken sowie die Beherbergung von Schülern seien als Teile ihrer einheitlichen Gesamtleistung im Bereich der Erziehung und des Unterrichts bzw. der Betreuung von Kindern und Jugendlichen von der Steuer befreit. Denn sie verstehe sich als Schule mit einem umfassenden Bildungs- und Erziehungsauftrag. Dabei strebe sie nicht die blosser Vermittlung von schulischem Wissen, sondern die Förderung der Selbständigkeit und Eigenverantwortlichkeit in der schulischen Arbeit und überhaupt ganz allgemein den Aufbau und die Stärkung menschlicher Qualitäten. Die Ernährung und die Abdeckung der Wohn-, Erholungs- und Schlafbedürfnisse seien daher als integrierender Bestandteil des umfassenden und unteilbaren Erziehungs- und Betreuungsauftrages zu verstehen.

a. Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung sollen einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt werden, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden (vgl. Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 18. Mai 1998 [SRK 14/97], E. 5c; Günter Rau / Erich Dürrwächter, Umsatzsteuer, Kommentar, Köln, Loseblatt, § 1 Rz. 86, insbesondere § 3 Rz. 78; Sölch / Ringleb / List, Umsatzsteuer, Kommentar, München, Loseblatt, § 1 Rz. 14). Übt der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liegt nach Ansicht der Eidg. Steuerrekurskommission eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (unveröffentlichten Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 29. Juli 1998 [SRK 63/97]; E. 5d/bb; vgl. Sölch/Ringleb/List, a. a. O., § 1 Rz. 16).

Mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen können auch dann einheitlich zu beurteilen sein, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und 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 (Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 105; Rau/Dürrwächter, a. a. O., § 1 Rz. 92; Alfred Vogel / Bernhard Schwarz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Freiburg im Breisgau, Loseblatt, § 1 Rz. 24). Ein Vorgang kann nach Ansicht der Eidg. Steuerrekurskommission indes nicht schon dann als Nebenleistung qualifiziert werden, wenn er der Erbringung einer andern Leistung dient, oder wenn er lediglich an diese gekoppelt ist. Erforderlich ist, dass sie die Hauptleistung ergänzt, abrundet oder verbessert (vgl. Rau/Dürrwächter, a. a. O., § 1 Rz. 92). Mit der einheitlichen Beurteilung von zwei verschiedenen Vorgängen ist etwa aufgrund des Erfordernisses der Gesetzmässigkeit des Steuerobjekts dann Zurückhaltung geboten, wenn die untergeordnete Leistungskomponente - anders als die Hauptleistung - nicht steuerbar bzw. nicht steuerpflichtig ist (unveröffentlichten Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 29. Juli 1998 [SRK 63/97]; E. 5d/bb).

b. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bilden ihre gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen kein einheitliches Ganzes mit den Erziehungs- und Schulungsleistungen. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung setzt voraus, dass die Komponenten unteilbar sind. Dass die Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen von den Erziehungs- und Schulungsleistungen sehr wohl trennbar sind, zeigt bereits der Umstand, dass externe Schüler grundsätzlich nur gerade die Erziehungs- und Unterrichtsleistungen der Beschwerdeführerin in Anspruch nehmen.

Ebensowenig kann die Beschwerdeführerin etwas aus dem Grundsatz des Primats der Hauptleistung zu ihren Gunsten ableiten. Keineswegs können die Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen aufgrund ihrer vergleichsweise grossen quantitativen und kostenmässigen Bedeutung als nebensächlich im Verhältnis zu den Erziehungs- und Schulungsleistungen bezeichnet werden. Sie verkörpern daher keine Nebenleistungen, sondern eigenständige, steuerpflichtige Tätigkeiten.

Der einheitlichen steuerlichen Beurteilung nach dem Einheitsprinzip und dem Grundsatz des Primats der Hauptleistung wäre hier auch deshalb Zurückhaltung geboten, weil grundsätzlich steuerpflichtige Leistungen wie Verpflegung und Beherbergung plötzlich in wesentlichem Umfang unecht steuerbefreit wären. Solches liefe dem Allgemeinheitsgrundsatz der Mehrwertsteuer zuwider.

c. Daran ändert nichts, wenn die Beschwerdeführerin ihr Internat als eine Schule mit umfassendem Bildungs- und Erziehungsauftrag definiert und erklärt, sie vermittele nicht bloss schulisches Wissen, sondern fördere zudem die Selbständigkeit und Eigenverantwortlichkeit in der schulischen Arbeit etc. Dass bei den Umsätzen eines Internats neben den schulischen Ausbildungsleistungen die ebenfalls unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zu subsumierende Erziehungskomponente eine verstärkte Gewichtung erfährt, liegt auf der Hand. Dies schliesst jedoch nicht aus, dass die Beschwerdeführerin daneben auch

eigenständige Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen erbringt.

d. Ob die Betreuungskomponenten der Umsätze des Internats den Erziehungs- und Ausbildungsleistungen untergeordnet und deshalb auch unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zu subsumieren sind, oder ob sie separat zu behandeln sind und deshalb unter Art. 14 Ziff. 8 MWSTV fallen, ist indifferent. So oder anders erweisen sich nämlich die gastgewerblichen und Beherbergungsumsätze als eigenständig und deshalb steuerpflichtig (selbstverständlich mit Ausnahme des Mietanteils). Es kann vollumfänglich auf E. 5b hiervor verwiesen werden.

e. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die eigenständigen Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen der Beschwerdeführerin an ihre Schüler das steuerliche Schicksal der unecht befreiten Erziehungs- und Unterrichtsleistungen nicht teilen. Die ESTV verstösst nicht gegen Bundesrecht, wenn sie diese - mit Ausnahme des Mietanteils - besteuert.

6. Eventualiter macht die Beschwerdeführerin geltend, das Erfordernis der Verwaltungspraxis, demgemäss die auf die verschiedenen Leistungskomponenten entfallenden Entgeltsteile in den Rechnungen an die Eltern der Schüler gesondert auszuweisen sind, sei unzulässig, und erst recht, dass im Falle einer Verletzung dieser Weisung das Gesamtentgelt zum Normalsatz zu versteuern sei. Zur Begründung des Eventualantrags bringt sie im wesentlichen vor, der gesonderte Ausweis der Leistungen habe einen erheblichen administrativen Mehraufwand zur Folge, sei unverhältnismässig und greife in die Vertragsfreiheit ein. Es fehle an einer Vorschrift, die der Beschwerdeführerin vorschreibe, eine Rechnung auszustellen, geschweige denn, gesondert zu fakturieren. (...)

a. Über die Art der Rechnungstellung an den Endverbraucher enthält die Mehrwertsteuerverordnung in der Tat keine Vorschriften. Dennoch verletzt die ESTV - wie nachfolgend zu zeigen ist - kein Bundesrecht, wenn sie verlangt, die fraglichen Leistungsarten seien gesondert zu fakturieren.

Allerdings lässt sich dieses Erfordernis entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht auf Art. 28 MWSTV bzw. auf die tragende Bedeutung der Rechnung im Leistungsverkehr zwischen Steuerpflichtigen abstützen, denn bei den Empfängern der Leistungen der Beschwerdeführerin handelt es sich um nicht vorsteuerabzugsberechtigte Endverbraucher.

aa. Der Steuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Berechnung der Steuer und der abzehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen (Art. 47 Abs. 1 MWSTV). Es steht ausser Zweifel, dass der ESTV die Kompetenz zusteht, Weisungen und Bestimmungen zu erlassen, um eine wirksame Steuerkontrolle zu ermöglichen. Sie ist hierzu sogar verpflichtet, sofern die Art einer bestimmten Tätigkeit von Steuerpflichtigen es erfordert (BGE 123 II 33 f.).

Soweit es sich um Unternehmen handelt, die - wie die Beschwerdeführerin - eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise steuerpflichtig ist, erweist sich eine Aufteilung dieser Leistungsarten für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (Ermittlung der geschuldeten Steuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) als absolut unerlässlich.

Zum Ziele einer leicht und zuverlässig durchführbaren Steuerkontrolle sowohl durch den Pflichtigen selbst als namentlich aber auch durch die ESTV ist es durchaus gerechtfertigt, dass die als Buchungsbelege dienenden Fakturen nach steuerpflichtigen und eben unecht befreiten Leistungen aufzuteilen sind. Denn der Steuerpflichtige hat zu beachten, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne grossen Zeitverlust gewährleistet ist (Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 10. Juni 1998, VPB 63.25 E. 3d/bb; vgl. Art. 47 Abs. 1 MWSTV i. V. m. Wegleitung 1997, Rz. 882, bzw. Broschüre Rechnungswesen Mehrwertsteuer vom Februar 1994, S. 11). Es kann demzufolge der Verwaltung nicht etwa vorgeworfen werden, die Auflage der gesonderten Rechnungstellung liege nicht im öffentlichen Interesse. Die Massnahme erweist sich auch nicht als unverhältnismässig, denn die Beschwerdeführerin muss in ihren buchmässigen Aufzeichnungen zur Ermittlung der geschuldeten Steuer ohnehin die steuerpflichtigen von den unecht befreiten Umsätzen abgrenzen. Falls ihr also dadurch, dass sie diese Aufteilung auf die Rechnungen an die Eltern der Schüler zu übertragen hat, angesichts der heutigen EDV-Möglichkeiten überhaupt ein zusätzlicher Aufwand entsteht, kann dieser als geringfügig, jedenfalls als vertretbar bezeichnet werden.

bb. Inwiefern das Erfordernis der gesonderten Rechnungstellung in die Vertragsfreiheit und damit in privatrechtlich definierte Rechte und Pflichten zwischen der Beschwerdeführerin und den Leistungsempfängern eingreift, ist nicht nachvollziehbar. Es handelt sich dabei vielmehr um eine formelle Obliegenheit der Beschwerdeführerin im Verhältnis zum Fiskus.

b. Das Erfordernis der gesonderten Rechnungstellung ist im vorliegenden Fall also nicht zu beanstanden. Mit Bezug auf die Rechtsfolge für den Fall, dass der Steuerpflichtige diese Bedingung nicht erfüllt, erscheint die Verwaltungspraxis als widersprüchlich. Nach der Branchenbroschüre Nr. 18 (Ziff. 2.9) ist der Gesamtbetrag zu 6,5% zu versteuern, wenn die gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen nicht separat fakturiert werden. Demgegenüber hat nach der Wegleitung 1997 (Rz. 609a) die Besteuerung der Zimmervermietung an die Schüler zu dem für die Beherbergungsleistung allgemein massgebenden Steuersatz (3%) zu erfolgen, falls die Leistungsgruppen «Ausbildung», «Zimmermiete» und «Verpflegung (inkl. Frühstück)» in der Rechnung nicht als separate Positionen aufgeführt werden.

Ein allfälliger Widerspruch zwischen den genannten Bestimmungen der Wegleitung 1997 einerseits sowie der Branchenbroschüre Nr. 18 andererseits braucht nicht abschliessend gewürdigt zu werden, wenn sich beide als bundesrechtswidrig erweisen.

Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer bildet das Entgelt (Art. 26 MWSTV). Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, so nimmt die Verwaltung eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 48 MWSTV). Unterlässt in pflichtwidriger Weise die Beschwerdeführerin 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. Die ESTV ist in solchen Fällen nicht etwa nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen Komponenten nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss Art. 48 MWSTV zu schätzen (auch nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Recht der Warenumsatzsteuer war die ESTV befugt und verpflichtet, die Umsätze nach pflichtgemäßem Ermessen durch Schätzung festzulegen, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorlagen: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 233, 63 234, 61 819, 58 383, 57 575). Der Einbezug des gesamten Umsatzes in die Bemessungsgrundlage bei pflichtwidrigem Verhalten der Beschwerdeführerin entbehrt der gesetzlichen Grundlage. Die genannte Praxis

verstösst somit namentlich gegen Art. 26 und 48 MWSTV. Im übrigen wäre eine solche Massnahme kaum mit dem aus Art. 4 BV fliessenden Verhältnismässigkeitsprinzip und dem Willkürverbot zu vereinbaren.

Diese Gründe fallen im vorliegenden Fall besonders stark ins Gewicht, weil die von der Steuer unecht befreiten Umsätze (etwa Erziehungs- und Ausbildungsleistungen) offensichtlich und unbestritten einen ganz wesentlichen Teil der Leistungen der Beschwerdeführerin als Internat ausmachen.

Die Beschwerde ist beschränkt auf diesen Punkt gutzuheissen.

c. Demnach verletzt die Verwaltung kein Bundesrecht, wenn sie verlangt, die Beschwerdeführerin habe die Leistungsgruppen «Ausbildung», «Zimmermiete» und «Verpflegung» gesondert in Rechnung zu stellen. Unterlässt dies die Beschwerdeführerin, hat die ESTV die steuerpflichtigen Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen.

[8] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[9] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

Dokumente der SRK