

(Auszug aus einem Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. März 1999, SRK 1998-079)

Mehrwertsteuer. Ausbildungsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) bei Personalvermittlung.

- Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung (E. 3b).

- Ist die Ausbildungsleistung ein integrierender Bestandteil der Personalvermittlung, ist der diesbezügliche Umsatz mehrwertsteuerlich als Einheit zu betrachten (E. 3c).

- Für die Frage nach der Beendigung der subjektiven Steuerpflicht infolge ungenügenden Umsatzes sind die Umsatzzahlen des Kalendervorjahres ausschlaggebend (E. 4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations dans le domaine de la formation (art. 14 ch. 9 OTVA) dans le cadre de recrutement de personnel.

- Principe de l'unité de la prestation (consid. 3b).

- Si la prestation de formation est une partie intégrante de la location de personnel, le chiffre d'affaires y relatif doit être considéré, sur le plan de la TVA, comme formant une unité (consid. 3c).

- Pour la question de la fin de l'assujettissement subjectif ensuite d'un chiffre d'affaires insuffisant, les chiffres de l'année civile précédente sont déterminants (consid. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni di formazione (art. 14 n. 9 OIVA) nell'ambito del collocamento del personale.

- Principio dell'unità della prestazione (consid. 3b).

- Se la prestazione di formazione è parte integrante del collocamento di personale la relativa cifra d'affari deve essere considerata, per quanto riguarda l'IVA, come un'unità.

- Per la questione della fine dell'assoggettamento soggettivo in seguito a una cifra d'affari insufficiente, fanno stato le cifre dell'anno civile precedente (consid. 4).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Gemäss undatierter schriftlicher Vereinbarung zwischen der X. AG und S. verpflichtet sich letzterer, Personal für die X. AG zu «rekrutieren» und auszubilden sowie Schulungen und Meetings durchzuführen.

S. war in der Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die für das 1. und 2. Quartal 1995 deklarierte Steuer von Fr. 2436.15 bezahlte er nicht.

B. Mit Entscheid vom 9. April 1997 bestätigte die Verwaltung die Steuerforderung von Fr. 2436.15 nebst Verzugszins und hob den Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl vom 25. September 1996 des Betreibungsamtes T. auf.

Dagegen liess S. mit Eingabe vom 6. Mai 1997 Einsprache erheben und beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben sowie die am 24. Februar 1997 geleistete Zahlung von Fr. 1000.- zurückzuerstatten. Zur Begründung brachte der Einsprecher sinngemäss vor, er sei für seine Umsätze von der Steuerpflicht ausgenommen, da sein jährlicher steuerbarer Gesamtumsatz nicht Fr. 200 000.- betrage und gleichzeitig die Steuerzahllast - nach Abzug der Vorsteuer - Fr. 4000.- pro Jahr nicht übersteige. Denn der Umsatz des Jahres 1995 seiner Einzelfirma betrage Fr. 118 699.-. Davon seien die von der Steuer ausgenommenen Leistungen «Schulung und Meeting» (Fr. 9000.-) in Abzug zu bringen. Die Vorsteuer ergebe einen Betrag von Fr. 50 465.15, sodass letztlich eine Steuerzahllast von lediglich Fr. 3850.25 verbleibe.

C. Mit Einspracheentscheid vom 31. März 1998 wies die ESTV die Einsprache ab und verpflichtete S. zur Bezahlung von Fr. 2963.15 (Fr. 2436.15 [1. und 2. Quartal 1995] sowie Fr. 527.- [1. bis 4. Quartal 1995] je zuzüglich Verzugszinsen). Als Begründung hielt die Vorinstanz im wesentlichen fest, der Einsprecher schulde für das Jahr 1995 eine Steuer von insgesamt Fr. 4927.10, weshalb eine Ausnahme von der Steuerpflicht nicht zum Zuge komme. Selbst wenn die geschuldete Steuer weniger als Fr. 4000.- betragen würde, könne sich dies nicht auf die Steuerpflicht des Jahres 1995, sondern erst auf diejenige des Jahres 1996 auswirken. Es könne zudem offengelassen werden, ob es sich bei den Meetings um Umsätze gemäss Art. 14 Ziff. 9 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) handle, denn im vorliegenden Fall bilde Hauptleistung die Vermittlung von Vertriebspartnern. Die Meetings seien demgegenüber Nebenleistungen, die als Kostenfaktor zusammen mit den Vermittlungsleistungen zu 6,5% zu versteuern seien. Überdies habe sie bei der Überprüfung der vom Einsprecher eingereichten Unterlagen festgestellt, ein Teil der Steuer auf Ausgaben sei entgegen Art. 30 Abs. 2 MWSTV zu 100% abgezogen worden, oder die Vorsteuerbelege entsprächen den Anforderungen von Art. 28 MWSTV nicht. Für das 3. Quartal 1995 habe der Einsprecher die Steuer zahlenmässig falsch berechnet. Diese Differenzen veranlassten die ESTV zur Nachbelastung in der Höhe von Fr. 527.-.

D. Am 11. Mai 1998 lässt S. den Einspracheentscheid bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) anfechten. Der Beschwerdeführer beantragt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, und er sei nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV für das Jahr 1995 von der Steuerpflicht zu befreien, da der Gesamtumsatz Fr. 250 000.- nicht übersteige und der Steuerbetrag nach Abzug der Vorsteuer weniger als Fr. 4000.- betrage.

In der Vernehmlassung vom 13. Juli 1998 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

3. Der Beschwerdeführer vermittelt unbestrittenermassen Personal an die X. AG. Ebenso nicht im Streit liegt die Tatsache, dass

diese Tätigkeit grundsätzlich zum Normalsatz zu versteuern ist. Der Beschwerdeführer macht indessen im wesentlichen sinngemäss geltend, die Schulungen und Meetings, die er für die X. AG durchführt, seien nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer unecht befreit. Denn in der Funktion als Personal- und Unternehmensberatungsbüro vermittele er das Personal nicht nur, sondern in den ersten Monaten sei die mitschreitende Schulung des Personals ebenso wichtig.

Es gilt also zunächst darüber zu befinden, ob im vorliegenden Fall die Schulungen und Meetings eigenständige Umsätze verkörpern, mithin unecht steuerbefreit sind, oder ob sie Bestandteil der Personalvermittlung bilden und damit zum Normalsatz zu versteuern sind.

a. Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (UeB 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).

Der Bundesrat hat diese Vorgaben der Stufe Verfassung wie folgt umgesetzt: Die Umsätze (u.a.) im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung und der Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art sind von der Steuer ausgenommen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV).

Nach Verwaltungspraxis gilt die Schulung als Kostenfaktor der Leistung und ist als solche steuerbar, wenn sie im Zusammenhang mit einer steuerbaren Hauptleistung erbracht wird (Branchenbroschüre für Erziehung, Unterricht, Fortbildung, Forschung und Entwicklung vom April 1995 [Broschüre Nr. 18][20], S. 6 unten).

b. 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. Übt der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liegt nach Ansicht der SRK 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 (Entscheidung der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1998, S. 166 E. 5a und vom 3. Februar 1999 i.S. S. [SRK 127/97] E. 4b je mit Hinweisen).

c. Eine Beurteilung der vorliegenden Rechtsfrage anhand der massgeblichen tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ergibt, dass der Beschwerdeführer zum Normalsatz zu versteuernde Vermittlungsleistungen erbringt, welche die fraglichen Schulungen und Meetings beinhalten.

Zwar erbringt der Beschwerdeführer mit den Schulungen und Meetings Leistungskomponenten, die isoliert betrachtet durchaus unter die Befreiungsvorschrift von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV fallen könnten. Darauf kommt es hier aber nicht an.

Denn die Schulungen und Meetings bilden nach den Erklärungen des Beschwerdeführers integrierende Bestandteile seiner Vermittlungsleistungen an die X. AG. Der Beschwerdeführer bildet das durch ihn vermittelte Personal speziell im Hinblick auf dessen künftige Tätigkeit im Direktverkauf aus. Würde er das Personal nur vermitteln und nicht auch schulen, sei - wie er angibt - der X. AG in keiner Art und Weise gedient. Er würde viele Aufträge verlieren, da die Kunden mit dem nicht geschulten Personal nicht zufrieden wären.

Die Ausbildungsleistungen erfolgen nicht unabhängig von der Personalvermittlung, sondern immer nur in deren sachlichen, personellen und zeitlichen Zusammenhang. Damit ist erstellt, dass die Vermittlung und die Ausbildung des Personals im vorliegenden Fall wesensgemäss untrennbar miteinander verbunden sind. Die Leistung des Beschwerdeführers besteht gleichsam in der Vermittlung von Personal an die X. AG zum Vertrieb von Tiefkühlprodukten im Direktverkauf und in der entsprechenden - im rechtsgenügenden Zusammenhang stehenden spezifischen - Ausbildung desselben Personals mittels der fraglichen Schulungen und Meetings. Aufgrund dieser tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bilden Vermittlung und entsprechende Ausbildung eine sachliche Leistungseinheit. Das einheitliche wirtschaftliche Ziel der Leistung besteht in der Vermittlung von spezifisch ausgebildetem Personal. Die einzelnen Tätigkeiten - sowohl die Vermittlung als auch die Schulung des vermittelten Personals - bilden ein Leistungspaket, ein einheitliches Ganzes, das mehrwertsteuerlich nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden darf. Die einzelnen Teile stehen in einer derart engen Verbundenheit, dass sie untrennbare Komponenten der Gesamtleistung des

Beschwerdeführers an die X. AG verkörpern. Das genügt, um den Umsatz mehrwertsteuerlich als Einheit zu betrachten. Kurz: die steuerpflichtige Leistung des Beschwerdeführers setzt sich aus der Vermittlung und zugleich aus der Ausbildung von Personal zusammen.

d. Anders verhielte es sich nur, wenn der Beschwerdeführer auch Personal der X. AG schulen würde, das nicht durch ihn vermittelt worden ist. Diesfalls könnte selbstverständlich nicht gesagt werden, die Ausbildungsleistungen hätten als Bestandteil einer Vermittlungsleistung zu gelten. Sie wären vielmehr unabhängig voneinander steuerlich zu beurteilen. Zwar macht der Beschwerdeführer anlässlich des Instruktionsverfahrens geltend, er unterrichte nicht nur Personal, das durch ihn vermittelt worden sei, sondern auch solches, das bereits bei der X. AG beschäftigt war. Trotz ausdrücklicher Aufforderung, mittels namentlicher Auflistung und schriftlicher Bestätigung durch die X. AG nachzuweisen, inwiefern der Beschwerdeführer im Jahre 1995 auch Personal der X. AG ausgebildet hatte, das nicht durch ihn vermittelt wurde, vermag er sein Vorbringen aber nicht zu belegen. Angesichts der Tatsache, dass der Beschwerdeführer seine Honorare für die Schulungen und Meetings in der Gesamthöhe von Fr. 9000.- (1995) jeweils zusammen mit seinem Honorar für die Vermittlungsleistungen in Rechnung stellte (Monatsabrechnungen 1995 des Beschwerdeführers an die X. AG), drängt sich vielmehr der Schluss auf, dass mit den Fr. 9000.- nur die Ausbildung

des vom Beschwerdeführer selbst vermittelten Personals abgegolten worden ist. Für den steuermindernden Standpunkt, er habe auch Personal unterrichtet, das bereits bei der X. AG beschäftigt war, ist der Beschwerdeführer beweisbelastet (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 413, 60 416; Ernst Blumenstein/ Peter Locher, System des Steuerrechts, Zürich 1995, S. 379 und 415). Da er diesen Nachweis schuldig geblieben ist, hat die Vorinstanz die Entgelte der X. AG für die Schulungen und Meetings in der Höhe von Fr. 9000.- zu Recht vollumfänglich in die Bemessungsgrundlage der bestrittenen Steuerschuld miteinbezogen.

e. Es verhält sich also keineswegs etwa so, dass eine steuerpflichtige Leistung als Ganzes nicht auch Leistungskomponenten umfassen kann, die isoliert betrachtet steuerbefreit wären. Denn auch umgekehrt ist es ohne weiteres möglich, dass als Ganzes steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalten. Beispielsweise enthält die befreite Heilbehandlung (Art. 14 Ziff. 3 MWSTV) auch Verpflegungs- und Beherbergungskomponenten (vgl. Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1998, S. 161 ff. E. 4b). Oder befreite Leistungen im Sozialbereich (Art. 14 Ziff. 7 MWSTV) können Beförderungs- und Verpflegungskomponenten enthalten (Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999 i.S. S. [SRK 127/97] E. 4). Es ist jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit vorliegt oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind.

f. Zusammenfassend sind die fraglichen Schulungen und Meetings des Beschwerdeführers als Bestandteil seiner Vermittlungsleistungen zu versteuern. Daran ändert nichts, dass Meetings oder Schulungen als solche allenfalls durchaus unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV subsumiert werden können.

4. Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, seine subjektive Steuerpflicht für das Jahr 1995 entfalle, da die für dieses Jahr verbleibende Steuer nach Abzug der Vorsteuer weniger als Fr. 4000.- betragen habe (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Er begründet dieses Vorbringen nicht näher und legt auch rechnerisch nicht dar, inwiefern die Steuerzahllast weniger als Fr. 4000.- beträgt. Einzig anlässlich seiner Einsprache vom 6. Mai 1997 hat er eine entsprechende Berechnung vorgenommen.

Ob dieses Vorgehen verfahrensmässig genügt und ob die Berechnungen richtig sind, kann hier offenbleiben, denn der vorgebrachte Einwand ist - wie nachfolgend zu zeigen ist - bereits im Ansatz unbegründet.

a. Die Steuerpflicht beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Übergangsrechtlich ist für die Feststellung, ob die Steuerpflicht per 1. Januar 1995 beginnt, auf die in den vorangehenden 12 Monaten (d.h. die im Kalenderjahr 1994) erzielt-

ten Umsätze abzustellen (Art. 84 Abs. 2 MWSTV; Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in ASA 63 407).

Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 22 Bst. c MWSTV).

Daraus erhellt, dass für die Frage nach der Beendigung der subjektiven Steuerpflicht infolge ungenügendem Umsatz die Umsatzzahlen des Kalendervorjahres ausschlaggebend sind. Werden die massgebenden Beträge im Jahre 1995 unterschritten, betrifft dies somit lediglich die subjektive Steuerpflicht des Beschwerdeführers für das Jahr 1996 und nicht auch für das Jahr 1995.

b. Nach eigenen Angaben des Beschwerdeführers betrug sein Umsatz des Jahres 1994 ungefähr Fr. 100 000.-. Die Steuerschuld hätte nach Abzug der Vorsteuer - wie er weiter erklärte - die Höhe von Fr. 4940.- erreicht, falls die Mehrwertsteuer bereits in Kraft gewesen wäre. Diese Beträge sind massgebend für die Beurteilung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers für das nachfolgende Jahr. Für die Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Umsätze des Jahres 1995 war der Beschwerdeführer daher eindeutig subjektiv steuerpflichtig. Dass er in diesem Jahr angeblich die massgebenden Beträge nicht mehr erreichte, ändert nichts (vgl. Entscheid der SRK vom 4. Februar 1998 i.S. M. [SRK 51/97] E. 4b). Eine rückwirkende Auflösung der Steuerpflicht für das Jahr 1995 fällt hier ausser Betracht.

[20] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

Dokumente der SRK