

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 23. März 1999 i.S. S. [SRK 1998-081])

Mehrwertsteuer. Leistungen von gemeinnützigen Heimen (Art. 14 Ziff. 7 MWSTV). Auslagerung der betroffenen Tätigkeit (Heimführung). Leistungsaustausch. Begriff der Selbständigkeit (Art. 17 Abs. 1 MWSTV).

1. Ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch ist gegeben, wenn 1. zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden sind; 2. eine Leistung erbracht wird, der eine Gegenleistung, d.h. ein Entgelt, gegenübersteht; und 3. Leistung und Gegenleistung unmittelbar miteinander wirtschaftlich verknüpft sind (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 3a).

2. Wichtige Kriterien für die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit in eigenem Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird. Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (E. 3b).

3. Die zivilrechtliche Unternehmensform ist nicht massgebend, sondern die Art der Tätigkeit, die Fähigkeit, selbständig gewerbliche oder berufliche Tätigkeiten zu verrichten. Im vorliegenden Fall lässt eine Gesamtbetrachtung der Umstände das Altersheim C. als mehrwertsteuerlich selbständige Erbringerin der fraglichen Heimleistungen erscheinen (E. 4b).

4. Durch die Auslagerung der fraglichen Tätigkeit (Heimführung) wird eine neue, mehrwertsteuerlich relevante Vorumsatzstufe zur eigentlichen Heimleistung geschaffen. Dadurch können im Vergleich zu Gemeinwesen ohne eine solche Auslagerung zusätzliche Steuerbelastungen entstehen, da die neue Umsatzstufe von einer nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistung (Art. 14 Ziff. 7 MWSTV) gefolgt wird. Dies führt indes nicht zu einem Verstoß gegen den Rechtsgleichheitsgrundsatz (E. 5c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations de homes d'utilité publique (art. 14 ch. 7 OTVA). Transfert à un tiers de l'activité en cause (direction de home). Echange de prestations. Notion d'indépendance (art. 17 al. 1 OTVA).

1. Il y a échange de prestations donnant lieu à TVA lorsque 1. il y a deux parties, sous la forme d'un prestataire et d'un destinataire de la prestation; 2. à la prestation apportée correspond une contreprestation, c'est-à-dire une rémunération; 3. prestation et contreprestation sont directement liées économiquement entre elles (confirmation de jurisprudence; consid. 3a).

2. Les critères importants pour l'indépendance au sens de la TVA sont, par exemple, que l'activité donnant lieu à l'impôt soit fournie en nom propre, avec un risque économique et d'entrepreneur propre, indépendamment d'un employeur au niveau de l'organisation du travail. On détermine si le prestataire agit indépendamment au sens de la TVA sur la base de l'ensemble des rapports économiques. Vu le caractère d'impôt général sur la consommation de la TVA, la notion d'indépendance doit plutôt être interprétée largement (consid. 3b).

3. La forme de droit civil de l'entreprise n'est pas déterminante, mais bien le type d'activité et la capacité d'accomplir indépendamment des activités professionnelles. En l'espèce, un examen global des circonstances fait apparaître le home pour personnes âgées C. comme prestataire indépendant au sens de la TVA (consid. 4b).

4. Par le transfert à un tiers de l'activité en cause (direction de home), il y a, sur le plan de la TVA, création d'un nouveau stade économique antérieur. Il en découle que, par comparaison avec la collectivité qui n'a pas recours à un opérateur extérieur, des charges fiscales supplémentaires peuvent exister, car le nouveau stade antérieur peut impliquer une prestation sans déduction possible de l'impôt préalable (art. 14 ch. 7 OTVA). Cela ne constitue pas une violation du principe de l'égalité de traitement (consid. 5c).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni delle case di utilità pubblica (art. 14 n. 7 OIVA). Trasferimento a un terzo dell'attività in questione (direzione della casa). Scambio di prestazioni. Nozione d'indipendenza (art. 17 cpv. 1 OIVA).

1. Esiste uno scambio di prestazioni assoggettato all'IVA se: 1. vi sono due partecipanti nel senso di un fornitore e di un destinatario delle prestazioni; 2. alla prestazione fornita è corrisposta una controprestazione, ossia una remunerazione; 3. la prestazione e la controprestazione sono direttamente legate fra di loro dal profilo economico (conferma della giurisprudenza; consid. 3a).

2. I criteri importanti per l'indipendenza dal profilo dell'imposta sul valore aggiunto sono per esempio che l'attività imponibile sia effettuata in nome proprio, con un rischio economico e imprenditoriale proprio e indipendentemente da un datore di lavoro a livello dell'organizzazione del lavoro. Occorre stabilire se il fornitore di prestazioni opera in modo indipendente ai sensi dell'IVA sulla base dell'insieme dei rapporti economici. Visto il carattere di imposta generale sul consumo dell'IVA, la nozione d'indipendenza deve essere interpretata piuttosto nel senso ampio del termine (consid. 3b).

3. La forma di diritto civile dell'azienda non è determinante, bensì il tipo di attività e la capacità di svolgere in modo indipendente attività a carattere commerciale o professionali. Nella fattispecie un esame globale delle circostanze fa sembrare la casa per anziani C. come fornitore indipendente ai sensi dell'IVA (consid. 4b).

4. Mediante il trasferimento a un terzo dell'attività in questione (direzione di una casa) vi è, per quanto riguarda l'IVA, la creazione di un nuovo stadio economico precedente. Ne consegue che, facendo il paragone con la collettività che non può ricorrere a un operatore esterno, possono sorgere oneri fiscali supplementari, in quanto il nuovo stadio precedente può comportare una prestazione senza una deduzione possibile dell'imposta precedente (art. 14 n. 7 OIVA). Questo non costituisce una violazione del principio della parità di trattamento (consid. 5c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die S. AG bezweckt die Entwicklung und das Angebot von Dienstleistungen zugunsten von betagten Menschen im ambulanten und stationären Bereich. Die Dienstleistungen umfassen gemäss Statuten die Betriebsführung von Altersinstitutionen, die Beratung von und die Planung für Trägerschaften, Institutionen und weitere Interessenten im Altersbereich sowie die Aus-, Fort- und Weiterbildung von im Altersbereich tätigen Menschen.

Mit Schreiben vom 9. Januar 1995 liess die S. AG der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) mitteilen, sie betreibe im Auftrag und auf Rechnung und Risiko der Stadt B. das Altersheim C. in B. Dafür erhalte sie ein Honorar von rund Fr. 100 000.- pro Jahr. Die Personalverantwortung liege bei ihr, die Arbeitsverträge würden mit ihr abgeschlossen. Die (nicht schriftlichen) Heimverträge bestünden zwischen der Stadt B. und den Bewohnern. Dementsprechend hätten die Heiminsassen ihre Beiträge an die Stadt B. zu bezahlen. Diese stelle einen sogenannten Kostgeldausweis aus. Die Stadt B. leite die Kostgelder zusammen mit ihren Subventionen an das Heim weiter, damit dieses die Kosten der S. AG decken könne. Das Amt für Alter der Stadt B. überweise monatliche Kostenvorschüsse auf das C.-Bankkonto. Die Stadt B. stelle dem Heim zudem die Infrastruktur (Gebäude) zur Verfügung. Daneben werde eine auch der Öffentlichkeit zugängliche Cafeteria geführt. Die S. AG gehe davon aus, die Weiterverrechnung ihrer Unkosten (Löhne des Betreuungspersonals und übrige Unkosten) an die Stadt B. gelte als Leistungen von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen im Sinne von Art. 14 Ziff. 7 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201), obschon die Kostgelder von den Insassen zunächst an die Stadt B. bezahlt würden. Mehrwertsteuerpflichtig seien demnach lediglich das Honorar sowie die Einnahmen aus der Cafeteria.

B. Am 28. Februar 1997 entschied die ESTV, die S. AG habe auf dem gesamten Entgelt für die Dienstleistungen, welche sie gestützt auf den Heimführungsvertrag vom 15./22. Juni 1993 der Einwohnergemeinde B. gegenüber erbringt, ab dem 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer zum Satz von 6,5% zu entrichten. Zur Begründung hielt sie im wesentlichen fest, bei den vorliegenden entgeltlichen Heimführungsleistungen, welche gestützt auf ein umfassendes Betriebsführungsmandat erbracht werden, handle es sich um Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 MWSTV. Art. 14 Ziff. 7 MWSTV käme nicht zur Anwendung, denn die Pensionsverträge würden zwischen der Stadt B. und den einzelnen Pensionären abgeschlossen. Die Pensionsleistungen würden dementsprechend durch die Stadt B. gegenüber den Pensionären erbracht. Dieses Leistungsverhältnis bilde aber nicht Streitgegenstand. Eine Zurverfügungstellung von Personal im Sinne von Art. 14 Ziff. 10 MWSTV liege ebenfalls nicht vor, denn die S. AG stelle der Gemeinde B. kein Personal zur Verfügung, sondern sie erbringe Dienstleistungen mit Personal, welches vollumfänglich ihr unterstehe. Eine hiergegen erhobene Einsprache der S. AG wies die ESTV am 31. März 1998 ab. Gegen diesen Einspracheentscheid führt die S.

AG bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2. (...)

3. Die Beschwerdeführerin hält dafür, sie und nicht die Stadt B. erbringe die von der Steuer ausgenommenen Heimleistungen (Wohnen, Verpflegung, Betreuung, Pflege) an die Pensionäre. Die Vorinstanz stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, bei den Tätigkeiten der Beschwerdeführerin handle es sich um steuerpflichtige Vorumsätze, die an die Gemeinde B. erbracht werden. Erst die Gemeinde B. erbringe die Leistungen an die Heimbewohner. Es gilt somit zunächst zu prüfen, worin im vorliegenden Fall die mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausche bestehen bzw. wer Leistungserbringer und wer Leistungsempfänger ist. Daraus ergeben sich sodann die entsprechenden Bemessungsgrundlagen.

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 unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen nur dann der Steuer, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden («einschliesslich Eigenverbrauch»; Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB BV; vgl. Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Sodann ist die Steuer vom Entgelt zu berechnen (Art. 8 Abs. 2 Bst. f UeB BV; vgl. Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch ist gegeben, wenn 1. zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden sind; 2. eine Leistung erbracht wird, der eine Gegenleistung, d.h. ein Entgelt, gegenübersteht; und 3. Leistung und Gegenleistung unmittelbar miteinander wirtschaftlich verknüpft sind (ausführlich: Entscheid der SRK vom 24. April 1996 i.S. K. [SRK 1996-041], in MWST-Journal 3/97, S. 121-123, mit zahlreichen Hinweisen).

b. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75 000.- übersteigen. Wichtige Kriterien für die Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit in eigenem Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (Entscheid der SRK vom 21. Januar 1997 i.S. G. [SRK 1996-070], E. 2a; vgl. Alois Camenzind/ Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, Rz. 639 ff.; Stephan Kuhn/ Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 72). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aber aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (vgl. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115, 175).

4. Im vorliegenden Fall gehen Beschwerdeführerin und ESTV darin einig, dass die gemäss Heimführungsvertrag an die Stadt B. zu erbringenden Leistungen der S. AG gegen den indexierten Betrag von Fr. 100 000.- im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgen und darauf die Steuer geschuldet ist. Ebenso unbestritten ist, dass die Leistungen der Cafeteria bzw. des Restaurants nach den massgebenden Bestimmungen der Steuer unterliegen.

Umstritten ist allerdings, wer die Heimleistungen an die Pensionäre erbringt. Diese Frage ist unter steuerobjektiven und steuersubjektiven Gesichtspunkten zu prüfen.

a. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hält die ESTV zu Recht dafür, dass zwei verschiedene mehrwertsteuerliche Leistungsaustausche gegeben sind. Denn einerseits erbringt die Beschwerdeführerin Umsätze aufgrund des Heimführungsvertrages gegen Entgelt an die Leistungsempfängerin Stadt B. (nachfolgend: Umsatz A). Auf der anderen Seite erbringt die - noch zu definierende - Leistungserbringerin entgeltliche Heimleistungen an andere Empfänger, die Pensionäre (nachfolgend: Umsatz B). Sowohl Umsatz A als auch Umsatz B erfüllen zweifelsohne sämtliche Voraussetzungen für die

Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches (E. 3a hievor) sowie für die übrigen Tatbestandsmerkmale des Steuerobjekts (vgl. Art. 5 f. MWSTV). Empfängerin des Umsatzes A ist die Stadt B., des Umsatzes B der Heimbewohner. Es liegen zwei verschiedene Empfänger zweier verschiedener Leistungen vor.

Die Frage, ob auch die Leistungserbringerinnen verschieden oder aber - wie die Beschwerdeführerin annimmt - identisch sind, ist nachfolgend zu prüfen.

b. Ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, das Alters- und Pflegeheim C. (nachfolgend: «C.») bzw. die Stadt B. erfülle bezüglich Heimleistungen (Umsätze B) die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (hier ist namentlich die Selbständigkeit fraglich), dann hat das «C.» bzw. die Stadt B. als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin der Umsätze B zu gelten. Damit wäre zwingend ausgeschlossen, dass gleichzeitig die Beschwerdeführerin die Leistungserbringerin der Heimleistungen verkörpert. Denn diese Leistungen könnten aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht zugleich durch das selbständig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts handelnde «C.» bzw. die Stadt B. einerseits sowie durch die Beschwerdeführerin andererseits erbracht werden.

Das «C.» ist ein städtisches Heim und untersteht dem Amt für Alters- und Gesundheitsdirektion B. Trägerin des Heims ist also die Stadt B. So wird denn auch der Betrieb des Alters- und Pflegeheims «C.» auf Rechnung und auf Risiko der Stadt B. geführt. Das «C.» hat eine eigene Betriebsrechnung. Der um Aufnahme in das Heim ersuchende Betagte meldet sich bei der Stadt B. an. Die Pensionäre als Leistungsempfänger definieren die Heimleistungen (Wohnen, Verpflegung, Betreuung, Pflege) mit der Gemeinde B. bzw. mit deren Amt für Alters- und Gesundheitspflege. Das «C.» bzw. die Stadt B. fakturiert (inkl. Inkasso) die Heimleistungen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung an die Heimbewohner. Das «C.» bzw. die Stadt B. tritt also mit Bezugnahme auf die Heimleistungen in eigenem Namen auf.

All diese Umstände lassen in einer Gesamtbetrachtung das «C.» bzw. die Stadt B. als mehrwertsteuerlich selbständige Erbringerin der fraglichen Heimleistungen erscheinen.

Zwar ist nicht zu verkennen, dass die Leitung des «C.» durch die Beschwerdeführerin rekrutiert und eingeführt wird, und überdies die Heimleitung weisungsgebunden ist. Ebenso wird offensichtlich das Personal des «C.» durch die Beschwerdeführerin angestellt, und es steht mit dieser im Arbeitsverhältnis. Dieses Innenverhältnis vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass bezüglich der für die mehrwertsteuerliche Beurteilung massgebenden Tätigkeiten das Heim «C.» als Betrieb bzw. die Gemeinde B. gegen aussen - namentlich gegenüber dem Leistungsempfänger, d.h. dem Pensionär - in eigenem Namen und als Leistungserbringerin auftritt (vgl. hierzu auch den Entscheid der SRK vom 21. Januar 1997, a.a.O., E. 3b). Hinzu kommt, dass das Personal ohnehin auf Rechnung und im Namen des «C.» entlohnt wird.

Die Beschwerdeführerin hält dafür, das «C.» könne überhaupt keine Umsätze erzielen, da ihm keine eigenständige Rechtsform zukomme. Massgebend ist jedoch nicht die zivilrechtliche Unternehmensform, sondern die Art der Tätigkeit, die Fähigkeit, selbständig gewerbliche oder berufliche Tätigkeiten zu verrichten (Riedo, a.a.O., S. 179). Dass diese Fähigkeit hier vorhanden ist, wurde bereits ausführlich dargelegt.

Der Umstand, dass die Auslagerung der Heimführung aus dem Tätigkeitsbereich der Stadt B. allenfalls zusätzliche Steuerbelastungen nach sich zieht, ändert an der mehrwertsteuerlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts nichts. Denn auch im privaten Bereich kann die Auslagerung von Tätigkeiten bisweilen zu steuerlichen Zusatzbelastungen führen. So trägt beispielsweise eine - nur in beschränktem Umfang zum Vorsteuerabzug berechnete (vgl. Art. 13 i.V.m. Art. 14 Ziff. 15 MWSTV) - kleine Bank, welche gewisse Aufgaben, die eine Grossbank selber erledigen kann, durch Dritte ausführen lässt, eine höhere Steuerbelastung als die Grossbank. Für die allfällige zusätzliche Steuerlast auf einer Tätigkeit, je nachdem ob diese ausgelagert oder durch eigenes Personal erbracht wird, sprechen sachliche Gründe, weil die Auslagerung eine neue mehrwertsteuerliche Umsatzstufe begründet, die von einer nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistung gefolgt wird (vgl. Entscheid der SRK vom 25. Januar 1999 i.S. S. [SRK 1998-046], E. 5). Der Vorinstanz ist für den vorliegenden Fall dahingehend beizupflichten, dass es sich bei den Umsätzen A um steuerpflichtige Vorumsätze der Heimleistungen handelt.

c. (Frage der Bemessungsgrundlage)

5.c. Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, es sei stossend und verletze die Rechtsgleichheit, wenn den Pensionären des Alters- und Pflegeheims «C.» durch eine «ungünstige vertragliche Gestaltung» der Aufenthalt zusätzlich verteuert werde. Ob die Heimleistung an den Pensionär als Endverbraucher in der Tat verteuert wird, belegt die Beschwerdeführerin nicht. Denkbar ist vielmehr, dass eine allfällige steuerlich bedingte Verteuierung der Heimleistungen durch zusätzliche staatliche Subventionen oder durch Ergänzungsleistungen etc. kompensiert wird. Massgebend ist ohnehin, dass im vorliegenden Fall durch die Auslagerung gemäss Heimführungsvertrag eine neue, mehrwertsteuerlich relevante Vorumsatzstufe geschaffen worden ist, die im Vergleich zu Gemeinwesen ohne eine solche Auslagerung zu zusätzlichen Steuerbelastungen führen kann (denn Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV berechnen nicht zum Vorsteuerabzug auf den Vorumsätzen wie beispielsweise auf jenen der Beschwerdeführerin; E. 4b hievor). Die beiden Situationen sind aufgrund ihres rechtswesentlichen Unterschieds (zusätzliche Umsatzstufe) allerdings nicht miteinander vergleichbar, sodass sich die Rüge der Rechtsgleichheitsverletzung als unbegründet erweist (vgl. Entscheid der SRK vom 25. Januar 1999, a.a.O., E. 5).

Dokumente der SRK