

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 9. Juli 2002 [SRK 2001-175]).

Mehrwertsteuer. Heilbehandlungen (Art. 14 Ziff. 3 MWSTV). Vorsteuer. Gesonderte Fakturierung bei Alters- und Pflegeheimen. Verzugszinspflicht.

- Nach ständiger Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission ist für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise steuerpflichtig ist, eine Aufteilung dieser Leistungsarten (in den Fakturen) für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (Ermittlung der geschuldeten Mehrwertsteuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) absolut unerlässlich (E. 2b).

- Als steuerausgenommene Heilbehandlungen können nur Pflegeleistungen des Heimpersonals gelten, die unmittelbar durch qualifiziertes Pflege- und Therapiepersonal am Heimbewohner vollzogen werden. Eine Heilbehandlung setzt eine besondere Nähe zur Person voraus, bei der der Erfolg der Leistung eintreten soll. Die Ausnahme von der Mehrwertsteuer darf nicht auf vorbereitende Tätigkeiten (z. B. Heimleitung, Verwaltung, Hauswirtschaft, usw.) ausgedehnt werden (E. 2d).

- Die Vorsteuer ist grundsätzlich nicht zu schätzen, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige diese nicht deklariert bzw. auf Aufforderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nicht nachweist. Der Vorsteuerabzug ist in solchen Fällen zu verweigern. Dem Steuerpflichtigen bleibt jedoch unbenommen, die bei ihm angefallenen Vorsteuern auch nach Abschluss des Steuerjustizverfahrens zu belegen und den entsprechenden Abzug bei der ESTV zu beantragen (E. 3).

- Verzugszinspflicht für verspätet entrichtete Mehrwertsteuerbeträge (E. 4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Soins médicaux (art. 14 ch. 3 OTVA). Impôt préalable. Facturation séparée pour les maisons de retraite et les maisons de soins. Intérêts moratoires.

- Selon la jurisprudence constante de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, les entreprises qui exercent une activité mixte, à la fois partiellement exclue du champ de l'impôt et partiellement taxée, doivent impérativement procéder à une répartition de ces deux types de prestations (dans les factures) afin de permettre une déclaration en bonne et due forme de la taxe sur la valeur ajoutée (communication de la taxe sur la valeur ajoutée due ainsi que des déductions d'impôt préalable justifiées; consid. 2b).

- Ne peuvent être considérées comme des soins médicaux exclus du champ de l'impôt que les prestations de soins du personnel de l'établissement qui sont directement fournies aux pensionnaires par le personnel qualifié pour les soins et les thérapies. Un traitement dans le domaine de la santé pré suppose une certaine proximité avec la personne chez laquelle la réussite de la prestation est censée intervenir. L'exonération ne doit pas être étendue aux activités préparatoires (p. ex. direction de l'établissement, administration, ménage, etc.; consid. 2d).

- En principe, l'impôt préalable ne doit pas faire l'objet d'une estimation, lorsque l'assujetti ne l'a pas déclaré ou bien qu'il ne peut pas le prouver sur demande de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Dans de tels cas, la déduction de l'impôt préalable doit être refusée. Il est cependant permis au contribuable d'apporter la preuve des montants d'impôt préalable qui lui ont été transférés, y compris après la clôture d'une procédure de justice fiscale, et de demander à l'AFC de pouvoir procéder à la déduction correspondante (consid. 3).

- Devoir de s'acquitter d'un intérêt moratoire en cas de paiement tardif de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Cure mediche (Art. 14 n. 3 OIVA). Imposta precedente. Fatturazione separata per le case per anziani e le case di cura. Interessi di mora.

- Secondo la costante giurisprudenza della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, per le aziende che esercitano un'attività mista, parzialmente esonerata dal campo d'applicazione dell'imposta e parzialmente soggetta all'imposta, ai fini di un corretto calcolo dell'imposta sul valore aggiunto (determinazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta e delle deduzioni dell'imposta precedente ammesse) è assolutamente indispensabile una separazione del tipo di prestazioni nelle fatture (consid. 2b).

- Possono essere considerate quali cure mediche non sottoposte all'imposta solo prestazioni di cura del personale dell'istituto, effettuate direttamente da personale responsabile della cura e della terapia ai residenti delle case di cura. Un trattamento presuppone una relazione particolarmente stretta con la persona che deve godere del risultato della prestazione. L'esonero dall'imposta sul valore aggiunto non può essere esteso ad attività preparatorie (ad es. la direzione dell'istituto, l'amministrazione, la cura dell'istituto, ecc.; consid. 2d).

- In linea di principio, l'imposta precedente non deve essere stimata se il contribuente non l'ha dichiarata o non ha potuto dimostrarla su richiesta dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). In casi simili, la deduzione dell'imposta precedente deve essere negata. Il contribuente ha però la possibilità di dimostrare gli importi delle imposte precedenti che gli sono state trasferite anche dopo la fine della procedura di giustizia fiscale e quindi di chiedere la relativa deduzione all'AFC (consid. 3).

- Obbligo di versare interessi di mora per il pagamento tardivo di importi di imposta sul valore aggiunto (consid. 4).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die A AG, B AG, C AG, D AG, E AG, F AG sowie G AG sind seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen als Mehrwertsteuergruppe (nachfolgend: Beschwerdeführerin) eingetragen.

In umfangreicher Korrespondenz und in diversen Telefonaten erörterten die Verfahrensbeteiligten ihre mehrwertsteuerlichen Standpunkte zu diversen Problemkreisen wie Saldo- bzw. Pauschalbesteuerung bei Mehrwertsteuergruppen, Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV.

B. Am 31. Mai 1995 reichte die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer-Abrechnung für die Steuerperiode 1. Quartal 1995 bei der ESTV ein und deklarierte dabei einerseits ihre Umsätze zu den Saldo- bzw. Pauschalsteuersätzen von 4,5% und 1% und behandelte andererseits ihre Heimleistungen an Pensionäre gegen Tages- und Monatspauschalen als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze. Mit Brief vom 23. Juni 1995 teilte die ESTV der Beschwerdeführerin mit, die Gruppenmitglieder erfüllten die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV nicht. Ferner sei es für Mehrwertsteuergruppen unzulässig, zu Pauschalsteuersätzen abzurechnen. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 23. Juni 1995 forderte deshalb die ESTV von der Beschwerdeführerin Fr. 222'903.- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins nach. Die Verwaltung räumte gleichzeitig der Beschwerdeführerin die Gelegenheit ein, für die nicht als von der Mehrwertsteuer ausgenommen akzeptierten Umsätze die Vorsteuerabzüge geltend zu machen und entsprechend zu belegen. Am 6. Juli 1995 liess die Beschwerdeführerin die Nachforderung bestreiten und um einen anfechtbaren Entscheid ersuchen.

Mit EA vom 27. September 1996 forderte die ESTV von der Beschwerdeführerin ferner für die Steuerperioden 2. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 Fr. 1'079'145.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Diese Nachforderung basiert auf denselben divergierenden Auffassungen der ESTV einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits, welche zur EA vom 23. Juni 1995 geführt haben.

C. Am 15. Mai 2001 erliess die ESTV einen Entscheid nach Art. 51 MWSTV mit folgendem Dispositiv:

«1.- Den Alters- und Pflegeheimen der Gruppenmitglieder und der Wohngruppe > des Gruppenmitgliedes C AG wird die Gemeinnützigkeit im Sinne von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV nicht zuerkannt.

2.- Die Gruppenmitglieder haben als Betreiberinnen von nicht gemeinnützigen Alterseinrichtungen (Alters- und Pflegeheime, betreute Wohngruppe) im Sinne von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV auf dem Entgelt für die an die Heimbewohner erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen (Verpflegungs-, Reinigungs-, Wasch-, Flick- und Handwerkerleistungen, Chauffeurdienste, etc.), mit Ausnahme des Entgelts für Miete und Pflege, im Rahmen von Pensionsverträgen ab dem 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer zu entrichten.

3.- Die Gruppenträgerin und die Gruppenmitglieder haben auf dem Entgelt für die an Dritte erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen (Gäste- und Personalverpflegung, Gästebeherbergungen, Reinigungs- und Flickleistungen, Betriebsführungsmandate, etc.) im Rahmen von entsprechenden Verträgen ab 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer zu entrichten.

4.- Der Antrag auf Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen wird abgewiesen.

5.- Die Gruppenträgerin sowie die Gruppenmitglieder haben ihre Umsätze nach der gesetzlichen Methode gemäss Art. 26 i.V.m. Art. 29 ff. MWSTV abzurechnen.

6.- Die Gruppe schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1996):

- Fr. 222'903.- Mehrwertsteuer für das 1. Quartal 1995 (zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Mai 1995 [mittlerer Verfall])

- Fr. 1'079'145.- Mehrwertsteuer für das 2. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 (zuzüglich 5% Verzugszins ab 1. März 1996 [mittlerer Verfall]).

7.- Die ESTV behält sich vor, ihre Forderungen aufgrund einer Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV zu berichtigen.

8.- Verfahrenskosten.»

D. Mit Eingabe vom 25. Oktober 1996 liess die Steuerpflichtige bei der ESTV Einsprache erheben und beantragte, der angefochtene Entscheid sei vollumfänglich aufzuheben und es sei ihr die Gemeinnützigkeit zuzuerkennen; demgemäss sei sie von der Mehrwertsteuer zu befreien. Eventuell sei ihr die Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen zu bewilligen. Die Steuernachforderungen für das 1. Quartal 1995 von Fr. 222'903.- und für den Zeitraum vom 2. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 von Fr. 1'079'145.- seien aufzuheben; eventualiter sei die Behandlung dieser Punkte zu sistieren bis das Hauptproblem gemäss vorstehenden Ziffern rechtskräftig beurteilt sei.

Am 25. Januar 2001 liess die Beschwerdeführerin die Einsprache mit Bezug auf die Problematik der Gemeinnützigkeit zurückziehen. Im Übrigen hielt sie am Antrag auf Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen fest. Mit Antwortschreiben vom 15. August 2001 bestätigte die Verwaltung ihren Standpunkt und forderte die Steuerpflichtige ferner auf, ihr den gesamten steuerbaren Ausenumsatz der Gruppenmitglieder mitzuteilen. Dabei sei in Bezug auf den steuerbaren Umsatzanteil aus den Tagespauschalen, mit denen auch von der Mehrwertsteuer ausgenommene Miet- und Pflegeleistungen abgegolten werden, die Abgrenzung entweder effektiv vorzunehmen oder aber 50% des Umsatzes aus den Tagespauschalen zum Normalsatz zu versteuern. Ferner habe die Beschwerdeführerin die gesamten zum Abzug berechtigten Vorsteuern der Gruppenmitglieder auszuweisen. Am 3. September 2001 liess die Beschwerdeführerin der Verwaltung mitteilen, sie teile die Auffassung der ESTV zur Gruppenbesteuerung nicht. Selbst wenn sie diesen Standpunkt im Grundsatz anerkennen würde, wäre es ihr unmöglich, innert Frist die verlangten Unterlagen einzureichen.

E. Mit Einspracheentscheid vom 14. September 2001 wies die ESTV die Einsprache ab und entschied was folgt:

«1.- Ziffer I/1 der Einsprache vom 25. Oktober 1996 der A AG und der zu ihrer Mehrwertsteuergruppe gehörenden Gruppenmitglieder wird infolge Rückzugs als gegenstandslos vom Protokoll abgeschrieben.

Die Dispositiv-Ziffern 1-3 des angefochtenen Entscheides der ESTV vom 27. September 1996 sind somit in Rechtskraft erwachsen.

2.- Im Übrigen wird die Einsprache abgewiesen.

3.- Die Gruppenträgerin und die Gruppenmitglieder haben auf ihren seit dem 1. Januar 1995 erzielten steuerbaren Ausenumsätzen die Mehrwertsteuer zu entrichten und bei der ESTV nach der gesetzlichen Methode gemäss Art. 26 i.V.m. Art.

29 ff. MWSTV abzurechnen.

4.- Der Antrag auf Abrechnung nach Pauschal- bzw. Saldosteuersätzen wird abgewiesen.

5.- Die Gruppe «A AG» schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1996):

- Fr. 222'903.- Mehrwertsteuer für das 1. Quartal 1995 (zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Mai 1995 [mittlerer Verfall])

- Fr. 1'079'145.- Mehrwertsteuer für das 2. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 (zuzüglich 5% Verzugszins ab 1. März 1996 [mittlerer Verfall]).

6.- (existiert nicht)

7.- Die ESTV behält sich vor, ihre Forderungen aufgrund einer Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV (bzw. Art. 62 MWSTG) zu berichtigen.

8.- Verfahrenskosten.»

F. Mit Eingabe vom 15. Oktober 2001 erhebt die Beschwerdeführerin gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 14. September 2001 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, es seien die Ziff. 2-8 des Einspracheentscheides vollumfänglich aufzuheben; es sei die Angelegenheit an die ESTV zur korrekten Erhebung der Mehrwertsteuer zurückzuweisen. Zur Begründung hält sie im Wesentlichen dafür, der angefochtene Einspracheentscheid verletze Bundesrecht, stelle den rechtserheblichen Sachverhalt unrichtig und unvollständig fest und sei unangemessen. Sie anerkenne nunmehr die Besteuerung als Gruppe zum Satz von 6,5%, sofern sie die Vorsteuern in Abzug bringen könne. Sie reicht eine Neuberechnung der für die fraglichen Steuerperioden geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge bei der SRK ein.

G. Mit Vernehmlassung vom 11. Dezember 2001 beantragt die ESTV, Ziff. 1 des Antrages der Beschwerde betreffend Ziff. 5 des Einspracheentscheides der ESTV vom 14. September 2001 sei gutzuheissen und es sei festzusetzen, dass die Beschwerdeführerin der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 noch weitere Fr. 417'350.20 zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 1. Januar 1996 (mittlerer Verfall) schulde. Im Übrigen sei die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. (Anwendbarkeit der MWSTV, vgl. VPB 65.84, E. 1b) Die hier in Frage stehende Steuerforderung bezieht sich auf die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1996). Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c. (Überprüfungsbefugnis der SRK, vgl. VPB 66.97, E. 1c)

d. Während des bisherigen Verfahrensverlaufs sind diverse Streitpunkte weggefallen. So behauptet die Beschwerdeführerin nicht mehr, ihre Tätigkeit sei gemeinnützig im Sinne von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV und deswegen von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Sie macht auch nicht mehr geltend, als Mehrwertsteuergruppe habe sie Anspruch auf Abrechnung nach Pauschal- bzw. Saldosteuersätzen. Zu entscheiden bleibt folglich, in welchem Umfang der Gesamtumsatz der Beschwerdeführerin auf steuerpflichtige (Verpflegungs-, Reinigungs-, Waschleistungen usw.) bzw. auf steuerbefreite Leistungen (Vermietungs- und Pflegeleistungen) entfällt (E. 2) sowie in welchem Umfang die Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (E. 3). Die Verfahrensbeteiligten reichen zu diesen Fragen unterschiedliche Berechnungen ein. Diese sind zu prüfen und der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag für den fraglichen Zeitraum zu ermitteln.

2.a. Im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie Dienstleistungen unterliegen der Mehrwertsteuer (Art. 4 Bst. a und b, Art. 5 sowie Art. 6 MWSTV). Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind indes von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 14 Ziff. 3 MWSTV). Ebenso steuerbefreit ist die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 14 Ziff. 17 MWSTV).

In Anwendung dieses Ordnungsrechts und zwecks Abgrenzung der steuerpflichtigen von den steuerbefreiten Leistungen im Bereich von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen hat die ESTV nachfolgende Praxis entwickelt: Nicht gemeinnützige Alters-, Wohn- und Pflegeheime haben grundsätzlich das gesamte Entgelt zu versteuern mit Ausnahme der Miete sowie der Pflege. Gestützt auf Erhebungen der ESTV betrage der von der Mehrwertsteuer ausgenommene Mietanteil 50% der Tages- oder Monats-Pauschale (exklusive Pflegezuschläge). Entspreche dieser annäherungsweise ermittelte Ansatz in besonderen Fällen nicht den Gegebenheiten, bestehe grundsätzlich die Möglichkeit, mit entsprechenden Unterlagen den effektiven Anteil nachzuweisen. Die Pflegeleistungen seien in den Rechnungen an die Bewohner grundsätzlich getrennt auszuweisen und auf ein separates Konto zu verbuchen. Aus den Rechnungen müsse klar ersichtlich sein, welche Ansätze in concreto zur Anwendung gelangen. Bei Anwendung fixer Tages- oder Monats-Pauschalen, welche die Pflegeleistungen beinhalten, sei für die Berechnung der von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Miet- und Pflege-Anteile mit der ESTV Rücksprache zu nehmen (Merkblatt Nr. 5 über die Abgrenzung von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen zu übrigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen vom 11. April 1995, Ziff. 3[68]).

b. Nach konstanter Rechtsprechung der SRK ist für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise steuerpflichtig ist, eine Aufteilung dieser Leistungsarten (in den Fakturen) für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (Ermittlung der geschuldeten Mehrwertsteuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) absolut unerlässlich (Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75 S. 696 ff. E. 6a/aa). In einem weiteren konkreten Fall hat die SRK festgestellt, dass dies gleichzeitig bedeutet, dass die Verwaltung umgekehrt verlangen dürfe, die unter die Befreiungsvorschrift von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV fallenden Leistungskomponenten seien pauschal - und eben nicht separat - zu fakturieren (Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999 E. 4e, veröffentlicht in MWST-Journal 1/99, S. 29 f.). Indes hat die SRK mit ausführlicher Begründung die Verwaltungspraxis nicht geschützt, sofern sie als Rechtsfolge einer allfälligen separaten Fakturierung von Leistungskomponenten des Art. 14 Ziff. 7 MWSTV deren volle Versteuerung zum massgebenden Satz

vorschreibt. Unterlasse der Beschwerdeführer pflichtwidrig, pauschal zu fakturieren, sei die ESTV verpflichtet, den Anteil der steuerpflichtigen

bzw. unecht befreiten Komponenten nach pflichtgemässem Ermessen gemäss Art. 48 MWSTV zu schätzen. Der Einbezug des unecht befreiten Umsatzes in die Berechnungsgrundlage der steuerpflichtigen Leistungen bei pflichtwidrigem Verhalten des Beschwerdeführers entbehre der gesetzlichen Grundlage (Entscheidung der SRK vom 3. Februar 1999 E. 4e, veröffentlicht in MWST-Journal 1/99, S. 30 f.). Das Bundesgericht ist mit dieser Betrachtungsweise nicht einverstanden und hat - ohne auf die ausführliche Begründung der Vorinstanz einzugehen - festgestellt, die Anordnung der Verwaltung sei sachlich geboten, da der betroffene Mehrwertsteuerpflichtige ein Unternehmen betreibe, das teilweise von der Mehrwertsteuer ausgenommene und teilweise unter die Mehrwertsteuer fallende Leistungen erbringt (BGE 126 II 459 E. 5).

Im Lichte dieser bundesgerichtlichen Feststellung sah sich die SRK veranlasst, um so mehr eine Verwaltungspraxis (zur Abgrenzung von ausgenommenen kulturellen Dienstleistungen gegenüber steuerpflichtigen gastgewerblichen Leistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Eintrittskarten für ein Konzert) zu schützen, die im Unterlassungsfall der Aufteilung der Leistungsarten in den Fakturen oder auf den Eintrittskarten die Steuerbefreiung uneingeschränkt zulässt, wenn die steuerpflichtige (hier gastgewerbliche) Komponente 10% der ganzen Leistung übersteigt, und die Steuerbefreiung gänzlich verwehrt, wenn dieser Anteil 10% des gesamten Eintrittspreises übersteigt. Eine solche Pauschale komme bei einer gemischten Leistung der Wirklichkeit in jedem Falle näher als die durch das Bundesgericht geschützte Praxis der Verwaltung zu Art. 14 Ziff. 7 MWSTV (Entscheidung der SRK vom 20. Februar 2001, VPB 66.57 E. 6c).

Betreffend die durch Alters-, Wohn- und Pflegeheime erbrachten von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Miet- und Pflegeleistungen einerseits und den steuerpflichtigen Leistungen andererseits bietet die Verwaltung offensichtlich Hand für eine nachträgliche Abgrenzung, auch wenn der Steuerpflichtige nicht separat fakturierte. Diese uneinheitliche Praxis der ESTV bezüglich der verschiedenen Branchen hat die SRK nicht zu kommentieren. Sie hat sich darauf zu beschränken, für den vorliegenden Anwendungsfall festzustellen, dass die Verwaltung mit dieser für die vorliegende Branche vergleichsweise lockeren Praxis nicht gegen die vorzitierte Rechtsprechung verstösst. In keinem Fall sind bei gemischten Leistungen Erhebungsmethoden zu beanstanden, die bei der Abgrenzung steuerpflichtiger von steuerausgenommenen Leistungen der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Allerdings hat die ESTV aus Gründen der Rechtsgleichheit für eine einheitliche Praxis in solchen und vergleichbaren Fällen zu sorgen (Entscheidung der SRK vom 20. Februar 2001, VPB 66.57 E. 6c).

c. Im vorliegenden Fall haben sich der Schweizerische Verband Privater Pflegeheime (SIPP) und die ESTV über 3 Methoden zur Ermittlung der steuerpflichtigen Leistungen von Pflegeheimen abgesprochen (Methode 1: «50%-Regel»; Methode 2: «Kalkulation aufgrund Warenkosten»; Methode 3: «Nachweis mittels Kostenrechnung»). Grundlage dieser branchenspezifischen Erhebungsmethoden bildet das Merkblatt Nr. 5 (siehe E. 2a hievov). Die Erhebungsmethoden dienen offensichtlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Umsatzes bzw. der Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen und steuerausgenommenen Leistungen für den Fall, dass der Steuerpflichtige nicht entsprechend separat fakturiert hat. Das Vorgehen der ESTV ist nicht zu beanstanden (vgl. E. b hievov).

d.aa. Auf diese Berechnungsmöglichkeiten bezieht sich die Beschwerdeführerin, reicht für die Jahre 1995 (Fr. 81'084.61) und 1996 (Fr. 69'952.06) Mehrwertsteuer-Abrechnungen ein und führt aus, die ESTV übersehe willentlich und wissentlich, dass der grössere Teil ihres Umsatzes aus Pflegeleistungen stamme. Sie habe die «Methode 3» gewählt und gehe von der «50%-Regel» aus. Demnach betrage der steuerpflichtige Umsatz 50% des Pensionspreises. Der Pensionspreis wiederum entspreche der Tagestaxe minus Auslagen für Pflege und Betreuung zuzüglich allfälliger Nebenerträge. Da sie bisher zum Pauschalsteuersatz von 4,5% abgerechnet habe, seien noch 2% nachzuentrichten. Zu beachten sei aber, dass der Vorsteuerabzug bereits eingerechnet sei, so dass also nur noch 2% netto nachzuzahlen sei. Die Beschwerdeführerin sei sich bewusst, dass die Beschwerde nur die Quartale 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 betreffe. Trotzdem habe sie über das ganze Jahr 1996 abgerechnet. Für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 und 2. Quartal 1996 sei grundsätzlich nur die Hälfte der für das Jahr 1996 errechneten Mehrwertsteuer anzunehmen.

bb. Bei einem ausgewiesenen Personalaufwand von total Fr. 17'329'589.- (1995) bzw. Fr. 18'077'564.- (1996) macht die Beschwerdeführerin in ihren nachgereichten Berechnungen einen Aufwand für das Pflegepersonal im Umfang von Fr. 14'245'064.- (1995) bzw. Fr. 14'866'791.- (1996) geltend. Ausgangspunkt dieser Ergebnisse ist, dass die Beschwerdeführerin nicht nur die Stellenanteile des eigentlichen Pflege- und Therapiepersonals dem Aufwand für das Pflegepersonal zurechnet, sondern auch Stellenanteile der Heimleitung, der Verwaltung, des Sekretariats, der Hauswirtschaft, der Wäscherei sowie der Küche/Restauration. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass als steuerausgenommene Heilbehandlungen nur solche Pflegeleistungen gelten können, die unmittelbar durch qualifiziertes Pflege- und Therapiepersonal am Heimbewohner vollzogen werden. Denn eine Heilbehandlung setzt begriffsnotwendigerweise eine besondere Nähe zur Person voraus, bei der der Erfolg der Leistung eintreten soll: Der Chirurg operiert am Patienten, der Zahnarzt verabreicht dem Patienten eine Spritze und setzt einen Stützahn ein; der Psychiater führt ein Therapiegespräch mit dem Patienten. Die Ausnahme von der Mehrwertsteuer darf nicht unbesehen auf vorbereitende Tätigkeiten

ausgedehnt werden. Damit eine Leistung eine Heilbehandlung darstellt, bedarf sie somit einer rechtsgenügenden Kausalität zum Leistungserfolg, das heisst der (beabsichtigten) Heilung bzw. Gesundheitserhaltung (siehe Entscheidung der SRK vom 4. Februar 1997 E. 10a/dd, veröffentlicht in MWST-Journal 4/97, S. 198). Tätigkeiten der Heimverwaltung, der Wäscherei, der Hauswirtschaft, usw. weisen die erforderliche Kausalität zum Leistungserfolg gemäss Art. 14 Ziff. 3 MWSTV zweifelsohne nicht auf. Deshalb sind die nur mittelbar der Pflege und Therapie dienenden Leistungen des übrigen Personals der Beschwerdeführerin einer Mehrwertsteuerbefreiung gemäss Art. 14 Ziff. 3 MWSTV unzugänglich. Ferner ist der Vorinstanz darin beizupflichten, dass der Aufwand des eigentlichen Therapie- und Pflegepersonals einzig gestützt auf die behaupteten Stellenprozente in diesem Bereich nicht rechtsgenügend nachgewiesen ist. Erforderlich wären objektivierte Aufzeichnungen wie Einsatzpläne des Pflegepersonals, die über die Art der Tätigkeit sowie den Stundeneinsatz Aufschluss geben. Wie die ESTV mit Recht betont, könnten diverse Stellen im Pflegedienst zeitweise vakant sein, während sie als Stellenprozent immer noch figurieren oder aber das Pflegepersonal könnte

zeitweise auch in anderen Bereichen eingesetzt sein. Bereits aus diesen Gründen erweist sich die Berechnung der Beschwerdeführerin als untauglich zur Ermittlung des von der Mehrwertsteuer ausgenommenen bzw. des steuerpflichtigen Umsatzes.

Nach eigenen Angaben hat die Beschwerdeführerin bei ihrer Berechnung die «Methode 3» gewählt, gehe aber von der «50%-Regel» («Methode 1») aus. Darin zeigt sich eine weitere Unzulänglichkeit der Berechnung der Beschwerdeführerin. Sie vermengt die «Methode 1» mit der «Methode 3» und weist auf diese Weise ein verfälschtes Ergebnis vor (vgl. E. cc hiernach), denn die beiden Berechnungsmethoden basieren auf grundverschiedenen Ausgangspunkten. «Methode 1» ermittelt die steuerausgenommenen Umsätze annäherungsweise pauschal, während mit der «Methode 3» diese Leistungen effektiv

berechnet werden. Die Beschwerdeführerin hätte sich für eine der beiden Methoden zu entscheiden gehabt.

cc. Nachdem sich die Mischrechnung der Beschwerdeführerin als unzulässig erweist, diese eine Berechnung allein nach der «Methode 1» in den vorinstanzlichen Verfahren stets ablehnte und die vorliegenden Akten eine Berechnung nach der «Methode 3» nicht zulassen (siehe E. bb hievor), bleibt die Berechnung der Verwaltung nach der «Methode 2» zu prüfen. Mit ihrem Berechnungsergebnis beantragt die Vorinstanz eine teilweise Gutheissung der Beschwerde.

Diese durch die SIPP vorgeschlagene und hier durch die ESTV angewendete Berechnungsmethode basiert auf den Warenkosten. Die SRK hat sich davon überzeugen können, dass die Ausgangszahlen (Anzahl Pensionstage, Lebensmittelaufwand, abzugsfähige Erträge) mit den Angaben der Beschwerdeführerin, namentlich mit deren Buchhaltung, übereinstimmen, dass die Berechnung fehlerfrei vorgenommen sowie dass die Vorgaben der «Methode 2» eingehalten worden sind. Für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1995 ergibt sich ein Mehrwertsteuerbetrag in der Höhe von Fr. 357'738.-, wobei der Vorsteuerabzug noch nicht berücksichtigt ist (E. 3 hiernach). Die Mehrwertsteuer der Quartale 1. Quartal 1996 und 2. Quartal 1996 beträgt Fr. 185'930.- (Hälfte des Mehrwertsteuerbetrages für das gesamte Jahr 1996 in der Höhe von Fr. 371'860.-). Auch in diesem Gesamtbetrag (Fr. 543'668.-) ist die abzugsberechtigte Vorsteuer nicht berücksichtigt (E. 3 hiernach).

3.a. Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuer-Abrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 MWSTV).

Praxisgemäss ist die Vorsteuer grundsätzlich nicht zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige diese nicht deklariert bzw. auf Aufforderung der ESTV nicht nachweist. Der Vorsteuerabzug ist in solchen Fällen zu verweigern. Dem Steuerpflichtigen bleibt jedoch unbenommen, die bei ihm effektiv angefallenen Vorsteuern innerhalb der gesetzlichen Schranken (z. B. Art. 41 MWSTV) auch nach Abschluss des Steuerjustizverfahrens zu belegen und den entsprechenden Abzug bei der ESTV zu beantragen (ausführlich siehe Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 S. 581 ff. E. 5b, vom 9. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.107 S. 1164 ff. E. 3a und c und vom 9. November 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/00 S. 1 ff.).

Die Verwaltungspraxis kennt ein nachträgliches Korrekturverfahren der Vorsteuer mittels Formular 1310 («Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzuges trotz formell ungenügender Rechnung»). Diese durch die Rechtsprechung dem Grundsatz nach gestützte Praxis (Entscheid der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97 E. 4d) kommt allerdings nur zur Anwendung, wenn auf der Rechnung eine oder mehrere der nachfolgenden Angaben fehlen: Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers; Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung; Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung; Steuersatz; bei Rechnungen in ausländischer Währung der Steuersatz und/oder der Steuerbetrag in Schweizerfranken (bis 31. Dezember 2000). Name und Adresse des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers, der Rechnungsbetrag (Entgelt) sowie der geschuldete Steuerbetrag (es sei denn, das Entgelt schliesse die Mehrwertsteuer mit ein) stellen hingegen Angaben dar, die (um die Gefahr entsprechender Missbräuche auszuschliessen) unverzichtbar sind und für welche eine Nachbesserung mittels Bestätigung des Leistungserbringers nicht möglich ist.

b. Mit ihrer Berechnung macht die Beschwerdeführerin Vorsteuern im Umfang von Fr. 172'253.- (1995) sowie Fr. 173'603.- (1996) geltend. Hiezu listet sie die entsprechenden Aufwandpositionen auf. Im Einzelnen werden jedoch die Vorsteuerbeträge nicht im Sinne von Art. 28 MWSTV ausgewiesen. Ferner trägt die Beschwerdeführerin dem Umstand keine Rechnung, dass sie als Unternehmen mit gemischten Umsätzen den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen hätte. Die Vorsteuerabzüge sind in der beantragten Höhe zu verweigern.

Ferner besteht in casu kein Anlass, vom Grundsatz abzuweichen, dass Vorsteuerbeträge nicht zu schätzen sind. Dies hat hier um so mehr zu gelten, als dass die Beschwerdeführerin die erforderlichen Vorsteuerbelege nicht einzureichen gedenkt, weil «für eine Aufarbeitung aller Belege die notwendige Zeit fehlte». Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen kann der Beschwerdeführerin der gesetzlich geforderte Nachweis der Vorsteuer (Art. 29 in Verbindung mit Art. 28 MWSTV) nicht einzig wegen des von ihr behaupteten Zeitaufwandes erlassen werden. Ferner erklärt die Beschwerdeführerin, sie habe «Belege nicht im einzelnen aufgearbeitet», weil sie «bisher von einer Saldosteuer von 4.5% ausgegangen» sei. Auch dies rechtfertigt keine Schätzung der angefallenen Vorsteuer, hat ihr doch die ESTV stets erklärt, als Mehrwertsteuergruppe dürfe sie keine Saldosteuersätze anwenden. Entsprechend hat die Verwaltung die Beschwerdeführerin deshalb mehrmals aufgefordert, die Vorsteuern nachzuweisen. Mit der pflichtgemässen Sorgfalt und in guten Treuen hätte die Beschwerdeführerin folglich damit rechnen müssen, eines Tages die Vorsteuer gesetztesgemäss nachweisen zu müssen. Das pflichtwidrige Unterlassen der Beschwerdeführerin darf ihr nicht noch zum Vorteil gereichen.

Dies übersieht auch die ESTV, wenn sie der Beschwerdeführerin entgegen kommt und die angefallene Vorsteuer (gesamthaft Fr. 173'827.-) annäherungsweise ermittelt. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin praxisgemäss Bestand und Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung für die fraglichen Steuerperioden in der gesetzlich vorgesehenen Weise (Art. 28, Art. 29 und Art. 32 MWSTV) gegenüber der ESTV nachzuweisen. Gegebenenfalls hat ihr die Vorinstanz unter den Voraussetzungen der Verwaltungspraxis gemäss Formular 1310 auch die Möglichkeit des nachträglichen Nachweises der Vorsteuerabzugsberechtigung einzuräumen. In diesem Sinne ist die Sache zur Berechnung des Vorsteuerabzuges an die ESTV zurückzuweisen. Nur insoweit ist der Rückweisungsantrag der Beschwerdeführerin gutzuheissen.

4. Schliesslich wehrt sich die Beschwerdeführerin gegen die ihr auferlegten Verzugszinsen. Sie hält dafür, es sei nicht ihre Sache, wenn die Vorinstanz durch das lange Zuwarten und die letztlich erfolgte Fehlveranlagung die Erledigung der Angelegenheiten verzögere.

Mit diesem Vorbringen dringt die Beschwerdeführerin nicht durch. Die gegenüber der ESTV erhobenen Vorwürfe entbehren jeglicher Grundlage. Zudem hängt die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen nach der Vorschrift von Art. 38 Abs. 2 MWSTV weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Wenn die Zahlung des Steuerpflichtigen zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) ein. Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Entscheid der SRK vom 16. Oktober 2001 in

Sachen Z. [SRK 2001-016], E. 3b, mit Hinweisen). Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) festgelegt. Mit der Verordnung über die Verzinsung vom 14. Dezember 1994 (AS 1994 3170) legte das EFD den bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer geschuldete Zins ab 1. Januar 1995 auf 5% pro Jahr fest (Art. 1).

5. Die Beschwerde ist aufgrund dieser Erwägungen teilweise gutzuheissen, der Einspracheentscheid mit Bezug auf Dispositiv Ziff. 5 aufzuheben. Die Nachforderung für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 beträgt insgesamt Fr. 591'177.- (Fr. 369'841.- [Berechnung ESTV unter Abzug der geschätzten Vorsteuer] + Fr. 173'827.- [geschätzte Vorsteuer] + Fr. 47'509.- [gemäss Berechnung der ESTV in fine]) Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 1. Januar 1996 (mittlerer Verfall). Die Sache ist zur Berechnung der abzugsberechtigten Vorsteuern zu Gunsten der Beschwerdeführerin im Sinne der E. 3 an die ESTV zurückzuweisen.

(Kosten und Parteientschädigung)

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

Dokumente der SRK