Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2999/2007
{T 0/2}

Urteil vom 12. Februar 2010

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, ...
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2006),
Heilbehandlung, Medikamentenabgabe.

Sachverhalt:

A.
(...) Nach verschiedenen Korrespondenzen zur Frage der subjektiven Steuerpflicht teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) dem X. am 4. September 2006 im Wesentlichen mit, die Abgabe von Medikamenten an Patienten zur eigenen Anwendung sei steuerbar, und es sei damit im Jahr 2002 ein Umsatz von Fr. ... erzielt worden, womit die Steuerpflicht auf Beginn des Folgejahres ausgelöst werde. Die Eintragung in das Mehrwertsteuerregister erfolge auf den 1. Januar 2003. Mit Entscheid vom 3. Januar 2007 bestätigte die ESTV dies und forderte entsprechend den beiden Ergänzungsabrechnungen vom selben Tag Mehrwertsteuern in folgendem Umfang nach: Für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2004 Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 15. April 2004, und für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2006 Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 15. April 2006. Dagegen wurde am 5. Februar 2007 Einsprache erhoben und hauptsächlich vertreten, die Abgabe von Medikamenten an Patienten sei nicht steuerbar und das X. entsprechend nicht subjektiv steuerpflichtig.

B.
Mit Einspracheentscheid vom 15. März 2007 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die erwähnten Steuerforderungen. Sie hielt fest, nach Art. 18 Ziff. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) befreit seien die Heilbehandlungen inklusive die zur Behandlung notwendigen Medikamente. Die Lieferung von Medikamenten, die den Patienten nach Hause abgegeben würden, sei nach der Verwaltungspraxis steuerbar. Das X. sei zu Recht auf den 1. Januar 2003 in das Register der Steuerpflichtigen eingetragen worden

C.
Mit Beschwerde vom 30. April 2007 an das Bundesverwaltungsgericht beantragt die Aktiengesellschaft X. (...; Beschwerdeführerin) – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – namentlich die Aufhebung des Einspracheentscheids und ihre Streichung aus dem Mehrwertsteuerregister rückwirkend per 1. Januar 2003. Für den Fall der Abweisung des Hauptantrags beantragt sie eventualiter, sie sei für das Jahr 2005 auf einem Umsatz aus Medikamentenabgabe von Fr. ... und für das Jahr 2006 auf einem solchen von Fr. ... zu veranlagen. In diesem

Zusammenhang reicht sie die ausstehenden Abrechnungen für die Jahre 2005 und 2006 ein. Zur Begründung des Hauptantrags bringt sie unter anderem vor, sie sei entgegen der Annahme der ESTV nicht unter Art. 18 Ziff. 2 aMWSTG, sondern unter dessen Ziff. 3 zu subsumieren, da sie die Behandlungen ambulant durchführe und keine Patienten bei sich hospitalisiere bzw. beherberge. Letztendlich spiele es aber keine Rolle, ob Ziff. 2 oder 3 von Art. 18 aMWSTG anwendbar sei, weil in beiden Fällen die Abgabe von Medikamenten im Rahmen einer Heilbehandlung steuerfrei sei. Dies sei vorliegend der Fall, die Patienten nähmen auch die nach Hause mitgegebenen Medikamente im Rahmen der (...) Behandlung ein, und zwar aufgrund eines vom Arzt erstellten Behandlungsplans. Der Ort der Medikamenteneinnahme dürfe dabei keine Rolle spielen. Ebenso unzutreffend sei die Unterscheidung, ob der Patient die Medikamente während der Behandlung verabreicht erhalte oder ob er sie für die Behandlung zu Hause erhalte.

D.

Mit Vernehmlassung vom 14. Juni 2007 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerdeanträge 1 bis 3 und die Gutheissung des Eventualantrags (Antrag 4). Es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin unter Vorbehalt einer Kontrolle für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2004 Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 15. April 2004, und für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2006 Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 15. April 2006 schulde; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Betreffend die Steuerbarkeit der Medikamentenabgabe wird am im Einspracheentscheid wiedergegebenen Standpunkt festgehalten. Ergänzend räumt die ESTV ein, es sei nicht Ziff. 2, sondern Ziff. 3 des Art. 18 aMWSTG anwendbar, wenn die Beschwerdeführerin, wie sie in der Beschwerde erstmals vorbringe, selbst keine Patienten hospitalisiere. Wie die Beschwerdeführerin jedoch selbst erkenne, spiele dies für die hier entscheidende Frage keine Rolle. Die beantragte Gutheissung des Eventualantrags begründet die ESTV damit, dass mit der Beschwerde die Umsätze für die Jahre 2005 und 2006 nun beziffert worden seien und die durch die ESTV ermittelten Umsatzschätzungen durch diese konkreten Umsatzzahlen ersetzt werden könnten.

E.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit

entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt nach Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG. Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht gemäss Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar.

1.3 Die Beschwerdeführerin beantragt unter anderem die Feststellung, dass sie auf den ihr seit dem 1. Januar 2003 bis und mit 31. Dezember 2006 erzielten Umsätzen betreffend Abgabe von Medikamenten an Patienten im Rahmen einer Heilbehandlung keine Mehrwertsteuer abzurechnen habe (Antrag 2). Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Nach der Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung (BGE 119 V 13; 114 V 203; Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 2.1 mit Hinweisen). Auf Beschwerdeantrag 2 kann demnach nicht eingetreten werden. Es wird bereits anhand des Begehrens 1 (Aufhebung des Einspracheent-

scheids) über die Frage der Steuerbarkeit der fraglichen Umsätze entschieden werden. Ansonsten ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Art. 5 Bst. a – d aMWSTG). Die Steuer beträgt 2,4% auf den Lieferungen und dem Eigenverbrauch von Medikamenten (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 8 aMWSTG).

2.2

2.2.1 Von der Steuer ausgenommen sind gemäss Art. 18 Ziff. 2 aMWSTG die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Leistungen, die von Spitälern sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden. Gemäss der Verwaltungspraxis sind ebenfalls ausgenommen die eng mit der Heilbehandlung verbundenen, im Zug der ärztlichen Heilbehandlung erbrachten Leistungen, wozu u.a. die Verabreichung resp. Applikation von Medikamenten gezählt wird. Nicht ausgenommen ist dagegen die Abgabe von Medikamenten als solche, etwa wenn dem Patienten eine verschlossene Schachtel Pillen für die Mitnahme nach Hause abgegeben wird (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer Rz. 582 f.; Ziff. 8.3.3 und 8.4.1 Branchenbroschüre Nr. 20 Gesundheitswesen [BB Gesundheitswesen]).

2.2.2 Nach Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG sind von der Steuer ausgenommen die von Ärzten, Zahnärzten, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten. Die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten gilt als steuerbare Lieferung. Art. 2 Abs. 3 Bst. c der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) präzisiert, dass die Abgabe von Medikamenten oder von medizinischen Hilfsmitteln nicht als Heilbehandlung gilt, es sei denn, diese

werden von der behandelnden Person im Rahmen einer Heilbehandlung verwendet. Zur steuerlichen Behandlung der Medikamentenabgabe besteht die selbe Verwaltungspraxis wie zu Art. 18 Ziff. 2 aMWSTG (oben E. 2.2.1): Ausgenommen ist das Verabreichen oder Applizieren von Medikamenten (Spritzen, Tabletten) durch die behandelnde Person im Rahmen der Heilbehandlung, nicht aber die Abgabe von Medikamenten an Patienten zur eigenen Anwendung (BB Gesundheitswesen, je in den Ziff. 2.1 ff. für die jeweiligen Berufe, ferner Ziff. 14.1, für die ambulanten Behandlungszentren: Ziff. 5.2.2 f.).

2.3 In den zwei Konstellationen der einheitlichen Leistung oder der Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung erfolgt eine einheitliche steuerliche Behandlung des Ganzen. Dies ist unter anderem von Bedeutung für die Bestimmung des Umfangs einer von der Steuer befreiten Leistung (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4). Eine einheitliche Leistung (Gesamtleistung), welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn die Leistungen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Im Sinn der zweiten Konstellation einheitlicher Behandlung teilen Nebenleistungen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie a) im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, b) mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, c) diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern und abrunden und d) mit dieser üblicherweise vorkommen. Liegt weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- mit Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind (ausführlich und statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1; 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1 f.; 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1561/2006 vom 4. Juli 2008 E. 3.2.2; A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.3; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 22. April 2002, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.95 E. 2c; vom 25. September 1998, VPB 63.75 E. 5a, je mit Hinweisen).

2.4 Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden

unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente (Methodenpluralismus), wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber ebenfalls als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1; 129 II 114 E. 3.1; 125 II 333 E. 5; 124 II 376 E. 5).

Weil die in Art. 18 aMWSTG enthaltenen unechten Befreiungen als systemwidrig gelten, wird davon ausgegangen, dass sie "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a; 124 II 193 E. 5e; Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 7. Februar 2001, VPB 65.104 E. 4b/aa mit Hinweisen). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 18 aMWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.127/2002 vom 18. September 2002 E. 4.6; Urteile des BVGer A-1510/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.1; A-1470/2006 vom 5. Februar 2009 E. 3.4.1; Entscheid der SRK vom 28. Juni 2005, VPB 69.125 E. 3c).

2.5 Unselbständige (nicht direkt auf die Verfassung gestützte) Verordnungen können von den Gerichten generell im Rahmen eines angefochtenen Einzelaktes vorfrageweise auf die Gesetzes- und (unter dem Vorbehalt der Schranke von Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) Verfassungsmässigkeit überprüft werden (konkrete Normenkontrolle, statt vieler: BGE 124 II 581). Räumt das Gesetz dem Bundesrat einen weiten Ermessensspielraum ein, ist dieser für das Gericht verbindlich; es darf sein Ermessen nicht an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen. Nicht zu untersuchen hat das Gericht auch die Zweckmässigkeit (BGE 131 II 562 E. 3.2; 131 II 271 E. 4; 130 I 26 E. 2.2.1; 129 II 160 E. 2.3, 128 II 34 E. 3b; 128 II 247 E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_735/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2). Auch wenn das Gesetz unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet, hat das Gericht in der Regel eine gewisse Zurückhaltung zu üben (ausführlich: BGE 131 II 13 E. 3.4; 131 II 680 E. 2.3.2; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 446c f.).

2.6 Verwaltungsverordnungen sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen und sind

für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich. Sie dürfen aufgrund des Legalitätsprinzips keine vom höherrangigen Recht abweichenden Bestimmungen enthalten (BGE 123 II 16 E. 7; 121 II 473 E. 2b; 120 Ia 343 E. 2a; BVGE 2007/41 E. 3.3, 7.4.2) und die gesetzlichen Vorschriften bloss konkretisieren (BGE 109 Ib 205 E. 2; 106 Ib 252 E. 1). Grundsätzlich nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen für die Justizbehörden. Im Fall der Anfechtung einer Verfügung prüft das Gericht im Prinzip nur, ob die Verfügung mit dem übergeordneten Recht übereinstimmt. Allerdings soll es auch eine Verwaltungsverordnung bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt und nicht über eine blosse Konkretisierung des übergeordneten Rechts hinausgeht. Hingegen ist es nicht Aufgabe des Gerichts, eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 109 Ib 205 E. 2; 121 II 473 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts vom 26. Juli 2001, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 496 E. 2a; BVGE 2007/41 E. 3.3; 2008/22 E. 3.1.1; Urteil des BVGer A-1543/2006 vom 14. April 2009 [vor Bundesgericht hängig] E. 4.5 mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 28. Juni 2005, VPB 69.125 E. 3b; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/ Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. Basel 2008, N. 15 ff. zu Art. 102). Die richterliche Überprüfung beschränkt sich damit auf eine vorfrageweise Prüfung der Verfassungs- und Gesetzmässigkeit. Die Beurteilung von Verwaltungsverordnungen und von Rechtsverordnungen (soeben E. 2.5) unterscheidet sich insofern nicht (BEUSCH, a.a.O., N. 17 zu Art. 102).

3.
Strittig ist vorliegend die steuerliche Behandlung der Medikamente, die von der Beschwerdeführerin an die Patienten zur Fortführung der Therapie zu Hause abgegeben wurden.

3.1 Die ESTV ist der Ansicht, diese Umsätze seien steuerbar. Sie stützt sich dabei auf Art. 2 Abs. 3 Bst. c aMWSTGV sowie die Verwaltungspraxis zu Art. 18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG, wonach die Verwendung von Medikamenten durch die behandelnde Person anlässlich der Heilbehandlung ausgenommen, die Mitgabe von Medikamenten an den Patienten zur Verwendung zu Hause aber steuerbar ist (oben E. 2.2).

3.2 Diese aus der aMWSTGV und der Verwaltungspraxis hervorgehende steuerliche Behandlung der Medikamentenabgabe ist für die unter Art. 18 Ziff. 2 aMWSTG fallenden Steuerpflichtigen (Spitäler, Kliniken usw.) wie auch die von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG erfassten Berufsgruppen identisch (E. 2.2.1 und 2.2.2) und Art. 2 Abs. 3 Bst. c aMWSTGV präzisiert zwar, wie in der Marginalie vermerkt, an sich nur Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG, kann aber, da er den auch dort verwendeten Begriff der Heilbehandlung definiert, auch auf Ausnahmen nach Art. 18 Ziff. 2 aMWSTG angewendet werden.

Würde die Beschwerdeführerin, wie sie in der Beschwerde (erstmals) angibt, nur ambulante Behandlungen durchführen und keine Patienten hospitalisieren bzw. beherbergen, fiele sie unter Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG (und die Praxis betreffend ambulante Behandlungszentren in Ziff. 5.2.2 f., BB Gesundheitswesen). Aufgrund der erwähnten Übereinstimmung der hier strittigen Abgrenzungen in Praxis und Verordnung kann aber offen bleiben, ob Ziff. 2 oder aber 3 von Art. 18 aMWSTG anwendbar ist.

3.3 Die Beschwerdeführerin vertritt die Meinung, dass die den Patienten nach Hause mitgegebenen Medikamente ebenfalls unter Art. 18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG fallen, weil sie – sei es im Therapiezentrum oder zu Hause – im Rahmen der (...) Behandlung verwendet würden, und dies zudem aufgrund eines vom Arzt festgelegten Behandlungsplans. Hingegen dürfe der Ort der Medikamenteneinnahme und die Unterscheidung, ob der Patient die Medikamente während der Behandlung verabreicht erhalte oder ob er sie für die Behandlung zu Hause erhalte, keine Rolle spielen. Diese Ansicht widerspricht Art. 2 Abs. 3 Bst. c aMWSTGV und der Verwaltungspraxis. Deren Auslegung ist klar: Es genügt nicht, dass die Patienten die Medikamente "im Rahmen einer Heilbehandlung" einnehmen, sondern es gilt nur die Verwendung von Medikamenten durch die behandelnde Person unmittelbar am Patienten und während der Heilbehandlung als ausgenommen, während für die dem Patienten zur Einnahme zu Hause mitgegebenen Medikamente die Ausnahme nicht greifen soll (oben E. 2.2).

3.4 Im Folgenden ist zu prüfen, ob diese Regelung in Art. 2 Abs. 3 Bst. c aMWSTGV und der Verwaltungspraxis mit dem übergeordneten Recht vereinbar ist und eine richtige Auslegung von Art. 18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG wiedergibt (vgl. E. 2.5, 2.6).

3.4.1 Vorab ist festzuhalten, dass die Verwaltungspraxis zur Medikamentenabgabe bereits von der SRK geschützt wurde (Entscheid vom 28. November 2002, VPB 67.78 E. 3c/cc). Der Entscheid bezog sich auf die Praxis zu Art. 14 Ziff. 2 MWSTV (Wegleitung 1997 für Steuerpflichtige Rz. 590 f.), welche mit der hier in Frage stehenden Praxis zu Art. 18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG identisch ist. Von dieser Rechtsprechung der SRK abzuweichen, besteht vorliegend kein Anlass, dies u.a. aus den folgenden Gründen.

3.4.2 Die Abgrenzungen der Verordnung und Praxis ergeben sich aus Wortlaut und Systematik des Gesetzes (vgl. E. 2.4) und dem Prinzip der Einheitlichkeit der Leistung (E. 2.3).

Die Lieferung von Medikamenten ist grundsätzlich eine steuerbare Leistung, wie sich explizit aus Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 8 aMWSTG ergibt (s.a. Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3). Sodann ist die Medikamentenabgabe als solche – isoliert betrachtet – nicht von Art. 18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG erfasst. Ausgenommen sind danach anders als von Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 2 BV (in der ursprünglichen Version: AS 1999 2556 ff.) vorgesehen, nicht generell Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, sondern explizit nur "Heilbehandlungen" von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen. Diese Regelung im Gesetz ist für das Gericht verbindlich (vgl. Art. 190 BV), und wurde auch unter dem Regime der MWSTV vom Bundesgericht als verfassungsmässig anerkannt (Urteil des Bundesgerichts vom 7. März 2000, ASA 70 223 E. 4b; s.a. Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, S. 271 Rz. 373). Die blosse Lieferung von Medikamenten kann jedoch nicht als Heilbehandlung qualifiziert werden. Eine solche erfordert zudem nach der Rechtsprechung eine Behandlung durch einen Angehörigen der Heilberufe "unmittelbar am Patienten", und eine physische Nähe zum Patienten (vgl. BGE 124 II 193 E. 7a/aa; Urteil des BVGer A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 E. 2.3 mit Hinweis). Gemäss der gesetzlichen Ordnung ist die Lieferung bzw. Abgabe von Medikamenten als solche also (wenn auch zu reduziertem Satz) steuerbar und fällt unter keine Ausnahmebestimmung.

Allerdings besteht Einigkeit darin, dass – wie auch Verordnung und Praxis vorsehen – dem Patienten direkt vom Arzt oder einem anderen Angehörigen von Heilberufen während der Heilbehandlung verabreichte Medikamente von der Steuer ausgenommen sind (vgl. schon BGE

124 II 193 E. 7a/aa, 7d; Entscheid der SRK vom 28. November 2002, VPB 67.78 E. 3c/cc ab initio, 4a/aa). Dies lässt sich damit begründen, dass die Medikamentenabgabe in diesem Fall zusammen mit der durch den Arzt vorgenommenen Heilbehandlung als eine Gesamtleistung oder allenfalls als zur Heilbehandlung akzessorische Nebenleistung (zu diesen Konstellationen vorn E. 2.3) erscheint (vgl. Entscheid der SRK vom 28. November 2002, VPB 67.78 E. 3c/bb und cc; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 275 Rz. 389). Unerheblich ist im Übrigen, dass nur Ziff. 2 von Art. 18 aMWSTG (und von Art. 14 MWSTV) mit der Heilbehandlung "eng verbundene Umsätze" erwähnt. Dies ist bloss eine Bestätigung des allgemeingültigen, also auch für Ziff. 3 des Ausnahmekatalogs anwendbaren, Einheitlichkeits- bzw. Akzessorietätsprinzips (vgl. Entscheid der SRK vom 28. November 2002, VPB 67.78 E. 3c/bb). Dass die Verordnung bzw. die Praxis demgegenüber eine ausgenommene Leistung verneinen, wenn die Medikamente dem Patienten zur Anwendung zu Hause mitgegeben werden, ist unter Anwendung dieser Prinzipien (E. 2.3) nicht zu beanstanden. Die Zulässigkeit der fraglichen Verwaltungspraxis leitete auch die SRK im (schon in E. 3.4.1) erwähnten Entscheid aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ab (E. 3c/bb und 3c/cc, je in fine).

3.4.3 Die von Art. 2 Abs. 3 Bst. c aMWSTGV und der Praxis getroffene Auslegung von Art. 18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG lässt sich schliesslich auch auf die Materialien, welche zur Auslegung zulässigerweise herangezogen werden können (vgl. E. 2.4), stützen:

Gemäss den Ausführungen zu Art. 18 Ziff. 2 aMWSTG im Bericht WAK (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" [Dettling], BBl 1996 V S. 713 ff.) handle es sich bei der Verabreichung bzw. Applikation eines Medikamentes im Zuge der ärztlichen Heilbehandlung (z. B. durch eine Spritze, durch Einnahme von Pillen) um einen mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsatz und damit um eine von der Steuer ausgenommene Leistung. Nicht ausgenommen sei dagegen die Abgabe von Medikamenten als solche, z. B. wenn dem Patienten noch eine Schachtel Pillen für die Mitnahme nach Hause abgegeben werde (S. 743). Zu Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG wurde dargelegt, Medikamente und medizinische Hilfsmittel, die durch die Angehörigen der Heilberufe im Rahmen ihrer Behandlung unmittelbar am Patienten selber verwendet werden, seien Teil der von der Steuer ausgenommenen Heilbehandlung. Wer-

den sie jedoch dem Patienten zur eigenen Anwendung nach Hause gegeben oder überlassen, seien sie als selbständige Lieferungen von Gegenständen zum anwendbaren Satz zu versteuern (S. 744).

Die WAK hat damit praktisch Wort für Wort die Praxis unter dem Geltungsbereich der MWSTV, welche mit jener unter dem Regime des aMWSTG (oben E. 2.2) identisch ist, wiedergegeben. Offenkundig hielt sie diese Praxis für eine zutreffende, dem Willen des Gesetzgebers entsprechende und sachgerechte Auslegung von Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV und Art.18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG.

3.5 Die Auslegung von Art. 18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG durch Art. 2 Abs. 3 Bst. c aMWSTGV und die Praxis ist damit zulässig. Stimmen Verordnung und Praxis mit übergeordnetem Recht überein, werden sie auch vom Gericht beachtet und angewendet (E. 2.5 und 2.6).

Für den vorliegenden Fall ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin betreffend die Medikamente, die sie den Patienten zur Fortführung der Therapie nach Hause mitgibt, steuerbare Umsätze erzielt. Damit ist sie aufgrund des – insofern nicht strittigen – Übersteigens der Umsatzlimiten von Art. 21 Abs. 1 bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG, subjektiv steuerpflichtig und wurde von der ESTV zu Recht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. Der Hauptantrag ist somit abzuweisen.

4.

Für den Fall der Abweisung des Hauptantrags beantragt die Beschwerdeführerin eventualiter, sie sei auf einem Umsatz aus Medikamentenabgabe von Fr. ... für das Jahr 2005 und Fr. ...- für das Jahr 2006 zu veranlagen. Die Ermessenseinschätzung der ESTV sei entsprechend anzupassen. Die ESTV beantragt in der Vernehmlassung die Gutheissung des Eventualantrags. Es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin unter Vorbehalt einer Kontrolle gemäss Art. 62 aMWSTG für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2006 Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 15. April 2006 schulde. Im Folgenden ist vorab auf einige rechtliche Grundlagen hinzuweisen (E. 4.1), worauf die Anträge der Parteien konkret beurteilt werden (E. 4.2 f.).

4.1

4.1.1 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachver-

halt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 60 aMWSTG eine Schätzung vor. Eine solche kann die Verwaltung entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Steuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher; sog. externe Schätzung) oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort durchführen (sog. interne Schätzung). Die interne Schätzung wird vor allem dann Anwendung finden, wenn der Steuerpflichtige seiner Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht oder nicht genügend nachgekommen ist oder er seine Abrechnung nicht eingereicht hat (statt vieler: Urteil des BVGer A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 4.2; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, VPB 64.47 E. 5b, je mit Hinweisen).

4.1.2 Gegen eine interne Schätzung infolge Verletzung der Abrechnungspflicht kann sich der Steuerpflichtige – im Verfahren vor der ESTV, aber auch noch im Beschwerdeverfahren – wehren, indem er zusammen mit der Beschwerde die sich auf seine Buchhaltung abstützenden Abrechnungen noch einreicht, oder die Schätzung durch die ESTV auf andere Weise widerlegt (ausführlich und statt vieler: Urteile des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1998, ASA 68 435 E. 3c/bb und 3d; 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.3; Urteile des BVGer A-1403/2006 vom 5. Juli 2007 E. 2.2.1; A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 5.3; Entscheid der SRK vom 25. August 1998, VPB 63.27 E. 5c/bb).

4.1.3 Die ESTV kann sich bei einem Entscheid über eine interne Schätzung eine Kontrolle vorbehalten (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 18. Oktober 1988, ASA 59 561 E. 1; 2A.280/2002 vom 6. Januar 2003 E. 6 in fine). Einen solchen Kontrollvorbehalt kann die ESTV nicht nur im nichtstrittigen Verfahren (anlässlich der Ergänzungsabrechnung), sondern auch im strittigen Verfahren, also im Erst- und im Einspracheentscheid, anbringen (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 520 f. mit Hinweisen; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 856 N. 204). Dies soll verhindern, dass die Rechtskraft des entsprechenden Entscheids einer Kontrolle vor Ort entgegensteht (Urteil des BVGer A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 4.3). Aufgrund dieses Kontrollvorbehalts handelt es sich bei der internen (anders als bei der externen) Schätzung nicht um eine definitive, sondern um eine provisorische Schätzung (Urteil des BVGer A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 4.3; Entscheide der SRK vom 19. Mai 2004, VPB 68.131 E. 2c; vom 14. Juli 2003, VPB 68.23 E. 2b; vom

25. August 1998, VPB 63.27 E. 4d; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 856 N. 204).

4.2 Im vorliegenden Fall ist als Erstes zu prüfen, ob dem Eventualbegehren der Beschwerdeführerin stattgegeben werden kann.

4.2.1 Die Beschwerdeführerin hat ihre Umsätze aus der – wie vorstehend (E. 3) dargelegt – steuerbaren Abgabe von Medikamenten nicht deklariert und abgerechnet. Die angefochtene Steuerforderung der ESTV für die Jahre 2005 und 2006 beruhte auf einer internen Schätzung, da keine Kontrolle bei der Beschwerdeführerin erfolgte (vgl. E. 4.1.1). Dabei waren der ESTV auch die Gesamtumsätze aus verwendeten Medikamenten der Jahre 2005 und 2006 nicht bekannt, diese wurden mit der Beschwerde erstmals mitgeteilt (dokumentiert durch Auszüge aus der Erfolgsrechnung). Zudem wurde in der Beschwerde eine Aufteilung dieses Gesamtumsatzes aus Medikamenten auf Abgabe während Therapie (77%) und Abgabe zur Fortführung der Therapie (23%) vorgenommen (alles in Beschwerdebeilage 14). Bei dem Wert von 23% handelt es sich gemäss Beschwerde um einen kalkulatorisch ermittelten Wert (vgl. hierzu auch Schreiben vom 11. August 2006, act. 9). Die von der Beschwerdeführerin anhand dieses Werts ermittelten steuerbaren Umsätze aus der Mitgabe von Medikamenten nach Hause beruhen damit für die Jahre 2005 und 2006 auf einer annäherungsweisen Ermittlung. Einer solchen hat die ESTV im Schreiben vom 28. Mai 2004 (act. 2) grundsätzlich auch zugestimmt. Auch beanstandet sie in der Vernehmlassung den Wert von 23% nicht, sondern beantragt die Gutheissung des Eventualantrags. Damit besteht keine Veranlassung, die von der Beschwerdeführerin gelieferten Zahlen anzuzweifeln. Die interne Schätzung durch die ESTV kann aufgrund der nachträglichen Deklaration der konkreten Gesamtumsätze und des darauf entfallenden steuerbaren Teils angepasst werden (vgl. E. 4.1.2). In Gutheissung des Eventualantrags kann die Steuerforderung für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2006 gestützt auf die in der Beschwerde deklarierten steuerbaren Umsätze von Fr. ... im Jahr 2005 und Fr. ... im Jahr 2006 auf Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 15. April 2006 festgesetzt werden (entsprechend der Berechnung der ESTV anhand des für Ärzte/Apotheker anwendbaren Saldosteuersatzes von 0.6%, vgl. Vernehmlassung S. 9).

4.2.2 Anzumerken ist, dass die Beschwerdeführerin durch die Gutheissung des Eventualantrags schlechter gestellt wird als durch den

Einspracheentscheid der ESTV. Die bisher geforderten Steuer für die Jahre 2005 und 2006 betrug aufgrund der die ESTV geschätzten Umsätze von Fr. ... im Jahr 2005 bzw. Fr. ... im Jahr 2006 (vgl. Vernehmlassung S. 9) Fr. .... Laut Art. 62 Abs. 2 VwVG kann die Beschwerdeinstanz die angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn diese Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht. Eine reformatio in peius kann insbesondere bei Vorliegen neuer Tatsachen angezeigt sein (vgl. Entscheid der SRK vom 22. April 2002, VPB 66.95 E. 6a; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.200). Diese Voraussetzungen sind vorliegend gegeben; anders als im Einspracheverfahren ist neu der Gesamtumsatz sowie der kalkulatorisch ermittelte Wert von 23% bekannt, womit neue – und erhebliche – Tatsachen vorliegen. Nachdem die Beschwerdeführerin die Verschlechterung selbst beantragt hat, ist die Rechtsprechung, wonach die reformatio in peius mit Zurückhaltung angewendet werden sollte, und nur, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.19/2002 vom 3. Dezember 2002 E. 4; BGE 108 Ib 228 E. 1b), hier nicht von Relevanz. Aus dem selben Grund ist Art. 62 Abs. 3 VwVG, wonach der Partei die Absicht der reformatio in peius zur Kenntnis gebracht werden muss, nicht anwendbar.

4.2.3 Als Nächstes ist zu prüfen, ob der Steuerbetrag entsprechend dem Antrag der ESTV unter Vorbehalt einer Kontrolle nach Art. 62 aMWSTG festzusetzen ist.

Dass die ESTV bei einem Entscheid über eine interne Schätzung – wie vorliegend (vgl. Ziff. 4 Dispositiv des Einspracheentscheids) – eine Kontrolle vorbehalten darf, ist unbestritten (oben E. 4.1.3). Wenn bei einer nachträglichen Einreichung von Abrechnungen oder wie vorliegend bei anderweitiger Deklaration der Gegebenheiten im Rahmen des Beschwerdeverfahrens das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gegen die interne Schätzung gutheisst, stellt sich die Frage, ob die Festsetzung der Steuerforderung ebenfalls unter Vorbehalt einer Kontrolle erfolgen kann.

Vorliegend ist eine interne Schätzung der ESTV zu korrigieren. Die neue durch das Bundesverwaltungsgericht festgelegte Steuerforderung beruht auf der im Rahmen der Beschwerde erfolgten Deklaration

des Gesamtumsatzes und einer annäherungsweisen Ermittlung des darauf entfallenden steuerbaren Anteils (E. 4.2.1). Beides wurde von der ESTV nicht aufgrund einer Kontrolle überprüft. Von einer Rückweisung an die ESTV zur Festsetzung der Steuerforderung (wozu die ESTV noch eine Kontrolle durchführen könnte) kann aufgrund des Antrags der ESTV in der Vernehmlassung und aus prozessökonomischen Gründen abgesehen werden. Unter diesem Umständen rechtfertigt sich der Vorbehalt einer Kontrolle nach Art. 62 Abs. 1 aMWSTG auch in einem Beschwerdeentscheid des Bundesverwaltungsgerichts (s.a. MOLLARD, a.a.O., S. 539; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 870 N. 247; vgl. auch das entsprechende Vorgehen durch die SRK: Entscheide vom 16. Januar 2002 [SRK 2001-104] E. 3b in fine und Ziff. 2 Dispositiv; vom 11. Oktober 2005 [SRK 2004-201] E. 3c und Dispositiv; sowie im Urteil des BVGer A-1565/1566/2006 vom 11. August 2008 E. 4.2 und Dispositiv). Die Steuerforderung wird damit unter Vorbehalt einer Kontrolle durch die ESTV (und einer daraus sich allenfalls ergebenden Änderung der Steuerforderung) festgesetzt.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die Beschwerdeführerin ist jedoch mit ihrem Begehren zur Hauptsache nicht durchgedrungen und hat durch ihr – gutzuheissendes – Eventualbegehren ebenfalls keinen Vorteil gegenüber dem Einspracheentscheid erlangen können. Schon deswegen rechtfertigt es sich, ihr die Kosten vollumfänglich aufzuerlegen. Hinzu kommt, dass gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden dürfen, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich in Fällen, in denen eine Beschwerde auf Grund von erstmals eingereichten Abrechnungen oder wie hier anderweitiger erst mit der Beschwerde gemachter Angaben oder eingereichter Beweismittel (teilweise) gutgeheissen wird (Urteile des BVGer A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 4; A-1565/1566/2006 vom 11. August 2008 E. 6.2; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, VPB 64.83 E. 5b). Die folglich vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegenden Kosten werden auf Fr. 3'000.-- festgelegt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Aus den erläuterten Gründen ist der Beschwerdeführerin auch keine Parteientschä-

digung auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird – soweit darauf eingetreten wird – teilweise gutgeheissen, Ziff. 3 des Einspracheentscheids aufgehoben, und die Steuerforderung für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2006 auf Fr. ....-- zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 15. April 2006 festgesetzt. Eine Kontrolle der ESTV wird vorbehalten.

2.
Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3000.-- verrechnet.

4.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Thomas Stadelmann	Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: