

BGer 2C_872/2008 vom 7. Dezember 2009

Bundesgericht, 2009-12-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_872_2008

FR: TF 2C_872/2008 du 7 décembre 2009

IT: TF 2C_872/2008 del 7 dicembre 2009

Erwägungen

E. 1

Die von den Beschwerdeführern erhobenen Rügen sind in beiden Verfahren identisch und wurden in einer einzigen Rechtsschrift vorgebracht. Auch die angefochtenen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts lauten im Wesentlichen gleich. Da die beiden Verfahren in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen, rechtfertigt es sich, die Verfahren 2C_872/2008 und 2C_873/2008 in sinngemässer Anwendung von Art. 24 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess (BZP; SR 273) in Verbindung mit Art. 71 BGG zu vereinigen (vgl. BGE 113 Ia 390 E. 1 S. 394; 111 II 270 E. 1 S. 271 f.).

E. 2.1

Angefochten ist jeweils ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a BGG ; Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG ; Art. 90 BGG). Als Steuerpflichtige sind die Beschwerdeführer zur Ergreifung dieses Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist daher grundsätzlich einzutreten (unter Vorbehalt von E. 2.2 und E. 2.3 hiernach).

E. 2.2

Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten; im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG). Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Dies setzt voraus, dass sich die Beschwerdeführer wenigstens kurz mit den Erwägungen des angefochtenen Entscheides auseinandersetzen (BGE 134 II 244). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt u.a. hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

E. 2.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können diese nur dann gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich sind (BGE 133 II 249 E. 1.2.2 S. 252; 133 III 393 E. 7.1 S. 398). In der Beschwerdeschrift ist zudem aufzuzeigen, dass die Behebung des behaupteten Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

E. 3.1

Die Beschwerdeführer bezeichnen die Sachverhaltsfeststellungen des Bundesverwaltungsgerichts in zwei Punkten als offensichtlich unrichtig:

Einerseits sei es unzulässig, aufgrund des auf einigen Rechnungen ausgewiesenen Pauschalpreises anzunehmen, dass in diesen Fällen nicht nur eine bloss (steuerfreie) Studiovermietung, sondern eine (steuerpflichtige) Vermietung des Studios samt Tonmeister vorgelegen habe.

Andererseits wird beanstandet, dass exportierte Leistungen, für welche kein offizieller Ausfuhrnachweis beigebracht werden konnte, von der ESTV als in der Schweiz warenumsatzsteuerpflichtig erachtet worden seien: Es sei zwar richtig dass für den Nachweis eines Exportes in der Regel das Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokumentes verlangt werde, doch müssten auch andere Beweismittel zulässig sein. In sachverhaltlicher Hinsicht müsse daher vom erfolgten Leistungsexport ausgegangen werden.

E. 3.2

Die Einwendungen der Beschwerdeführer überzeugen nicht:

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinen Berechnungen dargelegt, dass die in den betreffenden Fällen vereinbarten Pauschalpreise im Verhältnis zur aufgezeichneten Stundenzahl jeweils Stundenansätze ergäben, welche deutlich über dem Ansatz gemäss der Preisliste der Beschwerdeführer lägen. Diese Differenz sei nur erklärbar, wenn man den Stundenansatz für den Einsatz eines Tonmeisters hinzurechne. Diese Schlussfolgerung erscheint grundsätzlich nachvollziehbar und ist jedenfalls unter den hier massgeblichen Willkür Gesichtspunkten nicht zu beanstanden.

Soweit die Beschwerdeführer das Einverlangen der zollamtlichen Dokumente sinngemäss als übertriebene Strenge bezeichnen, die Anerkennung des behaupteten Leistungsexports verlangen und die Zulassung anderer Beweismittel als Ausfuhrnachweis fordern, genügen sie den Anforderungen an eine Sachverhaltsrüge (vgl. E. 2.3) bereits deshalb nicht, weil sie keine anderen Beweismittel beibringen oder benennen. In diesem Zusammenhang ist auf die Beschwerde daher nicht einzutreten.

E. 4.1

Weiter rügen die Steuerpflichtigen eine übermässige Verfahrensdauer und mithin eine Verletzung des Beschleunigungsgebotes.

E. 4.1.1

Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf eine Beurteilung innert angemessener Frist. Die Angemessenheit der Verfahrensdauer bestimmt sich dabei unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls wie etwa der Komplexität der Angelegenheit, dem Verhalten der Behörden, der Bedeutung für die Betroffenen und der für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe (Gerold Steinmann in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung - Kommentar, 2. Aufl. 2008, Rz. 11 ff. zu Art. 29 BV).

E. 4.1.2

Den Beschwerdeführern ist darin beizupflichten, dass das vorliegende Verfahren übermässig lange gedauert hat: Seit dem Erlass der umstrittenen Ergänzungsabrechnungen am 13./14. November 1995 bis zum heutigen Entscheid sind über 14 Jahre vergangen.

Selbst wenn der Einwand der ESTV zutreffen mag, dass sich die Steuerpflichtigen für gewisse Stellungnahmen längere Fristen ausbedungen haben und die mit Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. Juni 2004 erfolgte Rückweisung der Angelegenheit zu einer erneuten Verzögerung des Verfahrens geführt hat, kann die Verfahrensdauer insgesamt keinesfalls mehr als "angemessen" im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV bezeichnet werden.

E. 4.1.3

Aus der festgestellten übermässig langen Verfahrensdauer vermögen die Steuerpflichtigen indes nichts zu ihren Gunsten abzuleiten: Wie diese selbst zutreffend erkannt haben, ist eine gesetzlich geschuldete Steuer selbst bei Verletzung des Beschleunigungsgebots zu bezahlen (Urteil 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2, publ. in: StR 62/2007 S. 592). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer erscheint dieser Umstand nicht stossend, zumal der Steuerpflichtige jederzeit durch Bezahlung der Steuer unter Vorbehalt seiner Steuerpflicht nachkommen kann, ohne dass ihm daraus ein rechtlicher oder finanzieller Nachteil entsteht: Erweist sich eine mittels Ergänzungsabrechnung oder förmlichem Entscheid eingeforderte Steuerforderung nachträglich als unberechtigt, so hat die ESTV zusätzlich zur Rückerstattung des Steuerbetrags auch Vergütungszinsen zu entrichten, wobei der Zinssatz demjenigen zu entsprechen hat, der nach Art. 26 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (Warenumsatzsteuerbeschluss, WUSTB; AS 1941 821; in Kraft gewesen bis zum 31. Dezember 1994) für Verzugszinse angewandt wird (Urteil A.320/1981 vom 25. November 1983 E. 2, publ. in: ASA 53 S. 558 ff.).

E. 4.2

Im Zusammenhang mit der langen Verfahrensdauer bringen die Beschwerdeführer auch vor, dass von einer "gleichen und gerechten Behandlung" i.S.v. Art. 29 Abs. 1 BV nicht mehr gesprochen werden könne: Die Verwaltung nehme sich mehrere Jahre Zeit, um die Angelegenheit zu behandeln, wogegen ihnen, den Beschwerdeführern, zur Anfechtung der Einspracheentscheide nur eine sehr kurze Rechtsmittelfrist von 30 Tagen zur Verfügung gestanden sei. Diese Frist erweise sich angesichts der Komplexität der Materie sowie der Unübersichtlichkeit des Verfahrens - insbesondere aufgrund des irreführenden Systems von Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften - als zu knapp bemessen.

Die Rüge überzeugt nicht: Grundsätzlich bezweckt die Vermeidung von überlangen Rechtsmittelfristen die Beschleunigung des Verfahrens, was in der Regel im Interesse aller Parteien ist. Auch lässt sich der Zeitbedarf für eine Beschwerdeerhebung nicht ohne Weiteres aus der Dauer der Untersuchung bzw. des Veranlagungsverfahrens ableiten. Im vorliegenden Fall haben die angefochtenen Einspracheentscheide den Verfahrensgegenstand klar umgrenzt und den Standpunkt der ESTV aufgezeigt. Da die Beschwerdeführer aufgrund der bis zu diesem Zeitpunkt in der gleichen Sache geführten Rechtsmittelverfahren mit den strittigen Fragen bestens vertraut waren, ist davon auszugehen, dass die Ausformulierung einer Beschwerdeschrift ohne langwierige Abklärungen und Besprechungen möglich und eine Frist von 30 Tagen hierfür ausreichend war. Eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV ist daher in diesem Zusammenhang nicht zu erkennen.

E. 5

Die Beschwerdeführer rügen ferner, dass sie nach erfolgter Rückweisung der Angelegenheit durch die Eidgenössische Steuerrekurskommission nicht erneut von der ESTV angehört

worden seien, bevor diese ihre neuerlichen Einspracheentscheide vom 4. September 2006 erlassen habe. Erst auf dem Beschwerdeweg hätten Einwände gegen die (Neu-)Beurteilung durch die ESTV erhoben werden können. Die Beschwerdeführer sehen dadurch den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt.

Die Rüge dringt nicht durch: Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführer der ESTV vor Erlass der Einspracheentscheide vom 4. September 2006 verschiedene Unterlagen einreichen konnten, anhand welcher die ESTV dann die gemäss Rückweisungsentscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission erforderliche Neuberechnung der geschuldeten Warenumsatzsteuer vorgenommen hat. Anlässlich dieser Eingabe hatten die Beschwerdeführer demzufolge sehr wohl Gelegenheit, ihre Sicht der Streitsache (erneut) darzulegen und die entsprechenden Belege beizubringen. Es trifft zu, dass die ESTV in der Folge zu teilweise anderen Schlussfolgerungen gelangt ist; eine Gehörsverletzung ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht ersichtlich.

E. 6.1

Sodann beanstanden die Beschwerdeführer, dass die Werbe-, Mode- und Industriefotografie sowie die Filmherstellung als steuerfrei erachtet würden, die Tonaufnahme dagegen als Ware i.S.v. Art. 17 WUStB und mithin als steuerpflichtig betrachtet werde. Die Beschwerdeführer sehen dadurch das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 BV) verletzt.

E. 6.2

Ein Verstoß gegen Art. 8 Abs. 1 BV liegt dann vor, wenn eine Behörde bei vergleichbaren Sachverhalten das Recht ungleich anwendet und dafür keine sachlichen Gründe vorliegen (BGE 129 I 1 E. 3 S. 3 mit Hinweisen).

E. 6.3

Das Bundesgericht hat sich in verschiedenen Entscheiden mit der Frage befasst, wie die Leistungen eines Tonstudios hinsichtlich der Warenumsatzsteuer zu behandeln sind: In seinem Urteil A.159/1987 vom 20. Januar 1988 (publ. in: ASA 60 S. 360 ff.) hat es erkannt, dass die in einem Tonstudio erstellten Magnetbänder als körperlich greifbare Produkte und damit als Ware im Sinne von Art. 17 WUStB gelten, selbst wenn deren Herstellung mit einer künstlerischen bzw. kreativen Leistung des Tonstudios verbunden sein kann. Dieser Entscheid steht in Übereinstimmung mit der ständigen Praxis, welche den Herstellungsbegriff seit jeher weit verstanden hat: Dieser umfasst jegliche Veränderung an einer beweglichen Sache, selbst wenn keinerlei Material hinzugefügt wird; so wurden beispielsweise das Reinigen von Wäsche (Urteil A.101/1979 vom 25. April 1980 E. 3, publ. in: ASA 49 S. 499 ff.), das Reinigen und Desinfizieren von Telefonapparaten (Urteil des Bundesgerichtes vom 21. März 1947 E. 2, publ. in: ASA 16 S. 100 ff.), das Schärfen von Sägeblättern (Urteil des Bundesgerichtes vom 30. Oktober 1964 E. 1, publ. in: ASA 33 S. 388 ff.) oder das Zusammensetzen von Uhrwerken (Urteil des Bundesgerichtes vom 20. Juni 1969 E. 3, publ. in: ASA 38 S. 242 ff.) als Herstellung einer Ware qualifiziert.

E. 6.4

Ausnahmsweise gelten körperliche Sachen dann nicht als Ware i.S.v. Art. 17 WUStB , wenn sie bloss den Charakter einer untergeordneten Nebenleistung zur Übertragung einer geistigen (Haupt-) Leistung haben. Nach der bundesgerichtlichen Praxis gilt dies etwa für die Architektenpläne, die Rechtsschriften von Anwälten und die Manuskripte von

Schriftstellern oder Komponisten. Selbst wenn diese mitunter auch Gegenstand eines Fahrniskaufs bilden können (insb. Architektenpläne), unterliegen sie der Umsatzsteuer nicht, zumal sie gegenüber der geistigen Leistung, die unabhängig von der Art ihrer Aufzeichnung besteht, völlig in den Hintergrund treten (Urteil 2A.312/1991 vom 5. Juni 1992 E. 2c, publ. in: ASA 62 S. 687 ff.; mit Hinweisen). Wie die Beschwerdeführer zutreffend ausführen, betrachtet die ESTV überdies auch gewisse Leistungen der Fotobranche nicht als steuerpflichtige Warenlieferung, wenn dabei die gestalterische Leistung im Vordergrund steht. Nach Auffassung der ESTV ist dies namentlich im Bereich der Werbe-, Mode- und Industriefotografie der Fall. Als steuerpflichtig gilt nach der Praxis der ESTV dagegen die Ausführung von Retouchearbeiten sowie die technische Verarbeitung (Entwickeln, Kopieren, Vergrössern) von Aufnahmen Dritter (vgl. Urteil 2A.373/1989 vom 14. Dezember 1990 E. 2, publ. in: ASA 60 S. 417 ff.).

E. 6.5

Zur Annahme einer steuerfreien Leistung verlangt die Gerichts- und Verwaltungspraxis demzufolge eine besonders ausgeprägte Intensität des geistigen bzw. kreativen Elements eines Verarbeitungsprozesses. Dies erscheint als sachgerecht. Indes leuchtet ein, dass dieses Kriterium nicht in jedem Fall eine eindeutige Abgrenzung erlaubt und der Verwaltungsbehörde hierbei ein gewisses Ermessen zukommen muss.

Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass sich die Aufgabe eines Tontechnikers - auch wenn sie zweifelsohne eine kreative Komponente aufweist - im Wesentlichen darauf beschränkt, die künstlerische Darbietung eines Dritten aufzuzeichnen und aufzubereiten. Beim Fotografen ist dies dagegen nicht notwendigerweise der Fall: Je nach Auftrag und Projekt kann dieser bei der Wahl des Motives sowie der Ausgestaltung des Bildes gänzlich frei sein, oder es kann ihm zumindest ein relativ erheblicher Gestaltungsspielraum zukommen, so dass in diesen Fällen eine eigene geistige Leistung vorliegt, die den Aufzeichnungsvorgang und das daraus resultierende Produkt in den Hintergrund treten lässt.

Aus diesen Gründen liegt kein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot vor, wenn die Vorinstanzen dem geistigen bzw. kreativen Element bei der Herstellung eines Audio-Masterbandes - anders als bei gewissen fotografischen Leistungen - nicht eine derartige Intensität beimessen, dass sich ausnahmsweise eine Befreiung von der Warenumsatzsteuer rechtfertigt.

E. 7

Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann.

Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Gerichtskosten im Verfahren 2C_872/2008 der Beschwerdeführerin und im Verfahren 2C_873/2008 dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.