Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.455/2006 /leb

Urteil vom 1. März 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____, einfache Gesellschaft, bestehend aus:
A._____ und B._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
p.A. Bundesverwaltungsgericht, Postfach, 3000 Bern 14.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Zahnprothetikerleistung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 26. Juli 2006.

Sachverhalt:
A.
A._____ und B._____ führen in C._____ unter der Firma "X._____" eine einfache Gesellschaft und betreiben eine Praxis als Zahnprothetiker.

Im Oktober 1994 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung der X._____ mit, dass sie mit Wirkung ab dem 1. Januar 1995 unter der Nummer *** *** im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen sei. Die einfache Gesellschaft bestritt ihre Steuerpflicht und ersuchte um Löschung der erteilten Mehrwertsteuernummer (Schreiben vom 14. Oktober 1994 und 3. Juli 1995).

In der Folge führte die Eidgenössische Steuerverwaltung im Mai 1996 eine Kontrolle durch. Aufgrund dieser Kontrolle ging sie weiterhin davon aus, dass die einfache Gesellschaft X._____ für 20% des Gesamtumsatzes steuerpflichtig sei, und forderte mit Ergänzungsabrechnung vom 6. Mai 1996 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 6'061.–.

Am 20. September 2001 erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung sowohl gegen A._____ als auch gegen B._____ einen förmlichen Entscheid und stellte fest, dass beide als solidarisch haftende Gesellschafter der einfachen Gesellschaft X._____ für die Abrechnungsperiode des ersten und zweiten Semesters 1995 Mehrwertsteuern von Fr. 6'061.– (zuzüglich 5% Verzugszins) zu bezahlen hätten. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 21. September 2001 wurde am 29. Januar 2004 abgewiesen.
B.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies die von der einfachen Gesellschaft X._____ am 7. Februar 2004 gegen die Einspracheentscheide erhobene Beschwerde am 26. Juli 2006 ab.
C.
Die einfache Gesellschaft X._____ hat am 1. August 2006 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben mit dem sinngemässen Begehren, den Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung von Bundesrecht (vgl. Art. 104 lit. a OG), namentlich von Art. 2 ZGB (Rechtsmissbrauch), Art. 8 ZGB (Beweispflicht), Art. 8 BV (Rechtsgleichheit), Art. 9 BV (Willkür; Treu und Glauben) und Art. 29 BV (Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Auf das vorliegende Verfahren findet noch das bis Ende 2006 geltende Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, BGG; SR 173.110).
2.
2.1 Der angefochtene Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV]bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]).
2.2 Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
2.3
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht allerdings gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen).
2.4 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG); es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (vgl. statt vieler: BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweisen).
2.5 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht, nämlich im Jahr 1995. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
3.
Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung von verschiedenen Bestimmungen des Bundesprivatrechts sowie der Bundesverfassung geltend.
3.1 Der Grundsatz der Rechtsgleichheit wird durch Art. 8 BV gewährleistet. Inwiefern dieser Grundsatz (vgl. Art. 8 Abs. 1 BV) oder das von der Beschwerdeführerin angerufene Diskriminierungsverbot (vgl. Art. 8 Abs. 2 BV) im vorliegenden Fall verletzt sein soll, ist nicht ersichtlich und wird in der Beschwerde nicht dargelegt. Die blosse Behauptung, in andern Fällen sei eine Löschung aus dem Register für Mehrwertsteuerpflichtige erfolgt, genügt nicht für den Nachweis einer angeblichen Ungleichbehandlung durch die Behörde.
3.2 Gemäss Art. 9 BV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Ob und weshalb Art. 9 BV im konkreten Falle verletzt sein soll, kann den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht entnommen werden. Allgemeine Behauptungen und Feststellungen reichen nicht aus, zumal aufgrund der Akten weder eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben noch ein Rechtsmissbrauch ersichtlich oder erstellt ist. Das Gleiche gilt mit Bezug auf die Art. 2 und Art. 8 ZGB, auf die in der Beschwerde bloss formell und ohne nähere Begründung Bezug genommen wird.

3.3 Jede Person hat in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen unter anderem Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist (vgl. Art. 29 Abs. 1 BV). Die Angemessenheit der Dauer eines Verfahrens bestimmt sich nicht absolut, sondern unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls (etwa: Komplexität der Angelegenheit, Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, Bedeutung für die Betroffenen, für die Sache spezifische Entscheidungsabläufe. Vgl. im Einzelnen: Urteil 1A.169/2004 vom 18. Oktober 2004, E. 2, mit Hinweisen, in: ZBl 106/2005 S. 540 ff.).
3.3.1 Das Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission wurde mit der Einreichung der Beschwerdeschrift am 7. Februar 2004 eröffnet und mit Erlass des Urteils vom 26. Juli 2006 abgeschlossen. Es dauerte insgesamt somit weniger als zweieinhalb Jahre. Diese Verfahrensdauer ist nicht zu beanstanden.
3.3.2 Anders verhält es sich mit der Dauer des Verfahrens vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung: Dieses Verfahren nahm seinen Anfang mit der Mitteilung vom Oktober 1994, wonach die Beschwerdeführerin in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen worden sei. Alsdann dauerte es bis zum 11. April 2001, bis die Eidgenössische Steuerverwaltung bekanntgab, dass es ihr nicht möglich sei, den verlangten Entscheid zu erlassen; erst am 20. September 2001 erging ein anfechtbarer Entscheid. Das Verfahren wurde schliesslich mit dem Einspracheentscheid vom 29. Januar 2004 abgeschlossen. Insgesamt betrug die Dauer also neun Jahre und drei Monate (Oktober 1994 bis Januar 2004), wobei auffällt, dass während zweier längerer Zeitspannen (zwischen September 1996 und April 2001 sowie zwischen September 2001 und Januar 2004) keine verfahrensrechtlichen Vorkehrungen getroffen wurden.

Für eine Beurteilung der Dauer des Verfahrens ist mit Bezug auf den Streitgegenstand (Behandlung von Zahnprothesen) zu berücksichtigen, dass die Steuerverwaltung ihre Praxis zuerst aufgrund eines Bundesgerichtsurteils geklärt haben wollte; das betreffende Urteil erging am 19. März 1998 (BGE 124 II 193 ff.). Ferner kann nicht gesagt werden, dass es um ein hochrangiges Rechtsgut gehe. Bezüglich des Verhaltens der Beschwerdeführerin kann erwogen werden, dass diese einerseits nichts zur Beschleunigung des Verfahrens beigetragen hat und dass sie anderseits die umstrittene Steuer unter Vorbehalt der Steuerpflicht hätte begleichen können, ohne dass ihr daraus ein rechtlicher oder finanzieller Nachteil entstanden wäre. Diese Umstände vermögen indessen die überlange Verfahrensdauer nur zum Teil zu rechtfertigen; gesamthaft kann die Dauer des Verfahrens vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht mehr als "angemessen" im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV bezeichnet werden.
Was die prozessualen Folgen anbelangt, muss es mit der Feststellung, dass eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV wegen übermässiger Verfahrensdauer gegeben ist, sein Bewenden haben. Namentlich kann eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste; dass der Steueranspruch verjährt oder verwirkt wäre, wird hier nicht behauptet. Nicht nachvollziehbar ist schliesslich der in diesem Zusammenhang erhobene Einwand der Beschwerdeführerin, es sei ihr verunmöglicht worden, "z.B. unsere einfache Gesellschaft in nützlicher Frist in zwei Einzelfirmen umzuwandeln".
4.
In materieller Hinsicht bestreitet die Beschwerdeführerin dem Sinn nach ihre grundsätzliche Steuerpflicht.
4.1 Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht ergeben sich bei der Inlandsteuer aus Art. 17 MWSTV (vgl. auch Art. 21 MWSTG). Demnach ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.– übersteigen und es sich nicht um von der Besteuerung ausgenommene Leistungen im Sinn von Art. 13 oder 14 MWSTV handelt. Steuerbar sind insbesondere die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen (Art. 4 lit. a MWSTV).
4.2 Ohne Recht auf Vorsteuerabzug sind von der Besteuerung ausgenommen alle in der Ausnahmeliste von Art. 14 MWSTV aufgeführten Umsätze, unter anderem die in Art. 14 Ziffn. 2 bis 6 MWSTV umschriebenen Leistungen im Bereich des Gesundheitswesen. Dazu gehören "die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Ärzten, Zahnärzten, Zahntechnikern, Krankengymnasten, Hebammen oder Angehörigen ähnlicher Heilberufe ausgeübt werden; steuerbar sind jedoch die Lieferungen von Zahnprothesen" (Art. 14 Ziffer 3 MWSTV). Demnach ist eine Abgrenzung zwischen den steuerbaren Lieferungen und den von der Besteuerung ausgenommenen Heilbehandlungen erforderlich.
4.3 Die in der einschlägigen Branchenbroschüre über die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin festgelegte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung sieht Folgendes vor (vgl. Broschüre Nr. 610.507-24, Ziff.

6.4.2):
Als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen gelten:
- bei Zahnärzten und Zahnprothetikern: das Vornehmen von Abdrücken und das Einpassen (inkl. Retouchen) von Zahnprothesen
- bei Zahnärzten: Das Anpassen und Einfügen von festsitzendem Ersatz und von kieferorthopädischen Apparaturen inklusive deren Lieferung an die damit behandelten Patienten.
Als steuerbare Lieferungen gelten:
- bei allen Steuerpflichtigen: Der Verkauf von Zahnprothesen
- bei Zahntechnikern und Zahnprothetikern: Der Verkauf von festsitzendem Ersatz von kieferorthopädischen Apparaturen, ferner das Bearbeiten, Prüfen und Reparieren von Zahnprothesen, festsitzendem Ersatz und kieferorthopädischen Apparaturen.
4.4 Das Bundesgericht hat sich im oben erwähnten BGE 124 II 193 ff. ausführlich mit der Frage der Besteuerung von Zahnprothesen befasst: Es hat einerseits erkannt, dass Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, der die Lieferungen von Zahnprothesen als steuerbar erklärt, verfassungskonform sei und sich im Rahmen des dem Verordnungsgeber durch Art. 8 ÜbBest.aBV eingeräumten gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums halte. Anderseits hat das Bundesgericht die dazu entwickelte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung als verordnungs- und verfassungskonform beurteilt. Insbesondere entspreche es Sinn und Zweck von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, wenn die Lieferung von herausnehmbaren Zahnprothesen an Patienten, unabhängig von der Person des Lieferanten (Zahnarzt, Zahntechniker, Zahnprothetiker), nicht als eine von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung gelte - im Gegensatz zu festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen. Durch die in der Branchenbroschüre vorgenommene Unterscheidung werde eine zu extensive Interpretation des Begriffs "Heilbehandlung" vermieden (E. 7 S. 206 ff.). Schliesslich hat das Bundesgericht in jenem Urteil erwogen, die bestehende Praxis verstosse weder gegen den aus Art. 31 aBV abgeleiteten Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen noch gegen den in Art. 4 aBV enthaltenen allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (E. 8 S. 210 ff.).
4.5 Im konkreten Falle ist aufgrund der für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin sowohl Behandlungen an Patienten erbringt, die mit denjenigen von Zahnärzten vergleichbar sind, als auch Zahnprothesen liefert. Lieferungen von Zahnprothesen sind aber aufgrund der konstanten Praxis und Rechtsprechung steuerbar; daran ändert nichts, dass die Zahnprothesen von der Beschwerdeführerin selber hergestellt und am Patienten direkt inkorporiert werden. Die Besteuerung der betreffenden Umsätze ist somit zu Recht erfolgt. Dass die im Zusammenhang mit der Aufteilung von steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätzen vorgenommene Ermessensveranlagung willkürlich wäre, ist weder erstellt noch von der Beschwerdeführerin nachgewiesen, weshalb auch die vorliegende Ermessensveranlagung nicht zu beanstanden ist.
5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde unbegründet und deshalb abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht erkennt:
1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 1. März 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: