Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1653/2006
{T 0/2}

Urteil vom 22. Oktober 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____ AG
(vormals: _____ AG),
vertreten durch _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Warenumsatzsteuer (1. Quartal 1990 bis
2. Quartal 1992).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (vormals: _____ AG; nachfolgend: Steuerpflichtige, Beschwerdeführerin) betrieb bis zum 30. Juni 1992 ein Tonstudio. Während des vorliegend interessierenden Zeitraums bestand ihr Zweck u.a. in der Übernahme und Ausführung aller in den Aufgabenkreis von Tonstudios fallenden Arbeiten. Die Steuerpflichtige war seit dem 16. März 1980 im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
An mehreren Tagen im Mai 1995 führte die ESTV im Geschäftsbetrieb der Steuerpflichtigen sowie der Einzelfirma Y._____, welche den Betrieb der Gesellschaft vom 1. Juli 1992 an weiterführte, eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1990 bis 4. Quartal 1994 durch. Gestützt auf das Ergebnis ihrer Prüfung erhob sie gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 1. Quartal 1990 bis 2. Quartal 1992 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 17'909 vom 13. November 1995 Steuernachforderungen von per Saldo insgesamt Fr. 70'304.-- (abgerundet) Warenumsatzsteuer zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderungen (von insgesamt Fr. 74'537.--) betrafen nach Auffassung der ESTV zu Unrecht als steuerfreie Vermietung von Tonstudios deklarierte Umsätze sowie zu Unrecht zu 6.2 % statt zu 9.3 % abgerechnete Umsätze, nicht deklarierte Umsätze aus der Überlassung von Tonstudios an Angestellte und externe Mitarbeiter, Differenzen zwischen den verbuchten und den deklarierten Einnahmen sowie Eigenverbrauchstatbestände (zu Unrecht gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogene Waren für den betrieblichen und privaten Bedarf). Ferner erfolgte eine Gutschrift in der Höhe von Fr. 4'232.55 für der Warenumsatzsteuer nicht unterliegende Umsätze. Im Anschluss an eine Besprechung zwischen dem Kontrollbeamten und Vertretern der Steuerpflichtigen vom 5. Mai 1996 und gestützt auf weitere Unterlagen, welche der ESTV in der Folge eingereicht wurden, schrieb diese mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. 73'915 vom 23. Juli 1997 einen Teil der mit EA Nr. 17'909 unter dem Titel "Eigenverbrauch" nachbelasteten Warenumsatzsteuer, ausmachend den Betrag von Fr. 10'889.-- (gerundet), wieder gut. Die Steuerpflichtige bestritt die Steuernachforderungen.

C.

C.a Mit Entscheid vom 27. April 1998 verpflichtete die ESTV die Steuerpflichtige zur Bezahlung von Fr. 59'415.-- Warenumsatzsteuer (Fr. 70'304.-- gemäss EA Nr. 17'909 abzüglich Fr. 10'889.-- gemäss GS Nr. 73'915) nebst Verzugszins. Sie erwog, eine reine, der Warenumsatzsteuer nicht unterliegende Studiovermietung liege nur dann vor, wenn der Mieter sämtliche Apparate und Geräte ausnahmslos selbst bediene und der Vermieter somit nur die "Studiomiete" verrechne. Nicht um eine blosse Überlassung des Studios an Dritte handle es sich demnach, wenn die Apparate und Geräte wie im vorliegenden Falle ganz oder teilweise von Angestellten des Tonstudios (z.B. Toningenieur oder -techniker) bedient würden. In diesem Fall sei davon auszugehen, das Tonstudio habe als Ergebnis seiner Leistung einen bespielten Tonträger abzuliefern.

Gegen diesen Entscheid vom 27. April 1998 erhob die Steuerpflichtige am 26. Mai 1998 bei der ESTV Einsprache. Sie beantragte, die gegen sie verfügte Warenumsatzsteuer im Betrag von Fr. 70'304.-- gemäss EA Nr. 17'909 sei aufzuheben und es sei ihr die ihr zustehende Gutschrift von Fr. 10'889.-- gemäss GS Nr. 73'915 unverzüglich und mit Zins seit dem 23. August 1997 auszuzahlen. In der Einspracheb egründung befasste sich die Steuerpflichtige hauptsächlich mit der Frage, warum bei ihr eine steuerfreie Studiovermietung anzunehmen sei (EA Nr. 17'909 Ziff. 4a).

Mit Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2001 wies die ESTV die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat. Sie hielt fest, dass der angefochtene Entscheid vom 27. April 1998 im Umfang von Fr. 13'681.75 zuzüglich Verzugszins seit 30. August 1991 in Rechtskraft erwachsen sei. Die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 1990 bis 2. Quartal 1992 zusätzlich zu diesem Betrag noch Fr. 45'733.25 Warenumsatzsteuer nebst Verzugszins. Zur Begründung des Nichteintretens hielt die ESTV im Wesentlichen fest, die Einsprache enthalte nur Ausführungen zu Ziff. 4a der EA Nr. 17'909 (Studiovermietung). Eine Begründung zu den übrigen Punkten der EA fehle, weshalb insoweit auf die Einsprache nicht einzutreten sei und der Entscheid vom 27. April 1998 im Umfang von Fr. 13'681.75 in Rechtskraft erwachsen sei.

C.b Mit Eingabe vom 30. Januar 2002 erhob die Steuerpflichtige gegen den Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2001 Beschwerde

bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragte, die Warenumsatzsteuernachforderung im Betrag von Fr. 70'304.-- gemäss EA Nr. 17'909 bzw. der entsprechende Entscheid respektive Einspracheentscheid seien ersatzlos aufzuheben.

Die SRK hiess mit Entscheid vom 24. Juni 2004 die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gut und wies die Sache zur neuen Beurteilung an die ESTV zurück. Sie erwog, die ESTV wäre verpflichtet gewesen, der Steuerpflichtigen (und seinerzeitigen Einsprecherin) eine kurze Nachfrist anzusetzen, um für die in der Beschwerde mangelhaft begründeten Begehren eine hinreichende Begründung nachzuliefern. In Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Steuerpflichtigen legte sie des Weiteren ausführlich dar, warum der Warenumsatzsteuerbeschluss entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch nach Inkrafttreten der neuen Bundesverfassung weiterhin auf den vorliegenden Sachverhalt Geltung beanspruche und weshalb die in Frage stehenden Warenumsatzsteuerforderungen noch nicht verjährt seien. Eine Ungleichbehandlung der Masterbänder von Tonstudios und Filmstudios untereinander sowie mit der Fotografie sei im Lichte der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht ersichtlich. Die SRK hielt sodann fest, die Betrachtungsweise der ESTV, wonach eine reine, der Warenumsatzsteuer nicht unterliegende Studiomiete nur dann vorliegen könne, wenn der Mieter sämtliche Apparate und Geräte ausnahmslos selbst bediene und der Vermieter ausschliesslich die Überlassung des Studios verrechne, gehe zu weit. Sie legte deshalb die Kriterien fest, nach denen im vorliegenden Fall differenziert werden müsse. Sie schloss, es könne nicht Aufgabe der SRK sein, die erforderlichen Differenzierungen vorzunehmen und die Nachforderung neu zu berechnen. Die Sache sei daher zur erneuten Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Bei diesem Ergebnis, nämlich dass vorliegend ausführungsgemäss eine warenumsatzsteuerfreie Vermietung nicht grundsätzlich ausgeschlossen sei, erübrigten sich Erläuterungen zu Fragen des Vertrauensschutzes. Der Entscheid erwuchs in Rechtskraft.

D.

D.a Mit Schreiben vom 16. November 2004 verlangte die ESTV von der Steuerpflichtigen verschiedene Unterlagen nach, um die von der SRK geforderte Neuberechnung vornehmen zu können. Dieser Aufforderung kam die Pflichtige am 15. Dezember 2004 nach.

Die ESTV setzte der Steuerpflichtigen am 14. Dezember 2005 die im Entscheid der SRK geforderte kurze Nachfrist zur Verbesserung ihrer Beschwerde. Am 19. Dezember 2005 reichte diese fristgerecht unter der Bezeichnung „Stellungnahme“ eine Beschwerdeverbesserung ein.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2006 machte die Steuerpflichtige eine Verletzung des Anspruchs auf Beurteilung innert angemessener Frist geltend, verlangte die Einstellung des Verfahrens, soweit es Nachbelastungen betreffe, und eine Entschädigung.

D.b Mit Einspracheentscheid vom 4. September 2006 hiess die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen vom 26. Mai 1998 teilweise gut. Für die Steuerperiode 1. Quartal 1990 bis 2. Quartal 1992 wurde diese zur Zahlung von Fr. 22'015.-- Warenumsatzsteuer zuzüglich Verzugszins verpflichtet. Als Folge davon wurden mit GS Nr. 110'340 vom 4. September 2006 der Steuerpflichtigen insgesamt Fr. 37'400.-- gutgeschrieben. In ihrer Begründung führte die ESTV aus, die Steuer sei nach Vorgabe der SRK neu berechnet worden. Von einer überlangen Verfahrensdauer könne vorliegend nicht gesprochen werden.

E.

Mit Eingabe vom 3. Oktober 2006 erhob die Steuerpflichtige gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde bei der SRK mit den Rechtsbegehren, (1.) es sei der Beschwerdeführerin die mit EA Nr. 17'909 vom 13. November 1995 zugestandene GS von Fr. 4'232.55 mit Zinsenlauf seit ihrer Fälligkeit auszuzahlen, gegebenenfalls mit der Forderung gemäss nachfolgendem Antrag zu verrechnen; und (2.) es sei die gegen die Beschwerdeführerin mit als GS gekennzeichneter EA Nr. 73'915 vom 23. Juli 1997 und mit ebenfalls als GS gekennzeichneter EA Nr. 110'340 vom 4. September 2006 verfügten Warenumsatzsteuern, soweit sie – nach Aufrechnungen und Gutschriften – im Betrag von Fr. 22'017.-- [recte: Fr. 22'015.--] übrig geblieben seien, sowie den entsprechenden Entscheid bzw. Einspracheentscheid ersatzlos aufzuheben; unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. Februar 2007 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

F.
Das Bundesverwaltungsgericht teilte den Verfahrensbeteiligten mit Schreiben vom 30. Januar 2007 mit, es habe das vorliegende Verfahren übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Auf dem Gebiet der Warenumsatzsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 6 Abs. 3 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (Warenumsatzsteuerbeschluss, WUB, AS 1941 793 und spätere Änderungen) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses 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. Im Bereich der Warenumsatzsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Der Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer wurde mit Einführung der Mehrwertsteuer am 1. Januar 1995 aufgehoben. Er bleibt indessen samt den Ausführungsbestimmungen weiterhin anwendbar auf alle während seiner Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse (Art. 83 Abs. 1 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV, AS 1994 1464] und Art. 93 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 [MWSTG, SR 641.20]; vgl. hierzu auch Urteil des Bundesgerichts 2A.701/2006 vom 3. Mai 2007 E. 1.1). Vorliegend geht es um Steuertatbestände der Jahre 1990 bis 1992. Auf den zu beurteilenden Sachverhalt findet das Warenumsatzsteuerrecht weiterhin Anwendung.

1.3 Die Beschwerdeführerin bestreitet die mit Einspracheentscheid vom 4. September 2006 verfügten Warenumsatzsteuerforderungen in Höhe von Fr. 22'015.-- (2. Rechtsbegehren). Sie verlangt zudem, ihr sei die mit Ziff. 4c der EA Nr. 17'909 vom 13. November 1995 zugestandene Gutschrift in Höhe von Fr. 4'232.55 auszuzahlen (1. Rechtsbegehren, vgl. E. E). Die ESTV habe diese Gutschrift mit dem Einspracheentscheid vom 4. September 2006 „kommentarlos zum Verschwinden“ gebracht. Dies sei willkürlich und stelle eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

Mit Ziff. 4a der genannten EA hat die ESTV den gesamten von der Beschwerdeführerin als steuerfreie Studiovermietung deklarierten Umsatz nachbelastet und mit Ziff. 4c den von ihr als steuerfrei akzeptierten Umsatz aus Studiovermietungen wieder gutgeschrieben. Daraus folgt, dass diese beiden Ziffern miteinander verbunden sind bzw. voneinander abhängen. Aus dieser Gutschrift (Ziff. 4c) entsteht kein eigenständiger Anspruch gegenüber der ESTV. Dieser Betrag ist mit den übrigen Nachforderungen der ESTV verrechnet worden. Die ESTV machte denn auch mit dieser EA den Saldo im Umfang von Fr. 70'304.-- (Fr. 74'537.-- abzüglich Fr. 4'232.55) geltend. Von einer Verrechnung geht ferner explizit auch die Beschwerdeführerin aus. Schliesslich hat der Entscheid der SRK eine vollständige Neuberechnung der Nachbelastungen betreffend Studiovermietung zu Gunsten der Beschwerdeführerin notwendig gemacht. Die Ziffern 4a und 4c der EA Nr. 17'909 wurden aus diesem Grund gänzlich storniert und die geschuldete Steuer neu berechnet (vgl. Ziff. 4a und 4b der EA Nr. 110'340). Inwiefern die Vorinstanz durch dieses Vorgehen die Beschwerdeführerin um eine ihr zustehende Forderung gebracht haben soll, ist nicht ersichtlich. Ihren diesbezüglichen Vorwürfen der Willkür und der Verletzung des rechtlichen Gehörs kann deshalb nicht gefolgt werden. Ob die Nachforderung rechtens ist, wird im Rahmen der Einwendungen gegen den Einspracheentscheid nachfolgend erst zu prüfen sein. Die von der Beschwerdeführerin verlangte Auszahlung geht somit insoweit in der Bestreitung der Warenumsatzsteuerforderungen auf (2. Rechtsbegehren) und nur in diesem Sinne ist auf dieses Begehren einzutreten.

1.4 Für die Verwaltungsbehörde gilt das Untersuchungsprinzip (Entscheid der SRK 1996-053 vom 9. Oktober 1997 E. 2c.aa; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 105). Demnach muss die

entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfene Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt, oder hat sie dies nur unvollständig getan, so bildet das einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG.

Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Vorschriften dieses Gesetzes betreffend Augenschein, die Auskünfte der Parteien und die Anhörung von Zeugen im Steuerverfahren keine Anwendung; es gelten die spezialgesetzlichen Vorschriften, nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung und das rechtliche Gehör (vgl. schon BGE 103 Ib 192 E. 3b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1436/2006 vom 18. August 2008 E. 1.4, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2; auch schon PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 51). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich folglich keine Verpflichtung der zum Entscheid berufenen Instanz zur Durchführung eines Augenscheins oder einer mündlichen Anhörung des Steuerpflichtigen oder von Zeugen (BGE 117 II 346 E. 1b.aa, BGE 115 II 129 E. 6a; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, Bd. I, S. 382 und Bd. II, S. 840). Trotzdem ist aber auch im Steuerverfahren der Augenschein oder die Anhörung von Zeugen in bestimmten Fällen geboten, gehen doch die direkt aus der Verfassung fliessenden minimalen Verfahrensgarantien (insbesondere das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) den Bestimmungen von Art. 2 Abs. 1 VwVG vor (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001, E. 3b; Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1392/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 2; Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.23 E. 3a.aa). Eine solche Beweismassnahme rechtfertigt sich aber nur, wenn sie als geeignet erscheint, Tatsachen, die sich aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, zu bestätigen, zu präzisieren oder zu ergänzen (vgl. dazu Entscheide der SRK vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.7, E. 4b.bb). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel – so auch Augenscheine oder Auskünfte von Parteien, Zeugen und Dritten –

verzichten (BGE 131 I 153 E. 3, 124 I 208 E. 4a, 122 II 464 E. 4a, je mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 vom 22. Juli 2008 E. 7.1, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.144 ff.).

2.

2.1

2.1.1 Der Warenumsatzsteuer unterliegen die Lieferungen im Inland und der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten (Art. 13 Abs. 1 Bst. a WUB). Eine Lieferung im Inland liegt vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter instand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inland befindet (Art. 15 Abs. 1 WUB). Daraus folgt einerseits, dass eine Inlandlieferung vorliegt, wenn sich die Ware im Zeitpunkt der Vollendung der Lieferung im Inland befindet, und andererseits, dass direkte Lieferungen ins Ausland nicht steuerbar sind (siehe DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Rz. 445 ff.).

Als Warenlieferung gilt auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware (Art. 15 Abs. 2 WUB). Nach Art. 17 WUB gilt als Ware, was Gegenstand eines Fahrniskaufes (Art. 187 des Obligationenrechts vom 30. März 1911[OR, SR 220]) oder eines Energielieferungsvertrages sein kann. Ausgenommen sind – solange sie als solche verwendet werden – Wertpapiere, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten, Lotterielose und inländische amtliche Wertzeichen. Als Engroslieferung gilt die Lieferung von Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 15 Abs. 3 WUB). Als Detaillieferungen gelten alle Lieferungen, auf welche diese Voraussetzungen nicht zutreffen (Art. 19 Abs. 2 WUB).

2.1.2 Der Grossist hat die Warenumsatzsteuer nicht zu entrichten, wenn er nachweist, dass die Ware durch den Abnehmer unmittelbar ins Ausland ausgeführt worden ist. Der Ausfuhrnachweis ist mit dem von der Versandstation abgestempelten Doppel des Frachtbriefes nach dem internationalen Übereinkommen über den Eisenbahnfrachtverkehr, dem Postempfangsschein oder der zollamtlich abgestempelten Kopie der Deklaration für die Ausfuhr – an deren Stelle seit dem 1. Januar 1988 das zollamtlich abgestempelten Exemplar Nr. 3

des Einheitsdokuments getreten ist – zu erbringen (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 690 E. 4; SRK 2003-066 vom 2. November 2004 E. 2c). In besonderen Fällen kann die ESTV andere Beweismittel zulassen oder zusätzlich verlangen. Grundsätzlich ausgeschlossen ist die Steuerbefreiung, wenn die Ausfuhr unter Umgehung der Zollkontrolle erfolgt ist (Art. 54 Abs. 2 Bst. b WUB in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 2 der damals geltenden Verfügung Nr. 8 „Inlandumsätze zwecks Ausfuhr" des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 17. Juni 1954; zum Ganzen Entscheid der SRK 1999-034 vom 3. Februar 2000 E. 3b; METZGER, a.a.O., Rz. 507 ff.).

2.2 Zum Entgelt für eine steuerbare Lieferung gehört alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung erhält (Art. 22 Abs. 1 WUB), das heisst die in ursächlichem Zusammenhang mit der Lieferung stehende Gesamteinnahme, ohne Abzug von Kosten. Das der Warenumsatzsteuer unterliegende Entgelt ist somit als Bruttoeinnahme zu verstehen. Diese schliesst alle Leistungen ein, welche dem Abnehmer überbunden werden, unabhängig davon, ob sie für den Empfänger der Gegenleistung Kostenersatz oder Erträgnisse darstellen (METZGER, a.a.O., Rz. 558, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Erbringt der Steuerpflichtige neben der Warenlieferung auch noch eine sonstige Leistung in eigenem Namen, so unterliegt das auf diese entfallende Entgelt nur dann nicht der Warenumsatzsteuer, wenn sie auf einem selbständigen, vom Lieferungsvertrag unabhängigen Grundgeschäft beruht (METZGER, a.a.O., Rz. 542; Urteile des Bundesgerichts vom 8. November 1968, veröffentlicht in ASA 37 S. 295 E. 1, 2A.235/2000 vom 11. Dezember 2000 E. 5c und 5d). Die Steuer beträgt 6.2 % bei Detaillieferungen und 9.3 % bei Engroslieferungen (Art. 19 Abs. 1 Bst. a und b WUB). Steuerbefreit sind die Engroslieferungen an Grossisten gegen Grossistenerklärung (GE; Art. 14 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 WUB).

2.3 Eigenverbrauch liegt unter anderem vor, wenn der Grossist Waren, die er gegen Abgabe seiner Grossistenerklärung (Art. 14 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 48 Bst. h WUB) oder als Grosshandelswaren (Art. 48 Bst. a WUB) steuerfrei bezogen oder eingeführt hat oder die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt hat (Art. 10 Abs. 2 WUB), anders verwendet als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 16

Abs. 1 Bst. a und b WUB). Der Tatbestand des Eigenverbrauchs ist namentlich auch bei einer Verwendung der Ware als Betriebsmittel erfüllt (METZGER, a.a.O., Rz. 694). Beim Eigenverbrauch nach Art. 16 Abs. 1 WUB bemisst sich der Wert der Ware nach dem Preis, der für Waren gleicher oder ähnlicher Art am Ort und zur Zeit des Eigenverbrauchs einem Verbraucher oder Besteller in Rechnung gestellt würde (Art. 20 Abs. 1 Bst. b WUB). Der Steuersatz beträgt beim Eigenverbrauch nach Art. 16 Abs. 1 WUB 6.2 % (Art. 19 Abs. 1 Bst. a WUB; vgl. zum Ganzen auch BGE 110 Ib 222 E. 1b).

Der Steuerpflichtige hat nicht nur den Eigenverbrauch auf gewerbsmässig hergestellten Waren gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. b WUB (sog. originäre Gewerbsmässigkeit) mit der ESTV abzurechnen, sondern er muss auch die Herstellung von Waren (wozu auch Unterhalt und Reparatur gehören), die innerbetrieblich genutzt werden, im Eigenverbrauch abrechnen, sofern gleichartige Arbeiten im Umfang von 5 % resp. $33^1/_3$ % auch für Dritte ausgeführt werden (sog. abgeleitete Gewerbsmässigkeit; vgl. BGE 110 Ib 229 E. 2; METZGER, a.a.O., Rz. 397 ff.).

2.4 Aus der Umschreibung der Begriffe der (Fahrnis-)Lieferung und der Ware gemäss Art. 15 Abs. 1 und 2 bzw. Art. 17 WUB ergibt sich, dass grundsätzlich nur ein Leistungsaustausch, der eine körperliche Sache (oder eine Energie) betrifft, der Warenumsatzsteuer unterstellt ist. Andere Leistungen haben weder Einfluss auf die subjektive Steuerpflicht als Grossist, noch wird durch sie beim Grossisten eine Steuerforderung begründet (WILHELM WELLAUER, Die Eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959, Rz. 5).

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts unterliegen die Leistungen eines Tonstudios, welches Tonträger, insbesondere Magnetbänder (so genannte Masterbänder) mit Aufnahmen von Musik und anderen Darbietungen anfertigt, der Warenumsatzsteuer. Auch wenn das Tonstudio eine künstlerische Leistung erbringt, gelten die von ihm hergestellten Magnetbänder – gleich wie die Kunstwerke von Bildhauern und Kunstmalern – als körperlich greifbares Arbeitsprodukt und damit als Ware im Sinne der Warenumsatzsteuer (Urteil des Bundesgerichts vom 20. Januar 1988, veröffentlicht in ASA 60 S. 360 ff. E. 1).

2.5

2.5.1 Die Vermietung von Waren ist grundsätzlich keine Lieferung im Sinne des Warenumsatzsteuerrechts und sie wird daher nicht besteuert (METZGER, a.a.O., Rz. 40). Warenumsatzsteuerrechtlich gilt der Vermieter als Konsument der Ware (METZGER, a.a.O., Rz. 698, mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Der Mieter ist aus dem Grundgeschäft daran gehindert, wie ein Eigentümer über die ihm überlassene Ware zu verfügen. Insbesondere darf er sie nicht veräussern. Die Vermietung von Waren gilt aber als andere Verwendung im Sinne von Art. 16 Abs. 1 WUB. Sie löst, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, den Steuertatbestand des Eigenverbrauchs aus (METZGER, a.a.O., Rz. 277 f.; oben E. 2.3).

2.5.2 Wird eine Leistung mit Hilfe von Maschinen erbracht, so stellt sich die Frage nach der Abgrenzung zwischen werkvertraglicher Herstellung und Vermietung von Maschinen mit Bedienung, bei der die erbrachte Leistung dem Dritten (dem Mieter) als dessen eigene Tätigkeit zuzurechnen ist und jedenfalls für den Vermieter steuerfrei ist. Wer das Vorliegen einer steuerfreien Vermietung von Maschinen mit Bedienung behauptet, der macht damit auch geltend, dass derjenige, der die Maschine bedient, dem Mieter zur Verfügung gestellt werde, wofür – jedenfalls im Bereich baugewerblicher Leistungen – der entsprechende Nachweis (schriftliche Erklärung des Mieters usw.; vgl. Rz. 174 ff. der Wegleitung 1992 der ESTV für Grossisten) zu erbringen ist. Eine Vermietung von Maschinen mit Bedienung kommt vorwiegend im Bereiche des Baugewerbes vor. Im Zusammenhang mit der Herstellung von Fahrnis findet man es höchst selten (Entscheid der SRK 2002-011 vom 25. Juni 2004 E. 6d.bb).

Ob eine blosse Vermietung der Maschine durch den Unternehmer oder eine werkvertragliche Lieferung vorliege, hat das Bundesgericht danach entschieden, wie intensiv der Maschineninhaber oder sein Personal dem Benützer bei der Bedienung der Maschine beisteht. Entscheidend ist, ob die erbrachte Leistung, d.h. der Arbeitserfolg, dem Kunden zuzurechnen ist oder ob die Unternehmung selbst für den Arbeitserfolg, mithin für das Werk, einzustehen hat. In diesem Falle liegt ein Werkvertrag und damit eine Lieferung vor (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts vom 12. Juni 1990, veröffentlicht in ASA 60 S. 208 ff. E. 2-4; vgl. auch METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Ergänzungen 1983-1993, Muri/Bern 1993, Rz. 320).

Werden Maschinen ohne Bedienung vermietet, so stellt dies nie eine Lieferung dar, allenfalls kann Eigenverbrauch vorliegen (vgl. METZGER, a.a.O., Rz. 320).

2.6 Die SRK hat gestützt auf die vorangegangenen Erwägungen (vgl. E. 2.4 und E. 2.5) mit Bezug auf den vorliegenden Fall rechtskräftig entschieden, dass die Auffassung der ESTV zu weit gehe, wonach eine reine, der Warenumsatzsteuer nicht unterliegende Studiovermietung nur dann vorliegen könne, wenn der Mieter sämtliche Apparate und Geräte ausnahmslos selbst bediene und der Vermieter ausschliesslich die Überlassung des Studios verrechne. Nach diesem Entscheid der SRK ist wie folgt zu differenzieren (vgl. Entscheid der SRK 2002-011 vom 25. Juni 2004 E. 9a.aa bis ee):

2.6.1 Werden einem Kunden keine Arbeitsstunden eines Assistenten, Technikers oder Tonmeisters separat in Rechnung gestellt, so ist auf Grund des Mustervertrags bzw. der Preisliste der Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass (höchstens) eine Stunde Assistenz zu Beginn und am Ende der Sitzung(en) geleistet worden ist. Es erscheint als glaubhaft, dass es dabei im Wesentlichen um die Bereitstellung des Studios bzw. die Erstellung und Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft der Aufnahmegeräte ging bzw., wie dies in der vorliegenden Mustervereinbarung festgehalten wurde, um die einwandfreie Bereitstellung der technischen Infrastruktur. Bei dieser Konstellation kann nicht davon ausgegangen werden, die Leistung der Beschwerdeführerin bestehe in der Herstellung und Abgabe eines Masterbandes, was gemäss dem Urteil des Bundesgerichts vom 20. Januar 1988 (vgl. oben, E. 2.4) Voraussetzung für die Annahme einer steuerbaren Lieferung eines Tonstudios ist. Vielmehr ist der Arbeitserfolg bei dieser Vorgehensweise dem Kunden zuzurechnen, woraus folgt, dass das Entgelt für die Zurverfügungstellung des Studios der Warenumsatzsteuer nicht unterliegt. Zu besteuern ist einzig die Abgabe von Bandmaterial und dergleichen. Weil die Assistenzdienste der Angestellten der Beschwerdeführerin im Wesentlichen darin bestehen, die Aufnahmeanlagen instand zu halten und deren Betriebsbereitschaft sicherzustellen, ist insoweit zudem die Eigenverbrauchssteuer zu erheben, gilt doch der Unterhalt bzw. die Reparatur einer zur Vermietung bestimmten Anlage als gewerbsmässige Herstellung einer Ware, die anders verwendet wird als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung

von Waren und Bauwerken (Art. 16 Abs. 1 Bst. b WUB; vgl. auch E. 2.3 hievor).

2.6.2 Werden dem Kunden zusätzlich zum Entgelt für die Überlassung von Studios, aber lediglich in geringem Umfang, Arbeitsstunden von Assistenten oder Technikern oder allenfalls gewisse spezielle Leistungen (z.B. "1 Stunde Dyaxis inkl. Operator") fakturiert, während als Tonmeister ausschliesslich ein Angestellter oder Beauftragter des Kunden zum Einsatz gelangt, so vermag dies grundsätzlich nichts daran zu ändern, dass der Arbeitserfolg dem Kunden zuzurechnen ist. Es gilt grundsätzlich das eben Gesagte (vgl. E. 2.6.1). Die Assistenzleistungen unterliegen indessen hier nicht der Eigenverbrauchssteuer, sondern der Lieferungssteuer, da sie dem Kunden fakturiert werden (vgl. E. 2.5.2 hievor).

2.6.3 In den übrigen Fällen, das heisst, wenn dem Kunden auch Leistungen eines durch die Beschwerdeführerin angestellten oder beauftragten Tonmeisters erbracht werden oder wenn in mehr als bloss untergeordnetem Masse Leistungen von Technikern verrechnet werden, muss hingegen der Arbeitserfolg der Beschwerdeführerin zugerechnet werden. In diesen Fällen bildet die Herstellung und Abgabe eines Masterbandes Gegenstand der Leistung der Beschwerdeführerin, welche mithin – in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts (Urteil des Bundesgerichts vom 20. Januar 1988, vgl. oben, E. 2.4) – als steuerbare Lieferung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 WUB (bzw. allenfalls von Art. 15 Abs. 2 WUB) zu qualifizieren ist.

2.6.4 Werden dem Kunden noch zusätzliche Geräte vermietet, deren Benutzung in den Stundenansätzen für die Studios nicht inbegriffen ist, so unterliegt das hierfür vereinnahmte Entgelt der Warenumsatzsteuer ebenfalls nicht, wenn im entsprechenden Einzelfall von einer blossen Studiovermietung auszugehen ist (vgl. die Ausführungen unter E. 2.6.1 und E. 2.6.2 hievor). Ist hingegen die einzelne Leistung der Beschwerdeführerin als Lieferung (Herstellung und Abgabe eines Masterbandes) zu qualifizieren (vgl. das unter E. 2.6.3 Gesagte), so unterliegt das Entgelt für die zusätzliche Gerätemiete – als Kostenfaktor dieser Lieferung (vgl. METZGER, a.a.O., Rz. 558) – ebenfalls der Warenumsatzsteuer.

2.6.5 Demgegenüber unterliegen die in der Preisliste als "accomodation" bezeichneten Leistungen (Übernachtung inklusive Frühstück, Küchenbenützung) in keinem Falle der Warenumsatzsteuer, und zwar

auch dann nicht, wenn dem Kunden im Übrigen eine steuerbare Lieferung erbracht wird. Es handelt sich dabei ganz klar um vom Steuerobjekt der Warenumsatzsteuer nicht erfasste Dienstleistungen. Mangels eines hinreichend engen Zusammenhangs kann das darauf entfallende Entgelt im Übrigen auch nicht als Kostenfaktor einer allfälligen steuerbaren Leistung qualifiziert werden.

2.7 Art. 29 Abs. 1 BV gewährleistet als Mindestanforderung an ein rechtsstaatliches Verfahren den Erlass eines Entscheides innerhalb einer angemessenen Frist. Denselben Anspruch gewährt der auf das Steuerverfahren nicht anwendbare (vgl. STEFAN OESTERHELT, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, in ASA 75 S. 593 ff.) Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101), wonach Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen innerhalb angemessener Frist zu behandeln sind (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Oktober 2004, veröffentlicht in Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2005 Nr. 58 S. 447; LORENZ MEYER, Das Rechtsverzögerungsverbot nach Art. 4 BV, Diss. Bern 1982, S. 7 und 34). Für die Frage, ob die Dauer des Verfahrens einem ordentlichen Geschäftsablauf entspricht, ist sinngemäss auf die zur Rechtsverzögerungsbeschwerde entwickelten Kriterien abzustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 12T_1/2007 vom 29. Mai 2007 E. 3).

Eine Gerichts- oder Verwaltungsbehörde muss jeden Entscheid binnen einer Frist fassen, die nach der Natur der Sache und nach den gesamten übrigen Umständen als angemessen erscheint. Die Angemessenheit der Dauer bestimmt sich nicht absolut. Sie ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen und in ihrer Gesamtheit zu würdigen. Dabei sind insbesondere die Natur sowie der Umfang und die Komplexität der Sache, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen (Urteil des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte i.S. Müller gegen Schweiz, veröffentlicht in VPB 67.139 Ziff. 31; BGE 124 I 139 E. 2c, Urteil des Bundesgerichts vom 18. Oktober 2004, veröffentlicht in Pra 2005 Nr. 58 S. 447, vom 20. September 2002, veröffentlicht in Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2002 S. 411 E. 2d, mit Hinweisen, 12T_2/2007 vom 16. Oktober 2007 E. 3; MEYER, a.a.O., S. 35 ff.). Ein weniger als zweieinhalb Jahre dauerndes Verfahren vor der SRK hat

das Bundesgericht ohne nähere Begründung nicht beanstandet (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.1).
Für die Rechtsuchenden ist es unerheblich, auf welche Gründe eine übermässige Verfahrensdauer zurückzuführen ist; entscheidend ist ausschliesslich, dass die Behörde nicht oder nicht fristgerecht handelt. Bei der Feststellung einer übermässigen Verfahrensdauer ist daher zu prüfen, ob sich die Umstände, die zur Verlängerung des Verfahrens geführt haben, objektiv rechtfertigen lassen (BGE 125 V 188 E. 2a, 117 Ia 193 E. 1c, 108 V 13 E. 4c, 107 Ib 160 E. 3b, 103 V 190 E. 3c; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 5.28 f., JÖRG PAUL MÜLLER, Grundrechte in der Schweiz, 3. Aufl., Bern 1999, S. 503 ff. und MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, Ergänzungsband zur dritten Auflage des gleichnamigen Werkes von Jörg Paul Müller, 2005, S. 282 ff.).

Hinsichtlich der prozessualen Folgen einer allfälligen überlangen Verfahrensdauer hat das Bundesgericht festgehalten, es müsse mit der Feststellung, dass eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV wegen übermässiger Verfahrensdauer gegeben sei, sein Bewenden haben. Namentlich könne eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden muss (Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2).

3.
Die Beschwerdeführerin bringt vor, die ESTV habe nach erfolgter Rückweisung durch die SRK unbefugterweise neue Abklärungen und nicht bloss die angeordnete Neubeurteilung des Falles vorgenommen. Dabei sei der rechtserhebliche Sachverhalt unrichtig bzw. unvollständig festgestellt und der Streitgegenstand erweitert bzw. verändert worden. Zu den Ergebnissen der Ermittlung sei sie nicht angehört worden, was ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletze. Ausserdem sei die Verwaltung nicht zur Schätzung und Umlage befugt gewesen.

Die SRK hat die Sache zur Beurteilung im Sinne ihrer Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Um die erforderliche Ausscheidung der Umsätze gemäss den von der SRK ausgearbeiteten Kriterien vornehmen zu können, hat die ESTV – dem Untersuchungsprinzip (vgl. E. 1.4) folgend – von der Beschwerdeführerin diverse für diese Beurteilung relevante Unterlagen (Buchhaltung und Abschluss, Debitorenfakturen mit Arbeitsrapporten) einverlangt. Inwiefern die Vor-

instanz den Streitgegenstand in der Folge in unzulässiger Weise ausgeweitet oder verändert haben soll, hat die Beschwerdeführerin weder konkretisiert noch ist solches ersichtlich.

Die SRK stellte sodann unter Berufung auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung ausdrücklich fest, dass die ESTV vorliegend berechtigt sei, im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit lediglich stichprobeweise Überprüfungen vorzunehmen und allfällige Steuernachforderungen mittels Teilschätzungen oder eventuell Umlagen zu ermitteln (Entscheid vom 25. Juni 2004 E. 9b). Der Vorwurf der Beschwerdeführerin geht deshalb ins Leere. Das Steuerverfahren ist vorwiegend ein schriftliches Verfahren. Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet die Vorinstanz nicht, eine persönliche Befragung der Beschwerdeführerin durchzuführen oder einen Augenschein in den Tonstudios vorzunehmen (vgl. E. 1.4), wie die Beschwerdeführerin es verlangt. Das rechtliche Gehör wird durch die Möglichkeit der Beschwerde gewahrt.

Insgesamt kann von einer unrichtigen Feststellung des Sachverhalts unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör demnach nicht gesprochen werden.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, in GS Nr. 110'340 Ziff. 1b sei der ESTV ein Fehler unterlaufen. Die Steuerfolge von Fr. 656.80 sei ungerechtfertigt, weil die ESTV zuvor den Erwerb bereits mit Steuer belastet habe. Es gehe nicht an, den Verkauf nochmals aufzurechnen.

Die umstrittene Nachforderung steht im Zusammenhang mit Umsatzdifferenzen und geht auf EA Nr. 17'909 Ziff. 1 zurück. In ihrer Beschwerdeverbesserung bzw. Stellungnahme vom 19. Dezember 2005 hat die Beschwerdeführerin diese Position übrigens noch ausdrücklich anerkannt. Weil die ESTV jedoch zum Schluss kam, dass die Aufrechnungen gemäss Ziff. 1 der EA Nr. 17'909 mit dem Entscheid der SRK nicht vereinbar seien, stornierte sie den gesamten gemäss EA Nr. 17'909 Ziff. 1 nachbelasteten Betrag (vgl. GS Nr. 110'340 Ziff. 1a). In einem nächsten Schritt berechnete die ESTV die Steuerschuld aus Umsatzdifferenzen für nicht deklarierte Umsätze auf verschiedenen Konti neu (GS Nr. 110'340 Ziff. 1b). Es handelt sich dabei um Warenverkäufe (Detaillieferungen, steuerbar zu 6.2 %), die zu Unrecht als steuerfrei behandelt wurden, und um „Equipmentmieten

bei Produktionen“, die als Kostenfaktoren gelten und somit zu 6.2 % zu versteuern sind. Inwiefern hier unter diesen Umständen eine doppelte Aufrechnung vorliegen soll, ist nicht erkennbar.

4.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet ferner die Position von Fr. 734.45 „Verkauf von Masterbänder an Tonmeister“ (EA Nr. 17'909 Ziff. 4b). Gemäss ihrer Auffassung handle es sich nicht um Wiederverkaufswaren.

Die ESTV hat diesen Betrag nachbelastet, weil es sich um den Verkauf von Masterbändern an Wiederverkäufer, z.B. Tonmeister, handle, welche die Beschwerdeführerin als Detaillieferung zu 6.2 % anstatt als Engroslieferungen zu 9.3 % abgerechnet habe. Abgesehen davon, dass sich die Beschwerdeführerin widersprüchlich verhält, wenn sie die noch in ihrer Beschwerdeverbesserung bzw. Stellungnahme vom 19. Dezember 2005 ausdrücklich anerkannte Position nun in der Beschwerde wieder bestreitet, so hat sie eine nähere Begründung oder Beweismittel zu diesem pauschalen Vorbringen, die die Aufrechnung der ESTV entkräften könnten, nicht vorgebracht.

4.3 Die Beschwerdeführerin beanstandet sodann die Aufrechnung für Steuersatzdifferenzen (GS Nr. 110'340 Ziff. 4). Das Ermittlungsergebnis von Fr. 42'039.40 gemäss Anhang 1 Ziff. 1d Absatz 2 sei falsch. Namentlich bestreitet sie die Qualifizierung einzelner Rechnungen, die zu diesem Ergebnis geführt haben. Bei den beanstandeten Rechnungen handle es sich weitgehend nicht um steuerbare Produktionen der Beschwerdeführerin oder es lägen steuerfreie Auslandlieferungen vor.

Vorab ist hierzu festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin sämtliche Vorhalte zu den beanstandeten Rechnungen sehr pauschal vorgetragen und keinerlei Beweismittel zur Stützung ihrer Behauptungen beigebracht hat. Eine erste Überprüfung der Rechnungen ergibt, dass die gegen die Aufrechnungen erhobenen beschwerdeführerischen Vorwürfe nicht stichhaltig sind und eine Verletzung von Bundesrecht durch die ESTV nicht ersichtlich ist. Die Beschwerde könnte in diesem Punkt bereits aus diesem Grund als unbegründet abgewiesen werden. Dennoch nimmt das Bundesverwaltungsgericht im Folgenden eine detaillierte Prüfung der einzelnen Rechnungen vor:

4.3.1 Rechnung Nr. 930'602 vom 2. Juni 1993 (Beilage 26.1)
Laut Rechnungstext wurde dem Kunden für die Benutzung des „Studios A analog“ pauschal Fr. 8'555.-- in Rechnung gestellt. Die

Miete für dieses Studio ohne Tonmeister beträgt gemäss der Preisliste (gültig ab 1. Januar 1993 [Beschwerdebeilage 4]) Fr. 185.-- pro Stunde. Die ESTV kommt mit Hilfe der im Arbeitsrapport aufgezeichneten Stunden (von insgesamt 33.25) zum Schluss, dass für dieses Studio pro Stunde Fr. 257.-- (abgerundet) vereinnahmt wurden. Aufgrund der Höhe des verrechneten Stundenansatzes, der weit über demjenigen gemäss Preisliste liegt, geht die ESTV davon aus, dass das Tonstudio mit einem Tonmeister vermietet wurde und folglich eine steuerbare Produktion (d.h. die Herstellung und Abgabe eines Masterbandes) vorliegt. Dies erscheint plausibel, zumal die Kosten für einen Tonmeister (Fr. 40.-- pro Stunde gemäss Preisliste) ohne Weiteres mit dem von der ESTV errechneten Preis pro Stunde abgedeckt sind und die Beschwerdeführerin für diese doch erhebliche Differenz keinerlei Erklärung vorzubringen vermag.

4.3.2 Rechnung Nr. 930'117 vom 27. Januar 1993 (Beilage 26.12)
Die umstrittenen Aufnahmen wurden Ende 1992 und Anfangs 1993 vorwiegend im „Studio A analog“ gemacht. Für dieses Studio wurde gemäss Rechnung durchwegs Fr. 180.-- pro Stunde belastet. Die ESTV geht davon aus, dass die Vermietung des Studios mit einem Tonmeister erfolgte (nämlich Fr. 140.-- für das Studio plus Fr. 40.-- für den Tonmeister, ausmachend Fr. 180.--). Dabei hat sich die ESTV mangels Preisliste für das Jahr 1992 zur Ermittlung der Preise für das Tonstudio und den Tonmeister auf Vergleichsrechnungen abgestützt (danach wurden im Jahr 1992 für das „Studio A analog“ ohne Tonmeister Fr. 140.-- verlangt und für einen Tonmeister Fr. 40.-- oder Fr. 50.--). Dies hält einer Prüfung durch das Bundesverwaltungsgericht Stand. Es erscheint gerechtfertigt, dass die ESTV unter den vorliegenden Umständen Vergleichsrechnungen heranzieht und gestützt darauf von einer steuerbaren Produktion ausgeht. Die Beschwerdeführerin bringt keinerlei konkreten Argumente oder Beweismittel bei, die diese Auffassung in Zweifel ziehen würden. Der Einwand, die Bestreitung erfolge mit Nichtwissen, da die Rechnung nicht mehr auffindbar sei, hilft ihr nicht weiter, hat sie diese doch der ESTV im Rahmen der weiteren Abklärungen selbst eingereicht (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 15. Dezember 2004 [Beilage 18.4], vgl. oben E. D.a).

4.3.3 Rechnung Nr. 930'106 vom 13. Januar 1993 (Beilage 26.30)
Mit dem Kunden dieser Leistung wurde eine Pauschale vereinbart. Die Kalkulationen, auf denen dieser Pauschalpreis basiert, liegen bei den

Akten. Daraus ist mitunter ersichtlich, dass für Studio C für 29 Stunden (von insgesamt 105 Stunden gemäss Arbeitsrapport) ein Tonmeister eingerechnet wurde. Hierfür hat die Beschwerdeführerin sogar selber die Warenumsatzsteuer berücksichtigt. Bereits aufgrund dieses Umstandes sowie aufgrund des mehrstündigen Einsatzes eines Tonmeisters kann nicht mehr von einer Leistung in geringem Umfang (bestehend allein in der Bereitstellung des Studios und der Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft der Aufnahmegeräte) der Beschwerdeführerin ausgegangen werden. Schliesslich geht aus diesen Unterlagen hervor, dass zwei weitere Tonmeister während insgesamt 58 Stunden tätig waren. Die ESTV durfte deshalb auch in diesem Fall von einer steuerbaren Produktion (d.h. der Herstellung und der Abgabe eines Masterbandes) der Beschwerdeführerin ausgehen, zumal sie auch hier ihren pauschal vorgebrachten Einwand nicht weiter substanziiert hat.

4.3.4 Rechnungen Nr. 921'001 vom 1. Oktober 1992 und Nr. 921'002 vom 23. Oktober 1992 (Beilagen 26.33 und 26.34)

Der Rechnungsadressat der beiden strittigen Leistungen ist im Ausland domiziliert. Unbestritten fehlen die für den Nachweis der Ausfuhr notwendigen zollamtlichen Dokumente. Die Beschwerdeführerin legt weder dar, warum bei ihr ein besonderer Fall vorliegen soll, noch bringt sie andere, taugliche Beweismittel bei (vgl. E. 2.1.2). Wenn die ESTV deshalb die Ausfuhr nicht akzeptiert, entspricht dies den rechtlichen Vorgaben und ist nicht zu beanstanden.

4.3.5 Rechnung Nr. 920'712 vom 23. Juli 1992 (Beilage 26.58)

Gemäss Rechnungstext wurde für „Aufnahme/Mix _____“ ein Pauschalpreis verrechnet. Nähere Angaben zu dieser Rechnung sind nicht vorhanden, insbesondere liegt kein Arbeitsrapport bei. Gemäss ESTV gäbe es keinerlei Hinweis, dass es sich um eine Vermietung handeln würde. Tatsächlich lassen die Bezeichnungen „Aufnahme“ und „Mix“ (d.h. verschiedene Tonaufnahmen zu einem Klangbild vereinigen [siehe Duden, Die deutsche Rechtschreibung, 24. Aufl., Mannheim u.a. 2006, Eintrag: mixen]) – auf eine kreative Tätigkeit der Beschwerdeführerin schliessen, die sich in einem körperlich greifbaren und dem Kunden abzugebenden Arbeitsprodukt – dem Masterband – manifestiert. Dass die ESTV diese Rechnung der Beschwerdeführerin aufrechnet, hält folglich einer Prüfung durch die Beschwerdeinstanz Stand, nachdem sie für ihre pauschal vorgebrachte Behauptung wiederum keine näheren Erklärungen oder Beweismittel beibringt.

4.3.6 Rechnung Nr. 921'201 vom 10. Dezember 1992 (Beilage 26.60)
Die ESTV ist hier entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht von einer Produktion ausgegangen, sondern hat lediglich die Lieferung des Bandmaterials der Besteuerung unterworfen. Dies entspricht zweifellos den Vorgaben der SRK (vgl. E. 2.6.1).

4.3.7 Abschliessend ist hierzu festzuhalten, dass die ESTV zur Neuberechnung der geschuldeten Steuer ein Geschäftsjahr (nämlich 1. Juli 1992 bis 30. Juni 1993, für welches die Beschwerdeführerin nicht steuerpflichtig ist) vertieft geprüft und so die Grundlagen für die für sie relevanten Abrechnungsperioden (1. Quartal 1990 bis 2. Quartal 1992) – mittels Schätzung und Umlage – ermittelt hat. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist erneut festzuhalten, dass – wie die SRK rechtskräftig festgestellt hat – die ESTV berechtigt war, im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit stichprobeweise Überprüfungen vorzunehmen und allfällige Steuernachforderungen mittels Teilschätzungen zu ermitteln (vgl. oben, E. 3). Da sich aus der ursprünglichen Kontrolle unbestritten ergibt, dass sich die Verhältnisse während der gesamten kontrollierten Periode nicht grundlegend verändert haben – auch nicht nachdem das Tonstudio nicht mehr durch die Beschwerdeführerin, sondern durch die Einzelunternehmung weitergeführt worden ist – steht einer Umlage nichts entgegen. Der Vollständigkeit halber sei hier angefügt, dass im Referenzjahr 1992/93 steuerbare Umsätze in Höhe von insgesamt rund Fr. 42'000.-- festgestellt wurden, die zu Unrecht als steuerfreie Studiovermietung deklariert worden sind. Dies entspricht 7.1 % der im Referenzjahr insgesamt als steuerfrei deklarierten Studiomieten. Für die Schätzung der Steuerperiode 1. Quartal 1990 bis 2. Quartal 1992 hat die ESTV – um den mit einer Schätzung verbundenen Ungenauigkeiten Rechnung zu tragen – schliesslich nur 5 % des gesamten als Vermietung geltend gemachten Umsatzes zur Besteuerung herangezogen. Sie hat damit den Verhältnismässigkeitsgrundsatz durchaus gewahrt.

4.4 Schliesslich bestreitet die Beschwerdeführerin die gewerbsmässige Eigenverbrauchsbesteuerung im Umfang von Fr. 2'919.-- (GS Nr. 110'340 Ziff. 5).

Wie die Beschwerdeführerin selber dartut, ist die im Mietpreis enthaltene Assistenz für den Unterhalt notwendig (vgl. E. 2.6.1). Zur Herstellung von Waren gehören aber auch Unterhalt und Reparatur (vgl. oben, E. 2.3). Die Besteuerung des Unterhalts als Eigenverbrauch

entspricht den gesetzlichen Vorgaben, und die SRK hat in ihrem Entscheid explizit und rechtskräftig darauf hingeweisen (vgl. E. 2.6.1). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin wird damit nicht derselbe Vorgang doppelt erfasst. Gegen die zahlenmässige Ermittlung des Eigenverbrauchs hat die Beschwerdeführerin nichts eingewendet.

5.
Es bleibt, auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie durch die voranstehenden Erwägungen nicht bereits ausdrücklich oder implizit widerlegt sind.

5.1 Die Beschwerdeführerin beanstandet die mangelhafte Präsentation der Steuerforderung durch die ESTV in den Ergänzungsabrechnungen und Gutschriftsanzeigen sowie im angefochtenen Einspracheentscheid. Darin werde nicht eine bestimmte Steuerforderung dargelegt und begründet, sondern es würden zahllose, teilweise neue Belastungen und Gutschriften ohne einheitliche Darstellung vorgelegt, aus welcher die Beschwerdeführerin mühsam heraussuchen müsse, was sie belaste. Die Präsentation sei geradezu irreführend, da auch in Gutschriften Nachbelastungen vorgenommen worden seien. Dieses Vorgehen sei willkürlich und ohne eine konzentrierte Darstellung und Begründung der Steuerforderung werde ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

Die Vorinstanz legt dar, eine Kontrolle werde mit einer Abrechnung abgeschlossen, die – abhängig davon, ob ein Saldo zu Gunsten der Verwaltung oder zu Gunsten des Steuerpflichtigen erfolge – als Ergänzungsabrechnung (EA) oder Gutschriftsanzeige (GS) bezeichnet werde. Aufgrund der Wechselwirkung zwischen Ausgangs- und Eingangsumsatz gebe es in den EA und in den GS deshalb sowohl Belastungen als auch Gutschriften. Dieses Vorgehen ist nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts durchaus verständlich, nachvollziehbar und sachgerecht. Anhand der EA bzw. GS und deren Beiblätter sowie der Einspracheentscheide konnte die Beschwerdeführerin zu jedem Zeitpunkt des Verfahrens die von ihr verlangte Steuer ohne Weiteres ermitteln. Dass das Studium dieser Unterlagen eines gewissen Aufwands bedarf, liegt in der Natur der Sache begründet. Dem Vorwurf, die Art und Weise der Präsentation der Steuerforderungen durch die Vorinstanz sei willkürlich und verletze das rechtliche Gehör, kann deshalb nicht gefolgt werden.

5.2 Die Beschwerdeführerin bringt wie bereits in ihrer damaligen Beschwerde an die SRK erneut sehr ausführlich vor, die Warenumsatzsteuer sei mit der Inkraftsetzung des Mehrwertsteuergesetzes aufgehoben worden, die absolute Verjährung sei eingetreten, das Erstellen einer Tonaufnahme sei keine Warenherstellung, die Rechtsgleichheit sei verletzt und sie sei in ihrem berechtigten Vertrauen zu schützen.

Bezüglich all dieser Vorbringen ist sie auf den Entscheid der SRK vom 24. Juni 2004 zu verweisen. Sie hat sich darin mit diesen Fragen bereits einlässlich befasst und die jeweiligen Vorbringen der Beschwerdeführerin verworfen (vgl. auch E. C.b). Dieser Entscheid der SRK ist rechtskräftig. Auf die wiederholt vorgebrachten Argumente der Beschwerdeführerin ist dehalb nicht einzutreten. Einzig bezüglich der Einrede der Verjährung ist anzufügen, dass die ESTV mit ihrem Entscheid vom 4. September 2006 die Verjährung erneut unterbrochen hat. Diese Unterbrechungshandlung erfolgte weniger als fünf Jahre seit der letzten, weshalb die strittigen Steuernachforderungen auch zum heutigen Zeitpunkt nicht verjährt sind (zu den Rechtsgrundlagen der Verjährung betreffend die Warenumsatzsteuer siehe Entscheid der SRK 2002-011 vom 25. Juni 2004 E. 5).

6.

Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich, das gesamte Verfahren habe übermässig lange gedauert. Die Forderungen seien alle vor über zwölf Jahren oder mehr (berechnet vom Zeitpunkt der Einspracheerhebung) entstanden. Auch nach erfolgter Rückweisung sei das Verfahren schleppend verlaufen. Sie verlangt die Einstellung des Verfahrens sowie eine angemessene Entschädigung.

Seit dem Erlass des Entscheides im April 1998 und dem Einspracheentscheid der ESTV im Dezember 2001 sind dreieinhalb Jahre vergangen. Die ESTV gesteht zu, dass diese Bearbeitungsdauer tatsächlich eher lang sei. Es sei aber zu beachten, dass die Einführung der Mehrwertsteuer für die ESTV umfangreiche Vorbereitungsarbeiten und zahlreiche aufwendige Musterverfahren mit sich gebracht habe. Diese Umstände vermögen nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts die Verfahrensdauer in der Tat zu rechtfertigen. Das Verfahren vor der SRK wurde mit der Einreichung der Beschwerdeschrift am 30. Januar 2002 eröffnet und mit Erlass des Urteils am 25. Juni 2004 abgeschlossen. Das Verfahren vor dieser Instanz

dauerte insgesamt weniger als zweieinhalb Jahre, einschliesslich einer gegenüber der Beschwerdeführerin abgegebenen antragsgemässen Zusicherung auf Verzicht von Zustellungen von Verfügungen und Entscheiden während zweier Monate. Eine in diesem Rahmen sich bewegende Verfahrensdauer ist im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht zu beanstanden (vgl. E. 2.7). Auf den Entscheid der SRK hat die ESTV am 16. September 2004 umgehend reagiert und von der Beschwerdeführerin weitere Unterlagen eingefordert. Am 14. Dezember 2005 hat sie sodann den Fall weiter instruiert. Kurz nach dem Schreiben der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 20. Juni 2006, worin sie die Verletzung des Anspruches auf Beurteilung innert angemessener Frist rügte, erliess die ESTV – nach gut zweijähriger Verfahrensdauer – am 4. September 2006 den Einspracheentscheid. Insgesamt betrachtet, in Würdigung der Komplexität der Materie und der relativ umfangreichen Unterlagen, erscheint die Dauer des Verfahrens nicht als unangemessen. Ohnehin hätte eine allfällige Verletzung des Anspruchs auf Beurteilung innert angemessener Frist allein die entsprechende Feststellung zur Folge. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin würde dies nicht dazu führen, dass sie die Steuer nicht zu bezahlen hätte, oder dass ihr eine Entschädigung auszurichten wäre (vgl. E. 2.7).

7.

Entsprechend ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'600.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'600.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

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: