Urteilskopf

118 Ib 187

25. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 5. Juni 1992 i.S. Eidgenössisches Finanzdepartement gegen Hermann Fitzi und Eidgenössische Zollrekurskommission (Verwaltungsgerichtsbeschwerde).
Regeste (de):
Befreiung der Kunstmaler und Bildhauer für die selbst hergestellten Kunstwerke von der Warenumsatz-Steuerpflicht (Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV; WUSt-Beschluss, SR 641.20).

Die in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV vorgesehene Steuerbefreiung der Kunstmaler und Bildhauer für die selbst hergestellten Kunstwerke gilt sowohl für die Steuer auf dem Warenumsatz im Inland als auch für die Steuer auf der Wareneinfuhr (E. 4 und E. 5).

Regeste (fr):
Exonération des artistes peintres et des sculpteurs pour les oeuvres d'art qu'ils ont créées eux-mêmes de l'impôt sur le chiffre d'affaires (art. 8 al. 2 let. b Disp. trans. Cst.; IChA, RS 641.20).

L'exonération des artistes peintres et des sculpteurs pour les oeuvres d'art qu'ils ont créées eux-mêmes prévue par l'art. 8 al. 2 let. b Disp. trans. Cst. vise aussi bien l'impôt sur le chiffre d'affaires provenant de transactions en marchandises sur territoire suisse que l'impôt sur l'importation de marchandises (consid. 4 et consid. 5).

Regesto (it):
Esonero dall'imposta sulla cifra d'affari degli artisti pittori e degli scultori per le opere d'arte che loro stessi hanno creato (art. 8 cpv. 2 lett. b Disp. trans. Cost.; DCA, RS 641.20).

L'esenzione dall'imposta prevista dall'art. 8 cpv. 2 lett. b Disp. trans. Cost. per gli artisti pittori e gli scultori per le opere che loro stessi hanno creato si riferisce sia all'imposta sulla cifra d'affari realizzata in Svizzera che a quella risultante dall'importazione (consid. 4 e consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 188

Der in Italien lebende Künstler Hermann Fitzi führte teils vor teils nach dem 1. Oktober 1982 von ihm hergestellte Bilder in die Schweiz ein, wo sie später in einer Kunstgalerie in Winterthur zum Kauf angeboten wurden. Aufgrund von Ermittlungen des Untersuchungsdienstes Schaffhausen nahm die Zollkreisdirektion II am 13. Juni 1984 ein Schlussprotokoll gegen Hermann Fitzi auf, worin ihm zur Last gelegt wurde, durch unrichtige Deklaration bei der Einfuhr seiner Bilder Warenumsatzsteuern hinterzogen zu haben. Nachdem die Zollkreisdirektion Schaffhausen in der Folge Hermann Fitzi für den Steuerbetrag von Fr. 4'630.90 leistungspflichtig erklärt hatte, setzte die Oberzolldirektion auf Beschwerde hin die nachzuentrichtende Umsatzsteuer mit Entscheid vom 5. Juli 1988 auf Fr. 2'233.50 herab. Mit Urteil vom 14. September 1990 hiess die Eidgenössische Zollrekurskommission eine Beschwerde Hermann Fitzis teilweise gut. Sie bestätigte die Steuerpflicht des Beschwerdeführers für die vor dem 1. Oktober 1982 erfolgte Einfuhr und setzte die betreffende Nachsteuer auf Fr. 729.15 fest. Dagegen verneinte sie die Steuerpflicht für Einfuhren nach diesem Zeitpunkt, weil gemäss Art.

8 Abs. 2 lit. b der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung (ÜbBest.BV) Kunstmaler und Bildhauer für die selbst hergestellten Kunstwerke seit dem Inkrafttreten dieser Bestimmung (1. Oktober 1982) von der Steuerpflicht in der Warenumsatzsteuer befreit seien, was auch für die Einfuhrsteuer gelte. Das Eidgenössische Finanzdepartement erhebt Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht und beantragt, das Urteil der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 14. September 1990 sei aufzuheben. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. Umstritten - und vorab zu beantworten - ist die Frage, ob das Bundesgericht den WUSt-Beschluss auf seine Verfassungsmässigkeit hin überprüfen kann. a) Das beschwerdeführende Departement ist der Auffassung, Art. 113 Abs. 3 bzw. 114bis Abs. 3 BV stünden dieser Überprüfung entgegen, weil die Verfassung selbst festlege (in Art. 8 Abs. 1 ÜbBest.BV), dass die am 31. Dezember 1981 geltenden Bestimmungen über die Warenumsatzsteuer, die direkte Bundessteuer und

die Biersteuer in Kraft bleiben, mit Ausnahme der in Art. 8 Abs. 2 und 3 ÜbBest.BV umschriebenen Änderungen. b) Dem kann nicht gefolgt werden. Zwar trifft zu, dass das Bundesgericht an jene vom Volk angenommene Verfassungsbestimmung und damit auch an die Bestimmungen, die darin für verbindlich erklärt werden, gebunden ist (ASA 52, 642 E. 1, mit Hinweisen; vgl. auch ASA 56, 267 E. 5a, mit Hinweis). Hier geht es jedoch nicht darum, solche Bestimmungen des WUSt-Beschlusses auf ihre Verfassungsmässigkeit hin zu prüfen; vielmehr geht es um die Rechtsfrage, ob der WUSt-Beschluss im nachhinein den in Art. 8 Abs. 1 ÜbBest.BV ausdrücklich vorbehaltenen und insbesondere in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV, also auf Verfassungsstufe selbst vorgenommenen Änderungen (richtig) angepasst wurde (vgl. Art. 8 Abs. 4 ÜbBest.BV). In diesem Umfang unterliegt der WUSt-Beschluss, wie andere selbständige Verordnungen des Bundesrates auch, der bundesgerichtlichen Überprüfung auf seine Verfassungsmässigkeit. Im folgenden ist deshalb zu prüfen, ob sich die im WUSt-Beschluss ab 1. Oktober 1982 für Kunstmaler und Bildhauer getroffene Regelung mit Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV vereinbaren lasse.

3. a) Art. 8 der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung lautet im hier interessierenden Teil wie folgt: "1 Unter Vorbehalt von Bundesgesetzen im Sinne von Artikel 41ter bleiben die am 31. Dezember 1981 geltenden Bestimmungen über die
Warenumsatzsteuer, die direkte Bundessteuer (bisher Wehrsteuer) und die Biersteuer mit den nachstehenden Änderungen in Kraft.
2 Mit Wirkung ab 1. Oktober 1982 gelten für die Warenumsatzsteuer folgende Bestimmungen:
b. Kunstmaler und Bildhauer sind für die selbst hergestellten Kunstwerke von der Steuerpflicht befreit.
4 Der Bundesrat passt die Beschlüsse über die Warenumsatzsteuer und die Wehrsteuer den Änderungen in den Absätzen 2 und 3 an. ..."
Der französische und der italienische Text von Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV lauten: "Les artistes-peintres et les sculpteurs ne sont pas assujettis à l'impôt pour les oeuvres d'art qu'ils ont créées eux-mêmes."
"Gli artisti pittori e gli scultori sono esclusi dall'assoggettamento per le opere d'arte che loro stessi hanno creato."

b) Nach Art. 2 WUStB umfasst die Warenumsatzsteuer eine Steuer auf dem Warenumsatz im Inland (Art. 4-43) und eine Steuer auf der Wareneinfuhr (Art. 44-53). Der Bundesrat hat die Anpassung gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. BV vorgenommen, indem er Art. 11 Abs. 1 WUStB durch eine weitere Ausnahme von der Steuerpflicht im 1. Teil des Beschlusses betreffend die Steuer auf dem Warenumsatz im Inland ergänzt hat (lit. d). Die Vorinstanz vertritt im angefochtenen Urteil die Auffassung, der Bundesrat wäre aufgrund jener Übergangsbestimmung überdies verpflichtet gewesen, eine entsprechende Ausnahme von der Steuerpflicht zugunsten der Kunstmaler und Bildhauer für ihre selbst hergestellten Kunstwerke auch im 2. Teil des Beschlusses, bei der Steuer auf der Wareneinfuhr (Art. 44 ff. WUStB), vorzusehen. Es fragt sich daher, ob Kunstmaler und Bildhauer für die selbst hergestellten Kunstwerke aufgrund von Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV nur von der Steuer auf dem Warenumsatz im Inland oder ebenfalls von der Steuer auf der Wareneinfuhr befreit sind. Diese Frage ist entgegen der Auffassung des Departementes mit dem Hinweis, dass die Verfassungsbestimmung "praktisch unverändert" in Art. 11 Abs. 1 lit. d WUStB übernommen worden sei und dass Art. 48 WUStB lediglich bezüglich des Steuergegenstandes Ausnahmen (abschliessend) vorsehe, nicht beantwortet, sondern durch Auslegung der Verfassung selbst zu klären. Im übrigen ist der Hinweis auch unrichtig: Nach Art. 11 Abs. 1 lit. d WUStB "gelten" die betreffenden Künstler "nicht als Grossisten", während sie nach dem Verfassungswortlaut "... von der Steuerpflicht befreit..." sind; von einer praktisch unveränderten Übernahme kann somit nicht gesprochen werden.

4. Verfassungsbestimmungen sind nach schweizerischer Lehre und Praxis grundsätzlich nach denselben methodischen Regeln auszulegen wie Normen einfachen Gesetzesrechtes (BGE 115 Ia 130 E. 3a, BGE 112 Ia 212 E. 2a, je mit Hinweisen; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 2. Aufl., Zürich 1988, Rz. 104). Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der Bestimmung, wobei deren Sinn und Zweck anhand sämtlicher anerkannter Auslegungselemente festzustellen ist (BGE 115 Ia 130 E. 3a, mit Hinweis). Die allgemein anerkannten, für einfaches Gesetzesrecht entwickelten Auslegungsmethoden sind umso eher massgebend für die Auslegung einer Übergangsbestimmung wie Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV, die zwar formell Verfassungsrang hat, sachlich aber einfaches Gesetzesrecht vertritt, weil sie - wie der gemäss Art. 8 Abs. 1 ÜbBest.BV weitergeltende WUStB - nur bis

zum Erlass entsprechender Steuernormen im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren gilt und eine Detailfrage regelt (HÖHN, Kommentar zu Art. 8 ÜbBest.BV, N 12).

5. a) Der Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV scheint an sich klar: Mit Wirkung ab 1. Oktober 1982 gilt hinsichtlich der Warenumsatzsteuer, dass Kunstmaler und Bildhauer für die selbst hergestellten Kunstwerke "von der Steuerpflicht befreit" sind. Diese Steuerbefreiung ist bei rein grammatischer Auslegung allgemein und vorbehaltlos formuliert, wie der Beschwerdegegner zu Recht bemerkt; namentlich wird nicht zwischen Warenumsatz im Inland und Einfuhr aus dem Ausland unterschieden. Die Behauptung des beschwerdeführenden Departementes, die Verfassung enthalte insofern eine "genaue Regelung", als sich "aus dem entsprechenden Text selbst" ergebe, dass Künstler nur von der Inland-Steuerpflicht befreit sein sollen, trifft also nicht zu und findet übrigens in den angegebenen Literaturstellen keine Stütze. Trotz des unmissverständlichen Wortlauts (in allen drei Amtssprachen) ist die Bestimmung indes auslegungsbedürftig, da umstritten ist, ob der Wortlaut in bezug auf die hier interessierende Frage auch ihren wahren Sinn und Zweck wiedergebe. Nach ständiger Rechtspre-

chung kann (und muss sogar) vom blossen Wortlaut abgewichen werden, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich etwa aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (BGE 115 Ia 137 E. 2b, mit Hinweisen; vgl. dazu RHINOW/KRÄHENMANN, Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 21 B/IV; ULRICH HÄFELIN, Bindung des Richters an den Wortlaut des Gesetzes, in: Festschrift für Cyril Hegnauer, Bern 1986, S. 111 ff.; DANIEL THÜRER, Das Willkürverbot nach Art. 4 BV, in ZSR 106 (1987), S. 499 ff.; vgl. ferner weitere Hinweise auf Judikatur und Lehre bei GIOVANNI BIAGGINI, Verfassung und Richterrecht, Diss. Basel 1991, S. 113 Anm. 24 und S. 421 Anm. 35-37) und werden denn auch vom Finanzdepartement vorliegend geltend gemacht. b) Die Entstehungsgeschichte der Bestimmung zeigt, dass diese in erster Linie die Künstler von der als beengend empfundenen Last der Abrechnungs- und damit der Aufzeichnungspflichten befreien sollte (METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, N 203, S. 104/5; zur Vorgeschichte der heutigen Regelung siehe METZGER, a.a.O., N 201, S. 103/4). Die parlamentarischen Vorstösse, die

schliesslich zur Aufnahme von Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV führten, verfolgten die Absicht, zur früheren Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zurückzukehren ("de revenir à la pratique antérieure de l'Administration fédérale des contributions"; Motion Junod vom 3. Oktober 1973, Sten.Bull. N 83/1973, S. 1583; ebenso Motion Girardin vom 3. Oktober 1973, Sten.Bull. S 83/1973, S. 784). Daraus folgt aber nicht, dass der klare Wortlaut nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche. Die frühere - vom Bundesgericht aufgehobene - Verwaltungspraxis war nämlich nicht nur darum gesetzwidrig, weil sie die Kunstmaler und Bildhauer von der Abrechnungspflicht befreite, sondern darüber auch von der Steuerpflicht. Darum handelte der Gesetzgeber folgerichtig, wenn er in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV nicht bloss die Befreiung von der Abrechnungspflicht, sondern "von der Steuerpflicht" schlechthin aussprach. So wurde der durch die Aufhebung der gesetzwidrigen Praxis entstandene unbefriedigende Zustand mit einer dem System (lit. c hienach) und der Zwecksetzung (lit. d hienach) des WUSt-Beschlusses entsprechenden, kohärenten Regelung beseitigt. Dass die Steuerbefreiung nur auf den Inlandumsatz beschränkt sein sollte, lässt sich den Materialien nicht entnehmen. c) Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV ergänzt als singuläre Verfassungsbestimmung den WUSt-Beschluss, sedes materiae der Warenumsatzsteuer, der im übrigen grundsätzlich weitergilt (Art. 8 Abs. 1 ÜbBest.BV). Ihr wahrer Sinn, insbesondere die Bedeutung des Ausdrucks "Steuerpflicht", ist deshalb in systematischer Auslegung auch aus dem Zusammenhang mit dem WUSt-Beschluss zu ermitteln. Der WUSt-Beschluss bestimmt, was unter Steuerpflicht zu verstehen ist, bzw. unter welchen Voraussetzungen die Steuerpflicht für die Umsatzsteuer entsteht. Er regelt die Voraussetzungen der Steuerpflicht im zweiten Abschnitt des ersten Teils (Art. 8-12) für die Steuer auf dem Warenumsatz im Inland nicht nur weit ausführlicher, sondern auch grundsätzlich anders als diejenigen für die Steuer auf der Wareneinfuhr. Art. 46 WUStB erklärt jeden Zollzahlungspflichtigen als für die Umsatzsteuer bei der Wareneinfuhr steuerpflichtig und verweist in weitem Umfange auf die Regelung der Zollgesetzgebung. Nach Art. 47 WUStB unterliegt jede Einfuhr von Waren in das Inland der Steuer, sofern nicht eine der in Art. 48 WUStB genannten Ausnahmen gegeben ist. In beiden Fällen handelt es sich aber eindeutig um die "Steuerpflicht", und aus deren unterschiedlicher Regelung im

WUSt-Beschluss kann entgegen der Auffassung des Eidgenössischen Finanzdepartementes nicht geschlossen werden, der Verfassungsgeber habe Kunstmaler und Bildhauer (für die von ihnen selbst hergestellten Kunst-

werke) von der Steuerpflicht nur für die Steuer auf dem Inlandumsatz, nicht hingegen auf der Wareneinfuhr befreien wollen. Eine solche einschränkende Interpretation des Verfassungswortlauts (bzw. entgegen dem Verfassungswortlaut) drängt sich von der Systematik des WUSt-Beschlusses her nicht auf. Schon deshalb nicht, weil der Ausdruck "Steuerpflicht" der allgemeinen Steuer-Rechtssprache angehört und auch im Warenumsatz-Steuerrecht, insbesondere im WUSt-Beschluss, nicht anders verwendet und verstanden wird. Das erhellt bereits aus der Terminologie dieses Bundesratsbeschlusses: Nach Art. 2 umfasst die Warenumsatzsteuer auch die Steuer auf der Wareneinfuhr, für welche gemäss Art. 46 die Zollzahlungspflichtigen "steuerpflichtig" sind (im französischen Text: "Sont soumises à l'impôt les personnes assujetties aux droits de Donau ..."). Ob im übrigen nach der Systematik der Art. 44 ff. WUStB tatsächlich keine Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht vorgesehen sind, wie das Finanzdepartement vorbringt, kann offenbleiben; jedenfalls hätte dieser Umstand den Verfassungsgeber nicht hindern können, mit der generellen Steuerbefreiung für bildende Künstler erstmals eine solche Ausnahme zu schaffen. d) Zu prüfen bleibt, ob Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV allenfalls nach seinem Sinn und Zweck gebietet, vom klaren und vorbehaltlosen Verfassungswortlaut abzurücken und die vorgesehene Steuerbefreiung der bildenden Künstler auf den Warenumsatz im Inland zu beschränken. Die Materialien lassen die angestrebte Befreiung der bildenden Künstler von der Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht, der nur Grossisten unterliegen, als vordergründigen Zweck der Übergangsbestimmung erkennen (vgl. E. 5b hievor). Darin kann sich deren Sinn und Zweck indessen nicht erschöpfen, denn die auf den 1. Oktober 1982 in Kraft getretene Regelung ist viel weiter gefasst: Kunstmaler und Bildhauer sollen für die selbst hergestellten Kunstwerke "von der Steuerpflicht befreit" sein. Der Verfassungsgeber bestimmt damit eine subjektive Ausnahme von der Steuerpflicht und bezeichnet gleichzeitig den steuerbefreiten Gegenstand. Es ist der bildende Künstler, der für das von ihm hergestellte Kunstwerk steuerbefreit ist. Hätte ihn der Verfassungsgeber nur von der Steuer auf dem Warenumsatz im Inland bzw. der damit verbundenen Abrechnungspflicht befreien wollen, so hätte es genügt, im Sinne einer (weiteren) Ausnahme gemäss Art. 11

WUStB in der betreffenden Übergangsbestimmung selbst vorzuschreiben, Kunstmaler und Bildhauer gälten nicht als Grossisten im Sinne des WUSt-Beschlusses (vgl. E. 3b Abs. 2 hievor). Während nun aber die bisherigen Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht in Art. 11 Abs. 1 lit. a-c WUStB (Landwirte, Gastwirte, Anstaltsbetriebe) Fälle betreffen, wo die Möglichkeit einer Steuerbelastung bei den Einfuhren naturgemäss entfällt, verhält es sich bei den Künstlern anders. In den genannten Fällen werden die Produkte in der Schweiz erzeugt und abgesetzt; die Künstler hingegen - insbesondere die Kunstmaler - stellen ihre Werke häufig auf Reisen im Ausland her. Müssten sie für die Werke, die sie zum Verkauf heimbringen, die Einfuhrsteuer entrichten, wären sie schlechtergestellt als jene Künstler, die ihre Werke in der Schweiz herstellen, bzw. ihre eigenen Werke wären steuerbelastet oder nicht, je nachdem ob sie sie im Ausland herstellen oder in der Schweiz. Besondere Schwierigkeiten entstehen dann, wenn sie bloss Skizzen oder Entwürfe heimbringen, die sie in der Schweiz weiterbearbeiten. Dazu kommt, dass die Künstler heute in ganz ausgeprägtem Masse international tätig sind. Bedeutende Schweizer Künstler halten sich regelmässig im Ausland auf, wo sie manchmal an verschiedenen Orten Ateliers besitzen. Ihre Produktion geht nach wie vor zur Hauptsache auf den Schweizer Kunstmarkt. Sie behalten deshalb häufig ihr Schweizer Atelier bei, wo sie ihre unverkauften Werke einlagern. Da ein Künstler nicht jedes geschaffene - und eingeführte - Werk sofort oder überhaupt je verkaufen kann, ist die Einfuhrsteuer für ihn noch viel belastender, als es die Inlandsteuer wäre, die nur bei Verkauf fällig würde.
So wäre es mit Sinn und Zweck der angestrebten Steuerbefreiung erst recht nicht vereinbar, wenn die Künstler auf ihren eingeführten Werken eine Warenumsatzsteuer zu entrichten hätten. Nicht nur würden damit nämlich die Preise für die Kunstwerke (wenigstens mittelbar) erhöht und so deren Verkauf erschwert; eine Einfuhrsteuer würde unter Umständen den Künstler in seiner wirtschaftlichen Existenz treffen. Denn er hätte bei der Einfuhr für jedes eigene Kunstwerk einen - aufgrund der deklarierten Wertangaben berechneten - Steuerbetrag aufzubringen, obwohl er den erhofften Verkaufserlös möglicherweise erst Jahre später oder gar nicht erzielen kann. Eine derartige finanzielle Belastung würde sich für Kunstmaler und Bildhauer härter auswirken als die blosse

Abrechnungs- und Aufzeichnungspflicht bei der Steuer auf dem Inlandumsatz. Der verfassungsrechtlichen Regelung, die nach dem Wortlaut eine generelle, vorbehaltlose Befreiung der Kunstmaler und Bildhauer für

BGE 118 Ib 187 S. 195

die selbst hergestellten Kunstwerke von der Warenumsatz-Steuerpflicht vorsieht, lässt sich aufgrund dieser Überlegungen durchaus ein vernünftiger Sinn entnehmen. Allerdings können dann auch ausländische Künstler die von ihnen persönlich hergestellten Werke steuerfrei in die Schweiz einführen. Sie wären ja auch für Werke, die sie in der Schweiz schaffen, von der Inlandsteuer befreit. Bei der internationalen Mobilität der Kunstschaffenden kann nicht darauf abgestellt werden, wo sich das primäre Arbeitszentrum - oder gar der Wohnsitz - des Künstlers befindet. Auch unter diesem Aspekt ist die durchgehende Steuerbefreiung des Künstlers für seine Werke - wie sie sich aus dem Wortlaut ergibt - die konsequente Lösung. e) Unbestrittenermassen soll die von der Verfassung angeordnete Steuerbefreiung nicht der Entlastung der Kunstsammler bzw. des Kunsthandels dienen, und es sind auch nicht die Werke der bildenden Kunst als solche von der Umsatzsteuer befreit: Werden sie nicht vom Künstler selbst umgesetzt, sondern z.B. von Kunsthandlungen oder Galerien, welche die Voraussetzungen eines Grossisten erfüllen, dann unterliegen sie auch im Inlandmarkt der Warenumsatzsteuer (METZGER, a.a.O., N 203, S. 105, mit Hinweis); ebenso unterliegen sämtliche Kunstwerke bei der Einfuhr der Steuerpflicht, wenn sie nicht durch den herstellenden Künstler eingeführt werden. Wird also ein Kunstwerk eingeführt, über das der Künstler nicht mehr verfügt (im umsatzsteuerrechtlichen Sinn), so unterliegt es der Warenumsatzsteuer. Nach der ratio legis kommt es wesentlich darauf an, ob der Künstler sein Kunstwerk selbst in den Handel bringt (oder einführt), oder ob dieses von einem verfügungsberechtigten Dritten umgesetzt (oder eingeführt) wird. Im ersten Fall greift die verfassungsrechtliche Steuerbefreiung, d.h. der Künstler ist für das von ihm hergestellte Kunstwerk "von der Steuerpflicht befreit" (und nicht bloss von der Abrechnungspflicht), im zweiten nicht. Hingegen kommt für die Steuerbefreiung wie gesagt nichts darauf an, ob der Künstler sein Kunstwerk in der Schweiz umsetzt oder im Ausland herstellt und dann in die Schweiz einführt. f) Die Eidgenössische Zollrekurskommission hat deshalb kein Bundesrecht verletzt (Art. 104 lit. a OG), wenn sie erkannt hat, Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV sehe eine generelle Steuerbefreiung für Kunstmaler bezüglich ihrer Kunstwerke vor und unterscheide diesbezüglich nicht zwischen Warenumsatz im Inland und Einfuhr aus dem Ausland.

BGE 118 Ib 187 S. 196

Ob die Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Waren durch Künstler allen Beteiligten des Zollverfahrens "Schwierigkeiten praktischer Natur" brächte, wie das Finanzdepartement befürchtet, braucht vorliegend nicht geprüft zu werden; allfällige Unzukömmlichkeiten in der praktischen Anwendung können wohl für oder gegen eine vertretbare Auslegung sprechen, sie können aber nicht zur Abweichung von einem klaren Auslegungsergebnis führen (vgl. IMBODEN/RHINOW/KRÄHENMANN, Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Nr. 20 B/II). Immerhin ist festzuhalten, dass für die Abklärung und Erhebung der Einfuhrsteuer auf Kunstwerken die Zollbehörden darauf abzustellen haben, ob der (für die Steuerbefreiung allein in Frage kommende) herstellende Künstler im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht im umsatzsteuerrechtlichen Sinn hat (vgl. ASA 60, 433 E. 3a, mit Hinweis; METZGER, a.a.O., N 916, S. 362).