Urteilskopf

124 II 193

24. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 19. März 1998 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen Verband Zahntechnischer Laboratorien der Schweiz (VZLS), A. SA, B. SA und C. AG (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV; Art. 14 Ziff. 3 MWSTV. Von der Steuer ausgenommene Umsätze im Bereich des Gesundheitswesens; Lieferungen von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaturen .

Anspruch eines Berufsverbandes auf einen Feststellungsentscheid im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV (E. 3).

Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, der die Lieferungen von Zahnprothesen als steuerbar erklärt, hält sich im Rahmen des dem Bundesrat durch die Verfassung, insbesondere Art. 8 ÜbBest.BV, eingeräumten gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums (E. 4-5).

Der Bundesrat kann aus sachlichen Gründen eine im Richtlinienrecht der Europäischen Union vorgesehene Lösung ablehnen. Dieses wie auch die ausländischen Umsatzsteuerordnungen können bei der Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung berücksichtigt werden (E. 6a). Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Prothetikumsätzen in der Europäischen Union und gewissen Mitgliedstaaten (E. 6b-f).

Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Besteuerung der Lieferungen von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaturen (E. 7a). Diese Praxis hält sich im Rahmen von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV (E. 7b -d).

Verhältnis zwischen dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität und dem Gebot der Gleichbehandlung (E. 8a). Die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung verstösst nicht gegen Art. 4 und 31 BV (E. 8b-d).

Regeste (fr):
Art. 8 al. 2 let. b ch. 2 Disp. trans. Cst.; art. 14 ch. 3 OTVA. Prestations exonérées de l'impôt dans le domaine de la santé; livraisons de prothèses dentaires et d'appareils orthodontiques.

Droit pour une association professionnelle d'obtenir une décision en constatation au sens de l'art. 51 al. 1 let. f OTVA (consid. 3).

L'art. 14 ch. 3 OTVA, qui déclare que les livraisons de prothèses dentaires sont soumises à l'impôt, reste dans le cadre des compétences législatives attribuées au Conseil fédéral par la Constitution, en particulier par l'art. 8 Disp. trans. Cst. (consid. 4-5).

Lorsqu'un motif objectif le justifie, le Conseil fédéral peut s'écarter des solutions prévues par les directives de l'Union européenne. Celles-ci ainsi que les réglementations étrangères en matière de taxes sur le chiffre d'affaires peuvent être prises en considération lors de l'interprétation de l'OTVA (consid. 6a). Régimes d'imposition de la valeur ajoutée en matière de prothèses dans l'Union européenne et certains Etats membres (consid. 6b-f).

Pratique de l'Administration fédérale des contributions quant à l'imposition de livraisons de prothèses dentaires et d'appareils orthodontiques (consid. 7a). Cette pratique est conforme à l'art. 14 ch. 3 OTVA (consid. 7b-d).

Rapport entre le principe de la neutralité concurrentielle et celui de l'égalité de traitement (consid. 8a). La

pratique de l'Administration fédérale des contributions ne viole pas les art. 4 et 31 Cst. (consid. 8b-d).

Regesto (it):
Art. 8 cpv. 2 lett. b cifra 2 Disp. trans. Cost.; art. 14 cifra 3 OIVA. Operazioni escluse dall'imposta nell'ambito della sanità pubblica; forniture di protesi dentarie e di apparecchi ortodontici.

Diritto di un'associazione professionale di ottenere una decisione di accertamento ai sensi dell'art. 51 cpv. 1 lett. f OIVA (consid. 3).

L'art. 14 cifra 3 OIVA, secondo cui le forniture di protesi dentarie soggiacciono all' imposta, non eccede i limiti delle competenze legislative attribuite al Consiglio federale dalla Costituzione, segnatamente dall'art. 8 Disp. trans. Cost. (consid. 4-5).

Se vi sono motivi obiettivi, il Consiglio federale può scostarsi dalle soluzioni previste nelle direttive dell'Unione europea. Le stesse, come anche le regolamentazioni straniere in materia d'imposta sulla cifra d'affari, possono essere considerate nell'ambito dell'interpretazione dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto (consid. 6a). Trattamento fiscale di forniture di protesi, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, nell'Unione europea ed in alcuni Stati membri (consid. 6b-f).

Prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni per quanto concerne l'imposizione delle forniture di protesi dentarie e di apparecchi ortodontici (consid. 7a). Detta prassi è conforme all'art. 14 cifra 3 OIVA (consid. 7b-d).

Rapporto tra il principio della neutralità concorrenziale e quello della parità di trattamento (consid. 8a). La prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni non disattende gli art. 4 e 31 Cost. (consid. 8b-d).

Sachverhalt ab Seite 194

BGE 124 II 193 S. 194

Mit Eingabe vom 27. Dezember 1994 ersuchten die zahntechnischen Laboratorien A. SA, B. SA und C. AG zusammen mit dem Verband Zahntechnischer Laboratorien der Schweiz (VZLS) die Eidgenössische Steuerverwaltung um einen Feststellungsentscheid

BGE 124 II 193 S. 195

in dem Sinn, dass die Lieferungen von Zahnprothesen als Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien und keine subjektive Steuerpflicht begründeten. Die Gesuchstellerinnen seien als nicht steuerpflichtig rückwirkend aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu streichen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung trat auf das Gesuch nicht ein, soweit es vom Verband Zahntechnischer Laboratorien der Schweiz gestellt wurde, mit der Begründung, dass diesem ein schutzwürdiges Interesse an der Feststellung fehle. Sodann stellte sie fest, dass die Lieferungen von abnehmbarem und festsitzendem Zahnersatz sowie von kieferorthopädischen Apparaturen gemäss Art. 14

Ziff. 3, zweiter Halbsatz, der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) steuerbar und bei der Feststellung der subjektiven Steuerpflicht zu berücksichtigen und gegebenenfalls zu versteuern seien.
Gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung führten der Verband Zahntechnischer Laboratorien der Schweiz und die drei zahntechnischen Laboratorien Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Diese hiess am 24. Oktober 1996 das Rechtsmittel gut und hob den Einspracheentscheid auf. Sie anerkannte ein Recht des Verbandes, in eigenem Namen einen Feststellungsentscheid über die Steuerpflicht seiner Mitglieder zu verlangen, und stellte sodann fest, dass die Lieferungen von Zahnersatz (herausnehmbarem und festsitzendem) sowie von kieferorthopädischen Apparaturen durch Zahntechniker als "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" (Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV) von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission führt aus, Art. 14 Ziff. 3, zweiter Halbsatz, MWSTV, der die Lieferungen von Zahnprothesen der Steuer unterstelle, sei verfassungswidrig. Die Vorschrift widerspreche dem klaren Willen des Verfassungsgebers und den Maximen des europäischen Mehrwertsteuerrechts. Zudem verletze die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, welche die Lieferungen von festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen durch Zahnärzte an Patienten von der Steuer ausnehme, die absolut identischen Leistungen von Zahntechnikern jedoch nicht, das Gebot der rechtsgleichen Behandlung nach Art. 4 BV sowie den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer. Diese Praxis mache die Besteuerung von den subjektiven Eigenschaften des Erbringers der Leistung abhängig, nämlich davon, ob

dieser zur Heilbehandlung befugt sei (Zahnarzt) oder nicht (Zahntechniker). Dafür fehle eine Grundlage in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV, weil es für die Steuerbefreiung in den dort aufgezählten Fällen allein auf das Wesen und den Inhalt der Leistung ankomme. Für die Beantwortung der Frage, ob eine von der Steuer ausgenommene Leistung "im Bereich des Gesundheitswesens" vorliege (Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV), müsse vielmehr auf den Grad der Individualisierung der in Frage stehenden Leistung, das heisst auf deren Nähe zum Patienten abgestellt werden. Damit liessen sich die von der Steuer ausgenommenen Heilbehandlungen angemessen von den steuerbaren Vorumsätzen abgrenzen. Die Leistungen von Zahntechnikern erfüllten ebenso wie die Leistungen des Zahnarztes das Erfordernis der genügenden Individualisierung und seien daher als "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" von der Steuer auszunehmen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Verband Zahntechnischer Laboratorien der Schweiz (Beschwerdegegner 1) zur Teilnahme am vorliegenden Verfahren nicht legitimiert sei und die Eidgenössische Steuerverwaltung auf dessen Gesuch zu Recht nicht eingetreten sei. Sodann sei festzustellen, dass die Lieferungen von abnehmbarem und festsitzendem Zahnersatz sowie von kieferorthopädischen Apparaturen durch die zahntechnischen Laboratorien (Beschwerdegegnerinnen 2-4) der Mehrwertsteuer zum Satz von 6,5 Prozent unterliegen. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde im Sinne der Rechtsbegehren gut.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

3. Gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV trifft die Eidgenössische Steuerverwaltung von Amtes wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen einen Entscheid, wenn "für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint". a)

Der Beschwerdegegner 1 stellte gegenüber der Beschwerdeführerin in eigenem Namen ein Gesuch um "Feststellung der

BGE 124 II 193 S. 197

Steuerpflicht" seiner Mitglieder. Er verlangte damit einen Feststellungsentscheid im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV. Die Beschwerdeführerin trat auf das Gesuch nicht ein, weil dem Verband ein schutzwürdiges Interesse an der Feststellung fehle. Der Beschwerdegegner 1 hatte daher einen Anspruch darauf, mit Beschwerde an die Vorinstanz überprüfen zu lassen, ob der Nichteintretensentscheid Bundesrecht verletze. Die Vorinstanz ist somit zu Recht auf die Beschwerde des Verbandes eingetreten. Zu prüfen bleibt, ob dieser Anspruch auf einen Feststellungsentscheid hat. b) Der Anspruch auf einen Entscheid im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV setzt voraus, dass der Gesuchsteller betroffen ist. Das kommt in der Formulierung "auf Antrag des Steuerpflichtigen" zum Ausdruck. Der Sinn der Vorschrift liegt darin, dass die Bestreitung der Steuerpflicht im Hinblick auf einen bestimmten Steuerpflichtigen und eine konkrete Tätigkeit erfolgen muss. Daran fehlt es beim Beschwerdegegner 1. Bei diesem handelt es sich um einen Berufsverband, einen Verein im Sinne von Art. 60 ff. ZGB, der die Wahrung der Interessen seiner Mitglieder bezweckt. Diese sind Inhaber zahntechnischer Laboratorien. Der Beschwerdegegner 1 führt aber selbst kein zahntechnisches Labor. Mehrwertsteuerpflichtig für zahntechnische Leistungen sind daher allenfalls die Verbandsmitglieder, nicht aber der Verband. Unter diesen Umständen besteht kein Anspruch des Beschwerdegegners 1 auf einen Feststellungsentscheid nach Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV. Es wird mit Recht auch nicht eingewendet, Art. 51 Abs. 1 MWSTV sei verfassungswidrig. Die Bestimmung geht zudem als speziellere Vorschrift dem Art. 25 Abs. 2 VwVG vor. Ob Art. 25 Abs. 2 VwVG das Feststellungsinteresse des Beschwerdegegners 1 anders umschreiben würde als Art. 51 MWSTV, ist damit nicht zu prüfen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist in diesem Punkt begründet und der angefochtene Entscheid zu korrigieren.

4. a) Gemäss Art. 41ter BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben (Abs. 1 lit. a). Diese kann in der Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden (Abs. 3). Die Ausführung ist Sache der Bundesgesetzgebung (Abs. 6). In Art. 8 Abs. 1 ÜbBest.BV hat der Verfassungsgeber - abweichend von Art. 41ter Abs. 6 BV - den Bundesrat beauftragt, die Ausführungsbestimmungen zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten

BGE 124 II 193 S. 198

des Bundesgesetzes gelten sollen. Art. 8 Abs. 2 ÜbBest.BV enthält die "Grundsätze", die der Bundesrat bei der Ausführung der Mehrwertsteuer zu beachten hat. Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV bestimmt: b. Von der Steuer sind, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, ausgenommen: 2. die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens;
Gestützt auf diese Bestimmung hat der Bundesrat in Art. 14 Ziff. 2-6 MWSTV bestimmte Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens von der Steuer ausgenommen. Ziff. 3 dieser Vorschrift lautet wie folgt: Von der Steuer sind ausgenommen:
3. 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; Auf den nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Umsätzen ist das Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, es sei denn, dem Steuerpflichtigen werde nach Art. 20 MWSTV die freiwillige Versteuerung dieser Umsätze bewilligt (Art. 13 MWSTV). b) In Frage stehen einzig Art. 14 Ziff.

3 MWSTV sowie dessen Anwendung durch die Beschwerdeführerin. Die Vorinstanz und die Beschwerdegegnerinnen erachten die Steuerpflicht für Zahnprothesen in Art. 14 Ziff. 3 MWSTV als verfassungswidrig, im wesentlichen mit der Begründung, dass sie dem klaren Willen des Verfassungsgebers und den Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts widerspreche und die Wettbewerbsneutralität der Steuer und das Gebot der rechtsgleichen Behandlung verletze. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist die Bestimmung verfassungsmässig.

5. Zu prüfen ist zunächst, ob Art. 14 Ziff. 3, zweiter Halbsatz, MWSTV sich im Rahmen der Bundesverfassung und insbesondere der "Grundsätze" hält, wie sie der Verfassungsgeber in Art. 8 Abs. 2 ÜbBest.BV für die vom Bundesrat zu erlassende Übergangsordnung festgelegt hat. Zu beachten ist freilich, dass Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV selbst bestimmte Umsätze von der Steuer ausnimmt, wie namentlich in Ziff. 2 "die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens". Bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV kann es mithin im wesentlichen nur um die Frage gehen, ob Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV den Bundesrat verpflichtet, die Lieferungen von Zahnprothesen als "Leistungen im

Bereich des Gesundheitswesens" von der Steuer auszunehmen. Ob die bundesrätliche Regelung gegen andere mehrwertsteuerrechtliche Prinzipien, etwa die Wettbewerbsneutralität der Steuer, oder verfassungsmässige Rechte der Beschwerdegegnerinnen verstösst, wird im Lichte der Auslegung, wie sie die Praxis dem Art. 14 Ziff. 3 MWSTV beilegt, zu prüfen sein (hinten E. 7, 8). a) Nach schweizerischer Lehre und Praxis sind Verfassungsbestimmungen grundsätzlich nach denselben methodologischen Regeln auszulegen wie Normen des einfachen Gesetzesrechts (BGE 118 Ib 187 E. 4; BGE 116 Ia 359 E. 5c). Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann der Wortlaut einer Norm nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung weiterer Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihrem Zweck. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 122 V 362 E. 4a; BGE 121 V 17 E. 4a; BGE 119 Ia 241 E. 7a; BGE 119 II 353 E. 5). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (BGE 123 III 24 E. 2a; 121 III 219 E. 1d/aa) und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 114 V 219 E. 3a). Die Anwendung dieser für die Auslegung einfachen Gesetzesrechts entwickelten Methoden rechtfertigt sich im vorliegenden Fall um so mehr, als Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV zwar formell Verfassungsrang hat, materiell jedoch Gesetzesrecht vertritt, das nur bis zum Erlass entsprechender Steuernormen im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren gilt und Detailfragen regelt (vgl. auch BGE 118 Ib 187 E. 4 zum alten Art. 8 Abs. 2 ÜbBest.BV). Der Umstand, dass eine Steuernorm auslegungsbedürftig ist, bedeutet im übrigen nicht, dass sie keine hinreichende gesetzliche Grundlage für die Besteuerung bilden kann (Urteil vom 29. Juni 1960, ASA 30 S. 50 E. 2; ferner BGE 84 I 89 E. 3). In dieser Hinsicht kommt der Rüge der Beschwerdegegnerinnen, die Besteuerung von Zahnprothesen beruhe nicht auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage, keine eigenständige Bedeutung zu im Verhältnis zu den Rügen, die sie gegenüber der Auslegung der Verfassungsnorm erheben. b) Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV nimmt (ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug) die "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" von der Mehrwertsteuer aus. Die Vorschrift selbst definiert

diesen Begriff nicht näher. Ob Prothetikumsätze von der Steuer auszunehmen sind und allenfalls welche, lässt sich aufgrund des Wortlauts nicht ermitteln. Es muss deshalb anhand der weiteren Auslegungselemente geprüft werden, ob der Verfassungsgeber dem Ermessensspielraum des Bundesrates Grenzen setzen wollte. c) Die Vorinstanz hat sich in ihrem Entscheid wesentlich auf den "klaren" und eindeutigen" Willen des Verfassungsgebers berufen. Sie hat somit hauptsächlich auf die Materialien abgestellt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts können bei der Auslegung die Materialien beigezogen und darf der Wille des historischen Verfassungs- oder Gesetzgebers beachtet werden, soweit dieser im Text der Norm seinen Ausdruck gefunden hat. Bei der Berücksichtigung der Materialien geht es darum, den entstehungszeitlichen Sinngehalt der Norm zu ermitteln, um gestützt darauf feststellen zu können, ob objektive, vom Normgeber nicht vorausgesehene Gründe eine Rechtsfortbildung erheischen. Auch die Interpretation einer Regelung anhand ihrer Materialien ist ein Auslegungsvorgang, der den wirklichen Sinngehalt der Vorschrift zu ergründen sucht. Die Materialien fallen daher nur insoweit ins Gewicht, als sie bei unklaren oder unvollständigen Bestimmungen deren Tragweite erkennen lassen. Auch auf einzelne Äusserungen von Personen oder Amtsstellen bei den Vorarbeiten kann es nur ankommen, wenn anzunehmen ist, dass sie den wahren Sinngehalt der Norm wiedergeben (BGE 116 II 525 E. 2b; BGE 118 II 307 E. 3a; ferner BGE 116 Ia 359 E. 5c S. 368; BGE 115 II 97 E. 2b). Der Verfassungsgeber hat Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV so übernommen, wie er durch die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vorgeschlagen wurde. Die Bestimmung gab im Parlament kaum zu Diskussionen Anlass. Der einzige Kommentar zu dieser Bestimmung ist im schriftlichen Bericht des Kommissionspräsidenten an den Nationalrat enthalten (AB 1993 N 332). Dort wird ausgeführt, welche Umsätze unter den Begriff der "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" fallen. Dazu gehören gemäss Bericht auch "die Dienstleistungen von Zahntechnikern, die diese im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker". Allein auf diese Äusserung kann indessen nicht abgestellt werden. Zu beachten ist auch das Votum von Nationalrätin Spoerry. Diese hat erklärt, dass der Kommission eine dem Recht der Europäischen Gemeinschaft konforme Negativliste vorgelegt worden sei. Da die Kommission über den Umfang dieser Liste erschrocken sei, habe sie

die Verwaltung gebeten, die Liste einzuschränken, was diese auch getan habe. Nationalrätin Spoerry fügte bei, dass es einer Ausführungsverordnung des Bundesrates bedürfe, um diese Einschränkungen auszuführen und im Detail darzulegen, was die Negativliste umfasse, und dass es hierzu auch des Vernehmlassungsverfahrens bedürfe (AB 1993 N 399). Es folgt daraus, dass selbst in der Kommission die von der Verwaltung bereits "komprimierte" Liste als nicht definitiv betrachtet wurde. Erst recht kann nicht gesagt werden, dass hinsichtlich der steuerbefreiten Umsätze ein klarer Wille festzustellen sei. Auch wenn die Liste ein Indiz zugunsten der Befreiung der von den Zahntechnikern erbrachten Leistungen bildet, sind die parlamentarischen Arbeiten zu lückenhaft, als dass daraus auf einen eindeutigen Willen des Verfassungsgebers geschlossen werden könnte. Die historische Auslegung der Verfassungsnorm verbietet demnach nicht, die Prothetikumsätze zu besteuern.
d) Nach der Rechtsprechung können Vorarbeiten zu Gesetzesentwürfen, die noch nicht in Kraft getreten sind, bei der Auslegung einer Norm berücksichtigt werden. Es handelt sich nicht um eine strenge Berücksichtigung von Materialien im historischen Sinn, sondern um eine Art geltungszeitlicher Auslegung im Hinblick auf die veränderten Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis. Die Auslegung anhand von Vorarbeiten zu Gesetzesentwürfen rechtfertigt sich vor allem dann, wenn das geltende System nicht grundsätzlich geändert werden soll und nur eine Konkretisierung des bestehenden Rechtszustandes angestrebt wird oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (vgl. BGE 122 IV 292 E. 2d; BGE 117 II 466 E. 5a, S. 475).
Am 28. August 1996 hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates einen Bericht und Entwurf zu einem Mehrwertsteuergesetz vorgelegt (BBl 1996 V 713). Der Gesetzesentwurf (Art. 17 Ziff. 2 und 3) sieht vor, dass Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, namentlich auch solche, die durch Zahnärzte und Zahntechniker erbracht werden, von der Steuer ausgenommen sind. Steuerbar sind jedoch die

Lieferungen von Prothesen und orthopädischen Apparaten (BBl 1996 V 895 f.). Nach Auffassung der Autoren soll mit dieser Lösung die Wettbewerbsneutralität hergestellt werden zwischen den Fabrikationsunternehmen (z.B. Zahntechnikern), welche Prothesen und orthopädische Apparate an Mediziner und Spitäler liefern, einerseits und den Medizinern und Spitälern, welche von Unternehmen bezogene oder selbst

hergestellte Prothesen und orthopädische Apparate im Zuge der Heilbehandlung an Patienten abgeben, andererseits. Gemäss Kommentar zum Gesetzesentwurf unterliegen namentlich auch die im Rahmen der Heilbehandlung abgegebenen Prothesen und orthopädischen Apparate der Steuer (BBl 1996 V 743 f., ad Art. 17 Ziff. 2 und 3). Der Entwurf zu einem Mehrwertsteuergesetz spricht somit ebenfalls nicht gegen die vom Bundesrat in Art. 14 Ziff. 3 MWSTV getroffene Lösung. e) Auch unter systematischen und teleologischen Aspekten verbietet die Verfassungsnorm dem Bundesrat nicht, die Lieferung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaturen der Steuer zu unterstellen. Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV nimmt "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" von der Steuer aus. Es handelt sich um eine unechte Steuerbefreiung, weil der Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Solche Steuerbefreiungen werden in der Doktrin überwiegend als systemwidrig betrachtet und daher abgelehnt (STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 56, mit weiteren Hinweisen; PASCAL MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations, ASA 63 S. 443, besonders 457 ff., 471 ff.). Da der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, müssen Steuerbefreiungen grundsätzlich auf der Stufe des Endverbrauchs eingreifen. Andernfalls kann es aufgrund der Schattensteuerbelastung und der Kumulationswirkung im Endergebnis zu einer höheren Steuerbelastung kommen als ohne Steuerbefreiung (KUHN/SPINNLER, ebenda; MOLLARD, a.a.O., S. 454 ff.). Es rechtfertigt sich damit, die mehrwertsteuerrechtlichen Bestimmungen über die Steuerbefreiung eher einschränkend als ausdehnend zu interpretieren. Bereits bei den steuerbefreiten Waren nach Art. 14 Abs. 1 lit. b des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer (AS 1959 1629) trat das Bundesgericht für eine einschränkende Auslegung der Bestimmung ein (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Rz. 82, mit Hinweisen). Die Verfassungsnorm belässt damit dem Bundesrat einen gewissen Spielraum. Ob die Lieferungen von Zahnprothesen durch Zahntechniker als "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" von der Steuer auszunehmen sind, lässt sich damit nicht entscheiden. Unter dem Gesichtswinkel des Normzwecks und der Systematik der Mehrwertsteuer widerspricht es Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV daher nicht, die Lieferungen von Zahnprothesen, Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen der Steuer zu unterstellen.

f) Nach dem Gesagten zwingt keines der betrachteten Elemente zur Annahme, dass die Verfassung Zahnersatz und kieferorthopädische Apparate von der Steuer ausnehmen wollte.

6. Nach Ansicht der Vorinstanz sind die mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften system- und damit verfassungskonform auch unter Berücksichtigung der Hilfsmittel des europäischen Umsatzsteuerrechts auszulegen. Der schweizerische Verfassungsgeber habe eine Mehrwertsteuer nach dem Vorbild der Sechsten Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft einführen wollen. Bei der Frage, ob Art. 14 Ziff. 3 MWSTV mit Art. 41ter BV (und Art. 8 ÜbBest.BV) übereinstimme, habe der Richter deshalb zu prüfen, ob die in der Verordnung getroffene Lösung "eurokompatibel" sei. a) Es steht ausser Frage, dass der Verfassungsgeber, als er sich anstelle der alten Warenumsatzsteuer für die Mehrwertsteuer entschied - das heisst für eine allgemeine Verbrauchssteuer, erhoben nach dem Allphasensystem auf jeder Wirtschaftsstufe mit dem Recht auf Vorsteuerabzug -, die schweizerische Verbrauchsbesteuerung derjenigen der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten annähern wollte

(AB 1993 N 329 ff. bzw. 337 ff., 346, 351, 1243, 1993 S 327). Es wurde damit nicht zuletzt bezweckt, dass die Wettbewerbsfähigkeit der schweizerischen Wirtschaft gestärkt werde (AB 1993 N 346). Der Verfassungsgeber liess sich denn auch bei der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer von Grundsätzen leiten, die in ausländischen Mehrwertsteuerordnungen Eingang gefunden haben (AB 1993 N 388, 390, 399; s. auch KUHN/SPINNLER, a.a.O., S. 197). Die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten haben deshalb exemplarische Bedeutung für die Schweiz und bilden eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle bei der Interpretation des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts, wenn es darum geht, die Zielsetzungen der Harmonisierung, wie sie dem schweizerischen Verfassungsgeber vorgeschwebt haben, zu erreichen (vgl. MARKUS REICH, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, Der Schweizer Treuhänder 69/1995, S. 329; JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe sur la Valeur Ajoutée, ASA 63 S. 355, 365). Dennoch können die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten nicht das alleinige Argument bei der Auslegung schweizerischer mehrwertsteuerrechtlicher Normen bilden. Zum einen ist die Schweiz als Nichtmitglied durch die Rechtsordnung der Europäischen Gemeinschaft nicht gebunden.

Sodann wich der Verfassungsgeber selbst von den europäischen Normen ab, wo ihm das sachlich richtig schien, beispielsweise bei der Festlegung der Steuersätze. Er stellte auch keinen verfassungsmässigen Grundsatz des Inhaltes auf, dass der Gesetzgeber - hier der Bundesrat - sich bei der Ausarbeitung der Mehrwertsteuerverordnung in bestimmten Sachbereichen an die von der Europäischen Gemeinschaft getroffene Lösung zu halten hätte (vgl. auch DIETER METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit und Wettbewerbsneutralität bei der Umsatzsteuer - Elemente eines steuersystematischen Vergleichs im Rückblick, ASA 63 S. 339, 346 ff.). Dem Bundesrat kann es deshalb nicht verwehrt sein, eine im Gemeinschaftsrecht vorgesehene Lösung abzulehnen, wenn er hierfür sachliche Gründe anführen kann. Mit diesen Einschränkungen darf aber der Auffassung der Vorinstanz, dass bei der Auslegung der mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften das europäische Umsatzsteuerrecht berücksichtigt werden kann, zugestimmt werden. Zu prüfen ist im folgenden, wie die Rechte der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten die Lieferungen von Zahnprothesen mehrwertsteuerrechtlich behandeln und welche Konsequenzen sich daraus für die Schweiz allenfalls ergeben. b) Die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG; Abl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1) legt fest, dass die Mitgliedstaaten "die Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz (prothèses dentaires in der französischen Fassung) durch Zahnärzte und Zahntechniker" von der Steuer befreien (Art. 13 Teil A Ziff. 1 lit. e). Während einer Übergangsfrist von zunächst fünf Jahren, beginnend mit dem 1. Januar 1978, wurde den Mitgliedstaaten jedoch gestattet, diese Umsätze weiterhin zu besteuern (ebenda Art. 28 Ziff. 3 lit. a und Ziff. 4 sowie Anhang E). Staaten, die sie bereits befreiten, jedoch den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumten, für die freiwillige Versteuerung zu optieren, konnten während der gleichen Dauer dieses Optionsrecht beibehalten (ebenda Anhang G Ziff. 1 lit. a). Ein von der Kommission dem Rat am 4. Dezember 1984 vorgelegter Entwurf zu einer Achtzehnten Richtlinie sah vor, diese Übergangsregelung aufzuheben, doch wurde sie in der am 18. Juli 1989 angenommenen Richtlinie (89/465/EWG; Abl. EG 1989 Nr. L 226, S. 21) beibehalten (Art. 1 Ziff. 1). Vorgesehen wurde, dass der Rat vor dem 1. Januar 1991 auf der Grundlage

eines Berichts der Kommission die Frage erneut prüfe (Art. 3). Vom Besteuerungsrecht machten offenbar vor allem drei Staaten weiterhin Gebrauch (Deutschland, Belgien, Irland). Am 2. Juli 1992 legte die Kommission

einen neuen Bericht und am 22. Juli 1992 einen Richtlinienentwurf vor, die beide die Aufhebung bestimmter Ausnahmen in Art. 28 Ziff. 3 der Sechsten Richtlinie, darunter auch die Übergangsregelung betreffend die Besteuerung der Dienstleistungen der Zahntechniker und der Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker, vorsahen. Die Richtlinie hätte ursprünglich am 1. Januar 1993 und dann am 1. Januar 1994 in Kraft treten sollen. Sie ist bis heute nicht angenommen worden (zum Ganzen, vgl. TERRA/KAJUS, A Guide to the European VAT Directives, Volume 2, Amsterdam 1993, X.2.5., S. 59-62, und XVI.5.1.-XVI.5.2.2., S. 32.3-43). Es folgt daraus, dass mindestens einzelne Mitgliedstaaten die Wahl haben zwischen der Besteuerung und der Befreiung der Dienstleistungen der Zahntechniker und der Lieferungen von Zahnersatz (Prothesen) durch Zahnärzte und Zahntechniker. c) Das französische Recht sieht vor, dass Heilbehandlungen an Personen durch Angehörige der medizinischen und paramedizinischen Berufe, medizinische Analysen und Lieferungen von Zahnprothesen durch Zahnärzte oder Zahnprothetiker von der Steuer ausgenommen sind (Art. 261 Ziff. 4 1o des Code général des impôts [CGI]1995). Allerdings kennt die Regel in der Praxis wichtige Einschränkungen. So gilt die Steuerbefreiung beispielsweise nicht, wenn ein Zahnprothetiker Teile einer Zahnprothese an einen Dritten (Zahnprothetiker oder Zahnarzt) liefert, der sie zusammensetzt, oder wenn er eine Zahnprothese herstellt oder einpasst, ohne dass ein Zahnchirurg oder Stomatologe sie bestellt oder die Abdrücke hergestellt hat (Ministère du budget, Précis de fiscalité 1994, Band 1, III-TCA, Rz. 2170). d) Gemäss § 4 Nr. 14 des deutschen Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) sind unter anderem die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast und anderen ähnlichen heilberuflichen Tätigkeiten steuerfrei. Nicht zu diesen Tätigkeiten gehört indessen die Tätigkeit des Zahntechnikers, dessen Leistungen steuerbar sind (Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, München 1993, § 4 Nr. 14 Rz. 5). Bei den Lieferungen von Zahnprothesen, Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaten (den sog. Prothetikumsätzen) durch Zahnärzte ist zu unterscheiden zwischen den Prothesen und Apparaten, die der Zahnarzt selbst oder durch seine Angestellten

im eigenen Labor hergestellt hat, und denjenigen, die er erworben hat. Die Lieferung der selbst hergestellten Teile ist steuerpflichtig, die der erworbenen Teile steuerfrei. Im Ergebnis führt dies zu einer Steuerpflicht der gesamten Prothetikumsätze beim Zahnarzt, da er bei den an ihn gelieferten Teilen die Vorsteuer nicht abziehen kann (BUNJES/GEIST, a.a.O., § 4 Nr. 14 Rz. 8; s. auch BIRKENFELD, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Band I, Abschnitt II, Rz. 457-460). e) Bei seinem Beitritt zur Europäischen Union wurde Österreich gestattet, die Leistungen von Zahntechnikern und die Lieferungen von Zahnprothesen durch Zahnärzte und Zahntechniker noch bis Ende 1996 zu besteuern. Diese Umsätze wurden somit erst ab 1. Januar 1997 von der Steuer befreit (vgl. Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, Wien 1995, § 6 Rz. 418, § 29 Abs. 5). f) Aus dieser Übersicht erhellt, dass im Gemeinschaftsrecht hinsichtlich der Besteuerung von Zahnersatz (Prothesen) und kieferorthopädischen Apparaten den Mitgliedstaaten eine gewisse Freiheit eingeräumt ist (anderer Meinung KUHN/SPINNLER, a.a.O., Ergänzungsband 1994, S. 25), auch wenn die Sechste Richtlinie solche Umsätze im Grundsatz von der Steuer befreit. Aus einer Richtlinienregelung, die selbst für Mitgliedstaaten abweichende Regelungen zulässt, kann aber nicht abgeleitet werden, der Bundesrat sei bei der Auslegung von Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV an eine bestimmte Ordnung gebunden. Vielmehr durfte er diejenige Lösung treffen, die ihm für die Schweiz am besten geeignet schien. Dem Bundesrat kann daher nicht vorgeworfen werden, er habe sich nicht an den ihm durch die Verfassung vorgegebenen Ermessensspielraum gehalten, wenn er in Art. 14 Ziff. 3 MWSTV die Lieferungen von Zahnprothesen grundsätzlich der Steuer unterstellt hat.

7. Zu prüfen bleibt, ob die Auslegung des Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, wie sie im Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin und vor allem als Verwaltungspraxis in deren Direktiven und Verwaltungsanordnungen - Wegleitungen, Branchenbroschüren, Kreisschreiben - zum Ausdruck kommt, sich im Rahmen der Verfassung und der Mehrwertsteuerverordnung hält. Die Vorinstanz bestreitet dies. Sie erachtet die Praxis der Beschwerdeführerin, gleich wie Art. 14 Ziff. 3, zweiten Halbsatz, MWSTV, als verfassungswidrig. Bevor die Frage erörtert wird, ist nachfolgend (lit. a) die Verwaltungspraxis der Beschwerdeführerin kurz darzustellen. a) aa) Nach der

Praxis der Beschwerdeführerin müssen zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit eine Tätigkeit im

BGE 124 II 193 S. 207

Gesundheitsbereich von der Steuer ausgenommen ist: Die Tätigkeit muss in einer Heilbehandlung bestehen, das heisst in der Feststellung oder Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der Gesundheit (objektive Voraussetzung). Sodann muss die Tätigkeit von einer Person ausgeführt werden, welche die Grundausbildung in einem von der Beschwerdeführerin anerkannten Heilberuf besitzt und über die allenfalls notwendige kantonale Bewilligung verfügt (subjektive Voraussetzung). Aus dem Begriff der Heilbehandlung (objektive Voraussetzung) folgt, dass nur die direkt am Patienten - dem Endverbraucher - vorgenommenen Behandlungen von der Steuer ausgenommen sind. Auch die dem Patienten direkt verabreichten Medikamente und medizinischen Hilfsmittel sind von der Steuer ausgenommen. Hingegen fallen Vorumsätze nicht darunter. Zu den von der Beschwerdeführerin für Heilbehandlungen anerkannten Berufsgruppen (subjektive Voraussetzung) gehören nebst den Ärzten, Zahnärzten usw. auch die Zahnprothetiker. Deren Tätigkeit am Patienten gilt als Heilbehandlung, und zwar auch dann, wenn keine ärztliche Verordnung vorliegt. Von der Steuer befreit sind damit auch diejenigen Behandlungen, die ein Zahnprothetiker vergleichbar einem Zahnarzt aufgrund des kantonalen Rechts erlaubterweise am Patienten vornimmt, wie die Untersuchung des Patienten, das Stellen der Diagnose, das Verabreichen von Medikamenten, das Erstellen von Abdrücken oder Einpassen von Zahnprothesen (zum Ganzen, Branchenbroschüre Nr. 610.507-24 über die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die Spitalbehandlung und die Körperpflege, Ziff. 2.2 und 3.3, nachfolgend: Branchenbroschüre "Heilbehandlungen"; s. auch Merkblatt Nr. 26 zur Anwendung der Branchenbroschüre "Heilbehandlungen" [nachfolgend: Merkblatt Nr. 26], Ziff. 2 und 3; Wegleitung, Ziff. 592 f.). bb) Bei den Prothetikumsätzen unterscheidet die Beschwerdeführerin in ihrer Terminologie und Verwaltungspraxis zwischen den Zahnprothesen (prothèses dentaires) einerseits und dem festsitzenden Ersatz (prothèses fixes) sowie den kieferorthopädischen Apparaturen (appareils orthodontiques) andererseits: Eine "Zahnprothese" ist ein Zahnersatz, der durch dessen Träger selbständig herausgenommen und wieder eingesetzt werden kann. Als "festsitzender Ersatz" gelten demgegenüber beispielsweise Stiftzähne, Brücken, Kronen und Implantate und als "kieferorthopädische Apparaturen" unter anderem die Zahnspangen (Branchenbroschüre "Heilbehandlungen", Ziff. 6.4.1).

BGE 124 II 193 S. 208

Nach der Praxis der Beschwerdeführerin sind die herausnehmbaren Zahnprothesen kein Hilfsmittel der ärztlichen Heilbehandlung. Die Lieferungen von Zahnprothesen unterliegen daher in jedem Fall der Steuer, und zwar unabhängig davon, wer der Lieferant ist (Zahnarzt, Zahntechniker usw.) und ob die Lieferung an den Patienten oder an eine Drittperson erfolgt. Hingegen gelten der festsitzende Zahnersatz und die kieferorthopädischen Apparaturen (auch Zahnspangen) als Hilfsmittel der zahnärztlichen Behandlung und sind Lieferungen dieser Gegenstände an Patienten als Heilbehandlung von der Steuer ausgenommen. In bezug auf die Zahntechniker trifft dies allerdings nur insoweit zu, als diese ein Zusatzdiplom als Zahnprothetiker vorweisen können und in Kantonen tätig sind, welche die Zulassung von Zahnprothetikern ausdrücklich regeln und diese Tätigkeit gestatten (Wegleitung Ziff. 595). Andernfalls sind Zahntechniker nicht befugt, Arbeiten (Heilbehandlungen) im Munde des Patienten vorzunehmen. Keine Heilbehandlungen und damit steuerbar sind in jedem Fall die Lieferungen von festsitzendem Ersatz und kieferorthopädischen Apparaturen an Dritte, gleichgültig ob die Lieferung durch einen Zahnarzt, Zahnprothetiker oder Zahntechniker erfolgt (zum Ganzen, vgl. Branchenbroschüre "Heilbehandlungen", Ziff. 3.2-3.4). Zu prüfen ist diese Praxis auf ihre Vereinbarkeit mit der Verfassung, vorab Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV, sowie der Mehrwertsteuerverordnung. b) Art. 14 Ziff. 3 MWSTV erklärt die Lieferungen von Zahnprothesen als steuerbar. Der Wortlaut (in den drei Amtssprachen: "Zahnprothesen"; "pro-

thèses dentaires", "protesi dentarie") würde es erlauben, alle Prothetikumsätze der Steuer zu unterstellen. Das Gemeinschaftsrecht scheint ebenfalls nicht zwischen den verschiedenen Arten von Prothesen zu unterscheiden (vgl. Art. 13 Teil A Ziff. 1 lit. e der Sechsten Richtlinie; ferner BUNJES/GEIST, a.a.O., § 4 Nr. 14 Rz. 8, zum deutschen Umsatzsteuergesetz). Demgegenüber nimmt die Beschwerdeführerin die Lieferungen von festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen von der Steuer aus, wenn die Abgabe durch einen Zahnarzt oder Zahnprothetiker direkt an den Patienten erfolgt. Das ist vertretbar, weil es sich um Leistungen im Rahmen einer Heilbehandlung durch Angehörige von anerkannten Berufsgattungen handelt, die sowohl die Verfassung (Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest.BV) wie auch Art. 14 Ziff. 3 MWSTV grundsätzlich von der Steuer ausnehmen wollen.

Andererseits gelten die Lieferungen von herausnehmbaren Zahnprothesen an Patienten, unabhängig der Person des Lieferanten (Zahnarzt, Zahntechniker, Zahnprothetiker), nicht als eine von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung. Die Beschwerdeführerin trägt damit dem Umstand Rechnung, dass herausnehmbare Prothesen nicht - oder jedenfalls nicht im gleichen Mass wie der festsitzende Zahnersatz oder die kieferorthopädischen Apparaturen (einschliesslich Zahnspangen) - aufgrund einer medizinischen Indikation oder im Rahmen einer Operation im Munde des Patienten abgegeben werden müssen. Art. 14 Ziff. 3 MWSTV erklärt die Lieferungen von Zahnprothesen ausdrücklich als steuerbar. Der Beschwerdeführerin kann damit nicht vorgeworfen werden, sie habe den Ausnahmetatbestand nicht seinem Sinn und Zweck entsprechend interpretiert. Auf Aspekte, die sich aus dieser unterschiedlichen Besteuerung unter dem Gesichtswinkel des Gleichbehandlungsgebots ergeben, ist noch zurückzukommen (hinten E. 7d, 8). c) Es ist auch nichts dagegen einzuwenden, wenn die von der Steuer ausgenommenen Umsätze danach definiert werden, ob die Leistung von einer nach dem massgebenden Recht zur Berufsausübung zugelassenen Person erbracht wird. Es trifft zwar zu, dass die Verwendung des Kriteriums "Angehörige der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Heilbehandlungen anerkannten Berufskategorien" (Branchenbroschüre "Heilbehandlungen", Ziff. 2.2) dazu führt, dass Lieferungen von Zahntechnikern, die nicht über eine im Kanton anerkannte Zusatzausbildung als Zahnprothetiker verfügen, von der Steuer in keinem Fall befreit sind. Damit bestimmt die Beschwerdeführerin indessen den Begriff der Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens näher. Auch Art. 14 Ziff. 3 MWSTV formuliert eine subjektive Voraussetzung, wenn er verlangt, dass die Heilbehandlung von "Ärzten, Zahnärzten ... oder Angehörigen ähnlicher Heilberufe" ausgeübt wird. Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest.BV verbietet Anknüpfungen an subjektive Merkmale nicht, sofern der Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung beachtet wird. Der Verfassungsgeber selbst hat anhand der Person solche Unterscheidungen getroffen, wie beispielsweise bei der Befreiung von Leistungen der PTT-Betriebe (Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 ÜbBest.BV) oder der nichtgewinnstrebigen Einrichtungen (ebenda Ziff. 10). d) Es mag auf den ersten Blick befremden, dass die Lieferungen von herausnehmbaren Prothesen immer der Steuer unterliegen, während die Lieferungen von festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaten (auch herausnehmbaren) durch Zahnärzte und

Zahnprothetiker von der Steuer ausgenommen sind, sofern die Leistungen im Rahmen einer Heilbehandlung am Patienten erfolgen. Mit dieser Praxis stellt die Beschwerdeführerin jedoch nur die Rechtsgleichheit her zwischen Zahnärzten (und Zahnprothetikern) einerseits und den übrigen Angehörigen von Heilberufen andererseits. Bei allen Heilberufen sind nur die eigentlichen Heilbehandlungen von der Steuer ausgenommen. Auch die Anwendung von Medikamenten sowie von medizinischen Hilfsmitteln in Form von Materialien, Pflegeutensilien (z.B. Spritzen, Verbänden, Fixationsmaterial) usw. unmittelbar am Patienten sind von der Steuer aus-

genommen (Branchenbroschüre "Heilbehandlungen", Ziff. 3.1; Merkblatt Nr. 26, Ziff. 5.1). Die an den Patienten abgegebenen oder überlassenen Materialien und Pflegeutensilien zur eigenen Anwendung zu Hause gelten dagegen nicht als Teil der Heilbehandlung und sind steuerbar. Steuerbar sind auch der Verkauf oder die Vermietung von medizinischen Hilfsmitteln in Form von Geräten wie Rollstühlen, Gehstöcken, Atemhilfsgeräten usw. (Branchenbroschüre "Heilbehandlungen", Ziff. 6.3). Es erscheint daher folgerichtig, wenn die Beschwerdeführerin die Anpassung und Abgabe von Zahnprothesen - im Gegensatz zu festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen - nicht als Teil der Heilbehandlung anerkennt. Sie unterwirft damit die Abgabe von medizinischen Hilfsmitteln an den Patienten für die eigene Anwendung - hier von Zahnprothesen - der Steuer und vermeidet auf diese Weise eine zu extensive Interpretation des Begriffs "Heilbehandlungen" in Art. 14 Ziff. 3 MWSTV. Andererseits nimmt sie alle Tätigkeiten - einschliesslich die unmittelbare Anwendung von festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen - am Patienten als Teil der Heilbehandlung von der Steuer aus und legt damit den Begriff "Heilbehandlungen" nicht zu eng aus. Die Beschwerdeführerin interpretiert in dieser Hinsicht die Vorschrift in Art. 14 Ziff. 3 MWSTV weder extensiv noch restriktiv.

8. Fraglich ist, ob die unterschiedliche Besteuerung der Zahntechniker im Vergleich zu den Zahnärzten gegen verfassungsmässige Rechte verstösst. Die Beschwerdegegnerinnen berufen sich auf das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer und machen geltend, der Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen sei verletzt. a) Ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer

muss nach Möglichkeit neutral sein in seinen Auswirkungen, das heisst es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. REICH, a.a.O., S. 330 f.; s. auch BGE 123 II 295 E. 5b). Anders als die Beschwerdegegnerinnen anzunehmen scheinen, lassen sich aus dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität aber keine subjektiven Rechte ableiten. Der Grundsatz richtet sich in erster Linie an den Gesetzgeber (hier den Bundesrat), ferner an die Verwaltung, welche das Gesetz zu vollziehen hat, und kann auch bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts beachtet werden (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats, Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], vom 28. August 1996, BBl 1996 V 726; XAVIER OBERSON, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, RDAF 1997 S. 38). Der Grundsatz ist schon auf Verfassungsstufe nicht konsequent verwirklicht. Mit der Liste der steuerbefreiten Waren und Dienstleistungen in Art. 8 Abs. 2 lit. b (wie übrigens auch mit den von der Steuerpflicht ausgenommenen Unternehmen nach lit. d derselben Bestimmung) nimmt der Verfassungsgeber in Kauf, dass der Wettbewerb beeinträchtigt wird. Als Korrektur sehen Art. 8 Abs. 2 lit. b und d, je Abs. 2, ÜbBest.BV einzig vor, dass zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität die freiwillige Versteuerung zugelassen werden kann.
Die Beschwerdegegnerinnen können sich daher nur insoweit auf das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer berufen, als ihnen Art. 4 oder 31 BV einen Gleichbehandlungsanspruch einräumen. b) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gewährleistet Art. 31 BV die Gleichbehandlung der Gewerbegenossen. In der Lehre ist umstritten, ob der Grundsatz den Gewerbegenossen einen besonderen, nicht schon aus Art. 4 BV fliessenden Anspruch auf Gleichbehandlung gewähre. Das Bundesgericht hat diese Frage in

zwei jüngeren Urteilen bejaht (BGE 121 I 129 E. 3d, 279 E. 4a). Art. 31 Abs. 2 BV verbietet staatliche Massnahmen, die dem Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit zuwiderlaufen. Gegen diesen Grundsatz können auch Differenzierungen verstossen, die an sich auf ernsthaften, sachlichen Gründen beruhen und damit vor Art. 4 BV standhalten, gleichzeitig aber einzelne Konkurrenten begünstigen oder benachteiligen. Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen ergibt sich insoweit nicht aus Art. 4 BV, sondern leitet sich aus Art. 31 BV ab und ergänzt das allgemeine Gleichbehandlungsgebot, indem er einen darüber hinausreichenden Schutz bietet gegen staatliche Ungleichbehandlungen (vgl. die zitierten Urteile). Der in der Handels- und Gewerbefreiheit im Sinne der Wettbewerbsneutralität staatlicher Massnahmen mitenthaltene Gleichbehandlungsanspruch (vgl. BGE 121 I 279 E. 4a; BGE 116 Ia 345 E. 6a/aa) steht nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts aber nur direkten Konkurrenten zu. Als solche gelten die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit dem gleichen Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen. c) Bei den Beschwerdegegnerinnen 2-4 handelt es sich um zahntechnische Institute, die Zahntechniker beschäftigen. Diese erhalten ihre Ausbildung im Rahmen einer Lehre und sind Inhaber eines eidgenössischen Fähigkeitszeugnisses (Reglement des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements vom 24. Mai 1982 über die Ausbildung und die Lehrabschlussprüfung der Zahntechniker). Die Kantone können die Ausübung des Berufes einer Bewilligungspflicht unterstellen (vgl. Zürich, Verordnung über die Zahnprothetiker, vom 28. Januar 1975). Zahntechniker üben ihren Beruf entweder selbständig in eigenem Namen oder unselbständig aus. Ihre Arbeitsweise ist vorwiegend technischer Natur. Die Zahntechniker haben aber meistens nicht das Recht, Heilbehandlungen direkt am Patienten vorzunehmen. Ihre Kundschaft besteht denn auch in der Regel aus Zahnärzten, Spitälern, Kliniken und Zahnlaboratorien. Nur soweit die Zahntechniker aufgrund einer Zusatzausbildung als Zahnprothetiker befugt sind, Arbeiten im Munde des Patienten auszuführen, sind die Tätigkeiten, welche mit denjenigen eines Zahnarztes verglichen werden können, von der Steuer ausgenommen (Branchenbroschüre "Heilbehandlungen", Ziff. 3.3).
Diese Berufsumschreibung zeigt, dass Zahntechniker und Zahnärzte sich nicht direkt konkurrenzieren. Sie liefern zwar das gleiche Produkt oder stellen es her, doch richten sie sich damit nicht an die gleiche Kundschaft. Mit der Lieferung von Zahnprothesen,

Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen an ihre Patienten im Rahmen von Heilbehandlungen wenden sich Zahnärzte nicht an potentielle Kunden der Zahntechniker, zu deren Kundenkreis vor allem Zahnärzte, Zahnlabors und Zahnkliniken gehören. Direkte Konkurrenten der Zahnärzte mit Praxislabor sind die Zahnärzte ohne Praxislabor. Dass die Lieferungen von festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaten durch Zahntechniker von der Mehrwertsteuer nicht ausgenommen sind, verletzt somit Art. 31 BV nicht. d) Zu prüfen bleibt, ob das Gebot der rechtsgleichen Behandlung gemäss Art. 4 BV verletzt ist. aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt ein Erlass Art. 4 BV, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich die ungerechtfertigte Gleich- oder Ungleichbehandlung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 123 I 1 E. 6a mit Hinweis).
Wenn Art. 14 Ziff. 3 MWSTV die Lieferungen von Zahnprothesen grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterstellt, so rechtfertigt sich das im Hinblick darauf, dass im System der Mehrwertsteuer aus Gründen der Wettbewerbsneutralität grundsätzlich alle Lieferungen von Waren und alle Dienstleistungen besteuert werden müssen. Insofern werden die Beschwerdegegnerinnen gleich behandelt wie die Hersteller und Lieferanten von anderen medizinischen Hilfsmitteln in Form von Hygieneartikeln, Prothesen (etwa künstlichen Hüftgelenken), medizi-

nischen Apparaten und dergleichen. Die Steuerbefreiung für "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" kann nicht beliebig auf alle Vorumsätze ausgedehnt werden. Um einen solchen Vorumsatz handelt es sich jedoch, weil die Zahntechniker nicht unmittelbar an die Patienten zu liefern berechtigt sind (soeben E. 8c). Art. 14 Ziff. 3 MWSTV verletzt daher Art. 4 BV nicht. bb) Fragen kann sich nur, ob die Praxis der Beschwerdeführerin zu Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, welche die Abgabe von festsitzendem Zahnersatz durch Zahnärzte im Rahmen von Heilbehandlungen an Patienten von der Steuer ausnimmt, die Lieferungen derselben Gegenstände durch Zahntechniker jedoch nicht, gegen das allgemeine Gleichbehandlungsgebot verstösst.

BGE 124 II 193 S. 214

Bei der Anwendung des Rechts verlangt Art. 4 BV, dass vergleichbare Sachverhalte gleich behandelt werden. Das allgemeine Gleichbehandlungsgebot stellt aber hinsichtlich der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen keine strengeren Anforderungen auf als Art. 31 BV. Namentlich kann aus Art. 4 BV nicht abgeleitet werden, dass zwei Wirtschaftszweige oder Branchen, die nicht in einem direkten Konkurrenzverhältnis im Sinne von Art. 31 BV stehen, gleich zu behandeln sind. Die Beschwerdegegnerinnen können daher auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 4 BV nichts zu ihren Gunsten ableiten.

9. Nach dem Gesagten verstossen weder Art. 14 Ziff. 3, zweiter Halbsatz, MWSTV noch die Verwaltungspraxis der Beschwerdeführerin zu dieser Bestimmung gegen mehrwertsteuerrechtliche Vorschriften der Verfassung oder gegen verfassungsmässige Rechte der Beschwerdegegnerinnen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich daher als begründet, und der angefochtene Entscheid ist aufzuheben. Der Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin ist zu bestätigten. Über die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdegegnerinnen 2-4 und ihre Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ist nicht im vorliegenden Verfahren zu entscheiden. Vielmehr hat hierüber die Beschwerdeführerin auf entsprechendes Gesuch hin in einem separaten Verfahren zu befinden. Diesbezüglich kann auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden. Die bundesgerichtlichen Kosten sind den Beschwerdegegnern 1-4 unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens, die von der Vorinstanz noch festgelegt werden müssen, und die Kosten des Verfahrens vor der Beschwerdeführerin (Fr. 240.– und Fr. 790.–) sind entsprechend zu verlegen. Obschon die Beschwerdeführerin obsiegt, hat sie keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 159 Abs. 2 OG).