

JAAC 67.122

Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 14. Mai 2003 in Sachen X [SRK 2002-035]

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations de services culturels. Subventions. Echange de prestations. Estimation de l'impôt. Prestations antérieures.

- L'échange de prestations au sens de la taxe sur la valeur ajoutée présuppose un lien économique intérieur entre la prestation et la contre-prestation. Les subventions ne constituent pas des contre-prestations au sens de la taxe sur la valeur ajoutée (confirmation de jurisprudence; consid. 2c/aa).

- Sens et but de la disposition excluant certaines opérations du champ de l'impôt, telle que celle de l'art. 14 ch. 12 OTVA. Cette exemption d'impôt est limitée à toutes les prestations, lesquelles sont fournies directement au public et ne s'étendent pas aux prestations antérieures (confirmation de jurisprudence, consid. 2c/bb).

- Conditions, exigences et conséquences d'une taxation par appréciation. Renversement justifié du fardeau de la preuve et cognition (confirmation de jurisprudence, consid. 2c/cc).

- En l'espèce, la recourante est entrée dans un processus d'échanges de prestations soumises à l'impôt avec la Société suisse de radiodiffusion et télévision (SSR) pour ce qui concerne les activités litigieuses. Il est par conséquent exclu que les prestations en argent de la SSR en faveur de la recourante représente des subventions. Du reste, il ne s'agit pas dans le cas de la SSR de «pouvoirs publics» au sens de l'art. 26 al. 6 OTVA (consid. 3a).

- Les conditions d'une taxation par appréciation sont remplies en l'espèce (consid. 3c/aa). Celle-ci apparaît justifiée, dans la mesure où la recourante n'a pu apporter la preuve des griefs invoqués, selon lesquels l'AFC aurait dépassé, respectivement abusé de son pouvoir d'appréciation ou encore violé le principe de la proportionnalité (consid. 3c).

Mehrwertsteuer. Kulturelle Dienstleistungen. Subventionen. Leistungsaustausch. Steuerschätzung. Vorleistungen.

- **Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist. Subventionen stellen keine mehrwertsteuerliche Gegenleistungen dar (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 2c/aa).**
- **Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift von Art. 14 Ziff. 12 MWSTV. Diese Steuerbefreiung ist auf jene Leistungen beschränkt, die direkt und unmittelbar dem Publikum erbracht werden, und weitet sich nicht auf Vorleistungen aus (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 2c/bb).**
- **Voraussetzungen, Anforderungen und Konsequenzen einer Ermessenstaxation. Entsprechende Beweislastumkehr und Kognition (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 2c/cc).**
- **Vorliegend ist die Beschwerdeführerin mit der Schweizerischen Radio- und Fernsehgesellschaft (SRG) bezüglich der fraglichen Tätigkeiten in einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch getreten. Folglich ist ausgeschlossen, dass die Geldzahlungen der SRG an die Beschwerdeführerin Subventionen darstellen. Im Übrigen handelt es sich bei der SRG ohnehin nicht um die «öffentliche Hand» im Sinne von Art. 26 Abs. 6 MWSTV (E. 3a).**
- **Voraussetzungen an die Ermessenstaxation vorliegend erfüllt (E. 3c/aa). Diese erweist sich als rechtens, nachdem der Beschwerdeführerin der Nachweis misslingt, dass der Eidgenössischen Steuerverwaltung ein Überschreiten bzw. Missbrauch ihres Ermessensspielraumes oder Unangemessenheit zum Vorwurf gemacht werden kann (E. 3c).**

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni di servizi culturali. Sovvenzioni. Scambio di prestazioni. Stima fiscale. Prestazioni anticipate.

- **Lo scambio di prestazioni ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto presuppone che vi sia un legame economico interno fra la prestazione e la controprestazione. Le sovvenzioni non costituiscono controprestazioni ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto (conferma della giurisprudenza; consid. 2c/aa).**
- **Senso e scopo dell'art. 14 n° 2 OIVA, che esclude talune prestazioni dal campo d'applicazione dell'imposta. Questa esenzione si limita alle prestazioni che sono fornite direttamente al pubblico e non si estende a prestazioni precedenti (conferma della giurisprudenza; consid. 2c/bb).**
- **Condizioni, esigenze e conseguenze di una tassazione effettuata sulla base dell'apprezzamento. Relativo rovesciamento dell'onere della prova e cognizione (conferma della giurisprudenza; consid. 2c/cc).**

- Nella fattispecie, per quanto riguarda le attività in questione, la ricorrente è entrata in una relazione di scambio di prestazioni rilevante per l'imposta sul valore aggiunto con la Società svizzera di radio e televisione (SSR). È quindi escluso che le prestazioni in denaro della SSR alla ricorrente costituiscano sovvenzioni. Del resto, la SSR non è comunque un «potere pubblico» ai sensi dell'art. 26 cpv. 6 OIVA (consid. 3a).

- Nella fattispecie, le condizioni per una tassazione effettuata sulla base dell'apprezzamento sono realizzate (consid. 3c/aa). Tale tassazione è legittima, poiché la ricorrente non è riuscita a provare che l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha superato risp. abusato del suo potere di apprezzamento oppure violato il principio della proporzionalità (consid. 3c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Gemäss öffentlicher Urkunde vom 25. Januar 1988 wurde X als Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) mit Sitz in Y errichtet. Der Zweck der Stiftung besteht in der Organisation, Finanzierung und Verwaltung von ständigen Orchestern. Diese werden in verschiedenen Formationen den Konzertveranstaltern, der T. Y und der Schweizerischen Radio- und Fernsehgesellschaft nach Massgabe von Benutzerverträgen zur Verfügung gestellt. Die Stiftung kann selber als Veranstalter oder in anderer Eigenschaft die Orchester einsetzen. Die Stiftung und die Benutzer können die Orchesterleistungen für musikalische Produktionen und Veranstaltungen verwenden. Die Stiftung kann Immaterialgüter, namentlich Nachbarrechte an den Interpretationen der Orchester, erwerben und in jedem rechtlich zulässigen Sinne in den Medien verwerten. Die Stiftung wahrt und fördert die künstlerischen Interessen der Orchestermusiker.

Die Stiftung verfügte in der massgeblichen Zeit über zwei Orchester und stellte diese verschiedenen Veranstaltern zur Verfügung. Ende 1994 meldete die Stiftung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ihren voraussichtlichen massgebenden Umsatz des laufenden Jahres. Gestützt darauf wurde sie mit Wirkung ab 1. Januar 1995 im von der ESTV geführten Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

B. Da die Stiftung über ihre Umsätze nicht abrechnete, forderte die ESTV am 22. Februar 1996 mit drei Ergänzungsabrechnungen (EA) drei für die Perioden 1-3/95, 4/95-1/96 und 2-3/96 durch Schätzung festgelegte Steuerbeträge.

Mit Entscheiden vom 5. und 6. März 1997 sowie 10. März 1998 bestätigte die ESTV diese Steuerforderungen und hob den jeweiligen Rechtsvorschlag gegen die Zahlungsbefehle auf. Am 21. April 1997 und am 20. April 1998 erhob die Stiftung dagegen je Einsprache mit den Anträgen, die angefochtenen Entscheide aufzuheben. Ferner sei festzustellen, dass die Orchestertaxen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen.

C. Mit Einspracheentscheid vom 15. Februar 2002 vereinigte die ESTV die Einsprachen vom 21. April 1997 und vom 20. April 1998. In teilweiser Gutheissung der Einsprachen stellte die ESTV fest, dass die von Veranstaltern

für unmittelbar dem Publikum erbrachte Darbietungen der Orchester der Einsprecherin entrichteten Orchestertaxen ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen sind. Die Verwaltung forderte von der Einsprecherin für die Abrechnungsperioden 1/95-3/96 Mehrwertsteuer nebst Verzugszins. Die ursprünglichen Steuernachforderungen stornierte die ESTV.

D. Dagegen lässt X mit Eingabe vom 20. März 2002 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben und beantragen, Dispositiv Ziff. 4-7 des angefochtenen Einspracheentscheides aufzuheben. Mit Vernehmlassung vom 12. Juni 2002 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2.a. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen [UeB] der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [aBV^[244]]) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen unterliegen nur dann der Steuer, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden («einschliesslich Eigenverbrauch»; Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV, Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB aBV). Kulturelle Leistungen sind ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug steuerbefreit (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 5 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 UeB aBV).

b. Der Bundesrat hat diese Vorgaben der Stufe Verfassung wie folgt umgesetzt: Der Steuer unterliegen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1464). Von der Steuer sind ausgenommen die dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistungen der in Art. 14 Ziff. 12 MWSTV aufgeführten Arten, sofern dafür ein besonderes Entgelt verlangt wird. Nicht zum Entgelt gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV). Soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält, ist sein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (Art. 30 Abs. 6 MWSTV). Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 48 MWSTV).

c. Die Rechtsprechung hat auf Verfassungsmässigkeit dieser Vorschriften erkannt und nachfolgendes ausgeführt:

aa. Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Der Lieferung oder Dienstleistung steht eine Gegenleistung gegenüber. Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 mit Hinweisen). Auch wenn es im schweizerischen Recht keine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt, werden Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts bezeichnet, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren

Gegenleistung an den Subventionsgeber führt. Die Subvention erfolgt zwar zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke, sie stellt jedoch keine mehrwertsteuerliche Gegenleistung an den Subventionsgeber dar. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, die ohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden, gehören deshalb nicht zum steuerbaren Entgelt (s. [BGE 126 II 452 f.](#) mit Hinweisen). Das Bundesgericht erachtete zudem als verfassungsmässig, dass bei solchen Subventionen der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist. Würde auf Gegenständen und Dienstleistungen, die mit Subventionsgeldern finanziert (erworben) worden sind, der Vorsteuerabzug zugelassen, könne die Steuerbelastung auf den bezogenen Leistungen mit dem Vorsteuerabzug rückgängig gemacht werden. Das führe faktisch zu einer echten Befreiung im Inland, was unzulässig sei. Es müsse verhindert werden, dass subventionierte Steuerpflichtige bei ihren Abrechnungen jeweils einen Vorsteuerüberschuss aufweisen und auf diese Weise zu einer weiteren - indirekten - «Subventionierung» gelangen könnten ([BGE 126 II 454 ff.](#)).

bb. Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift von Art. 14 Ziff. 12 MWSTV besteht in der Begünstigung des Bezugs von kulturellen Leistungen aus kulturpolitischen Gründen. Bereits aus dem - auf Verfassungsstufe vorgegebenen - Wesen der Steuerbefreiung ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug geht hervor, dass einzig durch die Nichtbelastung der letzten Umsatzstufe insgesamt eine geringere Steuerbelastung für den Endverbraucher bewirkt werden soll. Insofern ist zutreffend, nur die dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistungen zu befreien, und nicht etwa auch gewisse Vorleistungen. Es ist folglich nicht unzulässig, wenn die Verordnung die Steuerbefreiung auf jene Leistungen beschränkt, die direkt und unmittelbar dem Publikum erbracht werden, und nicht auf jede erdenkliche Art von Aktivitäten im Bereich des Kulturschaffens, beispielsweise auf das «Aufreiben der nötigen Finanzmittel» via Sponsoring, ausweitet (Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001, publiziert in [VPB 66.57](#) E. 3d mit Hinweisen).

cc. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, publiziert in [VPB 64.83](#) E. 3a; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 819, 52 238). Dabei obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Erst wenn der Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die SRK eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (ausführlich: Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, a.a.O., E. 2 mit zahlreichen Hinweisen). Nach altem Verfahrensrecht unterlagen die Einspracheentscheide der ESTV unmittelbar der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Dieses prüfte Ermessensveranlagungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (ASA 61 819, 55 575; vgl. auch die Übersicht in ASA 63 231 f.). Heute unterliegen Einspracheentscheide der ESTV nunmehr vorerst der Beschwerde an die SRK (Art. 53 MWSTV). Sie kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen.

Rügbär ist somit neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts ebenso die Unangemessenheit (Art. 49 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021). Auch die SRK auferlegt sich indessen bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseinschränkung aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht (Entscheid der SRK vom 9. Oktober 1996 i.S. V. [SRK 1995-030], E. 3e).

3. Im vorliegenden Fall finanziert sich die Beschwerdeführerin im Wesentlichen durch Subventionen und Beiträge der Kantone W und Z. Unbestrittenermassen handelt es sich dabei um Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV, die nicht steuerbare Entgelte an die Beschwerdeführerin für mehrwertsteuerliche Leistungen darstellen. Ebenfalls nicht mehr im Streit liegen die Orchestertaxen, welche die Beschwerdeführerin von diversen Veranstaltern vereinnahmte. Es handle sich dabei um Entgelte für Leistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 12 MWSTV, welche unecht von der Mehrwertsteuer befreit seien.

Zu entscheiden ist indes über die mehrwertsteuerliche Qualifikation der beschwerdeführerischen Tätigkeiten in der fraglichen Zeit, welche die Schweizerische Radio- und Fernsehgesellschaft (SRG) gestützt auf den zwischen den Parteien vereinbarten «Benutzervertrag» pauschal abgolt hatte. Ferner beanstandet die Beschwerdeführerin die eigentliche Steuerberechnung der ESTV.

a. Die Beschwerdeführerin hält im Wesentlichen dafür, die SRG sei der öffentlichen Hand im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV zuzuordnen. Die Beschwerdeführerin habe mit der SRG einen «Subventionsvertrag» abgeschlossen. Sie handle im öffentlichen Interesse und die SRG im Rahmen ihres Leistungsauftrages. Der Beitrag der SRG stelle eine Pauschalabgeltung unabhängig der zu erbringenden Leistungen dar. Bei den Zahlungen der SRG an die Beschwerdeführerin handle es sich infolgedessen um Subventionen, die nicht Teil des Entgeltes bilden.

Der Beschwerdeführerin ist nicht zu folgen. Ihre hier zu beurteilenden Leistungen und deren Abgeltung durch die SRG stützen sich auf den «Benutzervertrag». Zunächst handelt es sich dabei nicht um einen Subventionsvertrag wie die Beschwerdeführerin vorzugeben versucht. Allein auf die Bezeichnung kommt jedoch noch nichts an für die Frage, ob die vereinbarten und tatsächlich ausgeführten Leistungen und die entsprechenden Abgeltungen im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgten. Zu analysieren ist vielmehr der Vertragsinhalt bzw. die gestützt darauf erfolgten Tätigkeiten: Die Beschwerdeführerin hat sich zur Erbringung einer Vielzahl ganz konkreter Leistungen gegenüber der SRG verpflichtet. Beispielsweise hat die Beschwerdeführerin der SRG für Radio- und Fernseh Zwecke Orchesterleistungen zu erbringen, die Beschwerdeführerin stellt der SRG die beiden Orchesterformationen zur Verfügung, sie schuldet Orchesterleistungen für alle Gattungen der Musik und für alle Formen der Produktion, sie berechtigt die SRG die Formationen der Beschwerdeführerin zu Gemeinschafts- oder Co-Produktionen mit Dritten

beizuziehen usw. (inklusive der Einräumung der Nutzungsrechte an den Orchesterleistungen an die SRG). Im Gegenzug verpflichtet sich die SRG zur Bezahlung der Gegenleistung, welche vertraglich mit einem Pauschalbetrag beziffert ist. Mit der Pauschale sind sämtliche Kosten, die die SRG für die zur Verfügung gestellten Orchesterleistungen und die Nutzungsrechte zu erbringen hat, abgegolten. In der Vorlage (betreffend die Bewilligung von Staatsbeiträgen an X für die Jahre 1995-2000) des Regierungsrates von W vom 7. Juni 1994 zu Händen des Parlaments wird überdies ausgeführt, die SRG beteilige sich finanziell an der Orchesterstruktur und beziehe entsprechend dem finanziellen Beitrag Orchesterleistungen. Diese vertraglichen und tatsächlichen Verhältnisse führen zum eindeutigen Schluss, dass zwischen den Vertragsparteien ganz konkrete, individualisierte Leistungen (der Beschwerdeführerin) und zuordenbare, ebenfalls konkrete Gegenleistungen (der SRG) vereinbart und auch ausgetauscht worden sind. Es handelt sich bei der Abgeltung der SRG nicht lediglich um Zahlungen zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke, sondern zur Erlangung von konkreten Leistungen. Die erforderliche innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und den Gegenleistungen der SRG ist zweifelsfrei vorhanden. Es handelt sich um einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch, was folglich die Annahme einer Subvention durch die SRG, welche nicht zum Entgelt gehörte, ausschliesst (E. 2c/aa hievor).

An dieser Qualifizierung ändert entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin der Umstand nichts, dass ihre Leistungen pauschal abgegolten werden. Massgebend ist die dargelegte innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen ihren Leistungen und den Zahlungen der SRG. Die innere wirtschaftliche Verknüpfung wird zudem dadurch unterstrichen, dass die SRG Mehrleistungen der Beschwerdeführerin, welche über die vereinbarten Musikerdienste hinausgehen, zusätzlich nach einem zu vereinbarenden Tarif zu vergüten hat. Auch diese Vereinbarung widerlegt im Übrigen die Behauptung der Beschwerdeführerin, die Zahlungen der SRG erfolgten unabhängig von den zu erbringenden Leistungen.

Da die Beschwerdeführerin mit der SRG bezüglich der hier fraglichen Tätigkeiten in einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch trat, ist die Beschwerde bereits aus diesem Grund in diesem Punkt abzuweisen. Nur der Vollständigkeit halber sei beigefügt, dass es sich bei der SRG ohnehin nicht um die «öffentliche Hand» im Sinne von Art. 26 Abs. 6 MWSTV handeln kann, auch wenn die Beschwerdeführerin das Gegenteil behauptet.

b. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Zahlungen der SRG seien nichts anderes als ein Lohnbeitrag an die Orchestermusiker. Die Orchestertaxe sei eine rein rechnerische Grösse, die unter Berücksichtigung der staatlichen Subventionen zu einer Kostendeckung bei der Beschwerdeführerin führen solle. Einen Marktwert gäbe es in diesem Sinne nicht. Deshalb sei unzulässig, dass die ESTV jenen Teil der Zahlungen der SRG, der auf nicht vor Publikum stattfindende Aufführungen sowie auf die Übertragung von Nutzungsrechten bei Orchestereinsätzen von Drittveranstaltern entfällt, der Steuer unterwerfe.

Mit Recht bestreitet die Beschwerdeführerin dem Grundsatz nach nicht, dass ihre kulturellen Dienstleistungen an die SRG, welche nicht unmittelbar vor Publikum erfolgen, steuerpflichtig sind und nicht etwa befreit im

Sinne von Art. 14 Ziff. 12 MWSTV (s. E. 2c/cc hievor). Aber auch ihre Einwände dringen nicht durch. Massgebend ist, dass sie mit der SRG in einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch getreten ist (E. a hievor). Wie sie die Gelder der SRG verwendet (für Lohnzahlungen oder nicht) und woher diese ursprünglich stammen, ist infolgedessen mehrwertsteuerlich ohne Belang.

c.aa. Die Beschwerdeführerin beanstandet ferner die Berechnung der Steuer. Sie kam in den fraglichen Steuerperioden ihren Abrechnungs- und Zahlungspflichten trotz mehrmaligem Mahnen durch die ESTV nicht nach. Insbesondere hat sie es auch unterlassen, ihre Leistungen an die SRG buch- und fakturamässig in steuerpflichtige einerseits und steuerbefreite andererseits aufzuteilen. Folglich lässt sich die geschuldete Steuer aus den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführerin nicht leicht und zuverlässig ermitteln, so dass die ESTV berechtigt und verpflichtet ist, die Steuer mittels Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zu erheben (E. 2b und 2c/cc hievor). Dies wird denn von der Beschwerdeführerin auch nicht mit substantiierten Argumenten in Abrede gestellt. Ferner unterlässt sie es auch im vorliegenden Verfahrensstadium, mittels eigener Berechnung die Steuerschuld zu beziffern. Den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung bzw. dafür, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, bleibt die Beschwerdeführerin überdies schuldig (E. bb und cc hienach). Eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung hat infolgedessen bereits aus diesen Gründen zu unterbleiben (E. 2c/cc hievor). Zu den Argumenten der Beschwerdeführerin im Einzelnen:

bb. Die Beschwerdeführerin bringt vor, es treffe entgegen der Annahme der ESTV nicht zu, dass 38.92% der Abgeltung der SRG auf die Übertragung von Nutzungsrechten entfalle. Die Berechnung der ESTV sei im Wesentlichen eine Differenzrechnung zwischen der Zahlung der SRG und der Zahlung Dritter für die Benutzung des Orchesters (Orchestertaxen). Dabei werde übersehen, dass die von der Beschwerdeführerin erhobenen Orchestertaxen nichts mit dem Marktwert der fraglichen Leistung zu tun haben. Die Differenz zwischen der Rechnungstellung an Dritte und an die SRG ergebe sich nicht aufgrund der Übertragung von Urheberrechten, sondern aufgrund der Tatsache, dass die SRG weniger subventioniert werden solle als ansässige Institutionen. Die Unrichtigkeit der Berechnung zeige sich auch am konkreten Betrag, welchen die SRG angeblich für Nutzungsrechte bezahlt haben solle. Bei diesem hypothetischen Betrag gehe es nur um die Abgeltung der Senderechte. Aus dem «Subventionsvertrag» mit der SRG ergebe sich klar, dass lediglich die Senderechte abgedeckt seien. Deshalb erweise sich dieser Betrag als völlig unrealistisch. Der Betrag stehe auch im krassen Gegensatz zu Art. 60 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 9. Oktober 1992 über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (URG, SR 231.1), wonach die Entschädigung für die Nutzung verwandter Schutzrechte maximal 3% des Nutzungsertrags oder -aufwands betragen dürfe. Die Weitergabe der Senderechte an ausländische Stationen erfolge, wenn überhaupt, gratis. Es sei wirklichkeitsfremd, aus steuerrechtlichen Gründen der SRG Millionenzahlungen für Nutzungsrechte zu unterstellen, welche sie gemäss den Tarifen der Schweizerischen Gesellschaft für die Rechte der Urheber musikalischer Werke (SUISA) zu einem Bruchteil der vorgehaltenen Zahlung beziehen könne. Der Beitrag

der SRG verstehe sich einzig als programmpolitisch gebotene Unterstützung des schweizerischen Kulturschaffens. Mit dem Einkauf von Nutzungsrechten habe dies nichts zu tun.

Grundlage der vorinstanzlichen Berechnung des steuerbaren Entgelts für die Übertragung der Nutzungsrechte an die SRG (38.92% des Gesamtentgelts der SRG) bilden die Angaben der Beschwerdeführerin über die in den Jahren 1995 und 1996 geleisteten Zahlungen der SRG, die geleisteten Musikerdienste sowie die Orchestertaxe 12er-Besetzung, Preis für übrige Dritte. Gemäss «Benutzervertrag» werden mit dem Entgelt der SRG auch die Nutzungsrechte an den Orchesterleistungen eingeräumt. Gestützt auf diese Sachverhaltselemente hat die ESTV den auf die Übertragung der Nutzungsrechte fallenden Anteil am Gesamtentgelt der SRG wie folgt berechnet:

(...)

Die Beschwerdeführerin erkennt, dass im vorliegenden Fall bei der Berechnung der Mehrwertsteuer nicht auf den Marktwert der Leistung abzustellen ist. Berechnungsgrundlage bildet vielmehr alles, was die SRG als Leistungsempfängerin für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Freilich können die Beteiligten einen vom Marktwert abweichenden Preis vereinbaren. Ist wie im vorliegenden Fall von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch auszugehen (E. a hievor), ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin überdies belanglos, dass die SRG weniger «subventioniert» werden sollte als andere Leistungsempfänger. Für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der beschwerdeführerischen Umsätze ist unmassgeblich, dass sie vergleichbare Leistungen in anderen Fällen zu einem günstigeren Preis erbringt. Von vornherein nicht durchzudringen vermag die Beschwerdeführerin mit dem Hinweis auf Art. 60 Abs. 2 URG. Zunächst widerspricht sie sich, wenn sie einerseits behauptet, der SRG seien keine Urheberrechte, sondern lediglich Senderechte übertragen worden, und sie sich andererseits dennoch auf das URG beruft. Bei der angerufenen Bestimmung sind ohnehin die der Bundesaufsicht unterstellten Tarife von Verwertungsgesellschaften geregelt (s. Art. 55 ff., vor allem Art. 55 Abs. 1 URG). Im vorliegenden Fall ist keine solche Verwertungsgesellschaft beteiligt.

Die Beschwerdeführerin hat mit der SRG vereinbart, das Entgelt umfasse auch die Einräumung der Nutzungsrechte an den Orchesterleistungen. Gleichzeitig ist unbestrittenermassen davon auszugehen, dass die zum Vergleich herangezogenen Preise für Orchesterleistungen an andere Empfänger keine Nutzungsrechte beinhalten. Mangels anderer Angaben der Beschwerdeführerin über den Preis der an die SRG übertragenen Nutzungsrechte ist unter all diesen Umständen nicht unzulässig, wenn die ESTV Preise von Orchesterleistungen an Dritte zum Vergleich heranzieht und in der Preisdifferenz den auf die Einräumung der Nutzungsrechte an die SRG entfallenden Anteil des Entgelts erblickt. Der ESTV kann dabei weder ein Überschreiten bzw. Missbrauch ihres Ermessensspielraumes noch Unangemessenheit zum Vorwurf gemacht werden.

cc. Ferner wirft die Beschwerdeführerin der ESTV vor, sie habe den Anteil Aufführungen vor Publikum fehlerhaft berechnet. Es treffe nicht zu, dass 26.1% aller Einsätze der Orchester für die SRG nicht vor Publikum stattgefunden hätten. Die ESTV stütze sich dabei angeblich auf die

Einsatzpläne 1995 und 1996, die Einzelheiten der Berechnung fehlten jedoch im Einspracheentscheid. Dadurch verletze die ESTV das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin. Denn die Beschwerdeführerin habe keine Gelegenheit gehabt, sich zu den Grundlagen zu äussern. Die zum Einspracheentscheid führenden Überlegungen und Tatsachen seien im Einspracheverfahren gar nicht zur Diskussion gestanden. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führe ohne weiteres zur Aufhebung des Einspracheentscheides. Widrigenfalls sei die Beschwerdeführerin zur detaillierten Berechnung der ESTV zur Vernehmlassung einzuladen. Im Übrigen wären beim errechneten Verhältnis zwischen Darbietung mit oder ohne Publikum die Einspielungen für die SRG vorliegend als Nebenleistung zur Hauptleistung, nämlich der Zurverfügungstellung eines Orchesters für öffentliche Darbietungen, zu qualifizieren. Das Entgelt für die Hauptleistung sei steuerfrei und stehe in engem Verhältnis zu den Einspielungen und werde im Subventionsvertrag mit der SRG auch gesamthaft abgegolten. Die Nebenleistung teile das Schicksal der steuerfreien Hauptleistung.

Zunächst ist dem Vorwurf der Beschwerdeführerin, sie habe sich zu den Grundlagen der Ermittlung der nicht unmittelbar vor Publikum erbrachten Einsätze nicht äussern können, entgegenzuhalten, dass die Jahresdienstpläne, auf die sich die Berechnung stützt, von ihr selbst ins Recht gelegt worden sind. Angesichts des Charakters der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer (Art. 37 MWSTV), wäre sie verpflichtet gewesen, die Ausscheidung ihrer Orchestereinsätze nach solchen, die unmittelbar vor Publikum erbracht werden und den andern, selbst vorzunehmen. Hat sie es bis zum fraglichen Verfahrensstadium unterlassen, der ESTV die für die Ausscheidung erforderlichen Unterlagen einzureichen, kann der ESTV nicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorgeworfen werden, wenn diese die geschuldete Steuer erst zu jenem Zeitpunkt definitiv festlegt, an dem sie im Besitze der entsprechenden Dokumente ist. Im Übrigen genüge der Einspracheentscheid auch in diesem Punkt den Anforderungen an die Begründungspflicht gemäss Art. 35 Abs. 1 VwVG vollumfänglich. Die Umstände, welche die Verwaltung zum fraglichen Teilergebnis der Berechnung bewegten, sind aufgeführt. Die Beschwerdeführerin kann sich über die Tragweite des Einspracheentscheides in diesem Punkt Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sachlage weiterziehen. Auch die SRK als Beschwerdeinstanz kann sich über die Begründetheit ein Bild machen (vgl. [BGE 122 IV 14 E. 2c](#), [BGE 119 Ia 269](#)). Da der Beschwerdeführerin im Rahmen der Beschwerdefrist von 30 Tagen die Gelegenheit gegeben war, zu diesen Beweggründen der ESTV umfassend Stellung zu nehmen und die SRK über die volle Kognition verfügt, könnte eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs damit ohnehin als geheilt gelten (vgl. *Kölz/Häner*, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 46 f. Rz. 131). Wollte der Antrag der Beschwerdeführerin, sie sei zu einer «Vernehmlassung» einzuladen, als ein Gesuch auf Ergänzung der Beschwerdeschrift im Sinne von Art. 53 VwVG verstanden werden, ist darauf hinzuweisen, dass die Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Denn die Beschwerdesache weist weder einen aussergewöhnlichen Umfang auf noch ist sie als besonders schwierig zu bezeichnen. Das Vorbringen schliesslich, die Darbietungen ohne Publikum teilten als Nebenleistung das steuerliche Schicksal der Hauptleistung (steuerbefreites Zurverfügungstellung eines Orchesters für öffentliche Darbietungen), entbehrt jeglicher Grundlage. Die

unmittelbar vor Publikum erbrachten Orchesterleistungen einerseits und die nicht vor Publikum erbrachten Leistungen andererseits stehen in keinerlei engem Zusammenhang, weder zeitlich noch sachlich. Sie ergänzen sich wirtschaftlich nicht, verbessern sich nicht gegenseitig und kommen nicht üblicherweise zusammen vor usw. (zu den Voraussetzungen statt vieler: Entscheid der SRK vom 22. April 2002, publiziert in [VPB 66.95](#) E. 2c). Vielmehr handelt es sich um mehrwertsteuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge, die zueinander nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen.

Da es die Beschwerdeführerin auch in diesem Punkt unterlässt nachzuweisen, inwiefern die Vorinstanz ihren Ermessensspielraum überschreitet bzw. missbraucht oder ihr Unangemessenheit zum Vorwurf gemacht werden kann, ist die Berechnung der Vorinstanz nicht zu korrigieren (E. 2c/cc hievor).

d. Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die Kosten des Einspracheentscheides seien ihr nur teilweise aufzuerlegen, da sie teilweise obsiegt habe. Zunächst ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass das Dispositiv des angefochtenen Einspracheentscheides zwar auf «teilweise Gutheissung» lautet (Ziff. 2), diese sich jedoch auf eine in einem Leistungsentscheid überflüssige Feststellung (Ziff. 3) der Vorinstanz bezieht. Mit Bezug auf den gestaltenden Teil des Einspracheentscheids unterliegt die Beschwerdeführerin nicht nur, sondern die geschuldete Steuer wird erhöht. Von einem (teilweisen) Obsiegen der Beschwerdeführerin, das eine (teilweise) Aufhebung der Kosten zur Folge hat, kann daher keine Rede sein. Im Übrigen können ohnehin einer obsiegenden Partei Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Wäre die Beschwerdeführerin von Anfang an ihren Verfahrenspflichten nachgekommen (s. E. c/aa hievor), hätte die ESTV mit dem angefochtenen Einspracheentscheid die Steuer nicht nach pflichtgemässen Ermessen schätzen müssen. Die Kosten des Einspracheverfahrens wären folglich auch bei einem teilweisen Obsiegen der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren nicht teilweise aufzuheben gewesen.

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. (...)

[244] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

**JAAC 67.122 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 14. Mai 2003
in Sachen X [SRK 2002-035]**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2003
Année	
Anno	
Band	67
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 005 834

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.