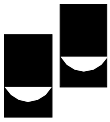
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6055/2007 und A-6056/2007
{T 0/2}

Urteil vom 3. Juni 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch Y._____ AG, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

aMWSTV (1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000);
aMWSTG (1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003)

Sachverhalt:

A.
Die X._____ (nachfolgend: Steuerpflichtige, Beschwerdeführerin) ist seit dem 1. Januar 2001 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen, nachdem sie auf dieses Datum hin sämtliche X._____ Regionalgenossenschaften, welche ihrerseits bis Ende 2000 im Register eingetragen waren, durch Fusion übernommen hatte.

B.
In den Jahren 2003 und 2004 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend Mehrwertsteuer durch. Daraus resultierten unter anderem die Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. ... vom 13. Mai 2004 und Nr. ... vom gleichen Datum. In ersterer forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 eine Mehrwertsteuer von insgesamt Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% seit 31. Dezember 1999 (mittlerer Verfall) nach, in letzterer für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2003 insgesamt Fr. ... ebenfalls zuzüglich Verzugszins von 5% seit 31. Oktober 2002 (mittlerer Verfall). Sie begründete diese Nachforderung bezüglich der Produktegruppe „Rätselhefte“ in einem vom gleichen Tag datierten Schreiben damit, Kreuzworträtselhefte seien immer zum normalen Satz steuerbar.

C.
Mit Schreiben vom 9. Juni 2004 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, sie bezahle die in der Ergänzungsabrechnung erhobene Steuerforderung unter dem Vorbehalt, dass Teile der oder die gesamten Ergänzungsabrechnungen nach eingehender Prüfung bestritten würden. Am 14. Juni 2004 wurde der entsprechende Betrag dem Konto der Steuerpflichtigen belastet. Nachdem die ESTV ihr eine Frist gesetzt hatte, bestätigte die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 30. August 2004 den generellen Vorbehalt in einer provisorischen Stellungnahme. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 nahm die Steuerpflichtige durch ihre Vertreterin unter anderem zur Position „Rätselhefte“ Stellung. Sie erklärte, für diese sei die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes „durchaus vertretbar“. Sie fielen möglicherweise unter die Kategorie der Bücher ohne Reklamecharakter gemäss Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehr-

wertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) und seien zum reduzierten Satz zu versteuern.

D.
In der Folge fanden verschiedene Gespräche sowie Schriftenwechsel zwischen Vertretern der Steuerpflichtigen und der ESTV statt. In mehreren Punkten konnte so eine Einigung erzielt werden, nicht jedoch in Bezug auf die „Rätselhefte“. Die Steuerpflichtige verlangte daher mit Schreiben vom 17. Februar 2005, vom 28. April 2006 und vom 26. Januar 2007 einsprachefähige Entscheide in Anwendung von Art. 63 Abs. 1 Bst. c aMWSTG. Im letzten Schreiben wünschte die Steuerpflichtige einsprachefähige Entscheide, welche nicht eine Ergänzungsabrechnung, sondern eine Produktegruppe zum Inhalt haben sollten.

E.
E.a Einen solchen fällte die ESTV am 8. Februar 2007 betreffend die EA Nr. ... vom 13. Mai 2004 explizit beschränkt auf die Produktegruppe „Rätselhefte“. Sie bestätigte die diesbezügliche Nachforderung für das 1. Quartal 1998 bis zum 4. Quartal 2000 von Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit 31. Dezember 1999 (mittlerer Verfall) mit der Begründung, die von der Steuerpflichtigen verkauften „Rätselhefte“ fielen nicht unter Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) und könnten deshalb nicht zum reduzierten Satz besteuert werden. Die ESTV habe die unter dem Recht der Warenumsatzsteuer entwickelte Praxis des Bundesgerichts übernommen. Erfülle ein Druckerzeugnis die formellen Voraussetzungen für eine Zeitschrift, bleibe es eine solche. Die Ausführungen der Steuerpflichtigen zu Büchern gingen daher fehl. Bei Büchern sei ausserdem zusätzlich zu berücksichtigen, ob sie nach einmaliger Verwendung bereits verbraucht seien.

E.b Ebenfalls am 8. Februar 2007 fällte die ESTV einen gleich gelagerten Entscheid betreffend die EA Nr. ... vom 13. Mai 2004. Auch hier wurde der Entscheid auf die Produktegruppe „Rätselhefte“ beschränkt. In Bestätigung der Nachforderung für das 1. Quartal 2001 bis zum 3. Quartal 2003 verlangte sie Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit 31. Oktober 2002 (mittlerer Verfall). Die Begründung bezog sich auf das nunmehr anwendbare Recht – mithin Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 aMWSTG – war aber ansonsten gleich gelagert wie der soeben genannte Entscheid (siehe zuvor Sachverhalt E.a).

F.

Die Steuerpflichtige erhob am 12. März 2007 je einzeln Einsprache gegen die Entscheide der ESTV vom 8. Februar 2007. Sie brachte in beiden Einsprachen im Wesentlichen vor, die von ihr verkauften „Rätselhefte“ erfüllten die Voraussetzungen, welche das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bzw. der Bundesrat für die zum reduzierten Satz steuerbare Druckerzeugnisse aufgestellt habe. Sie wies darauf hin, dass die „Rätselhefte“ die formellen Voraussetzungen für Bücher erfüllten. Ihr Inhalt sei insbesondere allgemeinbelehrend. Das Kriterium des Verbrauchtseins sei in die gesetzlichen Regelungen hineininterpretiert worden. Sämtliche Druckerzeugnisse erfüllten auch die Anforderungen an Zeitschriften. Das Kriterium des Verbrauchtseins könne hier keine Rolle spielen. Schliesslich sei auch die Qualifizierung als andere Drucksache möglich.

G.

In ihren Einspracheentscheiden vom 6. Juli 2007 wies die ESTV die Einsprachen ab und bestätigte die Forderungen vom 8. Februar 2007. Ein entsprechender Anteil der am 14. Juni 2004 geleisteten Zahlung sei somit zu Recht zur Tilgung des genannten Betrags herangezogen worden. Zur Begründung brachte die ESTV in beiden Entscheiden vor, die Steuer auf der Lieferung und dem Eigenverbrauch von Zeitungen, Zeitschriften, Büchern und anderen Druckerzeugnissen ohne Reklamecharakter betrage 2,3% respektive 2,4%. Sie umschrieb die gesetzlichen Voraussetzungen für Zeitschriften. Vorliegend würde die Steuerpflichtige einerseits von Rätselheften sprechen, dann aber dennoch die Einordnung der Druckerzeugnisse als Bücher begründen wollen. Die formellen Voraussetzungen würden bei der Unterscheidung zwischen Zeitschriften und Büchern stärker gewichtet, als der Inhalt. Im Gegensatz zur Auffassung der Steuerpflichtigen werde zur Unterscheidung zwischen Zeitschrift und Buch nicht auf die Anzahl Seiten abgestellt. Erfülle ein Druckerzeugnis alle formellen Erfordernisse einer Zeitschrift, so könne es kein Buch sein. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung könne das Druckerzeugnis auch kein Buch sein, weil die Tätigkeit des Benutzers der Drucksache im Vordergrund stehe und diese als verbraucht gelte, sobald der Benutzer sie einmal gebraucht habe. Erst wenn eine der Bedingungen, die ein Druckerzeugnis zu einer Zeitschrift machten, fehle, könne die Buchform geprüft werden. Sei ein Druckerzeugnis weder ein Buch noch eine Zeitschrift, so sei zu prüfen, ob es sich allenfalls um ein anderes Druckerzeugnis ohne Reklamecharakter in einer vom EFD bzw. dem Bundesrat zu bestimmen-

den Art handle. Dabei könne es sich aber nicht um „formell ungenügende Zeitschriften“ handeln, da sonst die Festlegung von formellen Voraussetzungen bei Zeitschriften und Büchern sinnlos würde. Die fraglichen Rätselhefte seien nun Zeitschriften und keine Bücher oder andere Druckerzeugnisse. Rätselhefte seien ausdrücklich im massgeblichen Merkblatt Nr. 11 (Merkblatt Nr. 11 der ESTV über die steuerliche Behandlung von Druckerzeugnissen vom 12. Januar 1998) bzw. der Branchenbroschüre Nr. 3 (Grafisches Gewerbe) als unter den normalen Steuersatz fallend erwähnt und schon deshalb zum Normalsatz steuerbar. Da es sich um Rätselhefte und keine Bücher handle, gingen die Ausführungen der Steuerpflichtigen schon im Ansatz fehl.

H.
Am 10. September 2007 erhob die Steuerpflichtige gegen die Einspracheentscheide der ESTV vom 6. Juli 2007 je einzeln Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte, die Einspracheentscheide der ESTV vom 6. Juli 2007 vollumfänglich aufzuheben und über die nachbelasteten Beträge in Höhe von Fr. ... und Fr. ... eine Gutschrift zugunsten der Beschwerdeführerin auszustellen, bzw. den Betrag zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 14. Juni 2004 zurückzuerstatten. Sie hielt dafür, bei der Bezeichnung als „Hefte“ handle es sich um eine umgangssprachliche Bezeichnung, die höchstens als Indiz für die juristische Qualifikation dienen könne. Im Übrigen wiederholte sie im Wesentlichen ihre vor der Vorinstanz vorgebrachte Argumentation und ging schliesslich auf einzelne Punkte der Einspracheentscheide ein.

I.
In ihren Vernehmlassungen vom 8. November 2007 wiederholte die ESTV ihre früheren Argumente und hob insbesondere hervor, dass ein Leiturteil existiere, demgemäss Druckerzeugnisse, die durch den Gebrauch verbraucht würden, nicht privilegiert zu besteuern seien. Im Übrigen beantragte sie die Abweisung der Beschwerden und die Bestätigung der Einspracheentscheide der ESTV vom 6. Juli 2007.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidrelevant sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Die Beschwerdeführerin ist seit dem 1. Januar 2001 als mehrwertsteuerpflichtige Person im entsprechenden Register der ESTV eingetragen (vgl. oben Sachverhalt A). Die Beschwerden führt sie jedoch auch für den Zeitraum vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000. Per 1. Januar 2001 schlossen sich die X._____ Regionalgenossenschaften unter der X._____ durch Fusion zusammen. Letztere ist somit Rechtsnachfolgerin der zuvor bestehenden Regionalgenossenschaften. Als solche tritt sie in deren Rechtsstellung ein (Art. 181 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220] sowie Art. 23 Abs. 2 aMWSTV und Art. 30 Abs. 2 aMWSTG vgl. unten E. 1.5; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 2.1, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 3.2). Sie ist daher zu den vorliegenden Beschwerden legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist somit einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.4 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

1.5 Am 1. Januar 2010 traten das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) und die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in Kraft. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Demzufolge sind in materieller Hinsicht für jene Sachverhalte, die sich nach dem 1. Januar 2001 ereigneten, das auf dieses Datum hin in Kraft getretene aMWSTG und die ebenfalls per 1. Januar 2001 geltende Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) anzuwenden. Soweit sich der vorliegende Sachverhalt vor dem 1. Januar 2001 ereignete, gilt jedoch die aMWSTV, da das aMWSTG für solche Sachverhalte die aMWSTV für anwendbar erklärte (Art. 93 und 94 aMWSTG). Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar.

1.6 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Einspracheentscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Unter den gleichen Voraussetzungen

können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden (vgl. BGE 131 V 222 E. 1, 127 V 156 E. 1, 123 V 214 E. 1; Urteil des Bundesgerichts 2C_872/2008 und 2C_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 1.3). Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.17). Die Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, ist doch in beiden Fällen dasselbe Mehrwertsteuersubjekt und (abgesehen von den Steuerperioden) der gleiche Sachverhalt betroffen. Zudem stellen sich – trotz Änderung der Rechtsgrundlage – grundsätzlich dieselben Rechtsfragen. Die beiden Beschwerdeverfahren A-6055/2007 und A-6056/2007 sind deshalb zu vereinigen.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen gemäss Art. 4 Bst. a aMWSTV respektive Art. 5 Bst. a aMWSTG die durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen, sofern es sich nicht um ausdrücklich von der Steuer ausgenommene Umsätze handelt (vgl. Art. 14 aMWSTV bzw. Art. 18 aMWSTG). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 1 aMWSTG). Die Lieferung von abschliessend aufgezählten Gegenständen, darunter Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter der vom EFD (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma aMWSTV) bzw. vom Bundesrat (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 aMWSTG) zu bestimmenden Art unterliegt dem reduzierten Steuersatz. Dieser beträgt für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1998 2% (Art. 27 Abs. 1 Bst. a aMWSTV, Version gemäss AS 1994 1464), für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2000 2,3% (Art. 27 Abs. 1 Bst. a aMWSTV, Version gemäss AS 1998 1801 [Änderung vom 3. Juni 1998]) und ab dem 1. Januar 2001 2,4% (Art. 36 Abs. 1 aMWSTG). Ansonsten ist der Normalsatz von 6,5% (1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1998) bzw. 7,5% (1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2000) bzw. 7,6% (ab 1. Januar 2001) anwendbar (Art. 27 Abs. 1 Bst. b aMWSTV gemäss Version AS 1994 1464 respektive gemäss Version AS 1998 1801 [Änderung vom 3. Juni 1998] bzw. Art. 36 Abs. 3 aMWSTG).

2.2 Die Verordnung des EFD vom 14. Dezember 1994 über die Umschreibung der zum reduzierten Satz besteuerten Gegenstände (Vo EFD, AS 1994 3164) definiert Bücher als Druckerzeugnisse,

welche a) einen Inhalt religiöser, literarischer, künstlerischer, unterhaltender, erzieherischer, belehrender oder wissenschaftlicher Art aufweisen, jedenfalls keinen Reklamecharakter tragen, b) in Buch-, Broschüren- oder Loseblattform aufgelegt werden und c) mindestens 16 Seiten aufweisen, wobei Kinderbücher, gedruckte Musikalien und Teile zu Loseblattwerken vom letzten Erfordernis ausgenommen sind (Art. 1 Vo EFD). Beinahe gleich umschreibt die aMWSTGV die Bücher. Einzig den Inhalt fasst sie weiter, indem dieser auch informierender oder technischer Art sein kann. Das Erfordernis, dass diese Erzeugnisse keinen Reklamecharakter tragen dürften, umschreibt der Bundesrat so, dass diese nunmehr nicht Werbezwecken dienen dürften (Art. 32 aMWSTGV). Als Zeitungen oder Zeitschriften gelten demgegenüber Druckerzeugnisse, die mindestens zweimal pro Jahr erscheinen, einen gleichbleibenden Titel tragen, eine fortlaufende Nummerierung sowie die Angabe des Erscheinungsdatums und der Erscheinungsweise enthalten und dem Interesse der Leserschaft an einer laufenden Orientierung über Wissenswertes oder an der Unterhaltung dienen (Art. 2 Vo EFD und Art. 33 Abs. 1 aMWSTGV). Ausgenommen sind wiederum Erzeugnisse mit Reklamecharakter (Art. 2 Vo EFD) bzw. solche, die Werbezwecken dienen (Art. 33 Abs. 2 aMWSTGV). Reklamecharakter liegt vor, wenn die Werbung für eine andere als im Vertrieb des Druckerzeugnisses bestehende geschäftliche Tätigkeit des oder der Herausgeber oder der hinter ihm stehenden Unternehmen überwiegend in Erscheinung tritt (Art. 3 Vo EFD). Werbezwecken dient demgegenüber ein Druckerzeugnis, wenn sein Inhalt dazu bestimmt ist, eine geschäftliche Tätigkeit des Herausgebers oder der hinter diesem stehenden Dritten deutlich anzupreisen (Art. 34 aMWSTGV). Zu den in der aMWSTV bzw. im aMWSTG genannten „andere[n] Druckerzeugnisse[n]“ äussern sich die Verordnungen nicht explizit.

2.3 Die ESTV hat in ihrer Wegleitung und einem Merkblatt bzw. einer Branchenbroschüre detaillierte Ausführungen dazu gemacht, was als zum reduzierten Satz steuerbares Druckerzeugnis zu gelten hat und welche Druckerzeugnisse dem Normalsatz unterliegen. Die vorliegend für die Zeit bis zum 31. Dezember 2000 massgebliche Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige verweist dabei in Rz. 391 auf das Merkblatt Nr. 11 über die steuerliche Behandlung von Druckerzeugnissen (Merkblatt Nr. 11). Vorliegend ist die Fassung vom 12. Januar 1998 massgeblich. Die ab dem 1. Januar 2001 geltende Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer verweist in Rz. 335 auf die Broschüre grafi-

sches Gewerbe (Branchenbroschüre Nr. 3), wobei die per 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 gültige Fassung vorliegend massgeblich ist. Demnach sind Druckerzeugnisse, die vorwiegend zur Aufnahme von Eintragungen bestimmt und nach erstmaligem Gebrauch bereits verbraucht sind, unter anderem werden Kreuzworträtselbücher dazugezählt, zum Normalsatz steuerbar (Ziff. 1.4.2 7. Lemma Merkblatt Nr. 11 bzw. Ziff. 6.4 2. Lemma Branchenbroschüre Nr. 3), auch wenn sie die formellen Anforderungen an Bücher erfüllen (Ziff. 1 und Ziff. 1.1 Merkblatt Nr. 11 bzw. Ziff. 6 und 6.1 Branchenbroschüre Nr. 3; vgl. auch oben E. 2.2). Für Zeitungen und Zeitschriften gilt gemäss den Publikationen der ESTV, dass sie, neben der Erfüllung der in der Vo EFD bzw. aMWSTGV umschriebenen Voraussetzungen (vgl. oben E. 2.2), äusserlich als solche aufgemacht sein müssen und nicht vorwiegend Verzeichnisse und/oder Flächen zur Aufnahme von Eintragungen aufweisen dürfen (Ziff. 2 Merkblatt Nr. 11 bzw. Ziff. 7 Branchenbroschüre Nr. 3). Kreuzworträtselhefte sind zum normalen Satz steuerbar (Ziff. 2.1.2 7. Lemma Merkblatt Nr. 11 bzw. Ziff. 7.2 3. Lemma Branchenbroschüre Nr. 3). Gemäss Merkblatt Nr. 11 sind Druckerzeugnisse, sofern sie nicht als Bücher qualifiziert werden können, möglicherweise als Zeitungen oder Zeitschriften zu 2% steuerbar (Ziff. 1.6 Abs. 2 Merkblatt Nr. 11) und umgekehrt (Ziff. 2.3 Abs. 2 Merkblatt Nr. 11). In der Branchenbroschüre Nr. 3 fehlen diese Ausführungen. Ebenso wie die Vo EFD und die aMWSTGV enthalten weder das Merkblatt Nr. 11 noch die Branchenbroschüre Nr. 3 Ausführungen dazu, was unter „andere[n] Druckerzeugnisse[n]“ zu verstehen ist.

3.

3.1

3.1.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (konkrete Normenkontrolle). Der Umfang der Kognition hängt dabei davon ab, ob es sich um eine unselbständige oder aber um eine selbständige Verordnung handelt (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.177). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen, prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob sich der Bundesrat oder das durch Subdelegation ermächtigte Departement an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnis gehalten hat. Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossen-

schaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) vom Bundesverwaltungsgericht zu respektieren. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus andern Gründen gesetz- oder verfassungswidrig ist (BGE 131 II 562 E. 3.2, 131 II 271 E. 4, 128 IV 177 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_729/2007 und 2C_735/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4620/2008 vom 19. Januar 2009 E. 4.2). Dabei kann es namentlich prüfen, ob sich eine Verordnungsbestimmung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen. Die Zweckmässigkeit hat es hingegen nicht zu beurteilen (BGE 131 II 162 E. 2.3, 131 V 256 E. 5.4; Urteil des Bundesgerichts 6P.62/2007 vom 27. Oktober 2007 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2006 vom 28. Juli 2009 E. 1.4.3).

3.1.2 Sowohl bei Art. 27 Abs. 1 Bst. a aMWSTV als auch bei Art. 36 Abs. 1 Bst. a aMWSTG handelt es sich um Ausnahmebestimmungen gegenüber denjenigen, welche Gegenstände betreffen, deren Lieferung und Eigenverbrauch zum normalen Satz zu versteuern sind. Entgegen der älteren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (zur Warenumsatzsteuer: BGE 97 I 161 E. 2, teilweise wiedergegeben in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 39 S. 516 ff.; BGE 83 I 199 E. 1, die allerdings nicht von einer restriktiven Auslegung sprechen, sondern nur davon, die Auslegung dürfe nicht über den Wortlaut hinausgehen; zum aMWSTG siehe noch Urteil des Bundesgerichts 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 3.4) sind Ausnahmebestimmungen primär (wie andere Rechtsnormen auch) weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck „richtig“ auszulegen (vgl. zu Art. 18 aMWSTG: Urteil des Bundesgerichts 2A.127/2002 vom 18. September 2002 E. 4.6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 28. Juni 2005, in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.125 E. 3c).

3.2

3.2.1 Die aMWSTV, die sich als selbständige Verordnung auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (ÜB-aBV) der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindliche (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV, AS 1 1) bzw. auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV stützt, kann vom Bundesverwaltungsgericht auf ihre Übereinstimmung mit der Bundesverfassung überprüft werden (vgl. oben E. 3.1.1). Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma hält sich jedoch im Wesentlichen an den Wortlaut der Verfassungsbestimmung, weshalb er von der Beschwerdeführerin zu Recht nicht angefochten wird.

3.2.2 Sowohl das EFD (während der Geltung der aMWSTV) als auch der Bundesrat (unter der Geltung des aMWSTG) definieren in den jeweiligen Verordnungen, was einerseits unter dem Begriff Bücher und andererseits unter den Begriffen Zeitungen/Zeitschriften als bevorzugt behandelt zu gelten hat (vgl. oben E. 2.2). Auch diese Verordnungen werden von der Beschwerdeführerin – zu Recht – nicht beanstandet. Da sie den vom übergeordneten Recht vorgegebenen Rahmen in Bezug auf den vorliegenden Fall nicht offensichtlich überschreiten (vgl. oben E. 3.1.1), muss darauf nicht weiter eingegangen werden.

3.3

3.3.1 Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 15 ff. zu Art. 102 DBG). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichti-

gen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpretinnen des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen: BGE 123 II 16 E. 7; BVGE 2007/41 E. 3.3, Entscheid der SRK vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.125 E. 3b mit Hinweisen). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, bei alledem, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BVGE 2007/41 E. 4.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.3, A-4355/2007 vom 20. November 2009 E. 4.1).

3.3.2 Gemäss Art. 42 aMWSTV bzw. Art. 52 aMWSTG erlässt die ESTV alle zur Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlichen Weisungen und Entscheide, deren Erlass nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten ist. Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma aMWSTV delegiert zwar die Bestimmung der zum reduzierten Steuersatz steuerbaren Arten von Druckerzeugnissen an das EFD und Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 delegiert sie an den Bundesrat, beide Artikel schliessen aber weitere Weisungen und Entscheide einer anderen Behörde nicht aus. Der für die Veranlagung und Erhebung der Steuer zuständigen ESTV muss ermöglicht werden, detaillierte Anweisungen zur Handhabung der entsprechenden Bestimmung zu erlassen, um die Einheitlichkeit des Vollzugs zu gewährleisten. Die ESTV hat sich dabei aber innerhalb des vom EFD bzw. vom Bundesrat gesteckten Rahmens zu bewegen. Andernfalls würde die Delegationsnorm der übergeordneten Gesetzgebung ausgehebelt.

4.

Unbestritten ist vorliegend, dass der Inhalt der als „Rätselhefte“ bezeichneten Produkte grossmehrheitlich aus Kreuzworträtseln besteht. Es ist damit zu beurteilen, ob die in Frage stehenden Druckerzeugnisse zum Normalsatz oder zum reduzierten Mehrwertsteuersatz zu versteuern sind. Es ist also eine reine Rechtsfrage zu klären. Das Merkblatt Nr. 11 und die Branchenbroschüre Nr. 3 erklären sowohl Kreuzworträtselbücher als auch Kreuzworträtselhefte ausdrücklich als

zum Normalsatz steuerbar (vgl. oben E. 2.3). Nach dem zuvor Gesagten ist, bevor über fragliche „Rätselhefte“ zu befinden ist, zunächst zu untersuchen, ob sich die Präzisierungen der ESTV bezüglich dieser Produkte im Rahmen des übergeordneten Rechts bewegen oder ob ihnen die Anwendung zu versagen ist, weil sie eine von der gesetzlichen Ordnung abweichende Bestimmung enthalten (vgl. oben E. 3.3.1).

4.1 Die ESTV war für den Erlass des Merkblattes Nr. 11 bzw. der Branchenbroschüre Nr. 3 zuständig (vgl. zuvor E. 3.3.2).

Die Definitionen von Zeitungen, Zeitschriften und Büchern in der Vo EFD und der aMWSTGV nehmen Kreuzworträtselhefte und Kreuzworträtselbücher nicht von den privilegiert zu behandelnden Gegenständen aus. Auch im gewöhnlichen Sprachgebrauch werden sie zu den Büchern oder Zeitschriften gezählt. Sofern sie die formellen Voraussetzungen erfüllen, kann ihr Inhalt durchaus als solcher unterhaltender, allenfalls auch belehrender Art bei Büchern, bzw. als der Unterhaltung dienend bei Zeitungen und Zeitschriften betrachtet werden (vgl. dazu unten E. 4.2.4). Was die Zeitschriften betrifft, so hat das Bundesgericht ebenfalls unter der Geltung der Warenumsatzsteuer festgelegt, dass die Ausdrücke „Zeitungen“ und „Zeitschriften“, welche häufig gebrauchte Objekte bezeichnen würden, gemäss dem Sinn, der ihnen im Allgemeinen von der Bevölkerung eines Landes gegeben werde, auszulegen seien (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Mai 1976, wiedergegeben in ASA 45 S. 265 ff, E. 2a). Insbesondere sollte das inhaltliche Kriterium weit ausgelegt werden (DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, S. 70 Rz. 125). Die von der ESTV im Merkblatt Nr. 11 und der Branchenbroschüre Nr. 3 gemachte Einschränkung lässt sich somit aus dem Wortlaut der Bestimmungen nicht rechtfertigen.

4.2 Die ESTV hält dafür, das Merkblatt Nr. 11 und die Branchenbroschüre Nr. 3 führten lediglich die unter der Warenumsatzsteuer begründete Praxis fort. Sie stützt sich dabei insbesondere auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 12. Dezember 1975 (publiziert in ASA 44 S. 587 ff.). Tatsächlich übernahm die ESTV bezüglich der privilegiert zu behandelnden Waren mit dem Mehrwertsteuerrecht grossteils die alte unter der Geltung der Warenumsatzsteuer geltenden Praxis (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl.,

Rz. 1295 S. 442). Für den vorliegenden Fall kann bezüglich der entsprechenden Begriffe an die vom Bundesgericht unter dem Recht der Warenumsatzsteuer entwickelte Praxis angeknüpft werden (ausführlich dazu: Entscheid der SRK vom 6. März 1998, veröffentlicht in VPB 62.82, insb. E. 2.d).

4.2.1 Unter dem Recht der Warenumsatzsteuer waren zunächst nur Zeitungen und Zeitschriften als kaum entbehrliche Gegenstände von dieser Steuer befreit (Art. 14 Abs. 1 Bst. b des Bundesbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer, WUB, AS 1941 793, BS 6 173). Bei der Revision im Jahr 1958, welche auf den 1. Januar 1959 in Kraft trat, wurden neu auch Bücher privilegiert behandelt (AS 1958 471). Bezüglich Büchern war es nicht Ziel des Gesetzgebers, alle Druckerzeugnisse in Buchform von der Steuer auszunehmen, sondern das Buch als potentiellen Kulturträger von der Abgabe zu befreien (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Dezember 1975, a.a.O., E. 2 mit Hinweis auf BGE 97 I 161, auszugsweise wiedergegeben in ASA 39 S. 516 ff.; METZGER, a.a.O., S. 68 Rz. 117). Es stellte dazu fest, dass „die heutige Liste der steuerbefreiten Waren, in der auch die Bücher aufgeführt sind, [...] eindeutig über das hinaus[geht], was allgemein als für die Befriedigung der täglichen Bedürfnisse kaum entbehrlich betrachtet werden kann“ (BGE 97 I 161 E. 2, wiedergegeben in: ASA 39 S. 517 f.). Entscheidendes Kriterium war gemäss Bundesgericht, dass das Druckerzeugnis irgend einen kulturellen Wert hatte. Die „Drucksache in Buchform“ musste dazu bestimmt, geeignet und fähig sein, die geistige Formung des Lesers durch Vermittlung von Wissen und Information unmittelbar zu fördern. Stand die Tätigkeit des Benutzers im Vordergrund, so wurde dies verneint. Die Tätigkeit des Benutzers sollte dann überwiegen, wenn die Drucksache in Buchform, einmal gebraucht, verbraucht war, wenn sie also den Zweck, für den sie herausgegeben wurde, für einen weiteren Benutzer nicht mehr erfüllen konnte (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Dezember 1975, a.a.O., E. 3 a.E.). Hier ist festzuhalten, dass aus dem genannten Entscheid einzig hervorgeht, dass er „Arbeitshefte und Arbeitsblätter in Buchform“ betraf. Das Bundesgericht erklärte, die bedruckten Teile knüpften „in genereller Weise an Lern- bzw. Ausbildungsstoff an“ und stellten dem Schüler zu lösende Aufgaben. Ihr Inhalt war marginal, stellte sich doch das Bundesgericht auf den Standpunkt, die Zielsetzung der zu beurteilenden Waren könne auch durch solche „Schreib- und Zeichenhefte, bzw. -bücher“ verwirklicht werden, „die überhaupt weder Bild noch Text enthalten“ (Urteil des

Bundesgerichts vom 12. Dezember 1975, a.a.O., E. 3). Sofern es sich um völlig leere, allenfalls mit Linien oder sonstigen „Schreibhilfen“ bedruckte „Bücher“ handelte, ist sofort klar, dass der Inhalt in keiner Weise kultureller Art sein kann, da solche Druckerzeugnisse nur leere Seiten aufweisen. Dies gilt auch für Bücher, bei denen Eintragungen zwar vorgedruckt sind, die aber für sich allein über keinerlei Informationswert verfügen. Zu denken ist beispielsweise an Adressbücher, bei denen die Felder für Namen und Telefonnummer vorgedruckt sind, denen jedoch erst das Ausfüllen des Benutzers zu einem aussagekräftigen Inhalt verhilft. Die im genannten Urteil des Bundesgerichts (vom 12. Dezember 1975, a.a.O.) in E. 3 wiedergegebene Literaturangabe weist auch in diese Richtung: Dort werden „Erzeugnisse, die vor allem geschäftlichen Zwecken dienen“ von der Privilegierung ausgeschlossen, so „Papeteriewaren in Buchform (Schreibbücher, Geschäftsbücher usw.)“ (WILHELM WELLAUER, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959, S. 84 Rz. 46). Diesen Produkten wird erst bei deren Gebrauch durch den Benutzer ein kreativer Inhalt gegeben. Auch unter dem Recht des aMWSTG sollten solche Druckerzeugnisse vom privilegierten Satz ausgenommen werden (vgl. BRUNO TENNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 2 zu Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9, der leere Tagebücher vom reduzierten Satz ausnimmt, allerdings nichts zum Kriterium des Verbrauchs ausführt). Die Aufgabensammlungen, um welche es im Urteil des Bundesgerichts vom 12. Dezember 1975 (a.a.O., E. 3) ging, wurden später von der Verwaltungspraxis unter der Warenumsatzsteuer als steuerbefreite Produkte behandelt (METZGER, a.a.O., S. 70 Rz. 126) und auch unter der Geltung der aMWSTV und des aMWSTG dem reduzierten Steuersatz unterworfen (Ziff. 1.4.1 3. Lemma Merkblatt Nr. 11 und Ziff. 6.3 5. Lemma Branchenbroschüre Nr. 3).

Hier ist festzuhalten, dass die Argumentation bereits bei METZGER (a.a.O., S. 70 Rz. 126, mit Verweis auf die Verwaltungspraxis) und auch seitens der ESTV widersprüchlich ist, wenn einerseits mit Bezug auf das Urteil des Bundesgerichts vom 12. Dezember 1975 (a.a.O., E. 3) festgehalten wird, Bücher, die nach einmaligem Gebrauch verbraucht seien, würden nicht privilegiert, dann aber ausgerechnet die in diesem Urteil behandelten Aufgabensammlungen doch privilegiert behandelt werden sollen, andere, vom Bundesgericht nicht erwähnte Druckerzeugnisse hingegen nicht. Gleiches gilt im Übrigen auch für Malbücher, die vom Bundesgericht unter der Geltung der Warenumsatzsteuer der normalen Besteuerung unterworfen wurden (Urteil des

Bundesgerichts vom 30. Januar 1976 in ASA 45 S. 265 ff. E. 4), die aber gemäss Merkblatt Nr. 11 (Ziff. 1.1 5. Lemma) und Branchenbroschüre Nr. 3 (Ziff. 6.1 5. Lemma) zum reduzierten Steuersatz steuerbar sind.

Der Inhalt der Druckerzeugnisse hatte unter dem Recht der Warenumsatzsteuer zwar grundsätzlich kultureller Art zu sein, es durfte aber auf den kulturellen Wert nicht ankommen, da der Richter nicht „Kulturrichter“ sein könne (WELLAUER, a.a.O., S. 85 Rz. 47; METZGER, a.a.O., S. 70 Rz. 125).

4.2.2 Zunächst ist festzuhalten, dass es im obigen Entscheid des Bundesgerichts nur um Bücher, nicht aber um Zeitungen und Zeitschriften ging. Letztere werden ohnehin oft nur einmal gelesen und dann höchstens noch als Fachzeitschriften bzw. aus Forschungsgründen oder aufgrund fachspezifischer Interessen in die Hand genommen. Damit lässt sich das Kriterium des Verbrauchtseins wegen des anders gelagerten Gebrauchs von Vornherein nicht von Büchern auf Zeitschriften übertragen. Diese unterliegen eher als Bücher nicht nur einem Ge-, sondern auch einem Verbrauch.

Auch bezüglich Büchern ist aber an der soeben erwähnten Einschränkung festzuhalten, dass das Bundesgericht im Urteil vom 12. Dezember 1975 (a.a.O., E. 3) offenbar Druckerzeugnisse in Buchform nur von der Privilegierung ausschliessen wollte, wenn sie keinen aussagekräftigen Inhalt hatten.

Bezüglich Kreuzworträtselbüchern kann daher – wie auch bezüglich entsprechender Zeitschriften – dem Kriterium des Verbrauchtseins kein grosses Gewicht beigemessen werden. Abgesehen davon, dass eine Benutzung durch mehreren Personen nicht ausgeschlossen ist – sei es, dass eine Person nicht alles zu lösen vermag, sei es, dass Lösungen (theoretisch) wieder ausradiert werden und die Rätsel so ein weiteres Mal gelöst werden können –, geht ihr Inhalt weit über blosse Formulardrucke hinaus und kann durchaus kreativer Art sein. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass ihr Zweck nicht mittels völlig leerer „Bücher“ und auch nicht mittels minimaler Anweisungen erreicht werden könnte, weshalb der Fall hier anders liegt, als im oben genannten Bundesgerichtsentscheid (vom 12. Dezember 1975, a.a.O., E. 3; vgl. oben E. 4.2.1). Käme es im Übrigen auf die Leerflächen in den Druckerzeugnissen an, so wäre in der Tat – wie die Beschwerdeführerin ausführen lässt – unverständlich, weshalb Kinderrätselbücher privilegiert

zu besteuern sein sollen, macht doch das übergeordnete Recht einzig beim Seitenumfang zugunsten von Kinderbüchern einen Vorbehalt (vgl. oben E. 2.2). Darauf ist jedoch nicht weiter einzugehen.

4.2.3 Entscheidend ist aber, dass sich das Bundesgericht in dem nur auszugsweise veröffentlichten Urteil einzig mit dem Begriff des kulturellen Inhaltes auseinandersetzte (vgl. oben E. 4.2.1), während die Verordnungen des EFD und des Bundesrates weitere Inhalte zulassen (vgl. oben E. 2.2). In einem anderen Urteil erklärte das Bundesgericht selbst Zeitschriften, die praktisch über keinen redaktionellen Teil, sondern nur über Anzeigen verfügten, als von der Steuer befreit. Es genügte, dass der Leser durch Bezahlung des Preises sein Interesse am Inhalt der Zeitschrift bekundet. Weitere Ausführungen zum notwendigen Inhalt von Zeitschriften machte das Bundesgericht nicht (BGE 83 I 199 E. 1; Urteil des Bundesgerichts vom 14. Mai 1976, a.a.O., E. 2a). Von einem Inhalt kultureller Art konnte dort nicht gesprochen werden.

4.2.4 Vorliegend interessieren nun vor allem der unterhaltende, in geringerem Masse auch der belehrende Charakter bzw. die laufende Orientierung über Wissenswertes (vgl. Art. 1 und 2 Vo EFD sowie Art. 32 Bst. a und 33 Abs. 1 aMWSTGV). Dass sich das Bundesgericht im oben erwähnten Entscheid damit nicht auseinandersetzte, dürfte daran gelegen haben, dass ein dergestalt gearteter Inhalt bezüglich der damals zu beurteilenden Druckerzeugnisse gar nicht in Frage kam.

Was nun den Inhalt sowohl der Rätselbücher als auch der Rätselhefte anbelangt, so kann kein Zweifel daran bestehen, dass er der Unterhaltung dient, bzw. unterhaltender Natur ist. Überdies ist der Beschwerdeführerin beizupflichten, wenn sie in diesen Produkten auch einen belehrenden Inhalt erkennt. Zwar dürften Rätsel in der Regel vor allem aufgrund ihres Unterhaltungswerts gelöst werden, doch lässt sich nicht leugnen, dass sie auch zu gewissen Lerneffekten führen können. Wie schon bei Inhalten kultureller Art, bei denen der Richter nicht als „Kulturrichter“ zu amten hat, steht es ihm auch beim belehrenden Charakter nicht zu zu entscheiden, ob es sich um „lernenswerte“ Informationen handelt. Auf das Niveau oder das Thema der Rätsel kann es daher nicht ankommen.

4.2.5 Weder aus dem übergeordneten Recht noch aus Sinn und Zweck oder der Rechtsprechung zur Warenumsatzsteuer, bzw. jener der SRK zum aMWSTG – neuere einschlägige Entscheide liegen nicht

vor – findet sich somit eine Stütze für die Auffassung der ESTV, dass Rätselbücher und Rätselhefte von der Privilegierung auszuschliessen seien. Eine von höherrangigem Recht vorgesehene Privilegierung kann jedoch nicht auf dem Weg einer Verwaltungsverordnung rückgängig gemacht werden (vgl. E. 3.3.1).

4.3 Damit ergibt sich, dass die ESTV im Merkblatt Nr. 11 und der Branchenbroschüre Nr. 3 zu Unrecht Rätselbücher und Rätselhefte von der Privilegierung ausnahm. Sofern die vorliegend fraglichen Produkte die Voraussetzungen an Bücher oder Zeitungen bzw. Zeitschriften erfüllen, sind sie demnach zum reduzierten Steuersatz zu besteuern.

5.

Es bleibt zu prüfen, ob vorliegend die Produkte der Gruppe „Rätselhefte“ als Zeitschriften oder Bücher zu gelten haben. Nun ist zwar richtig, dass – wie die ESTV im Einspracheentscheid vom 6. Juli 2007 feststellt – unter dem Recht der Warenumsatzsteuer und damit in historischer Sicht Bücher erst anlässlich einer Revision neben Zeitungen und Zeitschriften in den entsprechenden Bundesbeschluss aufgenommen wurden (vgl. oben E. 4.2.1), doch lässt sich daraus – im Gegensatz zur Ansicht der ESTV – nicht schliessen, dass dadurch bereits eine Prüfreihenfolge festgelegt sei. Schon die Auffassung, weil etwas später ins Gesetz aufgenommen worden sei, sei es gleichsam subsidiär, erweist sich als nicht haltbar. Dieser Ansicht war wohl auch die ESTV bei Verfassen des Merkblatts Nr. 11, verweist sie dort doch bei beiden Arten von Druckerzeugnissen (Bücher sowie Zeitungen/ Zeitschriften) auf die jeweils andere Art, sollte sich eine Privilegierung unter der einen Art als nicht möglich erweisen (vgl. oben E. 2.3). Der Hinweis auf Zeitungen und Zeitschriften in Ziff. 1.6 Merkblatt Nr. 11 erwiese sich als überflüssig, wenn diese zuerst geprüft und damit ausgeschlossen worden wären. Das Merkblatt Nr. 11 sieht damit explizit und zu Recht keine Prüfreihenfolge vor. Im Übrigen behandeln sowohl die Vo EFD und die aMWSTGV sowie auch das Merkblatt Nr. 11 und die Branchenbroschüre Nr. 3 – im Gegensatz zur aMWSTV und zum aMWSTG – zuerst die Bücher und erst daran anschliessend die Zeitungen und Zeitschriften. Wie erwähnt kommt es nämlich auf die Reihenfolge der Prüfung nicht an, sondern ein Druckerzeugnis ist dann zum reduzierten Satz zu besteuern, wenn es entweder als Zeitung/Zeitschrift oder als Buch im Sinn der Gesetzgebung zu gelten

hat. Ob den „andere[n] Druckerzeugnisse[n]“ eine eigenständige Bedeutung zukommt, kann hier offengelassen werden.

5.1 Druckerzeugnisse haben gewissen formellen und gewissen inhaltlichen Ansprüchen zu genügen, um als Bücher oder Zeitungen/Zeitschriften im Sinn des Mehrwertsteuerrechts zu gelten (vgl. oben E. 2.1 f.). Die vorliegend fraglichen Drucksachen weisen zwar keine offensichtliche Buchform auf, doch könnte es sich allenfalls um eine Broschürenform handeln. Einige weisen zudem mehr als 16 Seiten auf. Reklamecharakter kommt ihnen, trotz gelegentlicher Annoncen nicht zu. Damit erfüllen jene „Rätselhefte“, die mehr als 16 Seiten umfassen, möglicherweise die formellen Voraussetzungen an ein Buch. Die „Hefte“ erscheinen mehrmals im Jahr, tragen einen gleichbleibenden Titel, haben eine fortlaufende Nummerierung, enthalten Angaben zu Erscheinungsdatum sowie Erscheinungsweise und haben keinen Werbecharakter, womit sie auch die Formerfordernisse einer Zeitung/Zeitschrift aufweisen. Sie dienen der Unterhaltung, so dass sie auch inhaltlich die Erfordernisse erfüllen (vgl. oben E. 2.2). Somit kann festgehalten werden, dass alle fraglichen Produkte der Gruppe „Rätselhefte“ die Voraussetzungen für eine mit dem reduzierten Satz zu besteuernde Zeitung/Zeitschrift erfüllen. Einige könnten zudem auch unter die zum reduzierten Satz zu besteuernden Bücher gezählt werden. Aufgrund der äusseren Aufmachung werden sie im allgemeinen Sprachgebrauch aber eher zu den Zeitschriften als zu den Büchern gezählt werden. Da sie ohnehin als Zeitungen/Zeitschriften mehrwertsteuerlich privilegiert zu behandeln sind, kann hier offen bleiben, ob sie allenfalls auch als Bücher betrachtet werden könnten.

5.2 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Produkte der Gruppe „Rätselhefte“ in jedem Fall die vom Gesetz aufgestellten Anforderungen an zum reduzierten Satz steuerbare Druckerzeugnisse im Sinn von Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma aMWSTV i.V.m. Art. 1-3 Vo EFD bzw. Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 aMWSTG i.V.m. Art. 34-36 aMWSTGV erfüllen. Die Nachforderung der ESTV mit den EA Nr. ... und ... vom 13. Mai 2004 jeweils beschränkt auf die Produktegruppe „Rätselhefte“ erfolgte daher zu Unrecht.

Damit erübrigt es sich, auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen.

6.

6.1 Die Beschwerde ist gutzuheissen. Die von der Beschwerdeführerin (unter Vorbehalt) bezahlte Steuerforderung von total Fr. ... (Fr. ... und Fr. ...) ist von der ESTV an diese zurückzuerstatten. Die ESTV hat für die Zeit ab der Zahlung der zu Unrecht eingeforderten Steuer am 14. Juni 2004 bis zur Auszahlung einen Vergütungszins von 5% auszurichten (Art. 39 Abs. 4 aMWSTV und Art. 81 Bst. i aMWSTV i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung [AS 1994 3170] bzw. Art. 48 Abs. 4 aMWSTG und Art. 90 Abs. 3 Bst. b aMWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [AS 2000 2146]).

6.2 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. ... sind ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückzuerstatten. Der ESTV sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

6.3

6.3.1 Nach Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) ist der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen. Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (BGE 131 II 200 E. 7.2). Zu dieser Beurteilung ist auf die Prozesslage abzustellen, wie sie sich dem Betroffenen im Zeitpunkt der Kostenaufwendung darbot (vgl. Entscheid des Bundesrates vom 24. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.87 E. 5). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE), wobei sich die geltend gemachten Stundenentschädigung im Rahmen der reglementarischen Vorgaben bewegen muss und auch hier nur der notwendige Zeitaufwand zu entschädigen ist (Art. 10 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE).

6.3.2 Die Beschwerdeführerin macht in ihrem am 17. März 2008 eingereichten Schreiben ein Total von Fr. ... (inkl. 7,6% MWST) geltend. Zwar wird dort nur das Verfahren A-6056/2007 genannt, doch

bezieht sich die beiliegende Kostennote auf die „Beschwerden in Sachen Rätselhefte“. Somit sind beide hier vereinigten Beschwerden von der Eingabe erfasst. Aus der beigelegten Kostennote vom 26. September 2007 ist ersichtlich, dass die Vertreterin der Beschwerdeführerin dieser für die Arbeiten im Zusammenhang mit den Beschwerden in Sachen Rätselhefte Fr. ... für Akten- und Rechtsstudium, Telefonate, E-Mails und das Erarbeiten der Beschwerden in Rechnung stellte. Es sind jedoch weder der genaue Zeitaufwand noch der Stundenansatz ersichtlich. Somit kann auch nicht ansatzweise geprüft werden, ob sich dieser im Rahmen der reglementarischen Vorgaben bewegt (Art. 10 Abs. 2 und 3 VGKE). Ebensowenig kann festgestellt werden, ob es sich bei den aufgezählten Arbeiten um entschädigungsberechtigten notwendigen Aufwand im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE über die Entschädigung muss aufgrund der Akten entschieden werden, ob die Höhe des Aufwands gerechtfertigt ist, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer verbesserten Kostennote verzichtet werden muss (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1500/2006 vom 1. Oktober 2008 E. 7.2). Es kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin eine Beschwerdeschrift einreichte, deren Inhalt sich im ersten Teil mit der Einsprache vor der Vorinstanz grundsätzlich deckte. Der Grossteil der Akten war ihr bereits aus dem vorinstanzlichen Verfahren bekannt. Es ist aber zu berücksichtigen, dass die Akten im Hinblick auf die Beschwerden vor Bundesverwaltungsgericht noch einmal genau studiert worden sein dürften und zudem der zweite Teil der Beschwerdeschrift neu zu formulieren war. Sicher mussten die Einspracheentscheide der ESTV studiert und mit der Klientin besprochen werden. Gleiches gilt für die Vernehmlassungen der ESTV und die Verfügungen des Bundesverwaltungsgerichts. Die notwendigen Kosten werden unter diesen Umständen auf Fr. ... festgesetzt, wobei damit der Wichtigkeit der Streitsache sowie ihrer Schwierigkeit hinreichend Rechnung getragen ist. Da zu diesen Beträgen gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE die Mehrwertsteuer zu addieren ist, hat die ESTV die Beschwerdeführerin mit Fr. ... (Mehrwertsteuer und Auslagen inbegriffen) zu entschädigen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-6055/2007 und A-6056/2007 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden gutgeheissen. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin den Betrag von Fr. ... zuzüglich Vergütungszinsen von 5% seit 14. Juni 2004 zurückzuerstatten.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Die Kostenvorschüsse von total Fr. ... werden der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: