Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.400/2003 /bie

Urteil vom 7. September 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____ AG, Beschwerdeführerin,
vertreten durch A._____ AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Warenumsatzsteuer; 1. Quartal 1992 - 4. Quartal 1994
(Rückwirkende Eintragung aus Herstellertätigkeit),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 2. Juli 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG mit Sitz in B._____ (im Folgenden auch: Gesellschaft) bezweckt den Betrieb einer Kommunikationsagentur für Werbung, Marketing und Public Relations. Die Gesellschaft kann sich an anderen Unternehmen beteiligen, Urheberrechte, Marken und andere Immaterialgüterrechte sowie Lizenzen jeder Art erwerben, halten und veräussern, sowie Grundstücke erwerben, halten und veräussern.

Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung führte im Oktober 1996 sowie im April und Juni 1997 eine Kontrolle für die Perioden (Quartale) 1/95 - 2/96 durch (Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, MWSTV; AS 1994 1464). Dabei stellte sie fest, dass die Gesellschaft nicht im Register für Warenumsatzsteuerpflichtige eingetragen gewesen war. Aus diesem Grund prüfte sie zusätzlich die Steuerperioden 1/92 - 4/94 (Art. 35 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer, WUStB; BS 6 173). Die Kontrolle ergab, dass die Gesellschaft im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit mit Hilfe der EDV Papier oder Diskettenvorlagen für ihre Auftraggeber herstellte und ablieferte. Dies führte zur rückwirkenden Eintragung als Händlergrossistin in das Register für Warenumsatzsteuerpflichtige. Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 19850 vom 4. Juli 1997, bestätigt durch Entscheid vom 26. Januar 1998 (Art. 5 WUStB) sowie Einspracheentscheid vom 14. Mai 2002, forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung von der Gesellschaft Warenumsatzsteuern im Betrag von Fr. 146'972.00 nach, nebst Verzugszins ab mittlerem Verfall.
B.
Eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid, mit welcher die Steuerpflichtige die Aufhebung des Entscheids und der Steuernachforderung, die Streichung aus dem Warenumsatzsteuerregister sowie - eventuell - einen Eintrag frühestens auf den 1. Januar 1994 sowie eine Kürzung der Steuernachforderung für bestimmte

Umsätze beantragt hatte, wurde von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 2. Juli 2003 vollumfänglich abgewiesen.
C.
Die X._____ AG hat am 3. September 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Schweizerische Bundesgericht erhoben. Im Hauptantrag verlangt die Beschwerdeführerin die Aufhebung des Entscheids der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 2. Juli 2003, die Streichung aus dem Register für Warenumsatzsteuerpflichtige per 1. Januar 1992 und die Aufhebung der Steuernachforderung. Sie macht im Wesentlichen geltend, das Vorgehen der Eidgenössischen Steuerverwaltung verletze das Gebot von Treu und Glauben, weil diese verbindlich zugesichert habe, zuerst Feststellungsentscheide zu erlassen und anschliessend den Entscheid des Bundesgerichts abzuwarten, bevor allenfalls die Warenumsatzsteuer erhoben werde. Eventualiter verlangt die Beschwerdeführerin, sie sei frühestens per 1. Januar 1994 ins Register der Steuerpflichtigen einzutragen, weil gemäss Steuerpraxis rückwirkende Eintragungen im Register auf drei Jahre beschränkt seien und die Kontrolle im Jahr 1997 stattgefunden habe.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission über die Warenumsatzsteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig (Art. 6 Abs. 4 WUStB in der Fassung vom 4. Oktober 1991; AS 1992 S. 320 f.). Die Beschwerdeführerin ist durch das angefochtene Urteil berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Abänderung. Sie ist damit nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 lit. a OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, gerügt werden. Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.
Die Beschwerdeführerin beruft sich zur Begründung ihres Hauptantrags auf eine Verletzung des Vertrauensschutzes nach Art. 9 BV, weil die Eidgenössische Steuerverwaltung verbindlich zugesichert habe, zuerst Feststellungsentscheide zu erlassen.
2.1 Nach dem (heute in Art. 9 BV ausdrücklich verankerten, früher aus Art. 4 aBV abgeleiteten) Grundsatz von Treu und Glauben kann eine (selbst unrichtige) Auskunft einer Behörde unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle für die Auskunftserteilung zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass sich die Rechtslage seit der Auskunftserteilung nicht geändert hat (BGE 121 II 473 E. 2c S. 479; 127 I 31 E. 3a S. 36, je mit Hinweisen). Doch steht selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, nicht fest, ob der Private mit seiner Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann. Das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes müssen gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen
(BGE 116 Ib 185 E. 3c S. 187; ASA 56 S. 670 E. 6b, mit Hinweis).
2.2 Es ist unbestritten, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung vorliegend zur Auskunftserteilung zuständig war. Die Beschwerdeführerin geht davon aus, diese habe ihr mit Schreiben vom 13. Februar 1992 ausdrücklich zugesichert, dass sie mit verschieden Verbandsvertretern Kontakt aufnehmen und anschliessend nach Art. 5 WUStB Fesstellungsentscheide zur Steuerpflicht der fraglichen Grafiker erlassen werde. Aus diesem Grund habe sie, die Beschwerdeführerin, es denn auch unterlassen, sich in das Register der Warenumsatzsteuerpflich-

tigen einzutragen und gestützt darauf den Kunden die Warenumsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Im Weiteren habe sie auch keine entsprechenden Steuerklauseln in die Verträge mit ihrer Kundschaft aufgenommen, weil sie in gutem Glauben davon ausgegangen sei, dass bis zu einem allfälligen Entscheid des Bundesgerichts keine Warenumsatzsteuerpflicht bestanden habe.
2.3 Im fraglichen Schreiben vom 13. Februar 1992, welches sich zur Steuerpflicht der Grafiker äussert, wird Folgendes festgehalten:
1. Zunächst werden wir Kontakt aufnehmen mit dem Präsidenten der Region B._____ sowie dem derzeitigen Vertreter der Region Bern der ASG (Arbeitsgemeinschaft Schweizer Grafiker) ... um zwei oder drei Grafiker auszuwählen, die noch nach herkömmlicher Methode, d.h. ohne Einsatz von DTP/CAD arbeiten. Andererseits werden wir versuchen, Grafiker ausfindig zu machen, die Layouts mit Hilfe von DTP/CAD herstellen, sich aber trotz den Ausführungen in unserem Standardbrief Nr. 115 nicht bei unserer Verwaltung angemeldet haben.
2. Anschliessend werden wird nach Art. 5 des Warenumsatzsteuerbeschlusses Feststellungs-Entscheide zur Steuerpflicht der genannten Grafiker erlassen, unabhängig von der Berechnung der geschuldeten Steuer, wie wir Ihnen dies anlässlich der oben erwähnten Unterredung mitgeteilt haben.
3. In der Annahme, dass gegen diese Entscheide von Seiten der Betroffenen Einsprache erhoben werden wird, werden wir abwarten, bis die Fälle vom Bundesgericht behandelt worden sind und dann entsprechend dessen Urteil behandeln. "
Bei diesem Schreiben an den Branchenvertreter handelt es sich offensichtlich um eine allgemeine Auskunft, mit der die Eidgenössische Steuerverwaltung ihr Vorgehen bezüglich der Besteuerung von Grafikern darlegte. Eine konkrete Stellungnahme im Hinblick auf die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin liegt damit nicht vor, weshalb es bereits an einer wesentlichen Voraussetzung für den Vertrauensschutz mangelt.

Wie sich aus den Akten ergibt, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung den betroffenen Branchenverbänden vor allem mit den Schreiben vom 13. Dezember 1991 und vom 20. März 1992 dargelegt, dass sie die mit Hilfe von DTP hergestellten Disketten seit 1988 als der Warenumsatzsteuer unterliegend betrachtet. Eine Zusicherung dass solche Leistungen nicht besteuert würden, erfolgte weder gegenüber dem Branchenverband noch gegenüber der Beschwerdeführerin. Diese musste sich vielmehr auf Grund der Standardbriefe Nr. 114 vom 24. Mai 1988 und Nr. 115 vom 1. Juli 1992 im Klaren sein, dass jegliches Bearbeiten von zur Verfügung gestellten Entwürfen, digitalisierten Daten, Fotos, Diapositiven etc. als Herstellertätigkeit der Warenumsatzsteuer unterliegt. Aus dem ins Recht gelegten Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 13. Dezember 1991 kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil dieser Brief im Gesamtkontext des ergangenen Schriftenwechsels zu sehen ist. Aus diesem geht die Steuerpflicht für die Beschwerdeführerin unmissverständlich hervor. Daran ändert auch der fragliche Brief vom 13. Februar 1992 nichts, mit dem die Steuerverwaltung zuerst den Erlass von Feststellungsentscheiden im Sinne von Art. 5 WUStB in
Aussicht gestellt hat. Dass ihr je eine solche individuelle und für die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben erforderliche Zusicherung gemacht worden wäre, macht die Beschwerdeführerin nicht geltend.

Die Beschwerde ist demnach in diesem Punkte abzuweisen.
3.
Im Eventualantrag verlangt die Beschwerdeführerin, eine Eintragung ins Register für Steuerpflichtige frühestens auf den 1. Januar 1994 vorzunehmen, weil der übliche Zeitraum für die rückwirkende Eintragung drei Jahre betrage. Nicht mehr umstritten ist im vorliegenden Verfahren, dass steuerpflichtige Waren vorliegen und dass die Beschwerdeführerin als Händlergrossistin steuerpflichtig ist.
3.1 Nach Art. 9 Abs. 2 WUStB beginnt die Steuerpflicht eines Herstellers oder Händlers in dem auf das Kalenderjahr folgenden Jahr, in dem die Voraussetzungen bezüglich Höhe und Zusammensetzung des Umsatzes erstmals erfüllt wurden. Entdeckt die Eidgenössische Steuerverwaltung erst nachträglich, dass ein Unternehmer im Sinne von Art. 9 WUStB Pflichtgrossist ist, trägt sie ihn rückwirkend in das Steuerregister ein und fordert die von ihm seit jenem Zeitpunkt geschuldete Steuer nach. Von wesentlicher Bedeutung ist dabei, dass die Warenumsatzsteuer als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet ist. Dies bedingt für den Steuerpflichtigen, dass er sich über die Steuerpflicht als solche Rechenschaft geben muss und sich selber anzumelden hat, wenn er die massgebende Umsatzgrenze überschreitet.

Die Warenumsatzsteuer verjährt gemäss Art. 28 WUStB innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Kalen-

derjahres in dem sie fällig geworden ist. Demnach kann die Steuer für die fünf nicht verjährten Kalenderjahre zurückgefordert werden. Nach konstanter Verwaltungspraxis wird aus Gründen der Verwaltungsökonomie jedoch nur auf drei Kalenderjahre zurück eingetragen. Anders verhält es sich dann, und es erfolgt ein Eintrag rückwirkend auf fünf Jahre, wenn der Warenumsatzsteuerpflichtige innerhalb der letzten sieben Jahre auf die Voraussetzungen der Steuer- und Anmeldepflicht aufmerksam gemacht worden ist, wenn er nicht vor länger als sieben Jahren im Grossistenregister gelöscht wurde oder wenn er innerhalb der letzten fünf Jahre falsche Angaben gemacht hat. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht geschützt, wenn sichergestellt wird, dass sie allen Steuerpflichtigen im gleichen Ausmass zu Teil wird (Urteile 2A.270/1991 vom 15. Oktober 1993, E. 4b, und 2A.271/1991 vom 15. Oktober 1993, E. 7b).
3.2 Im konkreten Fall steht fest, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Schreiben vom 13. Dezember 1991 den Vertreter des Branchenverbandes über die Steuerpflicht der Grafiker im Detail informiert hat. Mit diesem Schreiben und den im Anhang beigefügten Erläuterungen hat sie ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass "dem Berufszweig der Grafiker schon damals angeraten wurde, dass diese geeignete Vorkehren treffen sollten, um die sich bei einer allfälligen steuerlichen Anpassung ergebende Steuerlast nicht selber tragen müssen, so beispielsweise indem in den Verträgen mit den Kunden ein entsprechender Vorbehalt angebracht wird." Es ist nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin von dieser Information Kenntnis erhalten hat. Demnach war die Eidgenössische Steuerverwaltung in Anwendung der allgemeinen Verjährungsbestimmung (Art. 28 WUStB) berechtigt, innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist die Steuer nachzufordern. Die rückwirkende Eintragung der Beschwerdeführerin als Warenumsatzsteuerpflichtige per 1. Januar 1992 ist somit nicht zu beanstanden.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist demnach abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 7. September 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: