Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1432/2006
{T 0/2}

Urteil vom 12. Juli 2007

Mitwirkung: Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Markus Metz;
Richterin Salome Zimmermann;
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend

**MWST (1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997); Hoheitlichkeit;
Leistungen eines Gemeinwesens; autonome Dienststelle; Gleichartigkeit**

Sachverhalt:

A. Die A._____ ist als autonome Dienststelle des Kantons B._____ seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B. Am 12. und 13. März 1998 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt darauf machte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 25256 vom 13. März 1998 für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997 eine Nachforderung von Fr. 31'094.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 30. Dezember 1996 geltend. Die ESTV begründete die Nachforderung damit, dass die Umsätze aus den Publikationen im Amtsblatt, welche die Steuerpflichtige anderen Dienststellen in Rechnung gestellt habe, nicht hoheitlich und deshalb zu versteuern seien.

C. Mit Schreiben vom 8. April 1998 bestritt die Steuerpflichtige die Steuernachforderung der ESTV. Die Umsätze in der Höhe von Fr. 597'966.--, bei welchen die Mehrwertsteuer nachbelastet worden sei, beträfen Veröffentlichungen im redaktionellen Teil des Amtsblattes, die aufgrund eines gesetzlichen Auftrages erfolgt seien und somit hoheitlichen Charakter hätten. Diese Veröffentlichungen unterlägen somit nicht der Mehrwertsteuer. Die Steuerpflichtige ersuchte deshalb um Überprüfung der Nachbelastung bzw. um Erlass einer beschwerdefähigen Verfügung.

D. Am 25. April 2002 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid, in dem sie ihre Nachforderung bestätigte. Die Steuerpflichtige erhob dagegen am 22. Mai 2002 Einsprache und beantragte, dass auf die Nachforderung zu verzichten sei. Bei den in Frage stehenden Umsätzen handle es sich um Leistungen, die in Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben erfolgt seien und somit nicht der Mehrwertsteuer unterlägen. Die amtlichen Veröffentlichungen gehörten zum redaktionellen Teil des Amtsblattes und seien klar abzugrenzen von den kommerziellen Inseraten, die der Mehrwertsteuer unterlägen und für welche die Mehrwertsteuer auch entrichtet worden sei.

E. Mit Einspracheentscheid vom 17. Februar 2005 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte, dass die Einsprecherin für das 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 Fr. 31'094.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins schulde. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass durch die Leistungen der Einsprecherin keine Person verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werde. Im Weiteren bestehe auch kein Subordinationsverhältnis zwischen der Einsprecherin und den anderen Dienststellen. Demzufolge unterlägen die Publikationen im Amtsblatt – im Auftrag der anderen Dienststellen des Kantons B._____ – der Mehrwertsteuer, auch wenn diese gesetzlich vorgeschrieben seien, da gemäss Art. 7 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, aSR 641.201) Dienstleistungen auch dann vorlägen, wenn sie kraft Gesetzes erfolgten. Im Weiteren inseriere die Einsprecherin im Amtsblatt sowohl für andere Dienststellen

als auch für Dritte. Da es sich in beiden Fällen um das Inserieren im Amtsblatt handle, lägen gleichartige Leistungen vor. Demzufolge seien sowohl die Umsätze aus dem Inserieren für Dritte als auch die Umsätze aus dem Inserieren für die anderen Dienststellen zu versteuern.

F. Die A._____ (Beschwerdeführerin) führte mit Eingabe vom 9. März 2005 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Februar 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden Anträgen: "Die Einsprache der A._____ vom 22. Mai 2002 sei gutzuheissen. Auf eine Nachforderung gegenüber der A._____ MWST-Nr. (...) für die Steuerperiode 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997) im Umfang von Fr. 31'094.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins seit 30. Dezember 1996 (mittlerer Verfall) für Rechnungen über Fr. 180'953.-- (1995), Fr. 200'330.-- (1996) und Fr. 216'683.-- (1997) gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. 25256 vom 13. März 1998 sei zu verzichten. Unter o/e Kostenfolge." Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass sie keine Dienststelle, sondern die zentrale Stabsstelle von Regierungsrat und Landrat des Kantons B._____ sei. Im Weiteren sei der Inserateteil des Amtsblattes an eine private Unternehmung verpachtet. Die in diesem Teil erscheinenden Inserate und die im redaktionellen Teil enthaltenen amtlichen Publikationen seien keine gleichartigen Leistungen. Die Veröffentlichungen im redaktionellen Teil des Amtsblattes beruhten auf einem Subordinationsverhältnis zwischen dem Kanton und einer zur Publikation im Amtsblatt verpflichteten Administrativeinheit des Kantons oder einer Gemeinde. Es sei somit eine hoheitliche Tätigkeit gegeben. Die Gebühreneinnahmen für die hoheitlichen Verrichtungen unterlägen folglich nicht der Mehrwertsteuer.

G. Mit Vernehmlassung vom 24. Mai 2005 beantragte die ESTV die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde vom 9. März 2005, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Sie führte im Wesentlichen aus, dass die Beschwerdeführerin als autonome Dienststelle zu betrachten sei, da sich die autonomen Dienststellen anhand der Gliederung der Laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung ermitteln liessen und der Staatsrechnung des Kantons B._____ zu entnehmen sei, dass die Beschwerdeführerin in der Gliederung nach Institutionen unter der Nummer 2005 aufgeführt sei. Im Weiteren würden vorliegend sowohl mit den amtlichen Publikationen als auch mit den kommerziellen Inseraten Anzeigen und Bekanntmachungen durch die Beschwerdeführerin öffentlich verbreitet. Es lägen somit sehr wohl gleichartige Leistungen vor. Zudem handle die Beschwerdeführerin – indem sie für andere Dienststellen gegen Entrichtung eines Verwaltungsbeitrages die amtlichen Bekanntmachungen veröffentliche – nicht hoheitlich. Das erforderliche Subordinationsverhältnis sei nur im Verhältnis zwischen den anderen Dienststellen und den von der Publikation betroffenen natürlichen bzw. juristischen Personen gegeben.

H. Mit Schreiben vom 28. November 2006 teilte die SRK den Parteien mit, dass das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) das hängige Beschwerdeverfahren gemäss Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005

über das BVGer (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG], SR 173.32) übernimmt.

Auf die Begründung der Beschwerde wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das BVGer 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 Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das BVGer ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das BVGer kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 1997. Die Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung bleiben im vorliegenden Fall somit anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

2.

2.1 Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 443 E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in

erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (Urteil des BVGer A-1460/2006 vom 29. Mai 2007 E. 2.1). Mehrwertsteuerrechtlich relevante Umsätze können auch dann gegeben sein, wenn die Lieferung oder Dienstleistung kraft Gesetz oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgen, wie Art. 7 MWSTV ausdrücklich festhält (Urteil des Bundesgerichts 2A.405/2002 vom 30. September 2003 E. 1).

2.2

2.2.1 Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Die Voraussetzung der Selbständigkeit ist aufgrund der Gesamtheit der Umstände zu prüfen (Urteil des Bundesgerichtes 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2). Wichtige Kriterien für die Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit in eigenem Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit erbracht wird (Urteil des BVGer A-1580/2006 vom 16. Mai 2007 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 653 f. E. 4a). Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig, auch wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten. Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Steuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen (Art. 17 Abs. 4 MWSTV).

2.2.2 Was eine Dienststelle ist, wird in der MWSTV nicht weiter umschrieben. Die Verwaltungspraxis stützt sich hierbei auf die Gliederung der Rechnungslegung ab. Je nach Grösse des Gemeinwesens erfolgt diese nach Aufgaben oder nach Institutionen. Anhand dieser Gliederung lassen sich die autonomen Dienststellen ermitteln (vgl. Branchenbroschüre

Gemeinwesen, ESTV, Dezember 1994, Ziff. 3). Bei der Abklärung der Steuerpflicht einer autonomen Dienststelle gemäss Satz 2 von Art. 17 Abs. 4 MWSTV ist nach der Verwaltungspraxis zu beachten, dass ungeachtet der Umsatzhöhe keine subjektive Steuerpflicht besteht, soweit ausschliesslich für das eigene oder ein anderes Gemeinwesen Leistungen erbracht werden. Ist das Gemeinwesen bzw. die Dienststelle noch für übrige Dritte tätig, so ist die subjektive Steuerpflicht nur dann gegeben, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 lit. a MWSTV);

b) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte übersteigen Fr. 25'000.-- im Jahr.

Diese Verwaltungspraxis wurde mit dem Erlass des Mehrwertsteuergesetzes in Art. 23 Abs. 1 MWSTG kodifiziert (DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 85 Rz. 1).

Für die subjektive Steuerpflicht einer autonomen Dienststelle müssen im Übrigen grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen erfüllt sein, wie bei den anderen Steuerpflichtigen. Die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit ist deshalb auch hier unabdingbares Tatbestandsmerkmal für die Steuerpflicht (Entscheid der SRK vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.113 E. 4b; a.M. GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 23 zu Art. 23). Für deren Beurteilung kann indessen das Kriterium des Handelns auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko (vgl. E. 2.2.1) hier grundsätzlich keine Relevanz haben.

2.3 Was die Auslegung von Art. 17 Abs. 4 MWSTV betrifft, so hat das Bundesgericht erkannt, dass es sich bei der Regelung, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, um eine Ausnahme vom Grundprinzip der Allgemeinheit der Verbrauchssteuer handelt, weshalb bei der Auslegung des Begriffs der Hoheitlichkeit Zurückhaltung angezeigt und insofern eine restriktive Auslegung geboten erscheint (Urteil des Bundesgerichts 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich hoheitliches Handeln dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen gelten zudem nur solche, die nicht marktfähig sind (BGE 125 II 490 E. 8b; ASA 70 S. 163 E. 6b, 69 S. 882 E. 4b; SRK in

VPB 66.96 E. 4 a/bb und cc). Der Ausdruck "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" darf daher nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben gleichgesetzt werden. Das zeigt sich auch im Anhang zur Mehrwertsteuerverordnung 1994 sowie in Art. 23 Abs. 2 MWSTG, welche beide einen nicht abschliessenden Katalog von Tätigkeiten enthalten, die, wenn sie von einem Gemeinwesen oder einer mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Person erbracht werden, in jedem Fall steuerpflichtig sind. Der Begriff "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist somit auf jeden Fall enger als jener der öffentlich-rechtlichen Aufgaben. Eine juristische Person oder Einrichtung des öffentlichen Rechts ist folglich nicht schon deshalb nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Steuer befreit, weil sie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraut ist (Urteil des BVGer A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.2; ASA 72 S. 226 E. 4.2, 71 S. 157 E. 4a; s. auch BGE 125 II S. 489 E. 8b).

2.4 Eine steuerpflichtige autonome Dienststelle hat (nur) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Dritte sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen, die an andere Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen erbracht werden zu versteuern. Der Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst (Branchenbroschüre Gemeinwesen, a.a.O., Ziff. 4; METZGER, a.a.O., S. 87 Rz. 5). Die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis wurde bereits mehrfach bestätigt (vgl. Urteile des BVGer A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 2.2 und A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 2.4; Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 7).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall obliegt der Beschwerdeführerin gemäss § 1 Abs. 1 der Verordnung vom 25. November 1980 über das Amtsblatt (Systematische Gesetzessammlung des Kantons B._____) die Herausgabe und Administration (Rechnungstellung, Versand usw.) des Amtsblattes des Kantons B._____. Das Amtsblatt enthält neben den amtlichen und halbamtlichen Publikationen auch kommerzielle Inserate (§ 1 Abs. 2). Die Landeskanzlei "verpachtet" dabei den kommerziellen Inserateteil des Amtsblattes an eine private Unternehmung (§ 1 Abs. 3).

3.2 Zu den amtlichen Publikationen im Amtsblatt gehören u.a. Veröffentlichungen von allgemeinen Bekanntmachungen, Planauflagen, Grundbuch- und Handelsregistereintragungen, Publikationen von Betreibungs- und Konkursämtern sowie Erbschaftsämtern, vormundschaftliche und gerichtliche Publikationen und Veröffentlichungen von Submissionen/ Öffentliche Beschaffungen (vgl. Amtsblatt Nr. 20 vom 16. Mai 2002). Die amtlichen Publikationen im Amtsblatt sind dabei jeweils gesetzlich vorgeschrieben. So hält zum Beispiel das Gesetz vom 30. Mai 1911 über die Einführung des Zivilgesetzbuches (EG ZGB) in § 24 Abs. 1 fest, dass die durch das Zivilgesetzbuch und durch das EG ZGB selbst vorgeschriebenen Veröffentlichungen, öffentlichen Bekanntmachungen, Aufforderungen und Auskündungen im kantonalen Amtsblatt zu erfolgen haben. Im Weiteren sieht zum Beispiel das Gesetz vom 21. September

1961 betreffend die Zivilprozessordnung (ZPO) verschiedene gerichtliche Publikationen im Amtsblatt vor (§ 65: öffentliche Vorladung, § 249 Abs. 2: Zustellung Verbot an unbestimmte Person).

3.3 Der Ablauf der amtlichen Publikation gestaltet sich dabei unbestrittenermassen wie folgt: Die entsprechende kantonale Dienststelle (z.B. das Grundbuchamt) übermittelt das im Amtsblatt zu Publizierende der Beschwerdeführerin, welche die Veröffentlichung gegen einen Verwaltungsbeitrag gemäss § 5 der Verordnung über das Amtsblatt vornimmt. Die kantonale Dienststelle (z.B. das Grundbuchamt) stellt ihrerseits die Publikation der jeweiligen natürlichen oder juristischen Person, welche die Publikation veranlasste, als Gebühr in Rechnung.

4. Im Streit liegt, ob die Beschwerdeführerin die Erlöse für amtliche Publikationen, welche sie für verschiedene Dienststellen erbrachte, zu versteuern hat. Insbesondere ist strittig, ob die Beschwerdeführerin selbst eine autonome Dienststelle bildet (E. 4.1) und ob sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt tätig war (E. 4.2). Im Weiteren ist auch umstritten, ob die Beschwerdeführerin gleichartige Leistungen an Dritte, d.h. an Nichtgemeinwesen (E. 4.3), erbrachte.

4.1 Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Beschwerde vom 9. März 2005 geltend, dass sie keine Dienststelle des Kantons B._____ sei, sondern die zentrale Stabsstelle von Regierungsrat und Landrat des Kantons B._____ und somit eine grosse Zahl von Verbundaufgaben über die Grenzen der Verwaltungseinheiten zu erbringen habe.

Die autonomen Dienststellen können gestützt auf die institutionelle oder funktionelle Gliederung der Rechnung des Gemeinwesens festgelegt werden (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1069; vgl. auch E. 2.2.2). Gemäss unbestrittenen Angaben der ESTV im Kontrollbericht vom 13. März 1998, Beiblatt Nr. 1, führt die institutionelle Gliederung der Staatsrechnung des Kantons B._____ die Beschwerdeführerin unter der Nummer 2005 auf. Da sich die mehrwertsteuerrechtliche Definition der Dienststellen somit auf die (eigene) Gliederung des Rechnungswesens abstützt, kann es keine Rolle spielen, ob die Beschwerdeführerin als zentrale Stabsstelle von Regierungsrat und Landrat eine grosse Zahl von Verbundaufgaben zu erbringen hat. Die ESTV behandelte die Beschwerdeführerin folglich zu Recht als autonome Dienststelle im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV. Im Weiteren ist auch die für die subjektive Steuerpflicht notwendige mehrwertsteuerliche Selbständigkeit (vgl. E. 2.2.2) gegeben, da die Beschwerdeführerin in eigenem Namen auftrat und in organisatorischer Unabhängigkeit handelte. Zudem wurden die erforderlichen Umsatzgrenzen für die subjektive Steuerpflicht (vgl. E. 2.2.2) unbestrittenermassen bereits aufgrund anderer Leistungen überschritten. Die Beschwerdeführerin erfüllte somit – auch ohne die vorliegend im Streit liegenden Leistungen – die Voraussetzungen der

subjektiven Steuerpflicht.

4.2

4.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, dass die Veröffentlichungen im redaktionellen Teil des Amtsblattes auf einem Subordinationsverhältnis zwischen dem Kanton und der jeweils zur Publikation im Amtsblatt verpflichteten Administrativeinheit des Kantons bzw. der Gemeinde beruhten. Die Veröffentlichung eines publikationspflichtigen Sachverhaltes könne gegenüber der zur Veröffentlichung verpflichteten Behörde bzw. Amtsstelle nötigenfalls auch gegen deren Willen durchgesetzt werden. Über Veröffentlichungen im redaktionellen Teil des Amtsblattes würden keine Rechtsgeschäfte abgeschlossen. Es würden gesetzlich vorgeschriebene Einsendungen veröffentlicht, wofür Gebühren erhoben würden. Sie könnte zudem die Gebühr auch direkt erheben, was aber überhaupt nicht bürgerfreundlich wäre. Sie habe somit in Ausübung hoheitlicher Gewalt gehandelt.

4.2.2 Es ist zunächst festzuhalten, dass die Leistung der Beschwerdeführerin (amtliche Publikation) und die Gegenleistung der betreffenden Dienststelle (Verwaltungsbeitrag) vorliegend innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung die Gegenleistung auslöst. Der Verwaltungsbeitrag, welcher sich konkret nach der Anzahl Seiten richtet (§ 5 der Verordnung über das Amtsblatt; vgl. z.B. auch die Rechnung der Beschwerdeführerin vom 28. Dezember 1995 an das Handelsregisteramt), wird für die amtliche Publikation bezahlt. Es handelt sich somit um einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch im Sinne von Art. 4 MWSTV (vgl. E. 2.1). Der Umstand, dass die Leistung und die Gegenleistung gesetzlich vorgeschrieben sind, kann – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – an der mehrwertsteuerrechtlichen Relevanz des Leistungsaustausches nichts ändern (Art. 7 MWSTV; vgl. E. 2.1).

4.2.3 Zutreffend ist, dass für die Abgrenzung des hoheitlichen Handelns gemäss Art. 17 Abs. 4 MWSTV massgebend ist, ob ein Subordinationsverhältnis vorliegt. Ein solches ist dann gegeben, wenn der Staat als Träger von Hoheitsrechten mit "obrigkeitlicher Gewalt" dem Privaten gegenübertritt (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 253; vgl. E. 2.3). Vorliegend steht die Beschwerdeführerin jedoch nicht in einem Verhältnis zu einem Privaten, sondern zu einer anderen Dienststelle, d.h. zu einem anderen staatlichen Organ. Es kann somit von Vornherein kein Subordinationsverhältnis gegeben sein. Im Weiteren ist der Einwand der Beschwerdeführerin, dass sie die Gebühren auch direkt, d.h. von den Privaten, erheben könnte, nicht zu hören, da sie dies eben gerade nicht tut. Aufgrund dessen sind vorliegend zwei Austauschverhältnisse zu unterscheiden. Einerseits findet – der hier zu beurteilende – Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der anderen Dienststelle (z.B. Grundbuchamt) statt und andererseits liegt auch ein Leistungsaustausch zwischen dieser anderen Dienststelle und der natürlichen bzw. juristischen Person, welche die Publikation veranlasste, vor. Der letztere Leistungsaustausch ist vorliegend jedoch nicht Streitgegenstand.

4.2.4 Die amtlichen Publikationen, welche die Beschwerdeführerin als autonome Dienststelle – nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt gemäss Art. 17 Abs. 4 MWSTV – an andere Dienststellen erbrachte, stellen somit entgeltliche Leistungen im Sinne von Art. 4 MWSTV dar. Sie hat solche Umsätze in der Folge (vgl. E. 2.4) dann zu versteuern, wenn sie auch gleichartige Umsätze an Dritte (Nichtgemeinwesen) erbrachte, was sie bestreitet und im Folgenden zu prüfen ist.

4.3 Die Beschwerdeführerin publizierte im Amtsblatt neben den amtlichen Publikationen auch kommerzielle Inserate für Dritte (Nichtgemeinwesen). Strittig ist, ob die Veröffentlichung der kommerziellen Inserate und der amtlichen Publikationen gleichartige Leistungen im Sinne der Verwaltungspraxis (vgl. E. 2.4) darstellen.

4.3.1 Die Beschwerdeführerin legt in ihrer Beschwerde vom 9. März 2005 dar, dass die amtlichen Publikationen im redaktionellen Teil keine Inserate, sondern gesetzlich vorgeschriebene Veröffentlichungen darstellten. Im Weiteren würde nicht sie die Aufträge für die kommerziellen Inserate entgegennehmen, sondern gemäss § 1 Abs. 3 der Verordnung über das Amtsblatt sei der kommerzielle Inserateteil an eine private Unternehmung "verpachtet".

Die ESTV wendet dazu in ihrer Vernehmlassung vom 24. Mai 2005 ein, es sei nicht massgeblich, dass der Inserateteil des Amtsblattes an einen Privaten "verpachtet" sei, denn sowohl gegenüber den Dienststellen (kraft Gesetz) als auch gegenüber dem Dritten (kraft Vertrag), dem der Inserateteil verpachtet worden sei, sei die Beschwerdeführerin verpflichtet, die amtlichen Publikationen und die privaten Inserate im Amtsblatt zu veröffentlichen. Sowohl mit der amtlichen Publikation als auch mit dem kommerziellen Inserat würden Anzeigen und Bekanntmachungen durch die Beschwerdeführerin öffentlich verbreitet. Es handle sich deshalb um gleichartige Leistungen.

4.3.2 Es kann der ESTV zugestimmt werden, dass sowohl die Veröffentlichung von kommerziellen Inseraten wie auch von amtlichen Mitteilungen Bekanntmachungen im weiteren Sinn darstellen. Zudem wurden diese Bekanntmachungen vorliegend im selben Medium (Amtsblatt) verbreitet. Der Umstand, dass die amtlichen Publikationen im Gegensatz zu den kommerziellen Inseraten gesetzlich vorgeschrieben sind, stellt keinen Grund dar, die Gleichartigkeit der Leistungen zu verneinen. Ebensowenig spielt es eine Rolle, ob der kommerzielle Inserateteil an ein privates Unternehmen "verpachtet" wurde. Massgebend ist, dass die Beschwerdeführerin in beiden Fällen Publikationen im Amtsblatt erbrachte. Dass es sich bei den zwei Arten von Publikationen nicht um die "gleiche" Leistung handelt, ist unbestritten, vorausgesetzt wird jedoch nur "Gleichartigkeit" der Leistungen. Gemäss Verwaltungspraxis wird dabei der

Begriff der Gleichartigkeit weit gefasst (vgl. E. 2.4), um Wettbewerbsverzerrungen zwischen dem privaten und öffentlichen Bereich weitgehend vermeiden zu können (Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 7.1). So sind z.B. alle administrativen Arbeiten, seien dies nun die Führung der Buchhaltung, die Fakturierung oder die Übernahme von allgemeinen Sekretariatsarbeiten, als gleichartig einzustufen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1084; Broschüre Gemeinwesen, a.a.O., S. 8). Im Licht dieser sachgerechten Verwaltungspraxis ist vorliegend die Gleichartigkeit der Leistungen zu bejahen.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem BVGer aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'500.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.
3. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Pascal Mollard	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Dieses Urteil des Bundesverwaltungsgerichts kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 lit. l und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: