6 Finanzen
Finances
Finanze

33

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-6055/2007 und A-6056/2007 vom 3. Juni 2010

Mehrwertsteuer. Bindungswirkung von Wegleitungen, Merkblättern und Branchenbroschüren der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Reduzierter Steuersatz für « Rätselhefte ».

Art. 42 und Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma MWSTV von 1994. Art. 1, Art. 2 und Art. 3 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 14. Dezember 1994 über die Umschreibung der zum reduzierten Satz besteuerten Gegenstände. Art. 52 und Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 MWSTG von 1999. Art. 32, Art. 33 und Art. 34 MWSTGV von 2000.

1. **Die ESTV darf Wegleitungen, Merkblätter und Branchenbroschüren zur Gewährleistung eines einheitlichen Vollzugs des übergeordneten Rechts erlassen. Diese sind für Verwaltungsbehörden verbindlich, sofern sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen, für Justizbehörden hingegen nicht (E. 3.3.1 f.).**
2. **Kreuzworträtselbücher und Kreuzworträtselhefte sind als Bücher respektive Zeitungen/Zeitschriften gemäss MWSTV von 1994 und MWSTG von 1999 dem reduzierten Steuersatz unterstellt. An dieser Auslegung der einschlägigen Normen ändern anders lautende Verwaltungsverordnungen nichts (E. 2.2 f. und E. 4.1–4.3).**

Taxe sur la valeur ajoutée. Force contraignante des instructions, notices et brochures de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Taux réduit applicable aux « revues de mots croisés ».

Art. 42 et art. 27 al. 1 let. a ch. 1 9e tiret OTVA de 1994. Art. 1, art. 2 et art. 3 ordonnance du Département fédéral des finances du 14 décembre 1994 relative à la délimitation des biens imposables au taux réduit. Art. 52 et art. 36 al. 1 let. a ch. 9 LTVA de 1999. Art. 32, art. 33 et art. 34 OLTVA de 2000.

1. **L'AFC peut édicter des instructions, notices et brochures destinées à garantir une mise en œuvre uniforme du droit supérieur. A moins d'avoir un contenu clairement contraire à la constitution ou à la loi, elles lient les autorités administratives, mais non les autorités judiciaires (consid. 3.3.1 s.).**
2. **Les livres et cahiers de mots croisés sont des livres respectivement des journaux/revues au sens de l'OTVA de 1994 et de la LTVA de 1999 et bénéficient en tant que tels du taux réduit de TVA. Cela découle de l'interprétation des dispositions pertinentes; une ordonnance administrative préconisant une autre solution demeure sans effet (consid. 2.2 s. et consid. 4.1–4.3).**

Imposta sul valore aggiunto. Carattere vincolante di istruzioni, promemoria e opuscoli informativi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Assoggettamento di « riviste di enigmistica » all'aliquota ridotta.

Art. 42 e art. 27 cpv. 1 lett. a cifra 1 9° trattino OIVA del 1994. Art. 1, art. 2 e art. 3 ordinanza del Dipartimento federale delle finanze del 14 dicembre 1994 concernente la definizione dei beni imponibili all'aliquota ridotta. Art. 52 e art. 36 cpv. 1 lett. a cifra 9 LIVA del 1999. Art. 32, art. 33 e art. 34 OLIVA del 2000.

1. **Per garantire un'esecuzione uniforme del diritto di rango superiore, l'AFC può emanare istruzioni, promemoria e opuscoli informativi che, come le ordinanze amministrative, sono vincolanti per le autorità amministrative fintanto che non presentano un contenuto palesemente contrario alla Costituzione o alla legge (consid. 3.3.1 seg.).**

2. Libri e riviste di cruciverba sono soggetti all'aliquota ridotta in quanto libri e in particolare in quanto giornali/riviste secondo l'OIVA del 1994 e la LIVA del 1999. Ciò risulta dall'interpretazione delle relative norme; ordinanze amministrative di diverso tenore non cambiano questa conclusione (consid. 2.2 seg. e consid. 4.1–4.3).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) brachte bezüglich Rätselheften und -büchern – ihrer Praxis gemäss – den normalen und nicht den reduzierten Steuersatz zur Anwendung.

Die hiergegen erhobenen Beschwerden heisst das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) gut.

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen gemäss Art. 4 Bst. a der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464, nachfolgend: MWSTV von 1994) respektive Art. 5 Bst. a des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, AS 2000 1300, nachfolgend: MWSTG von 1999) 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 MWSTV von 1994 bzw. Art. 18 MWSTG von 1999). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV von 1994 bzw. Art. 33 Abs. 1 MWSTG von 1999). Die Lieferung von abschliessend aufgezählten Gegenständen, darunter Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter der vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD; Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma MWSTV von 1994) beziehungsweise vom Bundesrat (BR) (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 MWSTG von 1999) 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 MWSTV von 1994, 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 MWSTV von 1994, Version gemäss AS 1998 1801 [Änderung vom 3. Juni 1998]) und ab dem 1. Januar 2001 2,4 % (Art. 36

Abs. 1 MWSTG von 1999). Ansonsten ist der Normalsatz von 6,5 % (1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1998) beziehungsweise 7,5 % (1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2000) beziehungsweise 7,6 % (ab 1. Januar 2001) anwendbar (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV von 1994 gemäss Version AS 1994 1464 respektive gemäss Version AS 1998 1801 [Änderung vom 3. Juni 1998] bzw. Art. 36 Abs. 3 MWSTG von 1999).

2.2 Die Verordnung des EFD über die Umschreibung der zum reduzierten Satz besteuerten Gegenstände vom 14. Dezember 1994 (AS 1994 3164, nachfolgend: V EFD) 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 V EFD). Beinahe gleich umschreibt die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV, AS 2000 1347, nachfolgend: MWSTGV von 2000) 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 BR so, dass diese nunmehr nicht Werbezwecken dienen dürften (Art. 32 MWSTGV von 2000). 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 V EFD und Art. 33 Abs. 1 MWSTGV von 2000). Ausgenommen sind wiederum Erzeugnisse mit Reklamecharakter (Art. 2 V EFD) beziehungsweise solche, die Werbezwecken dienen (Art. 33 Abs. 2 MWSTGV von 2000). 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 V 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 MWSTGV von 2000). Zu den in der MWSTV von 1994 bezie-

hungsweise im MWSTG von 1999 genannten « andere[n] Druckerzeugnisse[n] » äussern sich die Verordnungen nicht explizit.

2.3 Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat in ihrer Wegleitung und einem Merkblatt beziehungsweise 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. 11/1998 über die steuerliche Behandlung von Druckerzeugnissen (Merkblatt Nr. 11/1998). 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 grafisches Gewerbe (Branchenbroschüre Nr. 3/2001), 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. 11/1998 bzw. Ziff. 6.4 2. Lemma Branchenbroschüre Nr. 3/2001), auch wenn sie die formellen Anforderungen an Bücher erfüllen (Ziff. 1 und Ziff. 1.1 Merkblatt Nr. 11/1998 bzw. Ziff. 6 und 6.1 Branchenbroschüre Nr. 3/2001; vgl. auch E. 2.2). Für Zeitungen und Zeitschriften gilt gemäss den Publikationen der ESTV, dass sie, neben der Erfüllung der in der V EFD beziehungsweise MWSTGV von 2000 umschriebenen Voraussetzungen (vgl. 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. 11/1998 bzw. Ziff. 7 Branchenbroschüre Nr. 3/2001). Kreuzworträtselhefte sind zum normalen Satz steuerbar (Ziff. 2.1.2 7. Lemma Merkblatt Nr. 11/1998 bzw. Ziff. 7.2 3. Lemma Branchenbroschüre Nr. 3/2001). Gemäss Merkblatt Nr. 11/1998 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. 11/1998) und umgekehrt (Ziff. 2.3 Abs. 2 Merkblatt Nr. 11/1998). In der Branchenbroschüre Nr. 3/2001 fehlen diese Ausführungen. Ebenso wie die V EFD und die MWSTGV von 2000 enthalten weder das Merkblatt Nr. 11/1998 noch die

Branchenbroschüre Nr. 3/2001 Ausführungen dazu, was unter « andere[n] Druckerzeugnisse[n] » zu verstehen ist.

3.

3.1

3.1.1 Das BVGer kann auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des BR 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 (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.177). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen, prüft das BVGer, ob sich der BR oder das durch Subdelegation ermächtigte Departement an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnis gehalten hat. Wird dem BR 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 Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) vom BVGer zu respektieren. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des BR setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem BR im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus andern Gründen gesetz- oder verfassungswidrig ist (BGE 131 II 562 E. 3.2, BGE 131 II 271 E. 4, BGE 128 IV 177 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_729/2007 und 2C_735/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2; Urteil des BVGer 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, BGE 131 V 256 E. 5.4; Urteil des BGer 6P.62/2007 vom 27. Oktober 2007 E. 3.1; Urteil des BVGer A-7518/2006 vom 28. Juli 2009 E. 1.4.3).

3.1.2 Sowohl bei Art. 27 Abs. 1 Bst. a MWSTV von 1994 als auch bei Art. 36 Abs. 1 Bst. a MWSTG von 1999 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 veröffentlicht 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 MWSTG von 2000 siehe noch Urteil des BGer 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 MWSTG von 2000: Urteil des BGer 2A.127/2002 vom 18. September 2002 E. 4.6; Urteil des BVGer A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.125 E. 3c).

3.2

3.2.1 Die MWSTV von 1994, die sich als selbständige Verordnung auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB-aBV) der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindliche (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV, AS 1 1) beziehungsweise auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV stützt, kann vom BVGer auf ihre Übereinstimmung mit der Bundesverfassung überprüft werden (vgl. E. 3.1.1). Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma MWSTV von 1994 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 MWSTV von 1994) als auch der BR (unter der Geltung des MWSTG von 1999) 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. 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. E. 3.1.1), muss darauf nicht weiter eingegangen werden.

3.3

3.3.1 Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben usw.) 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 gesetzwidrigen 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 mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso 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: Urteil des BVGer A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.3, Urteil des BVGer A-4355/2007 vom 20. November 2009 E. 4.1).

3.3.2 Gemäss Art. 42 MWSTV von 1994 beziehungsweise Art. 52 MWSTG von 1999 erlässt die ESTV alle zur Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlichen Weisungen und Entscheide, deren Erlass nicht aus-

drücklich einer anderen Behörde vorbehalten ist. Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma MWSTV von 1994 delegiert zwar die Bestimmung der zum reduzierten Steuersatz steuerbaren Arten von Druckerzeugnissen an das EFD und Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 MWSTG von 1999 delegiert sie an den BR, 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 beziehungsweise vom BR 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. 11/1998 und die Branchenbroschüre Nr. 3/2001 erklären sowohl Kreuzworträtselbücher als auch Kreuzworträtselhefte ausdrücklich als zum Normalsatz steuerbar (vgl. 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. E. 3.3.1).

4.1 Die ESTV war für den Erlass des Merkblattes Nr. 11/1998 beziehungsweise der Branchenbroschüre Nr. 3/2001 zuständig (vgl. E. 3.3.2).

Die Definitionen von Zeitungen, Zeitschriften und Büchern in der V EFD und der MWSTGV von 2000 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 beziehungsweise als der Unterhaltung dienend bei Zeitungen und Zeitschriften betrachtet werden (vgl. E. 4.2.4). Was die Zeitschriften betrifft, so hat das BGer 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 BGer vom 14. Mai 1976, veröffentlicht 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. 11/1998 und der Branchenbroschüre Nr. 3/2001 gemachte Einschränkung lässt sich somit aus dem Wortlaut der Bestimmungen nicht rechtfertigen.

4.2 Die ESTV hält dafür, das Merkblatt Nr. 11/1998 und die Branchenbroschüre Nr. 3/2001 führten lediglich die unter der Warenumsatzsteuer begründete Praxis fort. Sie stützt sich dabei insbesondere auf ein Urteil des BGer vom 12. Dezember 1975 (veröffentlicht 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 geltende 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 BGer unter dem Recht der Warenumsatzsteuer entwickelte Praxis angeknüpft werden (ausführlich dazu: Entscheid der SRK vom 6. März 1998, in VPB 62.82, insbes. 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 über die Warenumsatzsteuer [WUB] vom 29. Juli 1941, 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 potenziellen Kulturträger von der Abgabe zu befreien (Urteil des BGer vom 12. Dezember 1975, in: ASA 44 S. 587 ff. E. 2 mit Hinweis auf BGE 97 I 161, auszugsweise veröffentlicht 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 veröffentlicht in: ASA 39 S. 517 f.). Entscheidendes Kriterium war gemäss BGer, dass das Druckerzeugnis irgendeinen 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 BGer vom 12. Dezember 1975, in: ASA 44 S. 587 ff. E. 3 am Ende). Hier ist festzuhalten, dass aus dem genannten Entscheid einzig hervorgeht, dass er « Arbeitshefte und Arbeitsblätter in Buchform » betraf. Das BGer erklärte, die bedruckten Teile knüpften « in genereller Weise an Lern- beziehungsweise Ausbildungsstoff an » und stellten dem Schüler zu lösende Aufgaben. Ihr Inhalt war marginal, stellte sich doch das BGer 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 BGer vom 12. Dezember 1975, in: ASA 44 S. 587 ff. 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 BGer vom 12. Dezember 1975, in: ASA 44 S. 587 ff. 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 MWSTG von 1999 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 BGer vom 12. Dezember 1975 (in: ASA 44 S. 587 ff. 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 MWSTV von 1994 und des MWSTG von 1999 dem reduzierten Steuersatz unterworfen (Ziff. 1.4.1 3. Lemma Merkblatt Nr. 11/1998 und Ziff. 6.3 5. Lemma Branchenbroschüre Nr. 3/2001).

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 BGer vom 12. Dezember 1975 (in: ASA 44 S. 587 ff. 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 BGer nicht erwähnte Druckerzeugnisse hingegen nicht. Gleiches gilt im Übrigen auch für Malbücher, die vom BGer unter der Geltung der Warenumsatzsteuer der normalen Besteuerung unterworfen wurden (Urteil des BGer vom 30. Januar 1976 in ASA 45 S. 265 ff. E. 4), die aber gemäss Merkblatt Nr. 11/1998 (Ziff. 1.1 5. Lemma) und Branchenbroschüre Nr. 3/2001 (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 BGer nur um Bücher, nicht aber um Zeitungen und Zeitschriften ging. Letztere werden ohnehin oft nur einmal gelesen und dann höchstens noch als Fachzeitschriften beziehungsweise 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 BGer im Urteil vom 12. Dezember 1975 (in: ASA 44 S. 587 ff. 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 mehrere 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 Urteil des BGer (vom 12. Dezember 1975, in: ASA 44 S. 587 ff. E. 3; vgl. 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. E. 2.2). Darauf ist jedoch nicht weiter einzugehen.

4.2.3 Entscheidend ist aber, dass sich das BGer in dem nur auszugsweise veröffentlichten Urteil einzig mit dem Begriff des kulturellen Inhaltes auseinandersetzte (vgl. E. 4.2.1), während die Verordnungen des EFD und des BR weitere Inhalte zulassen (vgl. E. 2.2). In einem anderen Urteil erklärte das BGer 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 BGer nicht (BGE 83 I 199 E. 1; Urteil des BGer vom 14. Mai 1976, in: ASA 45 S. 265 ff. 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 beziehungsweise die laufende Orientierung über Wissenswertes (vgl. Art. 1 und Art. 2 V EFD sowie Art. 32 Bst. a und Art. 33 Abs. 1 MWSTGV von 2000). Dass sich das BGer 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 beziehungsweise 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 beziehungsweise jener der SRK zum MWSTG von 1999 – 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. 11/1998 und der Branchenbroschüre Nr. 3/2001 zu Unrecht Rätselbücher und Rätselhefte von der Privilegierung ausnahm. Sofern die vorliegend fraglichen Produkte die Voraussetzungen an Bücher oder Zeitungen beziehungsweise 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. 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. 11/1998, 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. E. 2.3). Der Hinweis auf Zeitungen und Zeitschriften in Ziff. 1.6 Merkblatt Nr. 11/1998 erwiese sich als überflüssig, wenn diese zuerst geprüft und damit ausgeschlossen worden wären. Das Merkblatt Nr. 11/1998 sieht damit explizit und zu Recht keine Prüfreihenfolge vor. Im Übrigen behandeln sowohl die V EFD und die MWSTGV von 2000 sowie auch das Merkblatt Nr. 11/1998 und die Branchenbroschüre Nr. 3/2001 – im Gegensatz zur MWSTV von 1994 und zum MWSTG von 1999 – 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. 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. 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 offenbleiben, 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 MWSTV von 1994 i. V. m. Art. 1–Art. 3 V EFD beziehungsweise Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 MWSTG von 1999 i. V. m. Art. 34–Art. 36 MWSTGV von 2000 erfüllen. Die Nachforderung der ESTV mit den Ergänzungsabrechnungen Nr. ... und Nr. ... 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.