

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. März 1998)

Mehrwertsteuer. Zeitschrift mit Reklamecharakter (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV). Auskunft der Behörde.

- Die ESTV hat die unter dem Recht der Warenumsatzsteuer vom BGer zu den Begriffen der Zeitschrift und des Reklamecharakters entwickelte Praxis für den Bereich der Mehrwertsteuer übernommen. Es entsprach dem Willen des Verfassungsgebers, dass die der Mehrwertsteuer zum reduzierten Satz von 2% unterstellten Warengruppen weitgehend den bisherigen Waren entsprechen sollten. Der Unterschied in der Umschreibung der privilegierten Druckerzeugnisse bezieht sich einzig auf eine Lockerung der formellen Erfordernisse bei Büchern (E. 3).

- Angesichts der eindeutigen Ausrichtung der vorliegenden Zeitschrift auf die Tätigkeit der Herausgeberin kommt der Publikation im Verhältnis zu Aussenstehenden überwiegend Reklamefunktion zu. Sie dient den Geschäftsinteressen der Herausgeberin und nicht der Förderung einer vielfältigen Presse. Dass diese Zeitschrift nicht mittels reisserischer Aufmachung und durch klare und eindeutige Werbetexte die Empfänger auf die Sendeprogramme der Herausgeberin aufmerksam machen will, vermag am Reklamecharakter dieser Druckschrift nichts zu ändern, kann doch eine raffiniert verpackte Werbebotschaft unter Umständen weit wirksamer sein als die plumpe Anpreisung eines Angebots (E. 5).

- Was von der Verwaltung herausgegebene Merkblätter betrifft, so vermögen diese in der Regel keine vom materiellen Recht abweichende Behandlung zu begründen, weil sie sich an einen unbestimmten Adressatenkreis richten und eine Vielzahl von Sachverhalten betreffen. Einzig wenn der Bürger zu einer bestimmten Frage eine Auskunft verlangt und ihm die Behörde diese in Form der Abgabe eines Merkblattes (oder einer anderen behördlichen Information) erteilt, kann damit eine individuell-konkrete Zusicherung verbunden sein, so dass sich der Betroffene auf die Unrichtigkeit der Auskunft berufen kann, sofern die übrigen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind (E. 7).

Taxe sur la valeur ajoutée. Revue à caractère publicitaire (art. 27 al. 1 let. a ch. 1 OTVA). Renseignement émanant des autorités.

- L'AFC a repris dans le domaine de la TVA la pratique développée par le TF sous l'empire de l'ICHA concernant les notions de revue et de caractère publicitaire. La volonté du constituant que les types de marchandises soumis à la TVA au taux réduit de 2% correspondent dans une large mesure à ceux privilégiés jusqu'alors est ainsi respectée. La seule différence dans la détermination des imprimés bénéficiant de ce privilège consiste en une atténuation des exigences formelles concernant les livres (consid. 3).

- La présente revue poursuit avant tout des fins publicitaires puisqu'elle est clairement orientée sur l'activité de l'éditrice plutôt que sur celle de tiers. Son objectif est de servir les intérêts commerciaux de l'éditrice et non d'encourager la diversification de la presse. Le fait que cette publication ne cherche pas à attirer l'attention des destinataires sur les programmes diffusés par l'éditrice au moyen d'une publicité tapageuse ou par des messages publicitaires clairs et désignés comme tels ne lui ôte pas son caractère publicitaire. En effet, un message publicitaire subtilement présenté peut se révéler bien plus efficace qu'une propagande directe (consid. 5).

- Les circulaires émanant de l'administration ne peuvent en principe pas justifier un traitement qui s'écarte du droit matériel, puisqu'elles s'adressent à un cercle indéterminé de destinataires et concernent de multiples situations de fait. Ce n'est que lorsqu'un administré demande un renseignement sur un point précis et que l'autorité lui répond sous la forme de l'envoi d'une circulaire (ou d'une autre information officielle) que l'administration peut alors être liée par cette assurance concrète et individualisée. L'intéressé peut alors se prévaloir de l'inexactitude du renseignement donné, dans la mesure où les autres conditions de la protection de la bonne foi sont remplies (consid. 7).

Imposta sul valore aggiunto. Rivista a carattere pubblicitario (art. 27 cpv. 1 lett. a n. 1 OIVA). Informazione delle autorità.

- Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, l'AFC ha ripreso la prassi relativa alle nozioni di rivista e di carattere pubblicitario sviluppata a suo tempo dal Tribunale federale per l'imposta sulla cifra d'affari. La volontà del costituente secondo cui i tipi di merci assoggettati all'imposta sul valore aggiunto all'aliquota ridotta del 2% avrebbero dovuto corrispondere in larga misura alle merci privilegiate fino ad allora è stata rispettata. L'unica differenza nella descrizione degli stampati imponibili a tale aliquota consiste in un'attenuazione delle esigenze formali per i libri (consid. 3).

- La presente rivista persegue prevalentemente fini pubblicitari dato che è chiaramente incentrata sull'attività dell'editrice. La pubblicazione mira a soddisfare gli interessi commerciali dell'editrice e non a promuovere una stampa diversificata. Il fatto che essa non cerchi di attirare l'attenzione dei destinatari sui programmi trasmessi dall'editrice con una pubblicità accattivante o attraverso messaggi pubblicitari chiari e designati come tali non cambia nulla al suo carattere pubblicitario. In effetti un messaggio pubblicitario presentato in modo sottile può, se del caso, rivelarsi più efficace della semplice promozione di un'offerta (consid. 5).

- Di regola, i promemoria emanati dall'amministrazione non possono giustificare un trattamento che si scosti dal diritto materiale, poiché si rivolgono a una cerchia indeterminata di destinatari e concernono una molteplicità di fattispecie. Soltanto quando un cittadino chiede informazioni su una determinata questione e l'autorità gli risponde inviandogli un promemoria (oppure un'altra informazione ufficiale), l'amministrazione può essere vincolata da quest'assicurazione concreta e individuale. L'interessato può allora far valere l'inesattezza delle informazioni nella misura in cui le altre condizioni della protezione della buona fede sono soddisfatte (consid. 7).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die im Radio- und Fernsehbereich tätige Gesellschaft X ist Herausgeberin der wöchentlich erscheinenden Programmzeitschrift «E».

Mit Schreiben vom 3. August 1995 ersuchte die Druckerei, welche «E» druckt, die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) um Auskunft über die korrekte mehrwertsteuerliche Behandlung dieser Publikation. Sie erklärte, die Druckschrift sei bisher zum reduzierten Satz von 2% versteuert worden. Aufgrund der Ausführungen unter Ziff. 2.1.1 und 2.1.2 des von der ESTV herausgegebenen Merkblattes Nr. 11 über die steuerliche Behandlung von Druckerzeugnissen vom 30. Juni 1995 (im Folgenden: Merkblatt Nr. 11[54]) seien nun aber Zweifel hinsichtlich der Richtigkeit dieser Vorgehensweise aufgekommen. Mit Brief vom 14. September 1995 teilte die ESTV der Druckerei mit, «E» sei zu 6,5% und nicht zu 2% steuerbar. Weil die X Herausgeberin dieser

Publikation sei und darin ihre Dienstleistungen - das heisst ihre Sendungen - anpreise, um eine Erhöhung der Einschaltquoten zu erreichen, weise die Druckschrift offensichtlich Reklamecharakter im Sinne von Art. 3 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Umschreibung der zum reduzierten Satz besteuerten Gegenstände vom 14. Dezember 1994 (im Folgenden: VO EFD, SR 641.201.44) auf. Die Druckerei habe daher ihre Lieferungen von «E» zu 6,5% zu versteuern. Die Abnehmerin sei in bezug auf die ihr von der Druckerei überwälzte Steuer zum Vorsteuerabzug berechtigt, müsse aber ihrerseits die seit dem 1. Januar 1995 ausgeführten Lieferungen der Publikation zu 6,5% versteuern, weshalb ihr eine Kopie des Antwortschreibens zugestellt werde.

In der Folge gelangte die X ihrerseits mit Schreiben vom 28. September 1995 an die ESTV. Sie zeigte sich erstaunt darüber, dass der Brief vom 14. September 1995 an die Druckerei und nicht an sie adressiert worden war. Weiter hielt sie dafür, bei «E» handle es sich um eine Zeitschrift mit redaktionellem Inhalt, mit welcher über ihre Programme informiert und den Abonnenten die Möglichkeit geboten werden solle, sich zu orientieren und ihre Kenntnis der Sendungen zu vertiefen. Es handle sich um ein der Information dienendes Angebot und nicht um Reklame. Sie bestreite daher den Inhalt des an die Druckerei gerichteten Schreibens und verlange eine andere Beurteilung der Angelegenheit bzw. den Erlass eines anfechtbaren Entscheides.

B. Mit Entscheid vom 2. November 1995 stellte die ESTV fest, die Publikation «E» sei wegen ihres Reklamecharakters in bezug auf die von der X erbrachten Dienstleistungen zum Satz von 6,5% zu versteuern. Die ESTV hielt fest, zwar erfülle «E» die formellen Erfordernisse einer Zeitschrift im Mehrwertsteuerrechtlichen Sinne. Die Publikation diene indessen in erster Linie dazu, die Empfänger dazu zu bringen, die Dienste der X in Anspruch zu nehmen und die Zahl der Empfänger und damit der Personen, welche Konzessionsgebühren bezahlen, zu vergrössern. Da «E» fast ausschliesslich auf die Sendungen der X ausgerichtet sei, diene die Druckschrift offensichtlich zur Hauptsache den eigenen Interessen der herausgebenden kommerziellen Gesellschaft. Auf den nach dem 1. Januar 1995 ausgeführten Lieferungen der Druckschrift sei daher die Mehrwertsteuer zum Satz von 6,5% zu entrichten, und zwar auch insoweit, als die entsprechenden Abonnementsverträge vor dem 1. Januar 1995 abgeschlossen worden seien und das Entgelt vor diesem Zeitpunkt vereinnahmt worden sei.

Gegen diesen Entscheid erhob die X mit Schreiben vom 4. Dezember 1995 Einsprache, mit dem Begehren, es sei festzustellen, dass die Zeitschrift «E» im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201, hiernach auch Mehrwertsteuerverordnung zitiert) dem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 2% unterliege. Zur Begründung liess sie im wesentlichen ausführen: Die ESTV unterstelle die Publikation dem Normalsatz von 6,5% mit der Begründung, sie werde vom Betreiber des Senders direkt herausgegeben und weise überwiegenden Reklamecharakter auf. Entgegen den Ausführungen im Merkblatt der ESTV vom 30. Juni 1995 über die steuerliche Behandlung von Druckerzeugnissen dürfe die Anwendung des reduzierten Steuersatzes nicht davon abhängig gemacht werden, ob eine neutrale Stelle (und nicht der Betreiber eines Senders) Herausgeber einer Programmzeitschrift sei. Es sei ferner nicht das Ziel von «E», eine markante und wesentliche Erhöhung der Konzessionärszahl anzustreben. Auch würden neben den vier lokalen Programmen zwei weitere aus dem Ausland in der Zeitschrift abgedruckt. Der Inhalt der Publikation bestehe in der Wiedergabe von Sendeprogrammen mit teilweise weiteren diesbezüglichen Hintergrundinformationen. Er unterscheide sich somit nicht wesentlich von demjenigen von Tageszeitungen, deren Hauptzweck auch darin bestehe, zu informieren und zu Tagesaktualitäten Kommentare und dergleichen wiederzugeben.

C. Die ESTV wies die Einsprache der X mit Entscheid vom 24. Oktober 1996 ab.

D. Gegen diesen Einspracheentscheid führte die X (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 27. November 1996 bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde, mit dem Begehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Zeitschrift «E» sei im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV dem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 2% zu unterstellen. Die Beschwerdeführerin hält dafür, soweit das Merkblatt Nr. 11 der ESTV vorsehe, dass für die Anwendung des reduzierten Satzes von 2% auf den Herausgeber abgestellt werde, stehe es im Widerspruch zu Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV, wo einzig festgehalten werde, dass es vom Reklamecharakter einer Zeitschrift abhängt, ob sie zum normalen oder reduzierten Satz besteuert werde. Massgebend könne nur das Objekt, vorliegend die Zeitschrift «E», und nicht das Subjekt (neutraler Herausgeber oder der Betreiber selbst) sein. Sonst wäre es möglich, zwei Programmzeitschriften, welche die Kriterien für die Anwendung des reduzierten Satzes nach Art. 2 VO EFD über die Umschreibung der zum reduzierten Satz besteuerten Gegenstände erfüllen, einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterstellen, nur weil die eine Zeitschrift von einer neutralen Stelle und die andere vom Betreiber selbst herausgegeben werde. Dadurch würden die mehrwertsteuerrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden wie der Wettbewerbsneutralität verletzt. «E» komme nicht Werbecharakter in dem Sinne zu, dass eine markante und wesentliche Erhöhung der Konzessionsempfänger angestrebt werde. Die Zeitschrift diene schlicht der Information in bezug auf die lokalen Sendungen der X sowie auch der beiden nicht von ihr betriebenen Programme aus (...). Auch gehe es darum, dass die X durch «E» ihren öffentlichrechtlichen Leistungsauftrag in bezug auf Informationsvermittlung erfüllen könne, weshalb von vornherein nicht von Geschäftsreklame gesprochen werden könne. «E» wolle weder mittels reisserischer Aufmachung noch durch klare und eindeutige Werbetexte die Empfänger auf die Sendeprogramme der X aufmerksam machen. Im weiteren sei «E» nur im Abonnement zu erhalten, was darauf hinweise, dass die Reklame gerade nicht im Vordergrund stehe, sei es doch Charakteristikum von Reklameerzeugnissen, dass diese gratis abgegeben werden. Schliesslich werde in Ziff. 4 der von der ESTV herausgegebenen Branchenbroschüre «Produktion und Ausstrahlung von Radio- und Fernsehprogrammen, Übermittlung von Signalen» (Nr. 610.507-15; im Folgenden: Branchenbroschüre Nr. 15)[55], welche sich ausdrücklich an die X richte, ausdrücklich festgehalten, dass die Einnahmen aus dem Verkauf von Programmzeitschriften - generell und ohne irgendwelche Einschränkungen - mit 2% zu versteuern seien. Der Widerspruch zwischen diesen Ausführungen in der Branchenbroschüre und denjenigen im Merkblatt über die steuerliche Behandlung von Druckerzeugnissen zeige immerhin auf, dass selbst innerhalb der ESTV erhebliche Unklarheiten und Zweifel sowohl in bezug auf die Definition des Reklamecharakters wie auch hinsichtlich der Tatsache zu bestehen scheinen, ob ein Unterschied zwischen neutralen Herausgebern und Rundfunkanstalten überhaupt gemacht werden dürfe.

Mit Vernehmlassung vom 24. Oktober 1996 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen. Dieses Begehren begründet sie im wesentlichen mit denselben Argumenten, welche sie bereits im Einspracheentscheid angeführt hat. Zusätzlich hält sie fest, für die Beurteilung des Reklamecharakters sei nicht massgebend, ob es darum gehe, dass die X durch «E» ihren öffentlichrechtlichen Leistungsauftrag in bezug auf Informationsvermittlung erfüllen könne, zumal nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen nur dann für ihre Leistungen nicht steuerpflichtig seien, wenn sie diese in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen und nach Art. 7 MWSTV Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen selbst dann vorliegen würden, wenn sie kraft Gesetzes oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgten. Ferner sei auch nicht massgebend, dass «E»

keine reisserische Aufmachung oder klare und eindeutige Werbetexte aufweise.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Zuständigkeit der SRK, vgl. VPB 62.45 E.1, 62.46 E.1, 62.47 E.1)

b. (...)

c. Gemäss Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) ist dem Begehren um eine Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gegeben, wenn der Gesuchsteller ein rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung seines Rechts hat, dem keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13 E. 2a, 114 V 203; René A. Rhinow / Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt a. M. 1990, S. 109 f. Nr. 36). Da sich der Leistungsentscheid gerade etwa im Steuerrecht regelmässig nur auf einen begrenzten, abgeschlossenen Zeitraum beziehen kann, ist auch dann ein Feststellungsentscheid zu fällen, wenn in bezug auf ein andauerndes Rechtsverhältnis in präjudizieller Weise ebenso künftige Leistungen zu beurteilen sind. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn grundlegende Rechtsfragen vorweg gelöst werden können und damit

auf die Einleitung eines unter Umständen aufwendigen Verfahrens verzichtet werden kann (vgl. Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 1993, S. 68 f. Rz. 92). Berechtigte Interessen an Feststellungsverfahren dürften wohl besonders in der Einführungsphase einer neuen Steuer wie der Mehrwertsteuer vorliegen. Da namentlich das Bundesgericht (BGer) in seinen bisher im Bereich der Mehrwertsteuer ergangenen Urteilen die Praxis der Verwaltung zu Art. 51 MWSTV unter dem Gesichtspunkt der subsidiären Natur der Feststellungsverfügung nicht beanstandete, sieht sich auch die SRK nicht veranlasst, diesbezüglich einen strengeren Massstab anzulegen.

Im vorliegenden Fall werden durch die Rechtsauffassung der ESTV, wonach die Lieferungen und der Eigenverbrauch der von der Beschwerdeführerin herausgegebenen Druckschrift «E» zum Normalsatz von 6,5% - und nicht zum reduzierten Satz von 2% wie von der Beschwerdeführerin beantragt - zu versteuern seien, wirtschaftliche Interessen (vgl. Kölz/Häner, a.a.O., S. 144 f. Rz. 235) der Beschwerdeführerin beeinträchtigt. Diese hat demzufolge offensichtlich ein schützenswertes Interesse an der Feststellung, welchem Steuersatz die Lieferungen und der Eigenverbrauch der in Frage stehenden Publikation unterstehen. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten.

2.a.aa. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung (UeB BV) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonieren. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV sowie die in Art. 8 UeB BV enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (BGE 123 II 22 f. E. 3a; 123 II 298 E. 3a; 123 II 388 E. 3a; MWST-Journal 3/96, S. 148 f.).

bb. Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese kann in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden (Art. 41ter Abs. 3 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301 E. 5a; MWST-Journal 3/96, S. 151; Ernst Höhn / Klaus A. Vallender, in Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [Kommentar BV], Basel/Zürich/Bern, Art. 41ter, Rz. 11, 33; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff.; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 64 S. 445 f.; vgl. auch AB 1993 N 329 f.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwälzten Steuer mit dem

Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis, bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Steuerneutralität, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 22 Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41ter BV zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch BGE 123 II 301f. E. 5). Einer verfassungskonformen (Art. 41ter BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der SRK auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 52 f.).

cc. Zu beachten ist, dass der Richter den dem Ordnungsgeber in Art. 8 UeB BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorschriften schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Ordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 123 II 22 f. E. 3a; 123 II 298 f. E. 3a; 123 II 388 f. E. 3a).

b. Im übrigen überprüft die SRK die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 299 E. 3b). Dies gilt auch insoweit als die ESTV ihre Praxis in Form von generellen administrativen Weisungen (z. B. Wegleitung, Broschüren oder Merkblätter) festgelegt hat.

3.a. Nach Art. 8 Abs. 2 Bst. e Ziff. 1 8. Lemma UeB BV unterliegen dem reduzierten Steuersatz unter anderem die Lieferungen und die Einfuhr von

«Zeitungen, Zeitschriften, Bücher(n) und andere(n) Druckerzeugnisse(n) in dem vom Bundesrat zu bestimmenden Ausmass».

Gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 9. Lemma MWSTV beträgt die Steuer 2% auf den Lieferungen und dem Eigenverbrauch der folgenden Gegenstände:

«Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter der vom Eidgenössischen Finanzdepartement zu bestimmenden Arten».

Das EFD hat in Art. 2 VO EFD den Begriff der Zeitung und Zeitschrift wie folgt umschrieben:

«Als Zeitungen oder Zeitschriften gelten Druckerzeugnisse, die mindestens zweimal pro Jahr erscheinen, einen gleichbleibenden Titel tragen, eine fortlaufende Numerierung 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. Ausgenommen sind Erzeugnisse mit Reklamecharakter.»

In Art. 3 VO EFD findet sich sodann die folgende Definition des Begriffs des Reklamecharakters:

«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.»

b.aa. In der von ihr im Herbst 1994 herausgegebenen Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige^[56] hat die ESTV in bezug auf die dem reduzierten Steuersatz unterstehenden Druckerzeugnisse einzig in Rz. 391 festgehalten, die Steuer betrage 2% bei den Lieferungen von Zeitungen, Zeitschriften, Bücher(n) und andere(n) Druckerzeugnisse(n) der vom EFD bestimmten Arten. (Die Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige, Ausgabe 1997, enthält dieselbe Formulierung, lediglich ergänzt durch einen Hinweis auf das Merkblatt Nr. 11 über die steuerliche Behandlung von Druckerzeugnissen).

bb. Im November 1994 hat die ESTV sodann die Branchenbroschüre Nr. 15 publiziert. Unter Ziff. 4 Abs. 2 dieser Broschüre findet sich in bezug auf Programmzeitschriften die folgende Aussage:

«Zu 2% zu versteuern hat der Steuerpflichtige hingegen die Empfangsgebühren, (...) sowie die Einnahmen aus dem Verkauf von Programmzeitschriften.»

cc. Schliesslich ist am 30. Juni 1995 das Merkblatt Nr. 11 veröffentlicht worden. Die Umschreibung des Begriffs der Zeitungen und Zeitschriften unter Ziff. 2 dieses Merkblattes deckt sich mit derjenigen gemäss Art. 2 VO EFD. Zusätzlich wird festgehalten, Zeitungen und Zeitschriften müssten äusserlich als solche aufgemacht sein. Der Begriff des Reklamecharakters wird in Ziff. 1.3 des Merkblattes Nr. 11 folgendermassen definiert:

«Reklamecharakter liegt vor, wenn die Werbung für eine andere als im Vertrieb des Druckerzeugnisses bestehende geschäftliche Tätigkeit des oder der Herausgeber oder der hinter ihnen stehenden Unternehmen überwiegend, das heisst deutlich in Erscheinung tritt.»

Reklamecharakter kommt vor allem Druckerzeugnissen zu, mit welchen Erwerbsunternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen anpreisen. Nicht als geschäftliche Tätigkeit werden angesehen administrative Tätigkeiten der öffentlichen Verwaltung sowie politische, religiöse oder humanitäre Tätigkeiten.»

c.aa. Unter dem Recht der Warenumsatzsteuer (WUST) waren die Lieferungen der in Art. 14 Abs. 1 Bst. b des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUB, BS 6173) genannten Waren, wozu auch die Zeitungen, Zeitschriften und Bücher gehörten, von der Steuer ausgenommen.

bb. Ursprünglich umfasste die Liste der steuerbefreiten Waren gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB neben den Nahrungsmitteln und den zu deren Zubereitung notwendigen Hilfsmitteln lediglich noch die Zeitungen und Zeitschriften (ohne die Bücher; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983/92, S. 57 ff. Rz. 75 ff.). Das BGE hat damals erkannt, diese Güter würden als für die Befriedigung allgemeiner täglicher Bedürfnisse kaum entbehrlich angesehen und deshalb, im Interesse der Konsumenten, von der Warenumsatzsteuer befreit. Bezeichnungen für Gegenstände des täglichen Bedarfs seien in Berücksichtigung des landläufigen Sprachgebrauches auszulegen. Danach könne von Zeitungen oder Zeitschriften gesprochen werden, wenn es sich um Presseerzeugnisse handle, die periodisch erscheinen und dem Interesse der Leserschaft an einer laufenden Orientierung über mancherlei Wissenswertes oder an der Unterhaltung dienen. Periodischen Druckschriften, die von den Lesern gegen Entgelt durch Kauf einzelner Nummern oder im Abonnement bezogen würden, werde in der Regel die Steuerfreiheit zuzuerkennen sein, bekunde doch der Leser durch Erlegung des Preises sein Interesse am Inhalt der Schrift, auf das es für die Steuerbefreiung ankomme. Dies gelte insbesondere für Blätter, deren Charakter durch den redaktionellen Teil bestimmt sei und deren Inseratenteil in erster Linie lediglich zur Deckung der Gestehungskosten beitragen solle. Indessen könnten auch Inserate die Leserschaft interessieren. Die Steuerfreiheit werde daher unter Umständen auch Anzeigeblättern, die der Herausgeber ausschliesslich mit den Einnahmen aus Inseraten Dritter finanziere und gratis abgebe, zuzugestehen sein, jedenfalls dann, wenn das Unternehmen bezwecke, dem Publikum periodisch Auskünfte und Hinweise zu vermitteln, wie man sie im Anzeigenteil der Nachrichtenblätter gewöhnlich finde (BGE 83 I 202 f. E. 1; vgl. auch ASA 40 S. 396 f. E. 1 sowie 60 S. 265 f. E. 2a).

cc. Anlässlich einer Revision des Warenumsatzsteuerbeschlusses wurde der Katalog der steuerbefreiten Waren gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB mit Wirkung ab 1. Januar 1959 wesentlich erweitert. In die Liste aufgenommen wurden namentlich auch die Bücher. Gestützt auf Art. 54 Abs. 2 Bst. e WUB hat das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement (heute EFD) mit Verfügung Nr. 12 vom 15. Juli 1958 (in Kraft getreten am 1. Januar 1959) den Begriff des steuerfreien Buches wie folgt umschrieben:

«Als Bücher, deren Umsätze von der Warenumsatzsteuer befreit sind, gelten Druckerzeugnisse religiösen, literarischen, künstlerischen, unterhaltenden, erzieherischen, allgemeinbelehrenden oder wissenschaftlichen Inhalts mit mindestens 16 Seiten in Buch- oder Broschürenform. Ausgenommen sind Erzeugnisse mit Reklamecharakter.»

dd. Die erweiterte Liste der steuerbefreiten Waren ging nach Auffassung des BGer über das hinaus, was als kaum entbehrlich für die Befriedigung der täglichen Bedürfnisse angesehen werden kann. Als Grund für die Steuerbefreiung von Zeitungen und Zeitschriften wurde daher auch das öffentliche Interesse an der Erhaltung und Förderung einer vielfältigen Presse angesehen, so dass die Befreiung von Zeitungen und Zeitschriften von der Warenumsatzsteuer als indirekte - Förderungsmassnahme zur Sicherstellung der informierenden und meinungsbildenden Funktion der Presse in der Gesellschaft erschien. Demnach waren der Information oder Unterhaltung der Leser dienende periodische Druckerzeugnisse wie bis anhin von der Warenumsatzsteuer befreit. Nach Auffassung des BGer schloss dabei das öffentliche (kulturelle) Interesse an der Förderung einer vielfältigen Presse Zeitungen und Zeitschriften unterhaltender Art ebenso ein wie solche allgemein politischen Inhaltes (ASA 60 S. 266 E. 2b, mit Hinweisen).

ee. Nicht als Zeitungen und Zeitschriften im Sinne des landläufigen Sprachgebrauchs galten hingegen nach der Rechtsprechung des BGer sowohl eigentliche Reklameschriften als auch Druckschriften, die zwar auch Stoff enthielten, welcher an sich die Steuerbefreiung rechtfertigen würde, bei denen aber die Geschäftsreklame für den Herausgeber oder die hinter ihm stehenden Firmen deutlich überwog. Solche nach Auffassung des BGer nicht der Förderung einer vielfältigen Presse, sondern den Geschäftsinteressen der beteiligten Firmen (Herausgeber) dienende Publikationen waren bereits nach der Praxis zu Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB in der alten Fassung nicht von der Warenumsatzsteuer befreit (BGE 83 I 203 f. E. 1; ASA 37 S. 287 E. 2 und 40 S. 396 f. E. 1) und sie konnten auch nach der vom 1. Januar 1959 an geltenden Fassung dieser Bestimmung nicht zu den privilegierten Zeitungen und Zeitschriften gezählt werden. Massgebend für die Steuerbefreiung von periodischen Druckerzeugnissen war im übrigen der Gesamteindruck, die Würdigung der gesamten Umstände: Ergaben diese, dass die Geschäftsreklame für den oder die Herausgeber deutlich überwog, so lag nach landläufiger Meinung keine Zeitung bzw. Zeitschrift vor und die Befreiung von der Warenumsatzsteuer konnte nicht beansprucht werden (BGE 83 I 204 E. 1; ASA 60 S. 266 f. E. 2b). Enthielt eine Druckschrift, mit der Geschäftsreklame für den Herausgeber oder die hinter ihm stehenden Unternehmungen gemacht wurde, zu einem (mehr oder weniger) grossen Teil auch neutrale Beiträge, so erachtete das BGer die Steuerbefreiung nur dann als gerechtfertigt, wenn diese nicht der Geschäftsreklame untergeordnet waren und nur (indirekt) dieser dienen (ASA 60 S. 267 E. 3a).

d. Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, ist in Art. 2 und 3 VO EFD weitgehend die unter dem Recht der Warenumsatzsteuer vom BGer zu den Begriffen der Zeitschrift und insbesondere des Reklamecharakters entwickelte Praxis übernommen worden. Es entsprach im übrigen auch dem Willen des Verfassungsgebers, dass die der Mehrwertsteuer zum reduzierten Satz von 2% unterstellten Warengruppen weitgehend den in Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB aufgeführten Kategorien von Waren entsprechen sollten. So wurde denn auch im schriftlichen Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK) an die Eidgenössischen Räte im Zusammenhang mit den Beratungen zum Ersatz der Finanzordnung die folgenden Ausführungen gemacht (AB 1993 N 335): «Die einzelnen, dem Satz von 2 Prozent unterstellten Warengruppen werden (mit Ausnahme der Druckerzeugnisse) wörtlich gleich umschrieben wie in der bisherigen Freiliste des Artikels 14 Absatz 1 Buchstabe b WUB. Die bisherigen Abgrenzungsregeln gelten somit für diese Warengruppen unverändert weiter. Einzig die Warengruppe Zeitungen, Zeitschriften und Bücher wird um die Position erweitert, und zwar in der Weise, dass der Bundesrat bestimmte inhaltlich mit Büchern vergleichbare Druckerzeugnisse, die indessen weder Buch- noch Broschürenform aufweisen und deren Umsätze daher heute der Steuer unterliegen, auch zum ermässigten Steuersatz von 2 Prozent besteuern kann. Das ermöglicht es, gewissen Wandlungen des Buchmarktes (z. B. Druckerzeugnisse in Loseblattform) besser Rechnung zu tragen. Der Bundesrat muss den Kreis solcher Druckerzeugnisse im Ausführungsrecht festlegen. Nicht begünstigt werden weiterhin Erzeugnisse mit Reklamecharakter. Der reduzierte Satz tritt im Mehrwertsteuersystem an die Stelle der Freiliste der bisherigen Warenumsatzsteuer.» Auch in der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Aufzählung der dem reduzierten Satz unterliegenden Gegenstände mit wenigen Ausnahmen der bisherigen Freiliste bei der Warenumsatzsteuer entsprechen (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 227 f. Rz. 820).

Der ESTV ist aus diesen Gründen darin zuzustimmen, dass für die nähere Bestimmung der Begriffe der Zeitschrift und insbesondere des Reklamecharakters an die vom BGer unter dem Recht der Warenumsatzsteuer entwickelte diesbezügliche Praxis angeknüpft werden kann, zumal der zwischen dem Warenumsatzsteuerrecht und dem Mehrwertsteuerrecht bestehende Unterschied in der Umschreibung der privilegierten Druckerzeugnisse sich einzig auf eine Lockerung der formellen Erfordernisse bei Büchern bezieht und somit im vorliegenden Zusammenhang nicht relevant ist.

4. Die Publikation «E» erscheint periodisch (wöchentlich) und ist durch einen gleichbleibenden Titel, fortlaufende Numerierung sowie Angabe der Erscheinungsweise äusserlich als Zeitschrift aufgemacht. Sie erfüllt insofern an sich die formellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung, was unbestritten ist. Auch steht der Inhalt des Magazins als solcher - die Wiedergabe von Sendeprogrammen sowie die Vermittlung gewisser Hintergrundinformationen zu einzelnen Sendungen - einer Privilegierung nicht grundsätzlich entgegen, sind doch auch nach der Praxis der ESTV Radio- und Fernsehprogrammzeitschriften von neutralen Herausgebern zum reduzierten Satz steuerbar (vgl. Ziff. 2.1.1 des Merkblatts Nr. 11). Die ESTV hat indessen «E» den Charakter als privilegierte Zeitschrift im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV mit der Begründung abgesprochen, der Publikation komme Reklamecharakter zu, weil die Werbung für eine andere als im Vertrieb des Druckerzeugnisses bestehende geschäftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin (Herausgeberin) - nämlich die Ausstrahlung von Sendeprogrammen - überwiegend in Erscheinung trete. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin weist «E» dagegen keinen Reklamecharakter auf. Wie es sich damit verhält, ist im folgenden zu prüfen.

5.a. Nach Art. 3 VO EFD (und der praktisch identischen Formulierung gemäss Ziff. 1.3 des Merkblattes Nr. 11) sowie nach der Rechtsprechung des BGer betreffend die Steuerbefreiung von Zeitschriften unter dem Recht der Warenumsatzsteuer, auf welcher diese Definition wie bereits gesagt beruht (vgl. E. 3c hiervor), setzt die Annahme des die Privilegierung ausschliessenden Reklamecharakters voraus, dass einerseits der Herausgeber (bzw. allenfalls ein hinter diesem stehendes anderes Unternehmen) zur Hauptsache eine geschäftliche Tätigkeit auf anderem Gebiet als der Herausgabe einer Zeitung oder Zeitschrift bezweckt, dass mit der Druckschrift Geschäftsreklame für diese anderweitige Tätigkeit betrieben wird und dass diese Geschäftsreklame deutlich überwiegt, was aufgrund einer Würdigung der gesamten Umstände zu beurteilen ist (vgl. BGE 83 I 204 E. 1; ASA 60 S. 266 f. E. 2b).

b. «E» wird von der Beschwerdeführerin herausgegeben, was sich denn auch dem jeweils auf der zweitletzten Seite abgedruckten Impressum entnehmen lässt. Die Haupttätigkeit der Beschwerdeführerin besteht unbestrittenermassen in der Produktion und Ausstrahlung von Programmen, namentlich auch von vier der sechs Programme, über welche in «E» informiert wird. Die erste der unter Bst. a hiervor genannten Voraussetzungen, bei deren Vorliegen einer Druckschrift Reklamecharakter zukommt, ist somit erfüllt.

c. (Inhalt der Druckschrift: Auf der Titelseite stehen die Logos der Beschwerdeführerin bzw. der [...] Senderketten, deren Programme im Innern des Magazins abgedruckt sind und Hinweise auf im Innern der Nummer kommentierte Sendungen eines der Programme von X; im Innern finden sich ferner die Empfangsfrequenzen der im Heft publizierten Programme, die Programme der betreffenden Woche samt weiteren Kommentaren zu Sendungen der X, vereinzelt kleine Inserate von Dritten sowie eine für Inserate - teilweise zur Eigenwerbung - reservierte Seite, aktuelle Informationen betreffend den Sender, ein Kochrezept, die Liste der meistverkauften Tonträger im Bereich der Pop-Musik [Hitparade] sowie ein Kreuzworträtsel mit Wettbewerb [Einsendeadresse: X]; die letzte Seite schliesslich enthält Eigenwerbung für Sendungen der Programme von X)

d. Wie diese Ausführungen zeigen, weist der Inhalt von «E» mit Ausnahme der abgedruckten Programme von anderen Sendern (im Umfang von insgesamt 3,5 Seiten pro Ausgabe von 24 Seiten) und vereinzelt Fremdinseraten (maximal eine Seite pro Nummer) durchwegs einen engen Bezug zu den Sendungen der (...) Programme von X auf. Ein eigentlicher (neutraler) redaktioneller Teil fehlt völlig. Aufgrund einer Würdigung der gesamten Umstände gelangt die SRK daher zum Schluss, dass die Geschäftsreklame für die in der Ausstrahlung von Programmen bestehenden Tätigkeit der Beschwerdeführerin deutlich überwiegt. Angesichts dieser eindeutigen Ausrichtung der Schrift auf die Tätigkeit der Beschwerdeführerin (Herausgeberin) kommt der vorliegenden Publikation somit (in Übereinstimmung mit der weiterhin massgebenden Rechtsprechung des BGer zur Frage der Steuerbefreiung von Zeitungen und Zeitschriften unter dem Recht der Warenumsatzsteuer) im Verhältnis zu Ausenstehenden überwiegend Reklamefunktion zu. Sie dient den Geschäftsinteressen der Herausgeberin und nicht der Förderung einer vielfältigen Presse (vgl. ASA 60 S. 266 E. 2b und 268 E. 3b). Wie die ESTV in ihrem Einspracheentscheid richtigerweise festgehalten hat, bezweckt die

Beschwerdeführerin mit der Herausgabe von «E» zweifellos, ihre Marktanteile (in bezug auf ihre Programme) mindestens zu halten, wenn nicht zu vergrössern. Inwiefern das relativ begrenzte Einzugsgebiet der von X betriebenen Programme und der geringe prozentuale Anteil der Abonnenten von «E» an der Gesamtzahl der Konzessionäre dieser Annahme entgegenstehen sollte, wie die Beschwerdeführerin dies geltend macht, ist nicht ersichtlich.

e. Dass X in «E» nicht «mittels reisserischer Aufmachung und durch klare und eindeutige Werbetexte die Empfänger auf ihre Programme aufmerksam machen will», vermag im übrigen am Reklamecharakter dieser Druckschrift nichts zu ändern, kann doch eine raffiniert verpackte Werbebotschaft unter Umständen weit wirksamer sein als die plumpe Anpreisung eines Angebots. So hat das BGer im Rahmen seiner Rechtsprechung zur Steuerbefreiung von Zeitschriften bei der Warenumsatzsteuer erkannt, dass etwa auch Beiträge, in denen (lediglich) mehr oder weniger beiläufig ein Bezug zur Haupttätigkeit des Herausgebers hergestellt wird, als der Geschäftsreklame für diese Tätigkeit dienend zu qualifizieren sind (ASA 60 S. 268 E. 3b).

Unmassgeblich ist auch, ob die Beschwerdeführerin mit der Herausgabe von «E» ihrem öffentlichen Leistungsauftrag nachkommt, stellt doch der Betrieb von Radio- und Fernsehsendern offensichtlich keine - nach der Praxis der Verwaltung zur Verneinung des Reklamecharakters führende (vgl. Merkblatt 11, Ziff. 1.3) - administrative Tätigkeit der öffentlichen Verwaltung dar.

Der Annahme des Reklamecharakters der vorliegend zu beurteilenden Druckschrift steht sodann auch der Umstand nicht entgegen, dass diese nur gegen Entgelt (im Abonnement) abgegeben wird. Nach der Rechtsprechung des BGer (zur Warenumsatzsteuer) handelt es sich zwar bei periodischen Druckschriften, die von den Lesern gegen Entgelt, durch Kauf einzelner Nummern oder im Abonnement, bezogen werden und deren Charakter durch den redaktionellen Teil bestimmt ist, während der Inseratenteil in erster Linie zur Deckung der Gestehungskosten beitragen soll, in der Regel um nach Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB von der Steuer befreite Zeitschriften (ASA 60 S. 266 E. 2a, mit Hinweisen auf frühere Urteile). In diesem Sinne stellt die entgeltliche Abgabe einer Druckschrift ein Indiz dafür dar, dass kein Reklamecharakter vorliegt, weil der Leser durch Erlegung des Preises sein Interesse am Inhalt der Schrift bekundet, auf das es für die Steuerbefreiung ankommt (BGE 83 I 203 E. 1). Dies heisst jedoch nicht, dass die Entgeltlichkeit die Annahme, eine Publikation diene überwiegend der Geschäftsreklame für die Herausgeberfirma, überhaupt ausschliessen würde. Nach der bundesgerichtlichen Praxis unter der Warenumsatzsteuer muss der Charakter der Zeitschrift nämlich überdies durch den (neutralen) redaktionellen Teil bestimmt sein, was in casu nach dem Gesagten eben nicht der Fall ist. Ferner ist nach der Praxis des BGer auch im Falle einer entgeltlich abgegebenen Druckschrift die Steuerfreiheit nur in der Regel zu gewähren.

6.a. Die Beschwerdeführerin macht geltend, das Merkblatt Nr. 11 der ESTV treffe ohne weitere Begründung und ohne eigentliche genügende gesetzliche Grundlage eine Unterscheidung für die betreffenden Zeitschriften dergestalt, dass für den reduzierten Satz von 2% auf den Herausgeber abgestellt werde. Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV halte demgegenüber einzig und allein fest, dass es vom Reklamecharakter einer Zeitschrift abhängt, ob sie zum normalen oder reduzierten Satz besteuert werde. Damit treffe das Merkblatt eine mit dem Gesetzestext der Mehrwertsteuerverordnung sachlich nicht zu vereinbarende Unterscheidung. Die Unterscheidung danach, ob der Herausgeber einer Druckschrift neutral ist oder ob dieser (bzw. eine mit ihm eng verbundene andere Unternehmung) als Haupttätigkeit anderweitige Leistungen, wofür in der Druckschrift mehr oder weniger direkt geworben wird, anbietet, findet indessen nicht nur auf Programmzeitschriften, sondern auf Publikationen irgendwelcher Art Anwendung. Dies ergibt sich denn auch aus Art. 3 VO EFD und Ziff. 1.3 des Merkblatts Nr. 11 der ESTV sowie aus der für die Auslegung des Begriffs des Reklamecharakters - auch nach dem Willen des Parlaments - weiterhin massgebenden Rechtsprechung des

BGer zum Warenumsatzsteuerrecht (vgl. E. 3c hiuvor). Reklamecharakter kann denn auch überhaupt nur dann vorliegen, wenn ein entsprechender Bezug zwischen dem Herausgeber der Druckschrift und den Leistungen, für die geworben wird, vorliegt. Die Anpreisung von Waren oder Dienstleistungen als solche genügt demgegenüber nicht für die Begründung des Reklamecharakters. So kommt die Privilegierung nach der Rechtsprechung des BGer zu Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB denn auch reinen Anzeigebaltern zu: «Gewisse Blätter werden sogar hauptsächlich oder ausschliesslich solcher Anzeigen wegen gekauft. Auch sie dienen dem Interesse an der Befriedigung allgemeiner täglicher (materieller oder geistiger) Bedürfnisse und kommen daher für die Steuerbefreiung in Betracht, selbst wenn sie nur einen unbedeutenden oder überhaupt keinen eigentlichen redaktionellen Teil enthalten. Die Steuerfreiheit wird unter Umständen auch Anzeigebaltern, die der Herausgeber ausschliesslich mit den Einnahmen aus Inseraten Dritter finanziert und gratis abgibt, zugestehen sein, jedenfalls dann, wenn das Unternehmen bezweckt, dem Publikum periodisch Auskünfte und Hinweise zu vermitteln, wie man sie im Anzeigeteil der Nachrichtenblätter gewöhnlich findet» (BGE 83 I

203 E. 1; vgl. auch ASA 40 S. 396 E. 1 und 60 S. 266 E. 2a). Klar ist die Situation ferner bei den von der Beschwerdeführerin angesprochenen Tageszeitungen (mit einem umfangreichen redaktionellen Teil): Mit diesen wird eben ausschliesslich die Information der Leserschaft über Themen irgendwelcher Art und deren Unterhaltung bezweckt und es geht nicht darum, den Absatz eines anderen vom Herausgeber (oder von hinter diesem stehenden Unternehmungen) vertriebenen Produkts mehr oder weniger direkt zu fördern.

Die Unterscheidung danach, ob der Herausgeber einer Programmzeitschrift neutral ist oder - als Betreiber von Radio- bzw. Fernsehsendern - eben nicht, ergibt sich somit direkt aus dem in Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV enthaltenen Begriff des Reklamecharakters, weshalb sich - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - die Frage nach dem Vorliegen des Reklamecharakters von derjenigen nach der Person des Herausgebers gar nicht trennen lässt. Davon, dass die ESTV in ihrem Merkblatt Nr. 11 ohne genügende gesetzliche Grundlage eine zusätzliche Differenzierung eingeführt bzw. übergeordnete Prinzipien ausgehebelt hätte, kann somit keine Rede sein.

b.aa. Im weiteren vertritt die Beschwerdeführerin die Auffassung, die Praxis der ESTV gemäss ihrem Merkblatt Nr. 11 verletze den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Die Grundsätze der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden und der Wettbewerbsneutralität seien tragende Eckpfeiler unter dem neuen Mehrwertsteuer-Regime. Die Beschwerdeführerin sähe sich auf dem Markt weiteren Mitbewerbern gegenüber, welche ebenfalls Programmzeitschriften in zumindest ähnlicher Art und Weise herausgeben bzw. vertreiben würden. Als Beispiel dafür könne etwa die Programmzeitschrift «Z» angeführt werden, welche vom (...) - Verlag - mithin also einem neutralen Herausgeber - vertrieben werde. Wenn diese Konkurrenten anders als X in den Genuss des reduzierten Steuersatzes gelangen würden, führe dies zu einer sachlich nicht gerechtfertigten und nicht haltbaren Benachteiligung der Beschwerdeführerin.

Der zu beurteilenden Druckschrift kommt, wie bereits festgestellt worden ist (vgl. E. 5 hiervor), Reklamecharakter im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV in Verbindung mit Art. 3 VO EFD und der - als verordnungskonform zu betrachtenden - Praxis der ESTV, wie sie namentlich im Merkblatt Nr. 11 niedergelegt worden ist, zu. Es bleibt somit einzig noch zu prüfen, ob Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV, soweit diese Bestimmung die Anwendung des privilegierten Steuersatzes auf Druckschriften mit Reklamecharakter ausschliesst, mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben - insbesondere dem von der Beschwerdeführerin angerufenen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität - vereinbar ist und ob die ESTV allenfalls Dritten in einer mit derjenigen der Beschwerdeführerin vergleichbaren Situation eine gesetzwidrige Begünstigung zukommen lässt, welche auch der Beschwerdeführerin gewährt werden müsste.

bb. Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. e UeB BV ist der reduzierte Steuersatz auf die Lieferungen und den Eigenverbrauch unter anderem von Zeitungen und Zeitschriften «in dem vom Bundesrat zu bestimmenden Ausmass» anwendbar. In dieser Bestimmung wird - im Gegensatz zu Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV - nicht ausdrücklich gesagt, dass die Privilegierung nur auf Publikationen ohne Reklamecharakter Anwendung finde. Wie bereits gesagt sollten indessen nach dem Willen des Verfassungsgebers im wesentlichen die für die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB geltenden Abgrenzungsregeln unter dem Mehrwertsteuerrecht (für die Bestimmung der dem reduzierten Steuersatz unterliegenden Gegenstände) weiterhin Gültigkeit behalten (vgl. E. 3c hiervor). Daher ist davon auszugehen, dass der Verordnungsgeber mit der in Art. 8 Abs. 2 Bst. e UeB BV enthaltenen Wendung «in dem vom Bundesrat zu bestimmenden Ausmass» insbesondere auch dazu ermächtigt, wenn nicht gar angewiesen werden sollte, die Privilegierung nur für Druckschriften ohne Reklamecharakter vorzusehen. An diesen Willen des Verfassungsgebers ist die SRK grundsätzlich gebunden (vgl. E. 2a hiervor). Im übrigen ist aber auch nicht ersichtlich, inwiefern Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1

MWSTV - soweit die Anwendung dieser Bestimmung hier in Frage steht - verfassungswidrig sein sollte, namentlich was das bei der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer zu beachtende - und sich aus Art. 31 BV ergebende - Grundprinzip der Wettbewerbsneutralität betrifft. Nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung von Gewerbetreibenden, wie er nach der neueren Rechtsprechung des BGE aus Art. 31 BV folgt, sind Massnahmen verboten, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren bzw. nicht wettbewerbsneutral sind (BGE 123 II 35 E. 10). Von einem identischen Angebot kann nun aber im Falle einer eindeutig auf die Geschäftstätigkeit des Herausgebers ausgerichteten Druckschrift einerseits und einer von einem neutralen Herausgeber vertriebenen, eben keinen anderweitigen Zweck als die Information und Unterhaltung der Leserschaft verfolgenden Publikation andererseits nicht die Rede sein. Dies zeigt sich deutlich, wenn man «E» mit dem von der Beschwerdeführerin angesprochenen Magazin «Z» vergleicht. Diese Druckschrift enthält - wie das von der SRK beigezogene Belegexemplar zeigt - neben den Programmen praktisch aller in der Schweiz (via Kabelnetz) erhältlichen Fernsehprogramme und ausführlicheren Hinweisen auf einzelne Sendungen dieser

Programme (ohne Beschränkung auf diejenigen bestimmter Betreiber) auch einen eigentlichen redaktionellen Teil mit Artikeln zu Kinofilmen, prominenten Personen und anderen Themen sowie in erheblichem Umfang Fremdinserate für beliebige Produkte und Leistungen. Hier hat man es denn auch zweifellos mit einer Zeitschrift im eigentlichen Sinne zu tun, wogegen «E» angesichts der überwiegenden Ausrichtung dieser Publikation auf die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin - wie bereits gesagt - als Reklameschrift (Kundenschrift) anzusehen ist. Mangels Vergleichbarkeit geschweige denn Identität der beiden Angebote kann von einer Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität nicht gesprochen werden, wenn die Mehrwertsteuer im einen Falle zum reduzierten Satz, im anderen dagegen zum Normalsatz erhoben wird. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist im weiteren auch nicht zu befürchten, dass zwei gleichartige Programmzeitschriften unterschiedlich belastet werden könnten, denn ein neutraler Herausgeber würde gar nie eine derart auf die Geschäftstätigkeit einer bestimmten Unternehmung ausgerichtete Druckschrift herausgeben.

cc. Da zwischen einer Zeitschrift eines neutralen Herausgebers und einer Reklameschrift wesentliche tatsächliche Unterschiede bestehen, liegt im übrigen in der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf diese beiden Fälle auch keine Verletzung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV) vor, welcher verlangt, dass ein Erlass keine rechtlichen Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, bzw. die Unterscheidungen trifft, welche sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (das heisst Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt; vgl. BGE 121 I 104, 119 Ia 128, 118 V 225 E. 2b; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 60 ff.; Ulrich Häfelin / Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Aufl., Zürich 1993, S. 93 ff. Rz. 401 ff.).

Die Zeitschrift «Z» unterscheidet sich wie bereits gesagt in wesentlicher Hinsicht von «E». Dass die ESTV andere, mit «E» vergleichbare Druckerzeugnisse zu Unrecht dem reduzierten Steuersatz unterstellt hätte, ist in keiner Weise dargetan. Auch eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes im Rahmen der Rechtsanwendung ist somit nicht ersichtlich, weshalb sich weitere Ausführungen zu dieser Frage - und insbesondere auch zur sogenannten Gleichbehandlung im Unrecht - erübrigen.

7.a. Die Beschwerdeführerin beruft sich schliesslich auf Ziff. 4 der im November 1994 erschienenen Branchenbroschüre Nr. 15, wo die ESTV festgehalten hat, dass die Einnahmen aus dem Verkauf von Programmzeitschriften zu 2% zu versteuern seien. Diese Aussage erweist sich nach dem unter E. 5 hiervor Gesagten als offensichtlich unrichtig. Sie wurde denn auch mit dem Merkblatt Nr. 11, welches die ESTV im Juni 1995 publiziert hat, richtiggestellt, wurde doch dort (unter Ziff. 2.1.1 bzw. 2.1.2) festgehalten, dass nur die Radio- und Fernsehprogrammzeitschriften von neutralen Herausgebern zum reduzierten Satz zu versteuern seien, während für die vom Betreiber bzw. Anbieter von Sendungen herausgegebenen Programmzeitschriften der

Normalsatz gelte. Wie es allerdings in einer speziell an die Anbieter von Radio- und Fernsehsendungen gerichteten Branchenbroschüre zu einer solchen Falschinformation kommen konnte, ist schwer nachvollziehbar.

Obwohl dies in der Beschwerdeschrift nicht ausdrücklich gesagt wird, ist davon auszugehen, dass sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang sinngemäss auf das Vertrauensprinzip berufen will. Es ist daher im folgenden zu prüfen, ob sie aus dem Grundsatz von Treu und Glauben einen Anspruch ableiten könnte, für die Zeit bis zur Herausgabe des Merkblatts Nr. 11 (das heisst bis Ende Juni 1995) abweichend vom Gesetz behandelt zu werden.

b.aa. Das in Art. 4 BV enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachtete, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Doch selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, steht nicht fest, ob der Private mit seiner Berufung auf Treu

und Glauben durchdringen kann. Es müssen das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und jenes des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen (BGE 118 Ia 254, 117 Ia 285, 116 Ib 187, 115 Ia 18; vgl. auch BGE 119 Ib 409; Entscheid der SRK vom 27. März 1995 in VPB 60.17, S. 128 ff.; Haefliger, a.a.O., S. 220 f.; Häfelin/Müller, a.a.O., S. 119 ff. Rz. 525 ff.; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., S. 227 ff. Nr. 74 und S. 242 Nr. 75 B III/b/2; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel / Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

bb. Was insbesondere von der Verwaltung herausgegebene Merkblätter usw. betrifft, so vermögen diese in der Regel keine vom materiellen Recht abweichende Behandlung zu begründen, weil sie sich an einen unbestimmten Adressatenkreis richten und eine Vielzahl von Sachverhalten betreffen. Infolge fehlender Individualität und Spezialität der Auskunft können allgemeine behördliche Weisungen und Belehrungen den Adressaten keinen berechtigten Grund zur Annahme geben, die Verwaltung habe sich ihnen gegenüber bezüglich eines konkreten Sachverhalts in bestimmter Weise binden wollen. Einzig wenn der Bürger zu einer bestimmten, ihn betreffenden Frage eine Auskunft verlangt und ihm die Behörde diese in Form der Abgabe eines Merkblattes (oder einer ähnlichen behördlichen Information) erteilt, kann damit eine individuell-konkrete Zusicherung verbunden sein, so dass sich der Betroffene auf die Unrichtigkeit der Auskunft berufen kann, sofern die übrigen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind (BGE 109 V 55 f. E. 3b; Urs Gueng, Zur Verbindlichkeit verwaltungsbehördlicher Auskünfte und Zusagen, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 1970 S. 475 ff.). Es gibt allerdings Ausnahmefälle, wo der erkennbare

Zweck einer generell-abstrakt gehaltenen Äusserung der Verwaltung schutzwürdiges Vertrauen begründen kann. Dies trifft zu, wenn die Äusserung nach der Gesamtheit der Umstände gerade darauf abzielt, bei den Adressaten in einer rechtlich heiklen Lage Vertrauen in künftiges Verhalten der Verwaltung zu wecken und jene dadurch zu Massnahmen zu veranlassen, die sie ohne die Herbeiführung eines besonderen Vertrauensverhältnisses wahrscheinlich unterlassen würden (Gueng, a.a.O., S. 478, mit Hinweisen).

cc. Im vorliegenden Fall war die unrichtige Auskunft in einer von der ESTV herausgegebenen Branchenbroschüre, also in einer an die Steuerpflichtigen gerichteten allgemeinen Informationsschrift, enthalten. Die ESTV hat offensichtlich auch nicht durch Abgabe dieser Schrift eine individuelle Anfrage der Beschwerdeführerin betreffend die vorliegend zu beurteilende Streitfrage beantwortet. Dass eine solche Anfrage erfolgt wäre, wird im übrigen von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet. Im weiteren war die in Ziff. 4 der Branchenbroschüre Nr. 15 enthaltene Aussage auch nicht darauf angelegt, bei den Adressaten ein besonderes Vertrauen in künftiges Verhalten der Verwaltung zu wecken. Auch wenn es Ausnahmefälle gibt, in denen der erkennbare Zweck einer generell-abstrakten Äusserung der Verwaltung ein schutzwürdiges Vertrauen begründen kann, kann diese Frage im vorliegenden Fall offen bleiben.

Gemäss den Ausführungen der ESTV im Einspracheentscheid war nämlich die Druckschrift «E» bereits unter dem Warenumsatzsteuerrecht als Reklameschrift qualifiziert worden, weshalb sie nicht in den Genuss der Steuerbefreiung gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB gelangte. Angesichts der weitgehenden Übereinstimmung der Warenkataloge gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB und Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV hätte es eigentlich der Beschwerdeführerin als naheliegend erscheinen müssen, dass die warenumsatzsteuerliche Praxis ihre Gültigkeit auch unter dem Mehrwertsteuerrecht behalten dürfte. In dieser - für die Beschwerdeführerin - unklaren Situation hätte sie von sich aus bei der Verwaltung eine Auskunft über die mehrwertsteuerrechtliche Qualifizierung dieser Druckschrift einholen müssen. Da die Beschwerdeführerin trotz dieser Umstände jedoch keine Anfrage an die ESTV richtete, fehlt ihr von vorneherein die erforderliche Vertrauensgrundlage, um sich mit Erfolg auf den Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen berufen zu können.

Unter diesen Umständen erübrigt es sich, auf die übrigen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes näher einzugehen. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

[54] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

[55] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

[56] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

Dokumente der SRK