

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 19. April 2004 in Sachen X. AG [SRK 2003-102])

Mehrwertsteuerpflicht eines Privatunternehmens für den Verkauf von Kehrlichtgebührenmarken, auch wenn die Gemeinde subjektiv nicht steuerpflichtig ist. Keine direkte Stellvertretung. Kein Vorsteuerabzug. Kein Vertrauensschutz.

Art. 10 Abs. 1 und 2, Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV. Art. 4 aBV (Art. 9 BV).

- Bestätigung der Rechtsprechung, wonach es für die Annahme der direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts nicht genügt, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben. Ebenso wenig reicht eine stillschweigende oder konkludente Willenskundgabe, in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln zu wollen (E. 2a/bb und 2b/aa und bb).

- Da nur Umsätze von subjektiv Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuer unterliegen, ist konsequent, wenn der Ordnungsgeber lediglich Leistungen von anderen Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug zulässt. Allfällige Steerkumulationen sind hinzunehmen (E. 3a/cc).

- Äusserungen und Stellungnahmen von Behördenmitgliedern sowie von Mitgliedern von Parlament und Regierung im Vorfeld von Wahlen und Abstimmungen können keine Geltung als Auskunft oder Zusicherung im Sinne des Vertrauensschutzes entfalten (E. 4a und 4b/bb).

Assujettissement d'une entreprise privée à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour la vente de vignettes de ramassage des ordures, même si la commune n'est subjectivement pas contribuable TVA. Aucune représentation directe. Aucune déduction de l'impôt préalable. Aucune protection de la confiance.

Art. 10 al. 1 et 2, art. 29 al. 1 et 2 LTVA. Art. 4 aCst. (art. 9 Cst.).

- Confirmation de jurisprudence, selon laquelle il ne suffit pas que le représentant déclare seulement au tiers qu'il agit en tant que représentant, sans donner connaissance nommément de l'identité du représenté, pour qu'il soit reconnu comme représentant direct au sens de la TVA. Une manifestation tacite ou par acte concludant ou encore le seul fait de vouloir agir pour le compte d'autrui suffisent d'autant moins (consid. 2a/bb et 2b/aa et bb).

- Comme seuls les chiffres d'affaires des personnes subjectivement assujetties sont soumis à la TVA, seules les prestations provenant d'autres assujettis peuvent permettre la déduction de l'impôt préalable. L'éventuel cumul d'impôt doit être admis (consid. 3a/cc).

- Les propos et prises de position de membres des autorités ainsi que de membres du parlement et du gouvernement avant des élections et des votations ne peuvent pas valoir comme un renseignement ou une garantie au sens de la protection de la confiance (consid. 4a et 4b/bb).

Assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto di un imprenditore privato per la vendita di etichette per la spazzatura, anche se il comune non è soggettivamente assoggettato all'imposta. Nessuna rappresentanza diretta. Nessuna deduzione dell'imposta precedente. Nessuna protezione della buona fede.

Art. 10 cpv. 1 e 2, art. 29 cpv. 1 e 2 OLIVA. Art. 4 vCost. (art. 9 Cost.).

- Conferma della giurisprudenza, secondo cui per ammettere la rappresentanza diretta ai sensi del diritto dell'imposta sul valore aggiunto non è sufficiente che il rappresentante dichiari semplicemente al terzo di agire quale rappresentante, senza rendere nota in particolare l'identità del rappresentato. Anche una manifestazione tacita o concludente di volontà di agire a nome e per conto di altri è insufficiente (consid. 2a/bb e 2b/aa e bb).

- Dato che sottostanno all'imposta sul valore aggiunto solo gli importi realizzati da contribuenti soggettivi, solo le prestazioni fornite da altri contribuenti possono permettere la deduzione dell'imposta precedente. Devono essere ammessi eventuali cumuli di imposta (consid. 3a/cc).

- Dichiarazioni e prese di posizione di membri di autorità e di membri di Parlamento e Governo nei periodi precedenti elezioni e votazioni non possono essere considerate come informazioni o assicurazioni ai sensi della protezione della buona fede (consid. 4a e 4b/bb).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X. AG in A (nachfolgend Beschwerdeführerin genannt) war vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Haupttätigkeit der Beschwerdeführerin umfasst den Betrieb einer Drogerie sowie den Verkauf von Lebensmitteln. Zudem verkauft sie Kehrlichtgebührenmarken, gültig für die Gemeinde A.

In der Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. September 1998 hat die Beschwerdeführerin in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung unter Ziff. 4d «von der Steuer ausgenommene Umsätze» der Mehrwertsteuerabrechnung jeweils einen Abzug für den Verkauf der Kehrlichtgebührenmarken vorgenommen. Mit dem Hinweis, der Verkauf von Kehrlichtgebührenmarken unterliege der Mehrwertsteuer (MWST), erliess die ESTV am 29. März 1999 die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 123456 in der Höhe von Fr. 4'917.- (gerundet).

B. Mit Schreiben vom 20. April 1999 bestritt die Beschwerdeführerin die EA Nr. 123456 und machte geltend, sie verkaufe die Kehrlichtgebührenmarken im Namen der Gemeinde. Auch wenn der Verkauf von Kehrlichtgebührenmarken der Mehrwertsteuer unterliege, so müsste diese bei der Gemeinde eingefordert werden. Zudem sei die Mehrwertsteuer nur geschuldet, wenn ein Vorsteuerabzug erfolgen könne. Dies sei ein Wahlversprechen vor der Abstimmung durch das Volk gewesen. Da die Gemeinde keine Mehrwertsteuer verrechne, könnte die Beschwerdeführerin diesen Vorsteuerabzug nicht machen.

C. Am 11. Mai 1999 informierte die ESTV die Beschwerdeführerin, dass Entgelte aus der Abfallbeseitigung der Mehrwertsteuer unterstehen würden. Die ESTV erklärte ihr, dass sie den Verkauf von Gebührenmarken, die sie von einer nicht steuerpflichtigen Gemeinde beziehen würde, als Lieferung zu versteuern habe, auch wenn sie keinen Vorsteuerabzug machen könne. Falls die Beschwerdeführerin beabsichtige, den Verkauf der Kehrrichtgebührenmarken künftig im Namen und auf Rechnung der Gemeinde abzuwickeln, müssten die Ausführungen in Rz. 286 ff. der Wegleitung 1997 der ESTV für Mehrwertsteuerpflichtige^[131] (nachfolgend «Wegleitung 1997» genannt) betreffend Vermittlungsaufträge vollumfänglich erfüllt sein. Die Steuer von Fr. 4'917.- sei somit geschuldet.

Die Gemeinde A bestätigte am 24. Juni 1999 schriftlich bei der ESTV, dass die Beschwerdeführerin bis anhin und auf weiteres im Namen und auf Rechnung der Gemeinde deren Abfall-Kehrrechtssäcke veräussern würde (gemeint sein dürften die Gebührenmarken für die Kehrrechtssäcke). Gestützt auf den Brief der Gemeinde vom 24. Juni 1999 forderte die ESTV die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 21. Juli 1999 auf, die gemäss Rz. 286 ff. der Wegleitung 1997 erforderlichen Belege der ESTV einzusenden, damit sie prüfen könne, ob es sich tatsächlich um Vermittlungsgeschäfte handeln würde. Die verlangten Belege wurden bei der ESTV nicht eingereicht.

D. Am 2. November 1999 hielt die ESTV mit Entscheid im Sinne von Art. 51 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464 und nachfolgende Revisionen) für die Steuerperiode 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 an der Steuerschuld in der Höhe von Fr. 4'917.- gemäss EA Nr. 123456 vom 29. März 1999 fest und hob den Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl Nr. 654321 vom 5. Oktober 1999 des Betreibungsamtes A auf. Gegen diesen Entscheid erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 29. November 1999 Einsprache. Sie machte geltend, dass der Betrag der EA in der Höhe von Fr. 4'917.- gemäss Bestätigung der Gemeinde über der Provision von Fr. 4'888.- liege. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, dass die Mehrwertsteuer höher sei als ihre Provision. Das Abstimmungsversprechen sei dahingehend zu verstehen, dass die Mehrwertsteuer «keine zusätzliche Steuer» sei, da vorher ja die Vorsteuer abgezogen werden könne.

Die ESTV legte der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 23. Januar 2003 die Rechtslage noch einmal dar und bot ihr gleichzeitig den Rückzug ihrer Einsprache an. Die Beschwerdeführerin hielt mit Schreiben vom 10. Februar 2003 an der Einsprache fest. Mit Einspracheentscheid vom 14. Mai 2003 wies die ESTV die Einsprache kostenfällig ab und bestätigte ihre Steuerforderung gemäss EA Nr. 123456 sowie die Aufhebung des Rechtsvorschlags gegen den Zahlungsbefehl Nr. 654321 vom 5. Oktober 1999 des Betreibungsamtes A.

E. Gegen diesen Entscheid erhob die Beschwerdeführerin mit Datum vom 15. Juni 2003, respektive mit verbesserter Eingabe vom 20. Juni 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK), worin sie die Aufhebung des Einspracheentscheids beantragt. In ihrer Vernehmlassung vom 21. Juli 2003 beantragt die ESTV Abweisung der Verwaltungsbeschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung dieses Antrages verweist sie vollumfänglich auf die Ausführungen im Einspracheentscheid vom 14. Mai 2003. Am 7. September 2003 reichte die Beschwerdeführerin der SRK eine schriftliche Ergänzung zu ihrer Beschwerde mit einer Fotokopie eines Kehrrichtgebührenmarken-Bogens der Gemeinde A ein. Sie macht geltend, dass die Gebührenmarken mit dem Gemeindewappen, dem Schriftzug A, Kehrrichtgebührenmarke A, versehen seien und so auf keinen Fall als Produkt der Beschwerdeführerin interpretiert werden könnten.

Aus den Erwägungen:

1.a.-c. (...)

2.a.aa. Gemäss Art. 4 Bst. a und b MWSTV unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen durch Steuerpflichtige der Mehrwertsteuer, wenn sie nicht ausdrücklich davon ausgenommen sind. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin selbst mehrwertsteuerpflichtig ist. Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV gilt jemand, der Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, diesbezüglich als blosser Vermittler. Wer in dieser Weise Geschäfte Dritter bloss vermittelt, d. h. als direkter Stellvertreter tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000 i.S. C. [SRK 1999-147], publiziert in VPB 64.110 E. 3b). Handelt jedoch der Vertreter bei einer Lieferung oder Dienstleistung zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV).

bb. Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, ergibt sich aus dem klaren Wortlaut der Verordnung und wurde durch die Rechtsprechung bereits mehrfach als verfassungsmässig erklärt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II 370 f.; Entscheid der SRK vom 11. Juli 2001 i.S. H. AG [SRK 2000-151], publiziert in VPB 66.10 E. 3a; Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000 i.S. L. [SRK 2000-048], publiziert in VPB 65.59; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000 i.S. C., a.a.O., E. 3b). Es genügt folglich nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben (Pierre-Marie Glauser, in: mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Art. 11 Rz. 14). Eine stillschweigende Willenskundgabe, in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt nach der gesetzlichen Regelung ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. der Dritte aus den Umständen schliessen kann, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder dass es ihm gleichgültig ist, mit wem er den Vertrag abschliesst (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 2003, S. 115 Rz. 281; Glauser, a.a.O., Art. 11 Rz. 15). Es ist anzumerken, dass die privatrechtlichen Vorschriften der Stellvertretung nicht für den Bereich der Mehrwertsteuer bestimmend sind (vgl. entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 64 f. E. 7d).

cc. Ob ein Unternehmer als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat, ist also massgeblich danach zu beurteilen, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000 i.S. C., a.a.O., E. 3b, mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat die entsprechenden Grundsätze in drei Urteilen vom 13. Januar 2003 i.S. Verband X, Verband Y und Verband Z (2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002, jeweils E. 2-4) erneut bestätigt und zudem festgehalten, die Lösung, welche der Gesetzgeber für die Behandlung von Vertretungsverhältnissen bei der Mehrwertsteuer getroffen hat, erweise sich aus verschiedenen Gründen als zweckmässig. Dies trotz der Tatsache, dass die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Stellvertretung überall dort an Bedeutung verliert, wo der volle Vorsteuerabzug beansprucht werden kann.

b.aa. Im vorliegenden Fall wird deutlich, dass die Beschwerdeführerin die gesetzlichen Voraussetzungen der direkten Stellvertretung und somit der reinen Vermittlertätigkeit nicht erfüllt. Auch wenn die Gemeinde A schriftlich bestätigt hat, dass die Beschwerdeführerin bis anhin und auf weiteres im Namen und auf Rechnung der Gemeinde A deren Kehrrechtgebührenmarken veräussert, kann die Beschwerdeführerin hinsichtlich der gesetzlich geforderten Ausdrücklichkeit nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ferner ist auch der beschwerdeführerische Einwand, die Kehrrechtgebührenmarken seien mit dem Gemeindegewappen, dem Schriftzug A, Abfallgebührenmarke A, versehen und könnten so auf keinen Fall als Produkt der Beschwerdeführerin interpretiert werden, unbebehaftlich. Darin ist lediglich eine stillschweigende oder konkludente Willenskundgabe, in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln zu wollen, erkennbar, welche, wie unter Ziff. 2a/bb dargelegt, der gesetzlichen Regelung zur Annahme einer direkten Stellvertretung ebenso wenig genügt.

bb. Den Akten kann entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin «sicherlich» auf die Gemeinde hinweist. Indes ist ein ausdrückliches Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung dadurch nicht gegeben. Die Beschwerdeführerin kann keine Dokumente vorlegen, aus denen klar hervorgeht, dass sie beim Verkauf der Kehrrechtgebührenmarken jeweils ausdrücklich auf Rechnung und im Namen der Gemeinde A aufgetreten ist. Die Angabe der Gemeinde, die Beschwerdeführerin habe die Kehrrechtgebührenmarken mit dem Zusatz verkauft «damit Sie nicht zur Gemeinde gehen müssen» genügen den strengen gesetzlichen Anforderungen jedenfalls nicht. Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, gelten für die Annahme einer direkten Stellvertretung im Bereich der Mehrwertsteuer strengere formelle Voraussetzungen als sie das Privatrecht kennt. Wie bereits dargelegt, sind die privatrechtlichen Vorschriften jedoch nicht allein wegweisend für den Bereich der Mehrwertsteuer (vgl. Ziff. 2a/bb vorstehend).

c. (...) Bei dieser Ausgangslage kann offen bleiben, ob die über den reinen Gesetzeswortlaut hinaus gehenden Anforderungen, welche die ESTV an den Nachweis eines direkten Verhältnisses stellt (vgl. Wegleitung 1997, Rz. 284 ff., insbesondere Rz. 286-289), rechtmässig sind (vgl. zum Ganzen auch die Entscheide der SRK vom 30. April 2002 i.S. Verband X, Verband Y und Verband Z [SRK 2001-095, 2001-096 und 2001-097] E. 2a und 2b/dd, nicht publiziert; bestätigt durch die unter Ziff. 2d angeführten Urteile des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003 [2A.272-274/2002]). In dieser Hinsicht ist die Beschwerde abzuweisen.

3.a.aa. Die am 1. Januar 1995 in Kraft getretene Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbstständige, d. h. direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft gewesenen Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV[132]) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der seit 1. Januar 2000 gültigen neuen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis das Mehrwertsteuergesetz anwendbar ist. Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a. aBV (vgl. Art. 130 Abs. 1 BV) kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 41ter Abs. 3 aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301 E. 5a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 23 f.; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/1995, S. 329 ff.). Das Steuergut der Mehrwertsteuer ist der Endverbrauch. 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 überwältigten 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.

bb. Die Mehrwertsteuer ist folglich, im Gegensatz zur Warenumsatzsteuer, welche eine Einphasensteuer auf Grossistenstufe darstellte, als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet. Auf jeder Umsatzstufe soll (lediglich) der vom jeweiligen Unternehmer geschaffene «Mehrwert» erfasst werden. Der Vorsteuerabzug, in Art. 29 ff. MWSTV geregelt, ist somit ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer. Der Steuerpflichtige hat zwar die Steuer auf seinem gesamten (Ausgangs-)Umsatz (=Ausgangsumsatzsteuer) zu entrichten. Sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, kann er indessen von der Ausgangsumsatzsteuer diejenige Steuer abziehen, welche ihm von andern Steuerpflichtigen, die ihm Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, in Rechnung gestellt worden ist. Damit reduziert der Vorsteuerabzug die Zahllast des Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV. Er ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinander zu halten und es ist die Steuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 465 Rz. 1360 ff.).

cc. Gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV kann der Steuerpflichtige, der Gegenstände oder Dienstleistungen für nach Art. 29 Abs. 2 Bst. a MWSTV steuerbare Lieferungen verwendet, die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen als Vorsteuer abziehen. Der Vorsteuerabzug ist nach dem klaren Wortlaut der genannten Regelung nur möglich, wenn ein anderer Steuerpflichtiger den Umsatz erbringt. Da nur Umsätze von subjektiv Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuer unterliegen, ist konsequent, wenn der Gesetzgeber lediglich Leistungen von anderen Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug zulässt. Die Regelung führt regelmässig dann zu steuerlichen Mehrfachbelastungen, wenn ein Gegenstand die Umsatzkette von Steuerpflichtigen verlassen hat und via einen nicht Steuerpflichtigen wiederum an einen Steuerpflichtigen veräussert wird, und letzterem dadurch der Vorsteuerabzug untersagt bleibt. Sobald der steuerpflichtige Händler diesen Gegenstand erneut in die Handelskette bringt, wird die Leistung wiederum mit Mehrwertsteuer belastet, was - wie bei einer unechten Befreiung (d. h. von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze) auf der Zwischenstufe - zu Steuerkumulationen führen kann. Insofern wirkt die Mehrwertsteuer nicht neutral (vgl. Riedo, a.a.O., S. 252) und kann ähnlich wie unter der Geltung der Umsatzsteuer zu einer «Taxe occulte» führen. Diese so genannte Schattensteuer entstand, weil bei allen Unternehmen der Erwerb von Investitionsgütern (z. B. Maschinen und Fabrikgebäude) steuerbelastet erfolgte und hierfür kein Steuerabzug möglich war (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 4 f. Rz. 8). Folglich hat der Gesetzgeber selbst verschiedene Konstellationen vorgesehen oder in Kauf genommen, bei welchen ein Mehrwertsteuerpflichtiger - auch unter der Geltung der Mehrwertsteuer - nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen wird. Die SRK und das Bundesgericht haben diesbezüglich die Verfassungsmässigkeit des Ausschlusses zum Vorsteuerabzug im Bereich der unechten Befreiungen explizit bestätigt (vgl. SRK 2000-017 E. 2d und 3; BGE 124 II 193 E. 5 ff. sowie BGE 124 II 372 E. 5 ff.)

b. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gemeinde A - von der die Beschwerdeführerin die Kehrrechtgebührenmarken kauft, um sie dann weiterzuverkaufen - nicht subjektiv steuerpflichtig ist. Dieser Kauf erfolgt demgemäss ohne Mehrwertsteuer. Die Beschwerdeführerin kann daher auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Wie unter Ziff. 3a/bb und cc obstehend

ausgeführt, kann ein Steuerpflichtiger nur diejenigen Steuern als Vorsteuern abziehen, welche ihm von anderen Steuerpflichtigen, die ihm Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, in Rechnung gestellt worden sind. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach ein Vorsteuerabzug zwingend sei für eine Mehrwertsteuerpflicht, verkennt die klare gesetzliche Regelung. Der von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang erwähnte Bundesgerichtsentscheid vermag daran nichts zu ändern. Wie die Vorinstanz richtig erwogen hat, ging es in BGE 125 II 480 um die Frage der Tätigkeit des Gemeinwesens im Bereich der Abfallentsorgung und der Abwasserreinigung und inwieweit dies eine hohheitliche Tätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 4 MWSTV darstellt. Das Bundesgericht entschied damals, dass Ziff. 15 des Anhangs zur MWSTV, welche besagt, dass Bund, Kantone, Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und mit öffentlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen für Tätigkeiten auf dem Gebiet der Entsorgung in jedem Fall steuerpflichtig sind, nicht verfassungswidrig ist (BGE 125 II 480 E. 8). Selbst wenn ein Gemeinwesen für die von ihr erbrachten Tätigkeiten im Bereich der Abfallentsorgung grundsätzlich steuerpflichtig ist, müssen für eine definitive Mehrwertsteuerpflicht verschiedene weitere Voraussetzungen erfüllt sein (im Geltungsbereich der MWSTV eine Umsatzgrenze von mindestens Fr. 75'000.-, respektive eine Steuerzahllast von mindestens Fr. 4'000.-, sofern der Umsatz zwischen Fr. 75'000.- und Fr. 250'000.- liegt). Da die Gemeinde A nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, kann davon ausgegangen werden, dass sie die genannten Voraussetzungen nicht erfüllt.

c. (...)

4.a. Das in Art. 4 aBV bzw. Art. 9 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 setzt. Damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann, müssen jedoch verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn (1) die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn (2) sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn (3) gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn (4) er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn (5) die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003 [2A.256/2003], E. 5.2.). 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 E. 4b, BGE 117 Ia 287 E. 2b, BGE 116 Ib 187 E. 3c, BGE 115 Ia 18 E. 4a; vgl. auch BGE 119 Ib 409; Entscheid der SRK vom 27. März 1995, veröffentlicht in VPB 60.17 S. 128 ff.; vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 2002, S. 130 ff. Rz. 628 ff.; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.). Die Auskunft ist nur in Bezug auf den Sachverhalt, wie er der Behörde zur Kenntnis gebracht wird, verbindlich. Ändert sich die tatsächliche Situation, so hat die Behörde den neuen Sachverhalt zu beurteilen und ist an ihre früheren Aussagen nicht mehr gebunden. Behördliche Auskünfte stehen sodann unter dem stillschweigenden Vorbehalt der Rechtsänderung. Ändert sich die Rechtslage, können sich Private nicht auf eine frühere Auskunft berufen, es sei denn, die auskunftserteilende Behörde sei für die Rechtsänderung selber zuständig und die Auskunft sei gerade im Hinblick auf diese Änderung erteilt worden, oder die Behörde hätte die Pflicht zur Orientierung auch über die möglichen Rechtsänderungen gehabt (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., S. 143 Rz. 692 ff., mit weiteren Hinweisen).

b.aa. Im vorliegenden Fall hielt die Beschwerdeführerin im Verlauf des Verfahrens immer wieder dafür, dass sie sich bei ihren Vorbringen auf die mehrmaligen Aussagen von Alt-Bundesrat Arnold Koller im Vorfeld der Volksabstimmung über die MWST beziehe. Es handle sich konkret um das Versprechen, dass die Mehrwertsteuer keine zusätzliche Steuer sei. Daher sei sie nur geschuldet, wenn ein Vorsteuerabzug erfolgen könne. Diese Versprechungen könnten nicht einfach so durch Juristen der Abteilung Rechtswesen der ESTV in Frage gestellt oder gestrichen werden.

bb. Äusserungen und Stellungnahmen von Behördenmitgliedern sowie von Mitgliedern von Parlament und Regierung im Vorfeld von Wahlen und Abstimmungen erfolgen in der Regel als allgemeine Informationen zur Willens- und Meinungsbildung der Stimmbürger. Ungeachtet des bundesrechtlichen Anspruchs auf unverfälschte Willenskundgabe, nach welchem solche Äusserungen objektiv zu sein haben und über den Zweck und die Tragweite richtig orientieren müssen (vgl. BGE 114 Ia 432 E. 4a, BGE 112 Ia 335 E. 4b mit Hinweisen), ist offensichtlich, dass diese Aussagen lediglich einen globalen, allgemeingültigen Charakter aufweisen und zudem in zukünftiger, ungewisser Weise ergehen. Keinesfalls können darin Stellungnahmen für einen genau umschriebenen Sachverhalt oder für einen exakt bestimmten Personenkreis gesehen werden. Bei solchen Äusserungen mangelt es folglich an den grundlegenden Voraussetzungen, damit sie als Auskünfte oder Zusicherungen im Sinne des Vertrauensschutzes Geltung beanspruchen könnten. Die Beschwerdeführerin kann sich somit bezüglich den Äusserungen von Alt-Bundesrat Arnold Koller im Vorfeld der Abstimmung über die MWST nicht auf eine Verletzung von Treu und Glauben berufen. Da sich die Rügen der Beschwerdeführerin auch in dieser Hinsicht als unbehelflich erweisen, erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit dem tatsächlichen Inhalt dieser Aussagen.

5. (...)

[131] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

[132] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

Dokumente der SRK