



SRK 2003-102

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Barbara O. Merz Wipfli; Daniel Riedo
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

Entscheidung vom 19. April 2004

in Sachen

X. AG, Drogerie und Lebensmittel, ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern (...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
direkte/indirekte Stellvertretung,
Verkauf von Kehrrechtgebührenmarken

Sachverhalt:

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 Kehrrechtgebührenmarken, gültig für die Gemeinde A.

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

B.- Mit Schreiben vom 20. April 1999 bestritt die Beschwerdeführerin die Ergänzungsabrechnung Nr. 123456 und machte geltend, sie verkaufe die Kehrrechtgebührenmarken im Namen der Gemeinde. Auch wenn der Verkauf von Kehrrechtgebührenmarken 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 MWST 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 Kehrrechtgebührenmarken künftig im Namen und auf Rechnung der Gemeinde abzuwickeln, müssten die Ausführungen in den Randziffern (Rz.) 286ff. der Wegleitung 1997 der ESTV für Mehrwertsteuerpflichtige (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-Kehrrechtsäcke veräussern würde (gemeint sein dürften die Gebührenmarken für die Kehrrechtsäcke). 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. 286ff. 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; aSR 641.201, 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 Rechtsvorschlages 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, resp. mit verbesserter Eingabe vom 20. Juni 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (nachfolgend 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 Kehrichtgebührenmarken-Bogens der Gemeinde A ein. Sie macht geltend, dass die Gebührenmarken mit dem Gemeindewappen, dem Schriftzug A, Kehricht-gebührenmarke A, versehen seien und so auf keinen Fall als Produkt der Beschwerdeführerin interpretiert werden könnten.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben an die SRK wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) sowie die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde richtet sich indessen noch nach bisherigem Recht (Art. 93 und 94 MWSTG). Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das

Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid vom 14. Mai 2003 wurde von der Beschwerdeführerin am 16. Mai 2003 auf der zuständigen Poststelle abgeholt. Die vom 15. Juni 2003 datierende Beschwerde ist – unter Berücksichtigung von Art. 20 Abs. 3 VwVG – rechtzeitig erfolgt (Eingang gemäss Poststempel: 17 Juni 2003). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Wer Beschwerde führt, kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

c) In vorliegender Beschwerdesache ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin bezüglich des Verkaufs der Kehrrechtgebührenmarken, gültig für die Gemeinde A, als blosser Vermittlerin (direkte Stellvertreterin) tätig ist oder nicht (E. 2). Im Weiteren ist zu überprüfen, ob die Vorinstanz zu Unrecht auf der Steuerforderung (objektive Steuerpflicht) der Beschwerdeführerin gegenüber beharrt hat, obschon sie ihr den Vorsteuerabzug verwehrte (E. 3). Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung von Treu und Glauben (E. 4).

2.- a) aa) Gemäss Art. 4 lit. 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 370f.; Entscheide der SRK vom 11. Juli 2001 i.S. H. AG [SRK 2000-151, publiziert in VPB 66.10], E. 3a; vom 11. Oktober 2000 i.S. L. [SRK 2000-048, publiziert in VPB

65.59], 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. 64f. 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 Kehrichtgebührenmarken veräussert, kann die Beschwerdeführerin hinsichtlich der gesetzlich geforderten Ausdrücklichkeit nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ferner ist auch der beschwerdeführerische Einwand, die Kehrichtgebührenmarken seien mit dem Gemeindewappen, dem Schriftzug A, Abfallgebührenmarke A, versehen und könnten so auf keinen Fall als Produkt der Beschwerdeführerin interpretiert werden, unbehelflich. 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 Kehrichtgebührenmarken jeweils ausdrücklich auf Rechnung und im Namen der Gemeinde A aufgetreten ist. Die Angabe der Gemeinde, die

Beschwerdeführerin habe die Kehrichtgebührenmarken 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) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin lediglich als indirekte Stellvertreterin tätig geworden ist, weshalb von zwei Lieferungen bzw. von zwei – voneinander getrennten – Umsätzen auszugehen ist. Nämlich einem ersten zwischen dem Vertretenen (der Gemeinde) und dem Vertreter (die Beschwerdeführerin) sowie einem zweiten zwischen dem Vertreter (die Beschwerdeführerin) und dem Dritten (der jeweilige Käufer). Bei dieser Ausgangslage kann offen bleiben, ob die über den reinen Gesetzeswortlaut hinaus gehenden Anforderungen, welche die ESTV an den Nachweis eines direkten Vertretungsverhältnisses stellt (vgl. Wegleitung 1997, Rz. 284ff., insb. Rz. 286-289), rechtmässig sind (vgl. zum Ganzen auch die Entscheide 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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) 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, 23f.; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/995, S. 329ff.). 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 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.

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. 29ff. 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. 1360ff.).

cc) Gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. a MWSTV kann der Steuerpflichtige, der Gegenstände oder Dienstleistungen für nach Art. 29 Abs. 2 lit. 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 sogenannte 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. 4f. 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,3; BGE 124 II 193 E. 5ff. sowie BGE 124 II 372 E. 5ff.).

b) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gemeinde A – von der die Beschwerdeführerin die Kehrrechtgebührenmarken kauft, um sie die 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.--, resp. 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) Zusammenfassend ist anzumerken, dass die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug bei der Beschwerdeführerin nicht gegeben sind, was auf ihre objektive Steuerpflicht (steuerbare Umsätze) indes keinen Einfluss hat. Die Erhebung der Steuer auf den Gesamteinnahmen aus dem Verkauf der Kehrrechtgebührenmarken – ohne Zulassung eines Vorsteuerabzugs – ist infolgedessen nicht zu beanstanden.

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, 117 Ia 287 E. 2b, 116 Ib 187 E. 3c, 115 Ia 18 E. 4a; vgl. auch BGE 119 Ib 409; Entscheid der SRK vom 27. März 1995, veröffentlicht in *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden* [VPB] 1996 [60] Nr. 17 S. 128ff.; vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, *Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrecht*, Zürich 2002, S. 130ff. Rz. 628ff.; Beatrice Weber-Dürler, *Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht*, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79ff., 128ff.). 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. 692ff., 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, 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.- Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren), welche auf Fr. 500.-- festgesetzt werden, zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 15. resp. 20. Juni 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Mai 2003 bestätigt.
 - 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.-- verrechnet.
 - 3.- Dieser Entscheid wird der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.
-

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden. **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Jeannine Müller