



## Urteil vom 1. Dezember 2022

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

---

Parteien

A. \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch  
Bruno Rieder, Rechtsanwalt,  
Bratschi AG,  
(...),  
Beschwerdeführer,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Treu und Glauben (2012 – 2016).

**Sachverhalt:****A.**

A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtiger) ist Inhaber des Einzelunternehmens B. \_\_\_\_\_ mit Sitz (...). Das Unternehmen bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Berufs- und Laufbahnberatung (...), ist seit dem 1. Januar 2006 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen und rechnet nach der effektiven Methode sowie nach vereinbarten Entgelten ab. Der Steuerpflichtige vertrieb unter anderem eine «Berufswahlagenda» und einen «Laufbahnplaner».

**B.**

**B.a** Mit Schreiben vom 3. September 2007 und 24. Oktober 2007 wandte sich der Steuerpflichtige an die ESTV und erkundigte sich darüber, wie der Vertrieb der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» bzw. die diesbezüglich erzielten Umsätze mehrwertsteuerlich zu behandeln seien.

**B.b** In ihrer Auskunft vom 31. Oktober 2007 liess die ESTV den Steuerpflichtigen zusammengefasst wissen, dass die «Berufswahlagenda» und der «Laufbahnplaner» nicht als Bücher im Sinne von Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) i.V.m. Art. 32 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, AS 2000 1347) bzw. als eigentliche Lehrbücher gelten und demnach der Steuer zum Normalsatz unterliegen würden. Weiter seien auch die von den Firmen bezahlten Beiträge zum Normalsatz zu versteuern, da sie als Entgelt für Werbeleistungen qualifizierten.

**B.c** Nachdem der Steuerpflichtige in dieser Sache mit Schreiben vom 19. Dezember 2007 abermals an die ESTV gelangte, liess sie ihm am 3. Januar 2008 eine erneute Auskunft zukommen. Darin kam sie zum Schluss, dass «die uns vorgelegten, von den kantonalen Zentralstellen für Berufsberatung herausgegebenen Druckerzeugnisse «Berufswahlagenda» und «Laufbahnplaner» entgegen unseren Ausführungen [...] als Bücher im Sinne von Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 aMWSTG anerkannt werden. Es handelt sich jedoch um einen Grenzfall [...]. Die entsprechenden Umsätze unterliegen somit dem reduzierten Satz von zurzeit 2.4 %».

**C.**

**C.a** Am 14. November 2017 führte die ESTV bei dem Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeitraum 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) durch. Dabei stellte die ESTV unter anderem fest, dass die Umsätze zum Normalsatz abzurechnen seien. Eine rückwirkende Korrektur betreffend Verkauf der «Berufswahlagenda» sei aber aufgrund der Auskunft nicht möglich; dies gelte jedoch nicht für die Inserateerinnahmen. Mit der Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 5. Oktober 2018 forderte die ESTV von dem Steuerpflichtigen für den kontrollierten Zeitraum Mehrwertsteuern im Betrag von rund Fr. 49'460.-- nebst Verzugszins ab dem 30. April 2015 nach (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV).

**C.b** Mit Schreiben vom 1. November 2018 bestritt der Steuerpflichtige bei der ESTV die mit EM Nr. (...) festgesetzte Steuernachforderung in Höhe von gerundet Fr. 49'460.-- und beantragte sinngemäss deren Aufhebung.

**D.**

Mit Verfügung vom 14. Juli 2020 bestätigte die ESTV die mit EM Nr. (...) festgesetzte Steuernachforderung in Höhe von gerundet Fr. 49'460.-- nebst Verzugszins ab dem 30. April 2015.

**E.**

Mit Schreiben vom 8. September 2020 erhob der Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 14. Juli 2020 und beantragte unter anderem, die Verfügung sei aufzuheben. Diese Einsprache ergänzte er mit Schreiben vom 5. Mai 2022.

**F.**

Mit Einspracheentscheid vom 19. Mai 2022 wies die ESTV die Einsprache ab (Ziff. 1) und bezifferte die Steuer(nach)forderung gegenüber dem Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) auf Fr. 49'460.-- nebst Verzugszins ab dem 30. April 2015 (Ziff. 2). Sie (die ESTV) habe die beiden verschiedenen Leistungen des Steuerpflichtigen, nämlich den Verkauf bzw. die Lieferung der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» (Abgabe eines fertigen Druckerzeugnisses) sowie die Inserate- bzw. Werbeleistungen (Entgelte für Werbeleistungen), gesondert beurteilt. Lediglich in Bezug auf die Lieferung der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» habe sie in ihrer Auskunft vom 3. Januar 2008 eine Umqualifizierung vorgenommen. Der

Vertrauensschutz gelte nur für diesbezügliche Einnahmen, nicht jedoch für Einnahmen aus den erbrachten Werbeleistungen.

### **G.**

Mit Beschwerde vom 20. Juni 2022 gelangte der Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt, die Verfügung vom 14. Juli 2020 (Ziff. 1) und der Einspracheentscheid vom 19. Mai 2022 (Ziff. 2) seien aufzuheben. Sodann sei festzustellen, dass für die Jahre 2012 bis 2016 keine Mehrwertsteuerforderung mehr bestehe (Ziff. 3). Eventualiter sei festzustellen, dass die Werbeinserate in der «Berufswahlagenda» eine von der Steuer ausgenommene Leistung sei (Ziff. 4) und eventualiter sei die zu Unrecht bezahlte Mehrwertsteuer auf die Inserateinnahmen der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» zu erstatten (Ziff. 5); dies alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag, zu Lasten der ESTV (Ziff. 6). Der Beschwerdeführer moniert zusammengefasst, die erteilte Auskunft der ESTV habe sich auf sämtliche Umsätze im Zusammenhang mit der «Berufswahlagenda» und dem «Laufbahnplaner», also sowohl auf Umsätze aus dem Verkauf sowie Umsätze aus den Inseraten, bezogen. Der Vertrauensschutz gelte somit nicht nur für den Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners», sondern auch für Einnahmen aus den erbrachten Werbeleistungen. Schliesslich handle es sich bei den Inserateinnahmen nicht um Werbeleistungen, sondern um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen.

### **H.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 28. Juli 2022 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers. Sie entgegnet insbesondere, Leistungsempfänger der vorliegend in Frage stehenden Dienstleistung seien die inserierenden Unternehmen, welche für den Druck der Inserate als Gegenleistung das vereinbarte Entgelt entrichteten. Hierbei handle es sich um eine steuerbare Dienstleistung.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 19. Mai 2022 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Der Beschwerdeführer ist Adressat der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Er ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

### **1.3**

**1.3.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVerG A-2893/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 1.2 und A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.2; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7). Soweit der Beschwerdeführer die Aufhebung der Verfügung vom 14. Juli 2020 beantragt (Ziff. 1), ist daher auf seine Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt die erstinstanzliche Verfügung als inhaltlich mit angefochten, da der Beschwerdeführer auch die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 19. Mai 2022 beantragt (vgl. Sachverhalt Bst. G).

#### **1.3.2**

**1.3.2.1** Der Beschwerdeführer stellt unter anderem die Begehren, es sei festzustellen, dass für die Jahre 2012 bis 2016 keine Mehrwertsteuerforderung mehr bestehe (Ziff. 3) und eventualiter sei festzustellen, dass die Werbeinserate in der «Berufswahlagenda» eine von der Steuer ausgenommene Leistung sei (Ziff. 4).

**1.3.2.2** Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine

Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführenden hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweisen (Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsverfügungen ist (statt vieler: BGE 144 V 138 E. 4.2, 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen).

**1.3.2.3** Vorliegend hat der Beschwerdeführer bereits den Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheids vom 19. Mai 2022 gestellt (Ziff. 2); unter anderem mit der Begründung, die Steuer(nach)forderung sei unbegründet. Zudem stellte er den Antrag, die zu Unrecht bezahlte Mehrwertsteuer auf den Inserateerträgen der «Berufswahlagenda» und dem «Laufbahnplaner» sei (zurück) zu erstatten (Ziff. 5). Diese beiden rechtsgestaltenden Aufhebungsbegehren des Beschwerdeführers gehen den beiden Feststellungsbegehren (Ziff. 3 und Ziff. 4) vor; Letztere haben damit keine selbständige Bedeutung. Dem Beschwerdeführer fehlt insofern ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung seiner beiden Feststellungsbegehren, weshalb darauf nicht einzutreten ist.

## **1.4**

**1.4.1** Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (statt vieler: BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 133 II 35 E. 2, 117 Ib 114 E. 5b; Urteil des BGer 2C\_1055/2013, 2C\_1056/2013 vom 30. August 2014 [in BGE 140 II 415 nicht publizierte] E. 2.1; Urteil des BVGer A-7798/2015 vom 19. Juli 2016 E. 1.2.1 mit weiteren Hinweisen). Neue Anträge sind im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich unzulässig. Der Streitgegenstand des Rechtsmittelverfahrens darf nicht ausserhalb des Verfügungsgegenstands liegen. Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat, soll die obere Instanz nicht beurteilen, da sonst in die funktionelle Zuständigkeit der Vorinstanz eingegriffen würde (MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 2.208). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 133 II 35 E. 2; Urteil des BVGer A-7798/2015 vom 19. Juli 2016 E. 1.2.1 mit weiteren Hinweisen).

**1.4.2** Der Beschwerdeführer stellt den Antrag, eventualiter sei die zu Unrecht bezahlte Mehrwertsteuer auf die Inserateeinnahmen der «Berufswahlagenda» und «Laufbahnplaner» (zurück) zu erstatten (Ziff. 5). Vor der Vorinstanz hat der Beschwerdeführer aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben noch den Sondersatz anstatt des Normalsatzes verlangt. Mit seinem Antrag in Ziffer 5 verlangt er nun den «Nullsatz», da es sich bei den Inserate- bzw. Werbeleistungen um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistungen handle. Ein entsprechender Antrag wurde vor der Vorinstanz nicht gestellt und durch diese auch nicht behandelt, weshalb nicht darauf eingetreten werden kann, liegt doch der Antrag ausserhalb des Anfechtungsobjekts (E. 1.4.1). Im Übrigen erbringt der Beschwerdeführer vorliegend keine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20; in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]; vgl. dazu E. 2.2). Diese könn(t)en vorliegend – in Übereinstimmung mit der Vorinstanz – einzig die Schulen gegenüber den Kindern und Jugendlichen erbringen.

**1.5** Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt der Einschränkungen in Erwägung 1.3 und 1.4 – einzutreten.

**1.6** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

## **2.**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2016. Somit ist in casu das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) massgebend. Vorliegend nicht zu berücksichtigen sind jedoch die per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom

18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 3 Bst. d und e sowie Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 21 und Art. 23 MWSTG).

**2.2** Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]) bestimmte Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung. Dazu zählen insbesondere die hier interessierenden Umsätze aus Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, der Fortbildung und der beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern und Privatlehrerinnen oder an Privatschulen erteilten Unterrichts (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG in der eingangs erwähnten Fassung).

**2.3** Auf die nicht von Art. 25 Abs. 2 – 4 MWSTG erfassten Umsätze kommt der Normalsatz zur Anwendung, der in den Jahren 2012 bis 2016 8 % betrug (vgl. Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017 gültigen Fassung gemäss Verordnung vom 21. April 2010 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur befristeten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung [AS 2010 2055]).

Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter unterliegen einem Sondersatz, welcher in den relevanten Jahren 2012 bis 2016 2,5 % betrug (vgl. Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 9 MWSTG in der soeben erwähnten Fassung).

## **2.4**

**2.4.1** Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. In Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 624). Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE



142 II 182 E. 2.2.2, 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (vgl. Urteile des BGer 2C\_53/2011 vom 2. Mai 2011 E. 5.2, 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.1, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.1, A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1).

**2.4.2** Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten bei einer Person eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (BGE 134 I 23 E. 7.5, 129 I 161 E. 4.1; HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 627). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen hin erteilt werden, kann aber – wie erwähnt – auch durch anderes Verhalten der Behörde entstehen. Nebst einer Vertrauensgrundlage müssen verschiedene weitere Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann.

Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn:

- a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde,
- b) die Auskunft sich auf eine konkrete, die betroffene Person berührende Angelegenheit bezieht,
- c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilt hat, hierfür zuständig war oder der Adressat bzw. die Adressatin sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte,
- d) der Adressat bzw. die Adressatin die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte,
- e) der Adressat bzw. die Adressatin im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf,
- f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie
- g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (vgl. zum Ganzen: BGE 137 II 182 E. 3.6.2, 131 II 627 E. 6.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.2, A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1).

### 3.

Vorliegend erteilte die ESTV dem Beschwerdeführer mit ihren Schreiben vom 31. Oktober 2007 und 3. Januar 2008 eine Auskunft bezüglich der steuerlichen Behandlung seiner angebotenen Leistungen. Nicht im Streit liegt hierbei zu Recht, dass die ESTV als verfügende Behörde betreffend die Mehrwertsteuer für die Erteilung dieser vorbehaltlosen Auskunft zuständig war, der – im relevanten Zeitraum rechtlich unvertretene – Beschwerdeführer die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, indem er auf seinen Rechnungen den reduzierten Mehrwertsteuersatz angewendet hat. Des Weiteren hat sich seit der Auskunftserteilung weder der Sachverhalt noch die Gesetzgebung materiell massgeblich verändert. Die Voraussetzungen a bis f sind somit erfüllt.

Hinsichtlich der Umsätze aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» verzichtete die Vorinstanz gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben auf eine rückwirkende Nachbelastung, im Zusammenhang mit den Werbeeinnahmen jedoch nicht.

Zu prüfen bleibt somit nachfolgend, auf welchen Sachverhalt sich die mit Schreiben vom 31. Oktober 2007 und 3. Januar 2008 erteilte Auskunft bezieht bzw. ob der Vertrauensschutz auch für die Werbeeinnahmen gilt (E. 3.1).

#### 3.1

**3.1.1** Der Vertreter des Beschwerdeführers stellt sich auf den Standpunkt, der Beschwerdeführer habe als Laie das Schreiben der Vorinstanz vom 3. Januar 2008, in welchem von «entsprechenden Umsätze(n)» die Rede sei, so verstehen dürfen, als dass sämtliche Umsätze, welche im Zusammenhang mit der «Berufswahlagenda» und dem «Laufbahnplaner» stünden, zum reduzierten Satz versteuert werden müssten; also sowohl Umsätze aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» sowie auch Umsätze aus den Inseraten. Die Vorinstanz habe nämlich bereits in ihrer ersten Auskunft vom 31. Oktober 2007 im Fazit zusammengefasst festgehalten, eine «Besteuerung zum reduzierten Satz [...] dieser Umsätze» sei in den gesetzlichen Grundlagen nicht vorgesehen. Mit «dieser Umsätze» seien damals alle Umsätze aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» sowie auch Umsätze aus den Inseraten gemeint gewesen. Wenn nun in der neuen Auskunft von «entsprechenden» Umsätzen die Rede sei, so müsse der Adressat davon

ausgehen, dass (wiederum) sämtliche erzielten Umsätze (also inkl. jene aus den Inseraten) gemeint seien und nicht nur die Umsätze aus dem Verkauf der Druckerzeugnisse. Dass dies so verstanden werden dürfe, ergebe sich auch aus den E-Mails der Vorinstanz vom 20. April 2018 und 22. Mai 2018 sowie der internen E-Mail des Rechtsdienstes der Vorinstanz vom 20. November 2017.

Die Vorinstanz entgegnet, sie habe die beiden verschiedenen Leistungen des Beschwerdeführers, nämlich den Verkauf bzw. die Lieferung der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» (Abgabe eines fertigen Druckerzeugnisses) sowie die Inserate- bzw. Werbeleistungen (Entgelte für Werbeleistungen), gesondert beurteilt. Bereits im Titel ihrer Auskunft vom 3. Januar 2008 habe sie explizit auf die «Berufswahlagenda» und den «Laufbahnplaner» Bezug genommen; auf die Werbeeinnahmen jedoch nicht. Diese seien schon im Schreiben vom 31. Oktober 2007 als zum Normalsatz steuerbare Werbeeinnahmen qualifiziert worden. Folglich habe sie in ihrer Auskunft vom 3. Januar 2008 lediglich in Bezug auf den Verkauf bzw. die Lieferung der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» eine Umqualifizierung vorgenommen. Dies müsse unter Berücksichtigung der gesamten Korrespondenz auch so verstanden werden. Auch in der verwaltungsinternen Korrespondenz sei dies so betrachtet worden. Der Vertrauensschutz gelte folglich nur für Einnahmen aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners», nicht jedoch für Einnahmen aus den erbrachten Werbeleistungen.

**3.1.2** In ihrer *ersten Auskunft vom 31. Oktober 2007* teilte die Vorinstanz – soweit vorliegend relevant – Folgendes mit:

«2. Zu den uns vorgelegten Druckerzeugnissen; Werbeleistungen; Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung

[...] Die uns vorgelegten [...] Druckerzeugnisse «Berufswahlagenda» und «Laufbahnplaner» gelten nicht als Bücher im genannten Sinn, da sie trotz des belehrenden Teils als Agenden konzipiert und somit nach einmaliger Verwendung verbraucht sind [...]. Es handelt sich somit nicht um eigentliche Lehrbücher [...]. Die Abgabe des fertigen Druckerzeugnisses an die Kantone unterliegt bei Ihnen demnach der Steuer zum Normalsatz [...].

Dasselbe gilt für die von den inserierenden Firmen bezahlten Beiträge, die Sie als Entgelte für Werbeleistungen ebenfalls zum Normalsatz versteuern müssen. [...]

Im Gegenzug sind Sie berechtigt, auf den eingehenden Rechnungen [...] den Vorsteuerabzug geltend zu machen [...].

Eine Besteuerung zum reduzierten Satz oder gar eine Befreiung **dieser Umsätze** [Hervorhebung durch das Gericht] aus anderen Gründen als den beschriebenen ist in den gesetzlichen Grundlagen nicht vorgesehen. [...]»

Mit *Schreiben vom 3. Januar 2008* liess die Vorinstanz verlauten, was folgt:

«Druckerzeugnisse; «Berufsaagenda», «Laufbahnplaner»

[...] Wir beziehen uns auf Ihr im Betreff genanntes Schreiben [vom 19. Dezember 2007; Einschub durch das Gericht] sowie auf unsere schriftliche Antwort vom 31. Oktober 2007 und nehmen zu Ihren Erwägungen wie folgt Stellung:

Nach erneuter Prüfung dieser Angelegenheit [...] können die uns vorgelegten [...] Druckerzeugnisse «Berufswahlagenda» und «Laufbahnplaner» entgegen unseren Ausführungen im ersten Schreiben [...] als Bücher im Sinne von Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 9 des Mehrwertsteuergesetzes anerkannt werden. Es handelt sich jedoch um einen Grenzfall, aus dem bezüglich der steuerlichen Behandlung keine Rückschlüsse für ähnliche Druckerzeugnisse gezogen werden können. Die **entsprechenden Umsätze** [Hervorhebung durch das Gericht] unterliegen somit dem reduzierten Satz [...].»

### 3.1.3

**3.1.3.1** Die Vorinstanz grenzt in ihrem ersten Schreiben vom 31. Oktober 2007 die beiden Leistungen Verkauf bzw. die Lieferung der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» (Abgabe eines fertigen Druckerzeugnisses) und die Inserate- bzw. Werbeleistungen (Entgelte für Werbeleistungen) inhaltlich sowie in einem getrennten Absatz klar voneinander ab und beurteilt die beiden Leistungen gesondert. Daran schliesst ein Absatz über die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, der für beide Leistungen gilt. Im darauffolgenden Absatz erfolgt eine zusammenfassende Würdigung des Sachverhalts, wonach auch keine anderen gesetzlichen Grundlagen eine privilegierte Besteuerung der Leistungen zulassen würden: «Eine Besteuerung zum reduzierten Satz oder gar eine Befreiung **dieser Umsätze** [Hervorhebung durch das Gericht] aus anderen Gründen als den beschriebenen ist in den gesetzlichen Grundlagen nicht vorgesehen». In dieser Formulierung bezieht sich der Ausdruck **«dieser Umsätze»** folglich – semantisch betrachtet – sowohl auf die Umsätze aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» als auch auf die Umsätze aus den Inseraten.

**3.1.3.2** In der Auskunft vom 3. Januar 2008 ist im Titel und im Text lediglich von «Druckerzeugnisse; «Berufsaagenda», «Laufbahnplaner»» und somit nur vom Verkauf bzw. von der Lieferung der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» die Rede. Die Werbeleistungen werden nicht erwähnt.

Betrachtet man die Auskunft vom 3. Januar 2008 isoliert, bezieht sich die Wendung die «**entsprechenden Umsätze**» rein semantisch lediglich auf die Umsätze aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners»; eine Umqualifizierung hätte dann tatsächlich nur für Umsätze aus diesen Leistungen stattgefunden.

In dieser Auskunft wird jedoch eingangs auf das Schreiben des Beschwerdeführers vom 19. Dezember 2007 (Vernehmlassungsbeilage [VB] 15) und auf das erste Schreiben der Vorinstanz vom 31. Oktober 2007 Bezug genommen (vgl. E. 3.1.2). Wie gezeigt, sind in der ersten Auskunft vom 31. Oktober 2007 mit der Formulierung «dieser Umsätze» sowohl die Umsätze aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners», als auch jene aus Inserate- bzw. Werbeleistungen gemeint. In seiner Rückfrage vom 19. Dezember 2007, mit welcher der Beschwerdeführer abermals an die Vorinstanz gelangt und die Situation erneut erläutert, nimmt er explizit auf die Inserate Bezug. Er erklärt, die Berufsinformationen von Verbänden und Schulen aus dem Berufsbildungsbereich seien für die Jugendlichen wertvolle Zusatzinformationen und nicht mit Konsumentenwerbung gleichzusetzen (VB 15, S. 2, Ziff. 6).

**3.1.3.3** Der Auskunft vom 3. Januar 2008 ging – wie eben dargelegt – bereits ein Briefwechsel in derselben Sache voraus. Die Auskunft vom 3. Januar 2008 muss somit im Lichte der bereits geführten Korrespondenz gelesen und verstanden werden. Folglich gilt es zu klären, ob der Beschwerdeführer unter Berücksichtigung des Gesamtkontextes die Auskunft vom 3. Januar 2008 auch als für die Werbeleistungen geltend verstehen durfte. Dies ist aus den folgenden Gründen zu bejahen:

Die Auskunft vom 3. Januar 2008 spricht im *Titel* des Schreibens – wie gezeigt – zwar nur von «Druckerzeugnisse; «Berufswahlagenda», «Laufbahnplaner»». Im *Einleitungssatz* führt die Vorinstanz jedoch aus, «*wir beziehen uns auf Ihr im Betreff genanntes Schreiben [vom 19. Dezember 2007; Einschub durch das Gericht] sowie auf unsere schriftliche Antwort vom 31. Oktober 2007 und nehmen zu Ihren Erwägungen wie folgt Stellung: [...]*» (bereits: E. 3.1.2). Die Stellungnahme bzw. neue Auskunft vom 3. Januar 2008 darf folglich so verstanden werden, dass sie nicht nur, wie der Titel zunächst glauben lässt, für den Umsatz aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» erteilt wurde, sondern auch über den Umsatz aus Inserate- bzw. Werbeleistungen Aussagen macht und Geltung haben soll. Auch wenn der *Text* des Schreibens nur von «Berufswahlagenda» und «Laufbahnplaner» spricht, so dürfen die Ausführungen nicht

isoliert betrachtet werden, sind sie doch unter Bezugnahme auf die im Einleitungssatz erwähnten Schreiben verfasst worden. Aufgrund seiner expliziten Rückfrage im erwähnten Schreiben die Inserate betreffend und aufgrund des Einleitungssatzes des Schreibens vom 3. Januar 2008 (vgl. die Passage: «[...] und nehmen zu Ihren Erwägungen wie folgt Stellung») durfte der Beschwerdeführer eine Antwort darauf im Schreiben vom 3. Januar 2008 erwarten bzw. entnehmen. Folglich durfte der Beschwerdeführer unter der in der Auskunft vom 3. Januar 2008 verwendeten Wendung «die entsprechenden Umsätze unterliegen somit dem reduzierten Satz» auch verstehen, dass sie ebenfalls für den Umsatz aus Inserateleistungen gelten. Hätte die Vorinstanz ihre Umqualifizierung lediglich im Hinblick auf den Umsatz aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» und des «Laufbahnplaners» vornehmen wollen, hätte sie mit Blick auf den Gesamtkontext (Bezugnahme auf vorangegangene Korrespondenz, Ankündigung einer Antwort im Einleitungssatz des Schreibens) und der Rechtssicherheit wegen in ihrer neuen Auskunft erklären müssen, dass diese nicht für die Inserate- bzw. Werbeleistungen, welche in der «Berufswahlagenda» und dem «Laufbahnplaner» enthalten sind, gelten soll. Nur so wäre für den Beschwerdeführer genügend klar erkennbar gewesen, dass er die Entgelte für die Inserate- bzw. Werbeleistungen zum Normalsatz versteuern muss.

**3.1.4** Insgesamt sind alle Voraussetzungen für den Schutz des Vertrauens des Beschwerdeführers erfüllt. Da ausserdem kein überwiegendes öffentliches Interesse entgegensteht, gilt der Vertrauensschutz folglich auch für die Einnahmen aus den erbrachten Werbeleistungen. Die rückwirkende Aufrechnung der Einnahmen aus den erbrachten Werbeleistungen ist somit zu Unrecht erfolgt.

Hierfür sprechen schliesslich auch die beiden von der Vorinstanz an den Beschwerdeführer verfassten E-Mails vom 20. April 2018 und 22. Mai 2018 (VB 12). Diese können zwar für die Dauer vor ihrer Erteilung, und somit für die vorliegend umstrittenen Steuerperioden 2012 bis 2016, nicht als Vertrauensbasis gelten. Dennoch zeigen sie, dass selbst die Vorinstanz betreffend Inserate (zunächst) keine rückwirkende Korrektur in Betracht zog. In der E-Mail vom 20. April 2018 nimmt die Vorinstanz explizit zum Umsatz aus dem Verkauf der «Berufswahlagenda» sowie zu den Einnahmen aus Inserateleistungen Stellung und versichert, dass «keine rückwirkende Korrektur vorgenommen [werde], da Sie [der Beschwerdeführer] den Sachverhalt abgeklärt haben und sich auf diese Aussage stützen dürfen». Ebenfalls in der E-Mail vom 22. Mai 2018 wird seitens der Vorinstanz versichert, dass «es aber auch keine rückwirkende Korrektur geben [werde]».

Letztlich lässt auch die Antwort des Rechtsdiensts der Vorinstanz in seiner verwaltungsinternen E-Mail vom 20. November 2017 (VB 13) keinen anderen Schluss zu. Auf die Frage des Steuerexperten der Vorinstanz, ob eine rückwirkende Korrektur aufgrund der «nicht genauen Korrespondenz» überhaupt möglich sei, sofern die Inserate hätten zum Normalsatz abgerechnet werden müssen («Frage 2»), schrieb der Rechtsdienst, «eine rückwirkende Korrektur scheint im vorliegenden Fall nicht möglich, da wir [die Vorinstanz] eine rechtsverbindliche Auskunft zu einem konkreten Sachverhalt erteilt haben und sich die Rechtslage sowie die Praxis der ESTV seit der Auskunftserteilung nicht geändert haben. Lediglich für die Zukunft ist dem Steuerpflichtigen mitzuteilen, wie er seine Leistungen korrekt abzurechnen hat» («Antwort auf Frage 2»). Zwar hat der Rechtsdienst tatsächlich unter «Frage 1» derselben E-Mail ausgeführt, dass die Auskunft «nur den Verkauf der Agenden als eine zum reduzierten Satz steuerbare Leistung qualifiziert». Diese Antwort steht aber im Widerspruch zur Antwort auf «Frage 2», welche sich klarerweise nur auf die Inserate bezogen hat.

Somit ist der Hauptantrag des Beschwerdeführers auf Aufhebung des Einspracheentscheids vom 19. Mai 2022 gutzuheissen.

**3.2** Insgesamt erweist sich der vorinstanzliche Einspracheentscheid als unrechtmässig. Die Beschwerde ist gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **4.**

**4.1** Dem obsiegenden Beschwerdeführer sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**4.2** Die Vorinstanz hat dem obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist im vorliegenden Verfahren, mangels Kostennote, praxisgemäss auf Fr. 6'000.-- festzusetzen.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Es werden keine Kosten erhoben. Der von dem Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von insgesamt Fr. 4'000.-- wird ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 6'000.-- auszurichten.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Strässle



**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)