



SRK 2003-017

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Sarah Protti Salmina; Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 1. Juni 2004

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV); Steuernachfolge;
Personalrabatte; Leistungen an nahestehende Person

Sachverhalt:

A.- X. AG verfolgt laut Handelsregistereintrag vom 14. Januar 1994 insbesondere den folgenden Zweck: Verkauf von Büchern, Zeitungen, Schokolade usw. in Bahnhof-, Ortschaftskiosken und weiteren Verkaufsstellen sowie die Herstellung von allen zum Verkauf an diesen Orten bestimmten Artikeln. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

Anfang des Jahres 1997 führte die ESTV bei X. AG eine Kontrolle durch. Unter anderem nahm die ESTV mittels Ergänzungsabrechnung Nr. ... vom 5. März 1997 aufgrund von X. AG ihrem Personal gewährten Rabatten eine Nachbelastung in der Höhe von Fr. 72'883.-- betreffend den Zeitraum 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1996 (1. Januar 1995 bis 30. September 1996) vor. Am 30. Oktober 1998 erliess die ESTV den von X. AG verlangten Entscheid und bestätigte die nachgeforderte Mehrwertsteuer.

B.- Gegen diesen Entscheid erhob X. AG am 26. November 1998 Einsprache, welche die ESTV mit Einspracheentscheid vom 29. November 2002 abwies. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die Angestellten X. AG seien als nahestehende Personen gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; aSR 641.201) anzusehen. Die Lieferung von Gegenständen an das Personal sei somit zum Wert zu versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Relevant sei der Preis, der unabhängigen Dritten derselben Abnehmerkategorie in Rechnung gestellt würde. Nicht zu diesem Personenkreis gehörten die Kioskbesitzer („Depositäre“), welche die Produkte für den Detailverkauf beziehen.

C.- Mit Eingabe vom 14. Januar 2003 lässt X. AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. November 2002 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und den Antrag stellen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Der Entscheid der ESTV richte sich gegen das falsche Steuersubjekt, denn der Betrieb der X. AG sei in mehreren Schritten an die Y. AG übertragen worden; X. AG halte heute nur noch Immobilien. Y. AG sei gestützt auf Art. 30 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in die steuerlichen Rechte und Pflichten der X. AG eingetreten. In materieller Hinsicht macht die Beschwerdeführerin unter anderem geltend, dass beim Drittpreisvergleich gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTV der Vergleich zu ziehen sei mit den Preisen, welche die Depositäre zu bezahlen hätten, wobei gewisse Unterschiede durch pflichtgemässe Schätzung zu quantifizieren wären. Sie rügt ebenfalls die Verletzung von Treu und Glauben.

Mit Vernehmlassung vom 26. Februar 2003 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Bezüglich der in der X Gruppe vorgenommenen Umstrukturierungen führt sie aus, dass Art. 30 Abs. 2 MWSTG nur unter der Voraussetzung anwendbar sei, dass ein gesamtes Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird und das bisherige Unternehmen wegfällt, was vorliegend nicht zutreffe.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 29. November 2002 mit Beschwerde vom 14. Januar 2003 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat offensichtlich ein schutzwürdiges Interesse (Art. 48 VwVG) an einem Entscheid der SRK gemäss Antrag. Der gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG durch die SRK einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerde ist einzutreten. Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

b) Im Beschwerdeverfahren vor der Rekurskommission dürfen im Rahmen des Streitgegenstandes bisher noch nicht gewürdigte, bekannte wie auch bis anhin unbekannte, neue Sachverhaltsumstände, die sich zeitlich vor (sog. unechte Nova) oder erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens (sog. echte Nova) zugetragen haben, vorgebracht werden. Gleiches gilt für neue Beweismittel (André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a. M. 1998, Rz. 2.80 mit Hinweisen). Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend Umstrukturierungen und Steuernachfolge ist deshalb ebenfalls einzutreten. Der Streitgegenstand wird damit nicht erweitert.

2.- Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das MWSTG, welches am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist. Die MWSTV wurde aufgehoben, wobei nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1995 und 1996 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung vorliegend grundsätzlich Anwendung (vorbehältlich der Problematik der Umstrukturierungen bzw. Steuernachfolge, vgl. sogleich E. 3a/bb). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat.

3.- a) aa) Die zur Zeit in Kraft stehende gesetzliche Ordnung regelt nur einzelne der möglichen Vorgänge bei Unternehmensumstrukturierungen, so z.B. die Fusion von Aktiengesellschaften. Die Doktrin und Praxis haben jedoch zunehmend im Gesetz nicht erwähnte Umstrukturierungen ohne Liquidation zugelassen. Mangels rechtlicher Regelung hat die Praxis zudem Wege gefunden, die wirtschaftlich zu einer Spaltung führen (Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auflage, Bern 2004, S. 624 f., 639 f.; ausführlich: Entscheid der SRK, vom 6. Januar 1999 i.S. O. AG [SRK 1998-097] E. 2a). Das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG; BBl 2003 6691 ff.), welches auf den 1. Juli 2004 in Kraft tritt, wird eine systemati-

sche Ordnung schaffen. Bei der Spaltung von Gesellschaften wird unterschieden zwischen der Aufspaltung, bei welcher das Vermögen einer Gesellschaft vollständig auf andere Gesellschaften übergeht und die aufgespaltene Gesellschaft aufgelöst wird (Art. 29 lit. a FusG) und der Abspaltung, wo nur Teile des Vermögens der sich spaltenden Gesellschaft auf eine oder mehrere andere Gesellschaften übergehen, die Gesellschaft, von der Vermögensteile abgespalten werden, aber bestehen bleibt (Art. 29 lit. b FusG).

bb) Gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 23 Abs. 2 MWSTV liegt eine Steuernachfolge vor, wenn ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird. Der Übernehmer tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Die Bestimmung von Art. 23 Abs. 2 MWSTV wurde von der SRK als verfassungsmässig beurteilt (Entscheidung der SRK vom 18. April 2001, veröffentlicht in *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB]* 66.13, E. 4c; vom 6. Januar 1999, a.a.O., E. 2c, je mit Hinweisen). Neu sieht Art. 30 Abs. 2 MWSTG die solidarische Haftung des bisherigen Steuerschuldners während zwei Jahren vor. Letztlich kann offen bleiben, ob hier das bisherige oder das neue Recht anzuwenden ist, sind hier doch die Voraussetzungen von Art. 23 Abs. 2 MWSTV gegeben, wonach im Gegensatz zu Art. 30 Abs. 2 MWSTG keine zeitliche Limitierung gegeben ist (vgl. Entscheidung der SRK vom 9. Februar 2001, publiziert in *VPB* 65.82, E. 7a).

Mit der in Art. 23 Abs. 2 MWSTV bzw. 30 Abs. 2 MWSTG erwähnten Übernahme mit Aktiven und Passiven ist sowohl die Übernahme mittels Singularsukzession im Sinne von Art. 181 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Obligationenrecht, OR; SR 220) als auch diejenige durch Universalsukzession, d.h. Fusion, zu verstehen (Gerhard Schafroth/Dominik Romang, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 9 zu Art. 30). Eine Steuersukzession (i.S.v. Art. 23 Abs. 2 MWSTV) kommt nur in Betracht, wenn eine gesamte Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernommen wird und das bisherige Unternehmen wegfällt (Entscheidung der SRK vom 6. Januar 1999, a.a.O., E. 4b; bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 22. März 1999 i.S. O. AG [2A.66/1999], E. 2). Werden nur bestimmte Aktiven und Passiven übertragen, liegt keine Steuersukzession vor. Die mittels Sacheinlagevertrag bestimmte Aktiven und Passiven übernehmende Gesellschaft wird nicht Nachfolgerin der veräussernden Unternehmung, auch wenn sie sich gemäss Sacheinlagevertrag im Innenverhältnis zur Zahlung der Mehrwertsteuerschuld an die ESTV verpflichtet hat (Entscheidung der SRK vom 6. Januar 1999, a.a.O., E. 4b mit Hinweis). Nach konstanter Rechtsprechung und Lehre hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003, [2A.304/2003], E. 3.6.1, mit Hinweisen; Entscheidung der SRK vom 18. Mai 1998, veröffentlicht in *MWST-Journal* 3/98, S. 138, E. 7; ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112; s. auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; vgl. Ivo P. Baumgartner, mwst.com, a.a.O., N. 12 zu Art. 33 Abs. 1 und 2).

b) Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Aktiengesellschaft, die gemäss Handelsregisterauszug seit dem Jahre 1994 besteht. Im Jahre 2001 kam es zu einer Unternehmensumstrukturierung, wobei X. AG in einem ersten Schritt „aufgegliedert“ wurde in die Immobiliengesellschaft X. AG und Z. AG. Der Betrieb der X. AG wurde in mehreren Schritten vorerst auf Z. AG und letztlich auf Y. AG übertragen. Dokumentiert werden diese Vorgänge durch die Handelsregisterauszüge der beteiligten Gesellschaften und die Formulare zur Meldung nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG (Beschwerdebeilagen Nr. 3 - 8). Den ersten Schritt der verschiedenen Umstrukturierungen bezeichnet die Beschwerdeführerin selbst als Aufgliederung. Der Handelsregisterauszug der Z. AG (welche mittlerweile in Folge der weiteren Umstrukturierungen gelöscht wurde) enthält diesbezüglich die folgende Information: „Sacheinlage: Die Gesellschaft übernimmt bei der Gründung einen Teil der Aktiven und Passiven der X. AG, in ..., nämlich den Geschäftsbereich Betrieb Kiosk (...)“. Die Beschwerdeführerin hält heute nach ihren eigenen Angaben (vgl. auch Beschwerdebeilage Nr. 7) nur noch Immobilien.

Bei dieser Übertragung nur eines Teils des Vermögens der X. AG auf die Z. AG wäre im Sinne des zukünftigen Fusionsgesetzes sowie in betriebswirtschaftlicher Hinsicht von einer „Abspaltung“ zu sprechen (oben E. 3a/aa). Wesentlich ist die Tatsache, dass X. AG unbestrittenermassen als juristische Person weiterbesteht, wie dies auch ihr Handelsregisterauszug dokumentiert. Eine Steuersukzession kommt damit nicht in Frage, von einer Übernahme einer gesamten Unternehmung mit Aktiven und Passiven mit Untergang der bisherigen Unternehmung (oben E. 3a/bb) kann keine Rede sein. Dass die Steuerschulden der X. AG mittels Sacheinlagevertrag vorerst auf die Z. AG und letztlich über weitere Umstrukturierungen auf die Y. AG übertragen worden sind, ändert nichts daran, dass diese Gesellschaften in steuerrechtlicher Hinsicht nicht Nachfolgerinnen der Beschwerdeführerin geworden sind (vgl. Entscheid der SRK vom 6. Januar 1999, a.a.O., E. 4b). Aus dem Innenverhältnis zwischen den beteiligten Gesellschaften und den Sacheinlage- bzw. Fusionsverträgen sich ergebende Verpflichtungen (so die Übernahme von Steuerforderungen) sind zivilrechtlicher Art und müssen auf entsprechendem Weg geltendgemacht werden. Eine Übernahme der Mehrwertsteuerschuld im Sinne von Art. 175 OR wird nicht behauptet und hätte im Übrigen gegenüber der ESTV nur mit deren Zustimmung Geltung erlangt (Art. 175 Abs. 1 OR). Die Beschwerdeführerin bleibt somit Steuersubjekt und haftet für die auf Grund früherer Geschäftstätigkeit für die Jahre 1995 und 1996 geschuldete Mehrwertsteuer unverändert weiter.

4.- a) aa) Nach der Mehrwertsteuerverordnung wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV gilt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung, deren Lösung im Übrigen von derjenigen des europäischen Rechts abweicht, wurde von der SRK als verfassungsmässig erachtet (Entscheid der SRK vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81, E. 5c).

bb) Im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV können sich Abgrenzungsprobleme ergeben mit dem Eigenverbrauch. Die Mehrwertsteuerverordnung unterstellt den Eigenverbrauch der Mehrwertsteuer (Art. 4 Bst. c MWSTV). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile ihn zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die er (unter anderem) für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals verwendet (Art. 9 Abs. 1 lit. a MWSTV).

Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV kann nur Anwendung finden, wenn tatsächlich ein Austauschverhältnis besteht, eine Leistung also entgeltlich erbracht wird. Wenn der Steuerpflichtige eine Leistung einer nahestehende Person unentgeltlich zukommen lässt, sind die Bestimmungen betreffend Eigenverbrauch anwendbar. Bei einer Lieferung oder Leistung zu einem Vorzugspreis hingegen gilt die Leistung als entgeltlich und die Gegenleistung wird korrigiert auf den Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Entscheide der SRK vom 16. Februar 2000, a.a.O., E. 5; vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.103, E. 7b/c; Riedo, a.a.O., S. 229; Ivo P. Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, Steuer Revue [STR] 1996 S. 278 f.).

cc) Zu den nahestehenden Personen sind insbesondere auch die Angestellten eines Steuerpflichtigen zu zählen. An das Personal erbrachte Leistungen zu Vorzugskonditionen, welche einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Voraussetzungen nicht gewährt würden, sind zum Preis zu versteuern, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie zu bezahlen hätte. Diese Praxis der ESTV (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV Rz. 433d sowie Broschüre Eigenverbrauch vom November 1996 [610.507-29] Ziff. 9, mit dem Beispiel der „Personalrabatte“) wurde von der SRK und dem Bundesgericht gestützt (Entscheide der SRK vom 22. Mai 2001, a.a.O., E. 7d; vom 27. März 2002, i.S. W. [SRK 2000-108], E. 5a; bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 4. September 2002 i.S. W. [2A.223/2002], E. 3.2). Dass unter dem Regime der MWSTV - anders als unter jenem des MWSTG - das Personal den übrigen nahestehenden Personen gleichgestellt war, wird auch von der Lehre nicht angezweifelt (Karen R. Schoepke, mwst.com, a.a.O., N. 2 zu Art. 33 Abs. 3; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien 2000, S. 336).

dd) Der „Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde“ gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV ist im Falle von Privatpersonen (als nahestehende Personen) durch Vergleich mit dem Preis, der von einem Endverbraucher im freien Markt bezahlt werden müsste (dem Marktpreis), zu bestimmen. Die zu vergleichenden Personen müssen Marktteilnehmer der gleichen Handelsstufe sein (Entscheide der SRK vom 22. Mai 2001, a.a.O., E. 7e/aa; vom 16. Februar 2000, a.a.O., E. 5d; Ivo P. Baumgartner, mwst.com, a.a.O., N. 49 zu Art. 33 Abs. 1 und 2 [Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG entspricht hinsichtlich Drittpreisvergleich Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV]). Die Wegleitung 1997 spricht entsprechend von unabhängigen Dritten der gleichen Abnehmerkategorie (Rz. 433d), ebenso die Broschüre Eigenverbrauch der ESTV. Letztere erwähnt das Beispiel (Nr. 4 bei Ziffer 9) von Personalrabatten einer Warenhauskette, in welchem Fall der volle Detailverkaufspreis zu versteuern sei.

b) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet unter anderem, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung einer allfälligen Mehrwertsteuerpflicht verantwortlich ist, genauso wie für die vollständige und richtige Versteuerung seiner Umsätze. Mit anderen Worten ist hierfür kein Tätigwerden der Verwaltung verlangt. Die ESTV ermittelt die Mehrwertsteuerpflicht oder die Höhe der Mehrwertsteuer nur dann an Stelle des Leistungserbringers, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83, E. 2, mit weiteren Hinweisen).

c) Der nunmehr in Art. 9 BV verankerte und früher aus Art. 4 aBV abgeleitete Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 126 II 387 E. 3a, mit Hinweisen). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 631). Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen.

Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (Entscheid des Bundesgerichts vom 8. Januar 2004 i.S. F. AG [2A.256/2003], E. 2.5; BGE 121 II 479, 118 Ia 254, 117 Ia 285; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 626 ff.; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel und Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

5.- a) Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin ihren Angestellten für Einkäufe auf ihrem Sortiment Personalrabatte gewährt. Es handelt sich dabei nicht um Gratisleistungen der Beschwerdeführerin an das Personal, sondern um Leistungen zu Vorzugskonditionen. Es liegt somit eine entgeltliche Leistung und kein Anwendungsfall des Eigenverbrauchs vor (oben

E. 4a/bb). Nach der Rechtsprechung der SRK und des Bundesgerichts sind die Angestellten zu den nahestehenden Personen gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTV zu zählen (oben E. 4a/cc). Die Leistungen zu Vorzugskonditionen sind folglich gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV zum Preis zu versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgeblich ist nach dem Gesagten (E. 4a/dd) der Marktpreis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie zu bezahlen hätte. Das Personal hat die fraglichen Leistungen zu Vorzugskonditionen zum privaten Verbrauch erhalten. Es ist offensichtlich, dass als vergleichbare Abnehmerkategorie ebenfalls nur private Endverbraucher herangezogen werden können, so die Kunden der Kioske. Massgeblich ist somit der Preis, den der private Kunde im Geschäft bzw. Kiosk zu bezahlen hat, mithin der Detailhandelspreis. Das Vorgehen der ESTV bei der Nachforderung erweist sich als korrekt.

Nicht relevant sind die Preise, welche die direkten Kunden der Beschwerdeführerin - die Kioskbesitzer oder „Depositäre“ - für den Bezug der Waren bezahlen müssen, diese stehen als Wiederverkäufer eindeutig auf einer anderen Handelsstufe als die Endverbraucher. Die entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin (so betreffend die Rabatte, die aufgrund von Liefervereinbarungen auch den Detailhändlern gewährt würden) erweisen sich als nicht stichhaltig.

b) Die Beschwerdeführerin wehrt sich zudem gegen die von der ESTV konkret aufgerechneten Rabatte für die Angestellten (25 % auf Lebensmitteln, 10 % auf Tabak, 30 % auf Büchern, 25 % auf Nonfood-Artikeln, kein Rabatt auf Zeitschriften/Zeitungen). Sie macht geltend, die fragliche Rabattliste habe tatsächlich für gewisse Angestellte und für bestimmte Angebote innerhalb des Konzerns gegolten, im konkreten Fall sei sie jedoch nicht anwendbar gewesen. Mitarbeitende hätten Waren nur „zu den Bedingungen gemäss einheitlicher Preisliste (wie für Kunden)“ beziehen können. Die ESTV macht in der Vernehmlassung zu diesem Vorbringen geltend, sie habe diese Rabattansätze aus den Unterlagen der Beschwerdeführerin entnommen.

Die monatlichen Buchungsbelege der Beschwerdeführerin aus dem Jahre 1995 für Personalwarenbezüge (Vernehmlassungsbeilagen 7a-m) bestätigen tatsächlich den Bestand und auch die Höhe der von der ESTV angewendeten Rabatte. Die verwendeten Ansätze ergeben sich ebenfalls aus der Zusammenstellung der Umsätze aus Personalbezügen für das ganze Jahr 1995 (Vernehmlassungsbeilagen 7n/o). Die ESTV hat in der Folge in der Ergänzungsabrechnung Nr. ... vom 5. März 1997 die so ermittelten Rabatte nachbelastet (Vernehmlassungsbeilage 7p mit Beiblatt 1), für das Jahr 1995 aufgrund der konkreten Zahlen, für das Jahr 1996 (1. bis 3. Quartal) aufgrund einer Schätzung. Die ESTV kann somit die der Ergänzungsabrechnung zugrundeliegenden Zahlen hinreichend belegen. Deren vage Bestreitung durch die Beschwerdeführerin vermag keinen ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der Höhe der Nachbelastung hervorzurufen. Insbesondere ist aufgrund der Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht klar, in welchen Fällen (wenn nicht in den vorliegenden) die von der ESTV berücksichtigten Ansätze zur Anwendung gelangten und welche „einheitliche Preisliste“ stattdessen relevant gewesen sein soll. Die Bemerkung „wie für Kunden“ scheint sich auf die direkten Kunden der Beschwerdeführerin, also die Kioskinhaber zu beziehen. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen (Beilagen Nr. 10 - 16) erlauben höchstens einen Vergleich der vom Personal mit den von den Kioskbesitzern (Depositären) zu bezahlenden Preisen, nicht aber mit den vorliegend interessie-

renden Preisen, die für die privaten Endverbraucher galten (oben E. 4a/dd und 5a). Abgesehen davon stammen die Abrechnungen nicht aus der im vorliegenden Fall relevanten Periode (1995/1996).

c) Die Beschwerdeführerin macht überdies geltend, dass die ESTV gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstosse, indem sie das Personal mit Verweis auf die Wegleitung 1997 (Rz. 433d) und die Branchenbroschüre Eigenverbrauch (Ziffer 3.1.1 und 9) als nahestehende Personen bezeichne. Diese Weisungen seien erst publiziert worden, nachdem der vorliegende Sachverhalt sich verwirklicht habe.

Die in Frage stehenden Weisungen in der Wegleitung und der Branchenbroschüre geben nur Auskunft über die Auslegung von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV, insbesondere die Auslegung der Begriffe „nahestehende Person“ sowie „Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde“. Diese Auslegung wurde von der SRK sowie dem Bundesgericht bestätigt (oben E. 4a/cc und dd). Weisungen der ESTV über die Auslegung von gesetzlichen Bestimmungen haben keine Gesetzeskraft und gelten grundsätzlich ab Inkrafttreten der Bestimmungen, die sie auslegen, auch wenn sie einige Zeit nach diesem Zeitpunkt herausgegeben werden (Entscheidung des Bundesgerichts vom 30. März 2001, veröffentlicht in RDAF 2001 II S. 376 ff., E. 4c; vom 15. Mai 2000, veröffentlicht in ASA 70 S. 589, E. 5b und c). Problematisch könnte die „rückwirkende“ Anwendung von Weisungen (auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes) höchstens bei Praxisänderungen sein. Eine solche wurde aber vorliegend nicht vorgenommen; die ESTV hat in diesen Weisungen erstmals Auskunft gegeben über die Auslegung der fraglichen Bestimmung, sie hat aber nicht eine früher geltende Auslegung geändert. Somit kann die rechtmässige Auslegung der MWSTV durch die ESTV ab Inkrafttreten der betroffenen Bestimmung Geltung beanspruchen.

Die Berufung auf Treu und Glauben entbehrt der Voraussetzung der Vertrauensgrundlage (oben E. 4c). Weder hat die ESTV eine Auskunft gegeben, noch hat sie (wie bemerkt) ihre Praxis geändert, noch hat sie einen rechtswidrigen Zustand geduldet. Nach dem Selbstveranlagungsprinzip (oben E. 4b) ist die Steuerpflichtige im Übrigen selbst dafür verantwortlich, dass sie ihre Umsätze richtig versteuert. War der Beschwerdeführerin die Einordnung ihrer Vorzugsleistungen an die Angestellten nicht klar, hätte sie sich an die ESTV wenden und um eine Auskunft ersuchen können. Nachdem sie dies nicht getan hat, kann sie der ESTV kein treuwidriges Verhalten vorwerfen.

6.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'500.--, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG, ..., vom 14. Januar 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. November 2002 bestätigt.
 - 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'500.- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.- verrechnet.
 - 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der ESTV 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

Sonja Bossart