



SRK 2003-085

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Sarah Protti Salmina; Daniel Riedo  
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

## Entscheid vom 3. Juni 2005

in Sachen

X. AG, Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1999;  
WIR-Checks; Entgeltsminderung

---

### Sachverhalt:

A.- Die X. AG ist seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie bezweckt laut Handelsregister des Kantons A. den Handel mit Büromöbeln und Immobilien.

Aufgrund einer externen Kontrolle bei der Steuerpflichtigen stellte die ESTV eine fehlerhafte Deklaration der WIR-Einnahmen fest, diese seien lediglich zu 60 % statt zu 100 % angege-

ben worden. Entsprechend forderte die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1999 (vom 1. Januar 1995 bis 30. September 1999) mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 27. Januar 2000 Mehrwertsteuern von Fr. 80'400.-- nach (zuzüglich 5 % Verzugszins ab 28. Februar 1998).

B.- Diese Nachforderung von Fr. 80'400.-- bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 6. Juli 2000. Dagegen liess die X. AG am 1. September 2000 Einsprache erheben mit dem Antrag, diese Nachbelastung sei zu stornieren und der Begründung, sie erleide auf der Weitergabe bzw. Veräusserung der WIR-Gelder einen durchschnittlichen Verlust von 40 %. Diesen würde sie bereits bei der Festlegung der Verkaufsmargen einkalkulieren. Bei den Einbussen handle es sich um Entgeltsminderungen gemäss Art. 35 Abs. 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464), welche bei der Mehrwertsteuerberechnung einzubeziehen seien. Eventualiter beantragte sie, die der ESTV gegenüber geschuldete Mehrwertsteuer mit WIR-Geldern (zuzüglich eines Aufschlages von 40 %) begleichen zu dürfen.

C.- Am 14. April 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte den angefochtenen Entscheid sowie die Steuerforderung von Fr. 80'400.--. Die ESTV hielt im Wesentlichen dafür, dass die WIR-Verluste der X. AG nicht als Entgeltsminderungen zu qualifizieren seien. Mit den in Art. 35 Abs. 2 MWSTV genannten „Verlusten“ seien Debitorenverluste gemeint und eine Berücksichtigung des Verwertungsrisikos der WIR-Checks vorweg bei der Festlegung der Verkaufsmargen führe nicht zu einer Entgeltsminderung. Der Verweis der X. AG auf die Praxis des kantonalen Steueramts ändere nichts an der mehrwertsteuerlichen Beurteilung des Sachverhalts. Dem Eventualantrag der Tilgung der Mehrwertsteuerschulden in WIR-Geld könne nicht entsprochen werden, Steuerschulden seien in gesetzlichen Zahlungsmitteln der geschuldeten Währung (Schweizer Franken) zu bezahlen, zu einer Annahme von WIR-Checks sei die ESTV weder verpflichtet noch berechtigt.

D.- Mit Eingabe vom 20. Mai 2003 erhebt die X. AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 14. April 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) und beantragt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, es sei eine Verhandlung durchzuführen, an welcher die spezielle Situation der Beschwerdeführerin mündlich erläutert werden könne und es sei ihr zu erlauben, den Minderwert des WIR-Geldes gegenüber Schweizer Franken bei der Mehrwertsteuer angemessen zu berücksichtigen. Zur Begründung wird insbesondere vorgebracht, dass die Weiterverwendung des von den Kunden erhaltenen WIR-Geldes durch die Beschwerdeführerin nur mit einem Einschlag von ca. 40 % gelinge. WIR-Geld stehe zum Schweizer Franken deswegen nicht im Verhältnis 1 zu 1, die Anwendung dieses Verhältnisses durch die ESTV verletze den Gleichheitsgrundsatz.

E.- Mit Eingabe vom 2. Juli 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

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

### Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1999 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). 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 stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar.

b) Die SRK beurteilt als Beschwerdeinstanz Einspracheentscheide der ESTV (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 14. April 2003 mit Eingabe vom 20. Mai 2003 frist- und formgerecht angefochten. Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig und auf die Beschwerde ist einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich 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 Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.- a) Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; vgl. Wegleitung für Steuerpflichtige der ESTV 1994 und 1997 [im Folgenden Wegleitung], Rz. 295). Das Entgelt ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, sondern es ist auch Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer. Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein (BGE 126 II 451 E. 6a). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, des Umfangs des Entgelts, ist bei der Mehrwertsteuer auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 761). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. S. [SRK 2000-067], E. 4b).

b) aa) Über die Steuer wird grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten abgerechnet (Art. 35 Abs. 1 MWSTV). Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust, usw.) oder werden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährte Rabatte, Rückvergütungen, usw.), so kann hierfür in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden (Art. 35 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch gleiche Regelung mit praktisch unverändertem Wortlaut in Art. 44 Abs. 1 und 2 MWSTG). Aus Art. 35 Abs. 2 MWSTV folgt, dass die ESTV nur als Entgelt berücksichtigen darf, was der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten bzw. was der Empfänger tatsächlich aufgewendet hat; der Steuerpflichtige ist berechtigt, von seinem Umsatz die Differenz zwischen vereinbartem und vereinnahmtem Entgelt abzuziehen (Entscheidung der SRK vom 1. Dezember 2004 i.S. C. S. SA [SRK 2002-077], E. 3b; vom 31. Mai 2002 i.S. U. SA [SRK 2001-039], E. 6b; noch vor Bundesgericht hängiger Entscheidung der SRK vom 22. November 2004 i.S. B. SA [SRK 2003-012], E. 4b).

Als Gegenstück zu Art. 35 Abs. 2 MWSTV sieht Art. 31 MWSTV (vgl. auch identischer Art. 40 MWSTG) bei Entgeltsminderungen für den Vorsteuerabzug auf Seiten des Leistungsempfängers das Folgende vor: Sind die vom Steuerpflichtigen aufgewendeten Entgelte niedriger als die vereinbarten oder sind ihm Entgelte zurückerstattet worden, so ist die Vorsteuer entweder nur vom tatsächlich geleisteten Entgelt zu berechnen oder in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung eintritt, herabzusetzen. Die Entgeltsminderungen, die zu einer Herabsetzung des Vorsteuerabzuges führen, sind grundsätzlich gleich zu definieren wie die Entgeltsminderungen auf der Umsatzseite (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 399).

bb) Neben den in Art. 35 Abs. 2 MWSTV aufgezählten Beispielen (Skonto, Preisnachlass, Verlust, Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährte Rabatte, Rückvergütungen) werden im Schrifttum die folgenden Sachverhalte als Entgeltsminderungen im Sinne dieser Bestimmung betrachtet: Umsatzgutschriften, Treueprämien, Gutscheine, Minderung aufgrund von Gewährleistungsansprüchen, Verluste aufgrund von fruchtlos gebliebener Zwangsvollstreckung, freiwilliger Forderungserlass/-verzicht, Rückabwicklung der Leistung bei Auflösung des Vertrags wegen Nichtigkeit, Aufhebung des Vertrags wegen Willensmängeln. Eine Preisminderung kann schon im Rahmen des Vertragsabschlusses festgelegt worden sein oder erst nachträglich eintreten (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 781; vgl. Michaela Merz, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 8 zu Art. 40). Mit dem Begriff der Verluste gemäss Art. 35 Abs. 2 MWSTV sind insbesondere Debitorenverluste angesprochen, also Entgeltsminderungen bei Uneinbringlichkeit der Forderung aufgrund von Zahlungsunfähigkeit oder Konkurses des Schuldners (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2004 [2A.220/2003], E. 3.4; Entscheidung der SRK vom 2. Februar 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.50, E. 2; vgl. auch Merz, a.a.O., N. 16 zu Art. 40).

cc) In der Lehre wird mit Recht dafürgehalten, dass bei der Beantwortung der Frage, ob ein Anwendungsfall von Art. 35 Abs. 2 MWSTV vorliegt, stets zu prüfen sei, ob sich das ursprüngliche Entgelt tatsächlich ermässigt hat, oder ob die ermässigte Zahlung z.B. aufgrund der Verrechnung mit einer Gegenleistung zustande gekommen ist. Nur Minderungen des Entgelts, die im direkten Zusammenhang mit der ursprünglichen Leistung stehen, stellen Entgeltsminderungen im besprochenen Sinne dar. Ein Entgelt aufgrund einer neuen Leistung dürfe nie als Entgeltsminderung einer vorangegangenen Leistung (oder einer Gegenleistung) abgerechnet werden. Entscheidend sei, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage den ursprünglichen Leistungsaustausch erfasse (Merz, a.a.O., N. 6, 10 zu Art. 40).

c) aa) Laut Rz. 296 und 297 der Wegleitung kann das Entgelt in einer Geldleistung bestehen oder auch in einer anderen geldwerten Leistung wie der Hingabe von Gegenständen, Erbringung einer Dienstleistung, Abtretung einer Forderung, Übergabe von Wertschriften, Checks, Anweisungen, WIR-Geld usw. In Rz. 298 ff. wird das massgebende Entgelt für die Fälle näher umschrieben, in denen der Abnehmer seine Gegenleistung anders als durch eine Geldzahlung erbringt. So entspricht bei der Entgegennahme von WIR-Geld der dadurch ausgeglichene Rechnungsbetrag dem massgebenden Entgelt; die bei der Veräusserung gegen Währungsgeld oder bei der Verwendung zum Wareneinkauf erlittenen Einbussen gelten nicht als Entgeltsminderungen (Rz. 299; vgl. auch identische Regelung zum MWSTG in der Wegleitung 2001 Rz. 213).

bb) Im Zusammenhang mit der Bemessung des Entgelts bei Übergabe von Geldsurrogaten und insbesondere WIR-Geld sind in der Literatur folgende Differenzierungen zu finden: Das Abstellen auf den Nominalwert des WIR-Geldes sei nicht in jedem Fall angebracht, so wenn der Leistende die Minderwertigkeit des Geldsurrogats im Rahmen der Festsetzung des nominellen Entgelts durch einen Zuschlag berücksichtige. In solchen Fällen erscheine es als gerechtfertigt, für die Festlegung der Bemessungsgrundlage auf den effektiven Anrechnungswert und nicht auf den Nominalwert abzustellen. Dabei müsse aber sichergestellt werden, dass auf der Rechnung der effektive Anrechnungsbetrag, und damit auch die effektive Steuer, ausgewiesen wird (Ivo P. Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, Steuer-Revue [StR] 1996 S. 277 f.). Soweit das Geldsurrogat als minderwertig eingestuft werde, stehe es den Parteien frei, einen Einschlag beim Anrechnungswert zu vereinbaren (Ivo P. Baumgartner, mwst.com, a.a.O., N. 26 zu Art. 33). Bei Geldsurrogaten, insbesondere bei WIR-Geld, ist für die Bemessung der Steuer auf den mit diesen Zahlungsmitteln ausgeglichenen Rechnungsbetrag abzustellen (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, Rz. 1184 mit Verweis auf die Wegleitung 2001 Rz. 213).

Hinsichtlich späterer Verluste aufgrund der Weiterverwertung von WIR-Geld (Veräusserung gegen Währungsgeld oder Verwendung zum Wareneinkauf) wird vertreten, dass – nachdem das Entgelt aus Sicht des Leistungsempfängers beurteilt wird – spätere Reduktionen des Entgelts beim Inkasso von Geldsurrogaten keinen Einfluss haben sollen auf die Bemessung; die erlittenen Einbussen seien nicht als Entgeltsminderungen anzusehen (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1184; Merz, a.a.O., N. 17 zu Art. 40; vgl. auch Baumgartner, mwst.com, a.a.O., N. 29 zu Art. 33 MWSTG).

Einer anderen Ansicht nach sollte der Steuerpflichtige, wenn er nachweisen kann, dass er das WIR-Geld nur unter dem Nominalbetrag umwandeln konnte oder er andere Waren eingekauft hat, wobei ihm nicht der Nominalbetrag angerechnet worden ist, den Differenzbetrag als Entgeltsminderung geltend machen können (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 773).

d) Das Verrechnungssystem der WIR (Wirtschaftsring-Genossenschaft) beruht darauf, dass jeder Teilnehmer am Verrechnungsverkehr bei der Buchungsstelle (WIR-Zentrale) ein Konto zu eröffnen hat, über das er nur so verfügen kann, dass er Beträge auf das Konto eines anderen Teilnehmers übertragen lässt, Barauszahlung ist nicht möglich. Schuldet ein Kontoinhaber (Schuldner) einem andern Teilnehmer (Gläubiger) für eine Ware oder Dienstleistung eine bestimmte Geldsumme, so kann er sich statt mit Bargeld (teilweise) dadurch befreien, dass er ihm einen WIR-Buchungsauftrag (auch WIR-Check genannt) übergibt. Gestützt auf diesen Buchungsauftrag hat der Gläubiger das Recht, bei der Buchungsstelle eine Umbuchung in entsprechender Höhe aus dem Konto des Schuldners auf sein eigenes Konto zu erwirken. Das so erworbene Guthaben ermöglicht ihm, sich Waren oder Dienstleistungen anderer Teilnehmer am Verrechnungsverkehr zu verschaffen. Die Rechtsnatur des Buchungsauftrages, ausgestellt auf einem checkähnlichen Formular, ist umstritten, es handelt sich aber weder um einen Check oder ein Wertpapier, noch um eine Anweisung (Marius Schraner, Zürcher Kommentar, Die Erfüllung der Obligation, Zürich 2000, N. 18 ff. zu Art. 84 OR).

3.- Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, dass ihre besondere Geschäftsidee darin bestehe, dass ihre Kunden die von ihr verkauften Büromöbel praktisch ausschliesslich mit WIR-Geld bezahlen könnten. Da viele Handwerker überschüssiges WIR-Geld hätten, welches schwierig zu verwenden sei, stosse dieses Konzept auf gute Resonanz. Die Weiterverwendung des WIR-Geldes durch die Beschwerdeführerin gelinge jedoch – was branchenüblich sei – nur mit einem erheblichen Einschlag von ca. 40 %. Diese Verlustmarge werde schon in den Verkaufspreisen für die Möbel eingerechnet. WIR-Geld stehe zum Schweizer Franken nicht zwingend im Verhältnis 1 zu 1.

a) Nach dem Gesagten (E. 2b/aa) wird die Mehrwertsteuer grundsätzlich vom vereinbarten Entgelt berechnet. Die Kunden der Beschwerdeführerin haben den Kaufpreis für die Möbel (teilweise) in WIR-Geld übergeben. Ein spezieller Anrechnungsbetrag für die WIR-Zahlungen wurde gemäss Feststellungen der ESTV und der Beschwerdeführerin (vgl. S. 2 Beschwerde; Ziff. 4.2.3 Einspracheentscheid) mit den Kunden nicht vereinbart, sondern der Nominalbetrag dieses WIR-Geldes auf den Rechnungsbetrag angerechnet. Indem die ESTV auf die gesamten WIR-Einnahmen der Beschwerdeführerin zum Nominalbetrag abgestellt hat, ist sie somit vom vereinbarten Entgelt ausgegangen (vgl. EA Nr. ... „ihre Deklaration WIR Brutto“). Die Beschwerdeführerin ist nun der Ansicht, dass der „eigentliche Wert“ der WIR-Zahlungen die korrekte Bemessungsgrundlage darstellen würde, mithin der Rechnungsbetrag abzüglich 40 %. Entsprechend hat sie die Einnahmen aus WIR-Geld der ESTV gegenüber auch nur zu 60 % deklariert.

aa) Von der Bemessung nach dem vereinbarten Entgelt darf im Rahmen von Art. 35 Abs. 2 MWSTV unter anderem abgewichen werden, wenn das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger ist als das vereinbarte. Die weitere in diesem Artikel vorgesehene Variante der Rückerstattung vereinnahmter Entgelte interessiert vorliegend nicht. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist massgeblich, was der Empfänger aufwendet und nicht das, was der Leistungserbringer erhält (oben E. 2a). Wie soeben festgestellt, wurde von den Kunden der Beschwerdeführerin der vereinbarte Preis bzw. der Rechnungsbetrag (grösstenteils) mit WIR-Geld bezahlt, dies unter Anrechnung des Nominalwertes des WIR-Geldes ohne Berücksichtigung eines geringeren Anrechnungswertes. Massgeblich ist dieser durch die WIR-Zahlung auszugleichende Rechnungsbetrag bzw. der effektive Anrechnungswert (vgl. Wegleitung Rz. 299 sowie vorstehende E. 2c/aa, 2c/bb), welcher vorliegend 100 % des Nominalwertes der WIR-Zahlungen entsprach. Es wäre der Beschwerdeführerin freigestanden, mit den Leistungsempfängern zu verabreden (und die Rechnungen entsprechend auszustellen), dass das WIR-Geld nur zu 60 % des Nominalbetrags auf den Rechnungsbetrag angerechnet wird; diesfalls hätte für die Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer auf den effektiven Anrechnungswert des WIR-Geldes (60 % des Nominalbetrags) abgestellt werden können (vgl. E. 2c/bb); dieser Weg wurde allerdings gerade nicht eingeschlagen und die Beschwerdeführerin muss sich auf den von ihr gewählten Modus behaften lassen. Im Übrigen steht dieses Ergebnis im Einklang mit der zentralen Bedeutung, welche der Rechnung des Leistungserbringers an den -empfänger im Mehrwertsteuerrecht beigemessen wird (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in StR 3/2003, S. 213, E. 5a; oder Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59, E. 3d). Die ESTV war allein deshalb schon berechtigt, auf den Rechnungsbetrag abzustellen. Die Rechnung erbringt den Nachweis, dass die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer mit der ESTV abgerechnet hat, und zwar nach Massgabe des Nominalwertes der erhaltenen WIR-Zahlungen. In diesem Umfang ermöglicht sie dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug. Es kann also auch unter diesem Gesichtspunkt nicht angehen, dass die Beschwerdeführerin lediglich 60 % dieses Wertes in die Berechnungsgrundlage der geschuldeten Steuer einfliessen lässt. Dies hat umso mehr zu gelten, als nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine - selbst zu Unrecht - fakturierte Mehrwertsteuer geschuldet ist (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2005 [2A.490/2003], E. 5).

bb) Von Art. 35 Abs. 2 MWSTV werden nur Minderungen des Entgelts erfasst, die in direktem Zusammenhang mit der ursprünglichen Leistung stehen, die den ursprünglichen Leistungsaustausch betreffen (vgl. entsprechend die Beispiele in E. 2b/bb, z.B. die Debitorenverluste). Dieser in der Literatur vertretenen Ansicht (oben E. 2b/cc), worauf sich auch die ESTV in ihrem Einspracheentscheid abstützt, ist beizupflichten. Ein Entgelt aufgrund eines neuen Leistungsaustauschs hingegen könnte nicht die Bemessung des Entgelts einer vorangegangenen Leistung beeinflussen (vgl. auch den Entscheid der SRK vom 28. Oktober 2002, veröffentlicht in VPB 67.53, E. 3a). Diese Feststellung entspricht dem Grundsatz der (inneren) wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Entgelt (oben E. 2a). Der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte, bei der Weiterverwertung über Dritte erlittene Verlust hat seinen Ursprung hingegen nicht direkt im ursprünglichen Leistungsaustauschverhältnis mit den Käufern der Möbel. Der

Verlust aus der Weiterverwertung der WIR-Einnahmen hatte keinen Einfluss auf die Höhe des Entgelts des Leistungsempfängers, betroffen ist vielmehr ein anderes Leistungsaustauschverhältnis. Solche Verluste aus der Veräusserung von WIR-Geldern oder aus deren Verwendung zum Wareneinkauf sind demgemäss nicht als Entgeltminderungen im Sinne von Art. 35 Abs. 2 MWSTV anzusehen (vgl. oben E. 2c/bb, ebenso Rz. 299 der Wegleitung, E. 2c/aa). Der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte 40-prozentige Einschlag auf den WIR-Einnahmen darf für die Bemessung der Mehrwertsteuer nicht in Abzug gebracht werden.

b) Im Folgenden bleibt zu weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen.

aa) Der von der Beschwerdeführerin herangezogene Vergleich mit der Praxis der ESTV im Gebiet der direkten Steuern, wo ein Diskont auf WIR-Geld zwischen 25 und 40 % akzeptiert werde, vermag nicht zu greifen. Nachdem die Mehrwertsteuer den Umsatz besteuert, kann die Praxis zu den direkten Steuern, welche das Einkommen bzw. den Reinertrag besteuern, für den Bereich der Mehrwertsteuer in der Regel nicht massgeblich sein (vgl. BGE 123 II 304 E. 6b; Urteil des Bundesgerichts vom 4. September 2002 i.S. W. [2A.222/2002], E. 3.4; Entscheid der SRK vom 8. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.53, E. 6a mit weiteren Hinweisen). Wegen der anders gearteten Steuersysteme lässt sich bei der Mehrwertsteuer – und dies gilt auch vorliegend – die Bemessung der Entgelte nicht nach einkommenssteuerrechtlichen Kriterien (Bemessung des Einkommens bzw. Gewinns) bestimmen.

bb) Die Beschwerdeführerin rügt die rechtsungleiche Behandlung durch die ESTV in den Bereichen der direkten Steuern einerseits und der Mehrwertsteuer andererseits. Dadurch, dass im Bereich der Einkommenssteuern kantonale Steuerbehörden und die ESTV ein Verhältnis 1 zu 0.6 akzeptierten, die ESTV bei der Mehrwertsteuer hingegen nur ein Verhältnis 1 zu 1, werde der Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt. Eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots kommt indessen unter dem Gesichtspunkt der soeben erwähnten unterschiedlichen Besteuerungsziele der beiden Steuerarten offensichtlich nicht in Frage; wie es das Gleichbehandlungsgebot gebietet, wird vorliegend Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit auch ungleich behandelt (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 497).

Überdies werde nach Ansicht der Beschwerdeführerin der Grundsatz der Gleichbehandlung auch dadurch verletzt, dass die Bezahlung durch WIR-Geld (nun allein auf den Mehrwertsteuerbereich bezogen) gleich behandelt werde wie die Bezahlung in Schweizer Franken. Ungleiche Sachverhalte müssten jedoch ungleich behandelt werden; der Umstand, dass die Rechnungen in WIR-Geld bezahlt würden, dürfe nicht einfach ignoriert werden. Die Beanstandung, dass die WIR-Zahlungen von der ESTV gleich behandelt würden wie Einnahmen in Schweizer Franken, ist jedoch unzutreffend. Wie vorstehend dargelegt, wäre es durchaus möglich, den Rechnungsbetrag dem „effektiven Wert“ des WIR-Geldes anzupassen (E. 2c/bb, 3a). Bei WIR-Zahlungen wird nach dem Gesagten primär der ausgeglichene Rechnungsbetrag als relevant angesehen und nicht zwingend der Nominalwert des übergebenen WIR-Geldes. Die



Rüge der Beschwerdeführerin geht bereits aus diesem Grund fehl, es existiert durchaus eine spezielle, sachbezogene Regelung für WIR-Zahlungen.

cc) Ebenfalls fühle sich die Beschwerdeführerin durch die lange Verfahrensdauer von über drei Jahren für den Einspracheentscheid der ESTV diskriminiert. Soweit sie damit eine Rechtsverzögerung durch die ESTV geltend machen will, ist mangels aktuellen Rechtsschutzinteresses auf die Rüge nicht einzutreten, denn eine Beschwerde wegen Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung muss erhoben werden, solange der betreffende Entscheid der untätigen Behörde noch aussteht (Entscheide der SRK vom 5. Mai 2004 i. A. AG [SRK 2003-125], E. 1b; vom 22. März 2000 i.S. M. SA [SRK 1998-183], E. 5; André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, Rz. 5.7, mit weiteren Hinweisen). Dies wurde soweit ersichtlich vorliegend nicht getan.

dd) Die Beschwerdeführerin hält die Auferlegung von Verzugszins für stossend. Ein Verzugszins von 5 % grenze im derzeitigen wirtschaftlichen Umfeld nahezu an Wucher. Es ist jedoch unbestritten, dass Verzugszinsen geschuldet sind, wenn wie vorliegend zu wenig Steuern deklariert und bezahlt wurden (Art. 38 Abs. 2 MWSTV). Verzugszinse sind verschuldensunabhängig und auch dann geschuldet, wenn die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Entscheid der SRK vom 28. Oktober 2002, veröffentlicht in VPB 67.53, E. 3c, mit Hinweisen). Gestützt auf Art. 81 Bst. i MWSTV erliess das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) die Verordnung vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung (SR 641.201.49), deren Art. 1 vorsieht, dass der bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer nach Art. 38 Abs. 2 MWSTV geschuldete Zins ab 1. Januar 1995 5 % pro Jahr beträgt. Es ist nicht ersichtlich und von der Beschwerdeführerin wird auch nicht vorgebracht, inwiefern der vom EFD festgesetzte Zinssatz durch die gesetzliche Delegationsnorm in Art. 81 Bst. i MWSTV nicht abgedeckt sein sollte (vgl. auch Entscheid der SRK vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.164, E. 4b, betreffend den Zinssatz von 5 % für Verzugszinsen bei Verrechnungssteuern). Im Übrigen kennt auch das Zivilrecht den Verzugszinssatz von 5 % (Art. 104 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Obligationenrecht; OR; SR 220]).

ee) Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, die gravierendste Problematik liege darin, dass sie ihr Geschäftsmodell bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides weiterführe und, falls es tatsächlich bei der angedrohten Besteuerung bleiben sollte, durch die lange Verfahrensdauer ein weit höherer Fehlbetrag aufgelaufen sein werde. Müssten diese Beträge sofort bezahlt werden, würde dies unweigerlich zum Konkurs führen. Diese Ausführungen der Beschwerdeführerin sind nicht zu hören; die Beschwerdeführerin wurde von der ESTV von Anfang an über deren Ansicht betreffend Besteuerung von WIR-Zahlungen informiert (vgl. Schreiben der ESTV vom 7. Februar 1995 und vom 9. März 1995, Vernehmlassungsbeilagen 12, 14). Die ESTV hat diesen Standpunkt mit der EA Nr. ... und den Entscheiden vom 8. Februar 2000 und 14. April 2003 bekräftigt. Unter diesen Umständen konnte die Beschwerdeführerin nicht guten Glaubens davon ausgehen, dass ihre Haltung die richtige sei und sie hat die von ihr gewählte

Vorgehensweise auf eigenes Risiko weitergeführt. Ganz abgesehen davon, fällt die Zeit nach den hier zu beurteilenden Steuerperioden ohnehin nicht in den vorliegenden Streitgegenstand.

4.- Die Beschwerdeführerin beantragt schliesslich, es sei zur Wahrung des rechtlichen Gehörs eine Beschwerdeverhandlung durchzuführen, an welcher die spezielle Situation der X. AG mündlich erläutert werden könne.

a) Das Steuer- und Steuerjustizverfahren ist schriftlicher Natur. Soweit es nicht um steuerstrafrechtliche Fragen geht, besteht auch nach übergeordnetem Recht, insbesondere nach Art. 6 Ziff. 1 der Konvention zum Schutze der Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK; SR 0.101), kein Anspruch auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung. Sodann ergibt sich auch aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör keine Verpflichtung der zum Entscheid berufenen Instanz zur Durchführung einer mündlichen Anhörung des Steuerpflichtigen. Der Anspruch auf das rechtliche Gehör ist grundsätzlich gewahrt, wenn sich der Steuerpflichtige im Rahmen des Einspracheverfahrens schriftlich zu den ihn betreffenden, tatbeständlichen und rechtlichen Fragen äussern kann (BGE 117 II 348 E. 1b/aa; 115 II 133 E. 6a; 103 Ib 195 f. E. 3b, mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 21. Januar 2003 i.S. H. AG [SRK 2002-040], E. 4a, 5a mit weiteren Hinweisen; vgl. aber Urteil des Bundesgerichts vom 26. Januar 2001 [2A.110/2000], E. 3b, 3c, betreffend Anspruch auf Abnahme von angebotenen Beweismitteln).

b) Nach dem Gesagten besteht im Steuerverfahren, und damit auch vor der SRK, grundsätzlich kein Anspruch auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung oder Anhörung der steuerpflichtigen Beschwerdeführerin. Ihr Anspruch auf rechtliches Gehör wurde durch die Möglichkeit der schriftlichen Meinungsäusserung hinlänglich gewahrt, Beweisanträge wurden überdies keine gestellt. Dem Antrag auf Durchführung einer Verhandlung im Rahmen des Verfahrens vor der SRK war somit nicht stattzugeben.

5.- a) Die ESTV hat der Beschwerdeführerin Kosten des vorinstanzlichen Entscheid- und Einspracheverfahrens von insgesamt Fr. 540.-- (Fr. 250.-- für den Entscheid vom 6. Juli 2000 und Fr. 290.-- für den Einspracheentscheid vom 14. April 2003) auferlegt.

aa) Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht - im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9; vgl. Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 S. 409, E. 3b; BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungs-

rechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift für am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9).

bb) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 14. April 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten von Fr. 540.-- zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben.

b) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, sodass ihr als im Hauptpunkt unterliegende Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 2'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. 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 [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 20. Mai 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. April 2003 wird teilweise gutgeheissen und Punkt 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides betreffend die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten von Fr. 540.-- aufgehoben.
- 2.- Im Übrigen wird die Beschwerde – soweit darauf einzutreten ist - abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. April 2003 bestätigt.

- 3.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.
- 4.- 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

Sonja Bossart