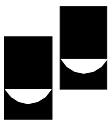
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1500/2006
{T 0/2}

Urteil vom 1. Oktober 2008

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1999 bis 2. Quartal 2004 / Steuersatz, Treu und Glauben).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ ist seit dem 16. August 1961 im Handelsregister eingetragen und hat folgenden Zweck: Fabrikation und Vertrieb von Stärkungs- und Heilmitteln ...; sie kann Lizenzen und Patente erwerben und veräussern, Lizenzen erteilen, sich an ähnlichen Unternehmen beteiligen sowie Liegenschaftsbesitz erwerben.

Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Sinne von Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die X._____ rechnet nach vereinnahmten Entgelten ab.

B.
Am 2. März 1994 ersuchte die X._____ die ESTV um Bestätigung, dass mehrere von ihr hergestellte bzw. vertriebene Präparate ab dem Zeitpunkt der Einführung der Mehrwertsteuer mit dem ermässigten Mehrwertsteuersatz (von 2%) besteuert würden, darunter auch das „Aufbaupräparat“ (hergestellt aus Hefe und Wildpflanzen), flüssig und Tabletten, registriert als Speziallebensmittel beim Bundesamt für Gesundheit (BAG), Bern.

Die ESTV antwortete mit Schreiben vom 16. März 1994, dass die Umschreibung der dem reduzierten Mehrwertsteuersatz (von 2%) unterliegenden Medikamente noch offen sei. Es sei allerdings davon auszugehen, dass Präparate, die zum Einnehmen bestimmt wären und nicht mehr als 0,7 Volumenprozent Alkohol enthielten, als Ess- oder Trinkwaren mit dem reduzierten Mehrwertsteuersatz besteuert würden.

Mit Schreiben vom 17. Mai 1994 gelangte die X._____ erneut an die Verwaltung und spezifizierte insbesondere die Ausführungen ihres Schreibens vom 2. März 1994. Das Aufbaupräparat sei seit 20 Jahren beim BAG als Speziallebensmittel registriert. Zu dessen Herstellung würde Pflanzenhefe plasmolysiert, das heisst im Gärvorgang verflüssigt. Bei diesem Prozess entstünden ungefähr 2% Gewichtsalkohol, ansonsten werde kein Alkohol beigegeben. Das BAG reihe das Aufbaupräparat als alkoholfreies Speziallebensmittel ein, da der Alko-

holgehalt pro Dosis (1 Kaffeelöffel zu 5 ml) bei der Einnahme äusserst gering sei. Die Gesellschaft werde daher sowohl das flüssige Aufbaupräparat als auch die Aufbauhefetabletten zum Mehrwertsteuersatz für Lebensmittel von 2% abrechnen.

Die ESTV (Herr A._____) nahm am 25. Mai 1994 mit der Mehrwertsteuerpflichtigen telefonischen Kontakt auf und besprach mit Herrn Y._____ sen. das obige Schreiben. Der Mitarbeiter der Verwaltung brachte anlässlich dieses Telefongesprächs handschriftlich diverse Anmerkungen auf dem Schreiben der X._____ vom 17. Mai 1994 an, die im Zusammenhang mit der mehrwertsteuerlichen Beurteilung der fraglichen Produkte stehen (act. 4 der Akten der ESTV). Die von der X._____ mit Schreiben vom 19. Januar 1995 bestellten Merkblätter „Umschreibung der zu 2% steuerbaren Ess- und Trinkwaren sowie Futtermittel“ und „Verordnung über die Umschreibung der zum reduzierten Satz besteuerten Gegenstände“ wurden der Gesellschaft von der Verwaltung zugestellt. Am 7. November 2005 erstellte Herr A._____ von der ESTV eine Aktennotiz über den Inhalt jenes Telefongesprächs vom 25. Mai 1994. Auf den Inhalt der Handnotizen und der Aktennotiz wird in den Erwägungen eingegangen (E. 6.2).

C.
Im März 1999 führte die ESTV bei der X._____ eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 durch. Weder die in diesem Zusammenhang ausgestellten zwei Ergänzungsabrechnungen noch die Weisungen an die Gesellschaft vom 10. März 1999 befassen sich mit dem Aufbaupräparat.

D.
Mit Schreiben vom 9. Juli 2004 nahm die X._____ erneut Kontakt mit der ESTV auf. Unter Hinweis darauf, dass bei der Kontrolle im März 1999 die Versteuerung des Aufbaupräparats zum reduzierten Mehrwertsteuersatz nicht beanstandet worden sei, bei einer weiteren Kontrolle bei einem Pharmagrossisten und Kunden der Mehrwertsteuerpflichtigen das Aufbaupräparat nun „fälschlicherweise als Heilmittel“ bezeichnet und aufgrund des Alkoholgehalts von ca. 2,5 Gewichtsprozenten dem Normalsteuersatz von 7,6% unterstellt worden sei, verlangte die Gesellschaft eine erneute Abklärung des Sachverhalts und gegebenenfalls einen Entscheid.

Am 14. Juli 2004 teilte die ESTV der X._____ unter Beilage der Merkblätter Nr. 07 (Ess- und Trinkwaren sowie Futtermittel) und Nr. 12

(Medikamente) mit, eine Anerkennung als alkoholfreies Getränk, Essware oder Medikament sei nicht möglich. In Ziff. 3 jenes Schreibens führte die Verwaltung zum Aufbaupräparat aus: "Nach den uns zur Verfügung stehenden Unterlagen enthält das in Rede stehende Produkt „Aufbaupräparat“ 2,5 Volumenprozent Alkohol (Analyse in der uns zugestellten Fachinformation). Es ist somit nach dem unter Ziff. 1 hievor Gesagten nicht möglich, es als alkoholfreies Getränk anzuerkennen. Dabei spielt es keine Rolle, ob dieser Gehalt wegen der natürlichen Gärung besteht oder nicht; es ist auch ohne Belang, ob der Alkohol zum Zweck der Konservierung beigefügt wird oder aus anderen Gründen. Von vornherein ausser Betracht fällt diese Einreihung, wenn Sie argumentieren, dass es sich überhaupt nicht um ein Getränk handelt. Eine Klassierung als Essware kommt ferner nicht in Frage, weil es sich um ein flüssiges Produkt handelt. Schliesslich erfüllt es offensichtlich auch die Voraussetzungen als Medikament im unter Ziff. 2 hievor beschriebenen Sinn nicht. Es steht deshalb ausser Frage, dass die Umsätze des Produkts "Aufbaupräparat" bei der Firma X._____ dem Normalsatz von 7,6% unterliegen. ..." Die ESTV forderte die Gesellschaft auf, sämtliche zu Unrecht zum reduzierten Mehrwertsteuersatz versteuerten Umsätze seit dem 1. Januar 1999 bekannt zu geben, damit eine Nachbesteuerung erfolgen könne. Die Mehrwertsteuerpflichtige kam dieser Aufforderung nicht nach und verlangte stattdessen mit Schreiben vom 20. Juli 2004 einen Entscheid.

E.

Am 13. September 2004 erliess die ESTV einen Entscheid und verpflichtete die X._____ dazu, die Umsätze aus dem Verkauf des Produktes Aufbaupräparat zum Normalsatz (von 7,6%) zu versteuern. Zur Begründung verwies sie auf das Schreiben vom 14. Juli 2004. Im Begleitschreiben vom gleichen Datum forderte die Verwaltung die Mehrwertsteuerpflichtige erneut auf, die fraglichen Umsatzzahlen bekannt zu geben. Die X._____ erhob mit Schreiben vom 12. Oktober 2004 Einsprache, verlangte die Aufhebung des Entscheids und die Versteuerung Aufbaupräparats zum reduzierten Mehrwertsteuersatz. Gleichzeitig reichte die Gesellschaft eine Auflistung der mit diesem Präparat erzielten Umsätze ein. Die ESTV erliess am 28. Dezember 2004 die EA Nr. ... betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2004, mittels welcher sie die Steuersatzdifferenz zwischen dem reduzierten Satz und dem Normalsteuersatz betreffend das Produkt „Aufbaupräparat“ nachbelastete.

F.
Mit Einspracheentscheid vom 25. August 2005 erkannte die ESTV wie folgt:
„1. Die Einsprache wird abgewiesen.
2. Die Umsätze aus dem Verkauf des Produktes „Aufbaupräparat“ sind zum Normalsatz von 7,5% (bis zum 31. Dezember 2000) bzw. von 7,6% (seit dem 1. Januar 2001) zu versteuern.
3. Die Einsprecherin schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 2. Quartal 2004 (Zeit vom 1. Januar 1999 bis zum 30. Juni 2004) und hat zu bezahlen: Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 30. August 2002 (mittlerer Verfall).
4. Die ESTV behält sich vor, ihre Forderung aufgrund einer Kontrolle zu berichtigen.
5. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.“

Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, der Packungsbeilage für das Aufbaupräparat könne entnommen werden, dass das Produkt zu 80% aus plasmolysierter Kräuterhefe, zu 10% aus Malzextrakt, zu 5% aus Bienenhonig und zu 5% aus Orangensaft bestehe. Das flüssige Produkt enthalte 3,2 Volumenprozent Alkohol, welcher aus der natürlichen Hefegärung entstehe. Die X._____ verfüge über eine Spezialbewilligung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der seinerzeit gültigen Lebensmittelverordnung vom 1. März 1995 (LMV, AS 1995 1491). Dies schliesse aus, dass es sich um ein Spezial-lebensmittel im Sinne von Art. 165 ff. LMV handle. Effektiv sei dieses Produkt allerdings ein Sonderfall, welcher gemäss Angaben des BAG den Speziallebensmitteln im Sinne von Art. 165 LMV gleichzustellen sei, weshalb auch eine Spezialbewilligung dafür vorliegen würde. In Frage käme die mehrwertsteuerliche Qualifikation als „Medikament“ oder diejenige als „Ess- und Trinkware“. Eine Qualifikation als Medikament falle ohnehin ausser Betracht und dies werde auch von der Gesellschaft auch nicht behauptet. Unter den Begriff „Ess- und Trinkwaren“ subsumiere die ESTV die für die menschliche Ernährung bestimmten landwirtschaftlichen Urprodukte oder die daraus für diesen Zweck hergestellten Zwischenerzeugnisse. Ausgeschlossen seien in jedem Fall alkoholische Getränke; im Zweifelsfall sei der Normalsatz anwendbar. Der Begriff der „Ess- und Trinkwaren“ der Mehrwertsteuergesetzgebung sei nicht mit dem Begriff „Nahrungsmittel“ der Lebensmittelgesetzgebung identisch. Bei der flüssigen Variante des „Aufbaupräparates“ handle es sich um eine Trinkware im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Da dieses Produkt jedoch 3,2 Volumenprozent

Alkohol enthalte und damit über dem von der Verwaltung festgesetzten Grenzwert von 0,5 bzw. 0,7 Volumenprozent liege, sei die Besteuerung zum reduzierten Satz ausgeschlossen. Die Mehrwertsteuerpflichtige berufe sich auch auf den Grundsatz von Treu und Glauben und mache als Vertrauensgrundlage die angeblich fehlende Antwort der ESTV auf ihre Anfrage im Jahr 1994 geltend. Diese Behauptung sei unzutreffend, da die Verwaltung sowohl mit Schreiben vom 16. März 1994, mit Telefon vom 25. Mai 1994 sowie mit der Zusendung der gewünschten Unterlagen am 19. Januar 1995 über die aktuelle Rechtslage informiert habe. Auch aus der der Kontrolle vom März 1999 könne die Mehrwertsteuerpflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zum Zeitpunkt der Kontrolle habe der Inspektor davon ausgehen müssen, das „Aufbaupräparat“ enthalte überhaupt keinen Alkohol.

G.

Mit Eingabe vom 26. September 2005 erhob die X._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 25. August 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids und die Versteuerung des Produktes „Aufbaupräparat“ zum reduzierten Mehrwertsteuersatz von 2,3% (vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2000) bzw. 2,4% (vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004).

Zur Begründung führte die Beschwerdeführerin insbesondere aus, die ESTV habe nach den Schreiben vom 15. Mai 1994 bzw. 29. April 2004 die von ihr mitgeteilte Qualifikation des Produktes nicht in Frage gestellt. Die Verwaltung habe inhaltlich auf das erste Schreiben gar nicht reagiert. Falls die ESTV mit der Qualifikation der Beschwerdeführerin nicht einverstanden gewesen wäre, hätte sie zumindest mit einem „nein“ antworten müssen. Das „Aufbaugetränk“ sei kein Getränk und könne daher auch kein alkoholisches Getränk sein. Die von der Verwaltung verwendete starre Abgrenzung zur Qualifikation eines Produktes als „alkoholisches Getränk“ sei nicht gesetzeskonform. Unter Berücksichtigung des Zwecks des Produktes seien die Ausdrücke „Ess- und Trinkwaren“ bzw. „alkoholische Getränke“ falsch ausgelegt worden. Das Aufbaupräparat könnte in zwei Darreichungsformen eingenommen werden: (zäh-)flüssig und in Tablettenform. Bei der flüssigen Einnahme würden umgerechnet auf eine Tagesration (3 x 1 Kaffeelöffel) 0,48 g Alkohol eingenommen. Das Aufbaupräparat gelte lebensmittelrechtlich als Nahrungsmittel und nicht als Genussmittel,

unter den Nahrungsmitteln zur Kategorie der Speziallebensmittel. Das BAG habe die Nummer „BAG S Nr. 1958“ zugeteilt, wobei „S“ für Speziallebensmittel stehe. Das Aufbaupräparat stünde auf dem Markt in starker Konkurrenz zu den Ergänzungsnahrungsmitteln, die dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegen. Eine Konkurrenz zu den Anbietern von alkoholischen Getränken bestehe nicht. Das Produkt sei eine Essware, von der Wirkung her mit einer Tendenz zu einem Medikament. Aus dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung sei abzuleiten, dass der Ausdruck „alkoholische Getränke“ im Lebensmittelrecht und im Mehrwertsteuerrecht einheitlich zu definieren sei, dies gelte auch für die Frage, ob ein Produkt als Ess- oder Trinkware zu gelten habe. Die Voraussetzungen für ein widersprüchliches Verhalten der Verwaltung seien zu restriktiv angenommen worden. Erst nach etwa zehn Jahren, nämlich mit Schreiben vom 29. Juni 2004, habe die Beschwerdeführerin von der ESTV eine konkrete Antwort auf ihre Frage erhalten, wie das fragliche Produkt mehrwertsteuerlich zu qualifizieren sei.

H.

In der Vernehmlassung vom 14. November 2005 schloss die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und führte insbesondere aus, spätestens mit der Zustellung der Broschüren und Merkblätter im Januar 1995 sei es für die Beschwerdeführerin eindeutig gewesen, dass das Aufbaupräparat wegen des Alkoholgehalts nicht dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegen könne. Das Produkt falle nicht unter die Medikamente, es handle sich um eine Essware oder Trinkware, die wegen des Alkoholgehalts zum Normalsatz zu versteuern sei. Die mehrwertsteuerlichen Begriffe seien autonom auszulegen und daher stelle das Mehrwertsteuerrecht nicht auf die Lebensmittelgesetzgebung ab. Dass bei der Grenzwertfestsetzung betreffend den Alkoholgehalt das Lebensmittelrecht mitberücksichtigt worden sei, ergebe sich aus praktischen Gründen. Daraus könne jedoch nicht abgeleitet werden, die Begriffe „Nahrungsmittel“ der Lebensmittelgesetzgebung und „Ess- und Trinkwaren“ des Mehrwertsteuerrechts seien identisch. Beim Aufbaupräparat handle es sich um eine Trinkware und nicht um eine Essware, da der Alkoholgehalt mittels Volumenprozenten und nicht mittels Massenprozenten in der Packungsbeilage angegeben werde. Die Gebrauchsanleitung weise den Konsumenten an, dieses Produkt zu trinken. Die von der Verwaltung festgesetzte Grenze von 0,5 Volumenprozent Alkohol, ab welcher Getränke dem Normalsteuersatz zu unterstellen seien, sei einfach zuhandhaben und ein geeigne-

tes und verhältnismässiges Abgrenzungskriterium. Dieser Grenzwert verstosse weder gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung noch gegen die Wirtschaftsfreiheit und den Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen. Das Produkt enthalte einen Alkoholgehalt von 3,2 Volumenprozent und überschreite den Grenzwert deutlich. Nicht abgestellt werden könne auf den Umstand, welche Tagesdosis der Kunde bei der Einnahme des fraglichen Produkts zu sich nehme.

I.
Mit Schreiben vom 31. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

J.
Mit Zwischenverfügung vom 20. Mai 2008 forderte das Bundesverwaltungsgericht die ESTV auf, sich zur Problematik der Auskunft vom 25. Mai 1994, insbesondere im Hinblick auf die Frage von Treu und Glauben, zu äussern. Die entsprechende Eingabe der ESTV datiert vom 16. Juni 2008, jene der Beschwerdeführerin vom 1. Juli 2008.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt; die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Entscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundes-

verwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG – auch in Verbindung mit Art. 53 MWSTV, soweit Umsätze bis zum 31. Dezember 2000 betroffen sind). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz sowie die Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Für den in den Jahren bis 31. Dezember 2000 verwirklichten Sachverhalt ist grundsätzlich das bis Ende 2000 geltende Recht (Mehrwertsteuerverordnung) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer können 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; vgl. ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59 ff.). Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG; vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1632), das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sogenannte Motivsubstitution, vgl. BVGE 2007/41 E. 2, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7406/2006 vom 1. Juni 2007 E. 2; Entscheid der Eidgenössischen Alkoholrekurskommission vom 20. Oktober 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.64 E. 1; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1998, veröffentlicht in VPB 63.29

E. 4a). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c).

2.

2.1 Mit aArt. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; im Sinne einer Nachführung der Bundesverfassung aufgehoben mit Inkrafttreten des Art. 130 BV per 1. Januar 2007 [AS 2006 1057]) war der Bundesrat beauftragt, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung auf Beginn des Jahres 2001 betreffend die Mehrwertsteuer Geltung hatten. Auf Lieferungen von Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke) war der reduzierte Mehrwertsteuersatz anzuwenden (aArt. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. e BV). Gestützt darauf sieht Art. 27 Abs. 1 Bst. a Lemma 2 MWSTV den reduzierten Mehrwertsteuersatz für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke) vor; er gilt jedoch nicht für Ess- und Trinkwaren aller Art, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_662/2007 vom 23. Juli 2008 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1422/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 2.2.1). Für die Zeit nach dem 1. Januar 2001 sieht Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 MWSTG ebenfalls die Einhebung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke) vor, die nicht im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden.

Die Begründung der tarifarischen Privilegierung des Verbrauchs von Ess- und Trinkwaren ist in der existentiellen Bedeutung der Nahrungsmittel zu erblicken. Essen und Trinken dienen der Aufrechterhaltung lebenserhaltender Funktionen des menschlichen Organismus. Mehrwertsteuerlich geht es letztlich um die Anerkennung des Existenzminimums, die Grundversorgung soll niedriger belastet werden (vgl. MARTIN KOCHER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 3 zu Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 mit weiteren Hinweisen). Die Steuersatzreduktion ist somit sozialpolitisch motiviert (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Ver-

brauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 67).

2.2 Bei der Auslegung einer Norm ist vom Wortlaut auszugehen, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente gesucht werden, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 131 II 697 E. 4.1, 124 II 372 E. 5). Diese Regeln gelten auch für die Auslegung des Mehrwertsteuerrechts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 6.2.3, A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 2.3, A-1682/2006 vom 19. März 2007 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 30. Oktober 2002, veröffentlicht in VPB 67.52 E. 4a).

Restriktiv zu handhaben sind gemäss der Rechtsprechung die Bestimmungen über die Steuersatzreduktion (Urteil des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1413/2006 vom 16. November 2007 E. 4.2; Entscheid der SRK vom 19. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.111 E. 4b/dd).

2.3

2.3.1 Das beim Inkrafttreten der MWSTV – noch – geltende Bundesgesetz vom 8. Dezember 1905 betreffend den Verkehr mit Lebensmitteln und Gebrauchsgegenständen (BS 4 459 mit seitherigen Änderungen) erwähnte den Begriff „Alkohol“ nicht. Die Verordnung über den Verkehr mit Lebensmitteln und Gebrauchsgegenständen vom 26. Mai 1936 (BS 4 469) führt in Art. 2, welcher definiert, was als Lebensmittel gilt, alkoholische Getränke nicht separat an. Verschiedene Bestimmungen befassten sich jedoch mit dem Alkoholgehalt von Getränken, so beispielsweise die Art. 281 Abs. 7 und 282 Abs. 8, welche bestimmten, dass der Alkoholgehalt von Trauben- und Kernobstsäften 0,7 Volumenprozente nicht überschreiten darf. Auch in sämtlichen Revisionen wurde diese Grenze für Getränke, die als alkoholfrei gelten, beibehalten.

Ein halbes Jahr nach der Einführung der Mehrwertsteuer (1. Januar 1995) ist das Bundesgesetz vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (Lebensmittelgesetz [SR 817.0, LMG]) am 1. Juli 1995 in Kraft getreten. Dieses unterscheidet bei den Lebensmitteln zwischen Nahrungs- und Genussmitteln (Art. 3 LMG). Nahrungsmittel sind Erzeugnisse, die dem Aufbau oder dem Unterhalt des menschlichen Körpers dienen und nicht als Heilmittel angepriesen werden (Art. 3 Abs. 2 LMG). Genussmittel sind alkoholische Getränke sowie Tabak und andere Raucherwaren (Art. 3 Abs. 3 LMG); was ein alkoholisches Getränk ist, sagt das Gesetz jedoch nicht. Zusammen mit den LMG trat die (alte) Lebensmittelverordnung vom 1. März 1995 (aLMV, AS 1995 1491) in Kraft (Art. 442 aLMV). Sie enthielt ursprünglich auch keine Definition von „alkoholischen Getränken“ und erwähnte nur einzelne Gattungen, beispielsweise Spirituosen. Hingegen wurde der zulässige Alkoholgehalt der einzeln aufgeführten alkoholfreien Getränke, beispielsweise von Trauben- und Kernobstsaft, auf maximal 0,5 Volumenprozente herabgesetzt. Erst mit der auf den 1. Mai 2002 in Kraft getretenen Novelle vom 27. März 2002 (AS 2002 573) wurde das Kapitel 39a in die aLMV eingefügt, wonach „übrige alkoholische Getränke“ alle alkoholischen Getränke sind, welche einen Alkoholgehalt von mehr als 5 Volumenprozenten aufweisen und nicht in den Art. 336 bis 432 geregelt sind.

Was die Speziallebensmittel anbelangt, definiert Art. 165 Abs. 1 aLMV diese als Lebensmittel, die für eine besondere Ernährung bestimmt sind und aufgrund ihrer Zusammensetzung oder des besonderen Verfahrens ihrer Herstellung den besonderen Ernährungsbedürfnissen von Menschen entsprechen, welche aus gesundheitlichen Gründen eine andersartige Kost benötigen oder dazu beitragen, bestimmte ernährungsphysiologische Wirkungen zu erzielen. Art. 166 aLMV umschreibt die allgemeinen Anforderungen an Speziallebensmittel; dessen Abs. 1 sieht vor, dass sich diese von normalen Lebensmitteln vergleichbarer Art (Normalerzeugnisse) durch ihre Zusammensetzung oder ihr Herstellungsverfahren deutlich unterscheiden müssen. Weiter wird festgehalten, dass Speziallebensmittel alkoholfrei sein müssen. Wie die Beschwerdeführerin ausführt, wurde auf ihre Intervention hin in der oben erwähnten Novelle Art. 166 aLMV wie folgt ergänzt: „Alkohol darf nur insoweit enthalten sein, als dieser aus Eigengärung herrührt und die aufgenommene Alkoholmenge bei bestimmungsgemässem Konsum des betreffenden Lebensmittels 1 Gramm pro Ta-

gesration nicht überschreitet“ (AS 2002 608). Bis 2002 ging also auch die aLMV davon aus, dass Speziallebensmittel alkoholfrei sind.

Die aLMV wurde per 1. Januar 2006 durch die Lebensmittel- und Gebrauchsgegenständeverordnung vom 23. November 2005 (LMV, SR 817.02) abgelöst, welche aber für die vorliegende Fragestellung nicht von Interesse ist.

Festzuhalten ist somit, dass der Grenzwert für alkoholfreie Getränke nach der Lebensmittelgesetzgebung bis zum 30. Juni 1995 mit 0,7 und erst ab 1. Juli 1995 mit 0,5 Volumenprozente festgesetzt war. Eine allgemeine Definition von alkoholischen Getränken – solchen mit mehr als 0,5 Volumenprozenten Alkohol – existiert erst seit dem 1. Mai 2002. Die Regelung über den zulässigen Alkoholgehalt von Speziallebensmitteln kam unwidersprochen auf Intervention der Beschwerdeführerin zu Stande.

2.3.2 Weder Art. 14 Abs. 1 Bst. b des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUB, Eidgenössische Gesetzessammlung, AS 1941 [Band 57], S. 793 ff., "Steuerfreiliste") noch Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV noch 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG halten den Grenzwert fest, ab welchem ein „alkoholisches Getränk“ - und keine Trinkware mehr - vorliegt. Nach der Praxis galt unter dem Regime der Warenumsatzsteuer ein Grenzwert von 0,7 Volumenprozenten Alkoholgehalt für die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes. Mit der Einführung der Mehrwertsteuer per 1. Januar 1995 senkte die Verwaltung den Grenzwert auf 0,5 Volumenprozent Alkoholgehalt (MWSTV: Merkblatt Nr. 18 "Ess- und Trinkwaren"). Dieser Grenzwert wurde anlässlich der Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1. Januar 2001 beibehalten (MWSTG: Merkblatt Nr. 07 "Ess- und Trinkwaren sowie Futtermittel", Ziff. 1.3).

2.3.3 Abgesehen vom Hinweis auf den Grenzwert erläutern die Merkblätter den Ausdruck „Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke“ wie folgt. Nach dem Merkblatt 18 zur MWSTV fallen unter den Begriff "Ess- und Trinkwaren" die für die menschliche Ernährung bestimmten landwirtschaftlichen Urprodukte oder die daraus für diesen Zweck hergestellten Zwischenerzeugnisse. Diese Produkte fallen auch dann unter den Begriff, wenn sie nur in der Nahrungsmittelindustrie, der Getränkeindustrie oder im Gastgewerbe weiterverarbeitet werden. Des Weiteren beinhaltet der Begriff "Ess- und Trinkwaren" alle übrigen Erzeugnisse, sofern sie zum Essen oder Trin-

ken bestimmt sind und unmittelbar dazu verwendet werden oder durch einfache Zubereitung im gewöhnlichen Haushalt genussreif gemacht werden können. Ausgeschlossen sind in jedem Fall alkoholische Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 0,5 Volumenprozent. Im Zweifelsfall ist der Normalsatz anwendbar.

Gemäss dem Merkblatt Nr. 07 zum MWSTG fallen unter den Begriff "Ess- und Trinkwaren" grundsätzlich Produkte, welche zum Essen und Trinken bestimmt sind. Dabei handelt es sich um Produkte, welche zum unmittelbaren Verbrauch vorgesehen sind, sowie solche, die durch einfache Zubereitung genussreif gemacht werden können. Nicht unter den reduzierten Satz fallen Getränke mit einem Alkoholgehalt von über 0,5 Volumenprozent (vgl. zur Entwicklung des zulässigen Alkoholgehalts in Ess- und Trinkwaren unter dem Regime der Warenumsatzsteuer den Einspracheentscheid der ESTV vom 25. August 2005, E. 2.2; vgl. auch KOCHER, a.a.O., Rz. 12 f. zu Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 mit weiteren Hinweisen).

Sowohl die Wegleitungen wie auch die Branchenbroschüren der ESTV stellen sogenannte Verwaltungsverordnungen dar. Diese sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen und sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. Basel 2008, Rz. 15 ff. zu Art. 102 DBG). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER, a.a.O., Rz. 2.67). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, veröffentlicht in Der Schweizer Treuhänder, [ST]

2005 S. 613 ff.; zum Ganzen BVGE 2007/41 E. 3.3 und 7.4.2 mit weiteren Hinweisen).

2.3.4 Es ist der ESTV beizustimmen, dass die Festlegung des Grenzwertes bei 0,5% Volumenprozent sowohl das grammatische als auch das historische wie auch das systematische Auslegungselement berücksichtigt. Ein Alkoholgehalt von 0,5% hat zur Folge, dass ein Getränk Alkohol enthält, also ein alkoholisches Getränk ist. Auch wenn sich aus E. 2.3.1 und 2.3.2 ergibt, dass der mehrwertsteuerliche Begriff der "Ess- und Trinkwaren" - insbesondere auch in der zeitlichen Abfolge - nicht deckungsgleich war mit dem Begriff der "Nahrungsmittel" der Lebensmittelgesetzgebung, hat sich die ESTV doch bei der Festlegung des Grenzwertes des Alkoholgehaltes bei Getränken (0,5 Volumenprozent unter dem Recht der Mehrwertsteuer; früher unter dem Recht der Warenumsatzsteuer noch 0,7 Volumenprozent) an die Entwicklung in der Lebensmittelgesetzgebung angelehnt. Eine solche autonome Auslegung ist zulässig. Bei der Mehrwertsteuergesetzgebung handelt es sich um ein eigenständiges Rechtsgebiet, welches auf die Definitionen aus anderen Rechtsgebieten abstellen kann, aber nicht muss. Die mehrwertsteuerlichen Begriffe sind autonom auszulegen, wobei andere Bundesgesetze als Hilfsmittel herangezogen werden können (Entscheide der SRK vom 16. Juli 2003, veröffentlicht in VPB 68.22 E. 4; vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.83 E. 5b/bb). Die Festlegung des Grenzwerts bei 0,5% Volumenprozent führt zu einem dem Einzelfall angepassten und gerecht werdenden Resultat, so dass das Bundesverwaltungsgericht diese in den Merkblättern festgehaltene Abgrenzung berücksichtigen kann.

2.3.5 Nach Ansicht von Martin Kocher (KOCHER, a.a.O., Rz. 12 f. zu Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2) bleibt im Mehrwertsteuergesetz unausgesprochen, was als alkoholisches Getränk zu gelten habe. Denkbar wäre eine Bezugnahme auf die einschlägige Steuergesetzgebung des Bundes, so namentlich auf den Bundesratbeschluss vom 4. August 1934 über die eidgenössische Getränkesteuer ([GStB, SR 641.411]; Biersteuer) und das Bundesgesetz vom 21. Juni 1932 über die gebrannten Wasser (Alkoholgesetz [AlkG, SR 680]; Branntweinsteuer). Der Alkoholbegriff gemäss GStB und AlkG decke sich indessen nicht mit dem Mehrwertsteuergesetz, sei doch beispielsweise das AlkG lediglich auf Getränke mit einem Alkoholgehalt von mindestens 15 Volumenprozenten anwendbar (Art. 2 Abs. 2 AlkG). Demgegenüber entfalle gemäss Praxis der ESTV der reduzierte Mehrwertsteuersatz bereits

bei einem Alkoholgehalt des Getränkes von mehr als 0,5 Volumenprozenten. Nicht selten würden Nahrungsmittel mit Alkoholika angereichert. Zu denken sei etwa an Kirschtorten oder an die sogenannten Treberwürste (in Marc gegarte Saucissons). In solchen Fällen einer gemischten Leistung (chemische Verbindung) seien die Ausführungen zur Kombination von Gegenständen entsprechend heranzuziehen. Auch hier sei nach Haupt- und Nebenleistung zu fragen, wobei die wertbezogene 10-Prozente-Regelung analog anwendbar sei. Damit komme es nicht bloss auf den Alkoholgehalt der Ingredienzen an, sondern vielmehr darauf, ob der mehrwertsteuerlich nicht privilegierte Anteil die wertmässige Grenzmarke von 10% erreiche. Werde also ein Nahrungsmittel mit Schnaps verfeinert, mache der Schnapsanteil wertmässig aber beispielsweise nur 8% des gesamten Verkaufspreises aus, so sei der gesamte Erlös mit 2,4% zu versteuern, selbst wenn der Schnaps den Grenzwert von 0,5 Volumenprozent übersteige. Andernfalls sei die Gesamtheit zum Normalsatz zu versteuern. Eine aufschlussreiche Finanz- und Betriebsbuchhaltung könne im Hinblick auf die Kontrolle sehr dienlich sein.

Dieser Ansicht ist entgegen zu halten, dass im Lebensmittelrecht der Schutz der Gesundheit der Konsumenten an vorderster Stelle steht, im Bereich des Mehrwertsteuerrechts jedoch der reduzierte Mehrwertsteuersatz aus sozialpolitischen Gründen bei bestimmten Ess- und Trinkwaren zur Anwendung gelangen soll (E. 2.1). Wie bereits erwähnt sind die Begriffe der "Nahrungsmittel" in der Lebensmittelgesetzgebung bzw. der "Ess- und Trinkwaren" in der Mehrwertsteuergesetzgebung nicht identisch. Dazu kommt, dass die ESTV ein klares und einfach zu handhabendes Merkmal benötigt, um die Anwendung des ermässigten Mehrwertsteuersatzes bzw. des Normalsatzes überprüfen zu können. Die Verwaltung hat mit der Auswahl des Abgrenzungskriteriums (Volumenprozent) und des Wertes (0,5) den Rahmen des ihr in diesem Bereich zustehenden Ermessensspielraumes beachtet. Dazu kommt, dass die Berechnungsmethode des Abgrenzungskriteriums (in Volumenprozent) bereits unter dem Regime der Warenumsatzsteuer Anwendung gefunden hat. Die Produzenten von Lebensmitteln waren daran bereits gewöhnt und hatten - gleich wie die ESTV - bereits Erfahrung mit dessen Anwendung. Die von der Verwaltung getroffene Regelung ist daher nicht zu beanstanden und für die von Kocher vorgeschlagene wertmässige Abgrenzung (Grenzmarke von 10%) bleibt kein Raum.

2.3.6 Die ESTV wendet daher zutreffend für Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 0,5 Volumenprozenten den Normalsatz an.

3.

3.1 Der in Art. 9 BV verankerte 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. Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. 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.

Die unrichtige Auskunft der Verwaltungsbehörde ist 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;

- wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und

- 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 (Urteile des Bundesgerichts 2A. 455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.2, 2A.83/2006 vom 18. Oktober 2006 E. 7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts

A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 7.1, A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 3, A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 6.2, A-1404/2006 vom 21. Juni 2007 E. 6, A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.4; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 622 ff.; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt am Main 1990, S. 227 ff. Nr. 74 und S. 242 Nr. 75 B III/b/2; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.). Im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird, ist das Prinzip von Treu und Glauben nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur beschränkt anwendbar. Bei unrichtigen Zusicherungen kann eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen nur in Betracht fallen, wenn die erwähnten Bedingungen klar und eindeutig erfüllt sind (Urteil des Bundesgerichts vom 3. August 2000, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 771 f. E. 6a).

3.2 In Bezug auf mündliche und im Speziellen telefonische Zusicherungen und Auskünfte genügt die blosse, unbelegte Behauptung einer telefonischen Auskunft oder Zusage nicht, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen. Eine nicht schriftlich belegte telefonische Auskunft ist zum Beweis von vornherein kaum geeignet (Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2002 vom 21. Mai 2003 E. 3.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 5.2.7; Entscheid der SRK vom 6. März 2006, veröffentlicht in VPB 70.78 E. 5c mit Hinweisen). Eine Auskunft muss – wie bereits festgehalten – durch schriftliche Unterlagen belegt werden können und es wird beispielsweise verlangt, dass derjenige, der sich auf eine Auskunft oder Zusicherung berufen will, sich diese von der Verwaltung schriftlich bestätigen lässt (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 3.2). Dies schliesst allerdings nicht aus, dass von der Verwaltung erstellte (interne) Notizen für die Beurteilung der Verbindlichkeit von Auskünften herangezogen werden können.

4.

Nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV bzw. Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.) trägt die mehr-

wertsteuerpflichtige Person nach konstanter Rechtsprechung und Lehre die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 2 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, Rz. 1 zu Art. 46). Das Mehrwertsteuerrecht (Mehrwertsteuergesetz und Mehrwertsteuerverordnung) stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem es ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren überträgt. Er hat nicht nur selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht erfüllt, sondern ist auch für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages verantwortlich (Art. 34 ff. MWSTV bzw. Art. 43 ff. MWSTG; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1410/2006 vom 17. März 2008, E 3.1 mit Hinweisen).

5.

Aus dem Gleichbehandlungsprinzip sowie dem Grundsatz der Wettbewerbs- bzw. der Steuerneutralität, die sich an den Gesetzgeber sowie an die rechtsanwendenden und -auslegenden Behörden richten, wird gefolgert, dass die Mehrwertsteuer Unternehmungen, die vergleichbare Leistungen erbringen, gleich zu behandeln bzw. Endverbraucher für vergleichbare Leistungen bei gleichen Preisen mit einer gleich hohen Mehrwertsteuer zu belasten hat (RIEDO, a.a.O., S. 50 ff., 94 mit Hinweis; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 20; XAVIER OBERSON, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 21 zu Art. 1). Der verfassungsmässige Anspruch auf Wettbewerbsneutralität, auf welchen sich die Mehrwertsteuerpflichtigen berufen können und welcher sich aus den verfassungsmässigen Rechten der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV bzw. Art. 4 aBV) und der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen (Art. 27 und 94 BV bzw. Art. 31 aBV) ergibt, beschränkt sich hingegen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auf direkte Konkurrenten (statt vieler BGE 125 I 431 E. 4b/aa; 123 II 401 E. 11; 123 II 35 E. 10; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.2).

6.

6.1 Umstritten ist, ob das Aufbaupräparat eine „Ess- und Trinkware“ oder ein „alkoholisches Getränk“ ist. Die Beschwerdeführerin rügt die entsprechende Einordnung durch die ESTV nicht nur in grundsätzlicher Hinsicht (dazu E. 6.1.1), sondern auch unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsverzerrung (dazu E. 6.1.2).

6.1.1 Bereits darauf hingewiesen wurde, dass die mehrwertsteuerliche Einordnung nicht von der lebensmittelrechtlichen Beurteilung abhängig ist, weil das Mehrwertsteuerrecht die verwendeten Begriffe selbständig auslegt (E. 2.3.6). Weitere Ausführungen zur Frage der Einordnung des fraglichen Produkts in lebensmittelrechtliche Kategorien (z. B. Speziallebensmittel) und ein Eingehen auf die diesbezüglichen Ausführungen der Parteien erübrigen sich somit, da die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerrechtlich daraus ohnehin nichts für sich ableiten kann. Was die historische Entwicklung unter der Warenumsatzsteuer und den Übergang zur MWSTV anbelangt, kann auf die zutreffenden Ausführungen der ESTV im Einspracheentscheid (S. 11 ff.) verwiesen werden.

Ins Gewicht fällt jedoch das grammatische Element, der Wortlaut der Bestimmung, die Esswaren und Trinkwaren unterscheidet und die letzteren in alkoholfreie und alkoholische unterteilt. Trinkwaren sind nach dem Merkblatt 07 Produkte, die zum Trinken bestimmt sind. Die Begriffe Trinkware und Getränk werden somit synonym verwendet. Das Wort Trinkware existiert im allgemeinen Sprachgebrauch nicht. Duden's "Das grosse Wörterbuch der deutschen Sprache" in 6 Bänden enthält im 6. Band (Mannheim 1981) keinen entsprechenden Eintrag; auch im Werk "Das Bedeutungswörterbuch" von Duden (Duden Band 10, 3. Aufl., Mannheim 2002) findet sich dieser Begriff nicht. Der Ausdruck ist jedoch allgemeinverständlich; es bezeichnet etwas zum Trinken. Das Präparat ist flüssig, und Flüssigkeiten sind grundsätzlich zum Trinken bestimmt, also Getränke, mit Ausnahme der von der ESTV erwähnten Suppen. Dass das Präparat eine Suppe sei, wird zu Recht nicht behauptet. Auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin, das Präparat werde mit dem Löffel gegessen, ändert nichts daran, dass es sich im Sinne der Mehrwertsteuergesetzgebung um ein Getränk handelt. Der Löffel wird verwendet, weil die einzunehmende Menge zu klein ist, um sie aus einem Glas zu trinken und weil er die Funktion einer Masseinheit hat. So wird beispielsweise Cognac in Rezepten auch esslöffelweise zugegeben und niemand hält deswegen Cognac für eine Essware.

Die ESTV weist zu Recht darauf hin, dass mit die von der Beschwerdeführerin geforderte Spezialbehandlung des Aufbaupräparats den Gleichbehandlungsgrundsatz verletzen und auch mit dem weiteren Grundsatz im Widerspruch stehen würde sowie die steuersatzmindernden Bestimmungen restriktiv auszulegen sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.69/2004 vom 31. August 2004 E. 3.4, RIEDO, a.a.O., S. 115). Demzufolge entspricht die Praxis der ESTV, wie sie in Ziff. 1.4. des Merkblatts 18 zur MWSTV und in Ziffer 13 des Merkblatts 07 zum MWSTG festgehalten ist, Gesetz und Verfassung.

Das Aufbaupräparat ist somit von der Verwaltung zu Recht als Trinkware, und, angesichts des den Grenzwert von 0,5 Volumenprozent überschreitenden Alkoholgehalts, als alkoholisches Getränk bezeichnet worden.

6.1.2 Nichts zu ihren Gunsten ableiten könnte die Beschwerdeführerin aus dem Umstand, dass Produkte anderer Hersteller, mit denen sie sich ihren eigenen Angaben nach in Konkurrenz befindet (Aufbaupräparat "B._____" von ...; Nahrungsergänzung "C._____" von ...) dem ermässigten Mehrwertsteuersatz unterliegen. Beide Erzeugnisse weisen offensichtlich einen Alkoholgehalt unter dem Grenzwert von 0,5 Volumenprozent auf bzw. enthalten überhaupt keinen Alkohol, sodass sich die Zusammensetzung jener Produkte massgeblich vom Aufbaupräparat der Beschwerdeführerin unterscheidet. Hinsichtlich des Alkoholgehalts bzw. des Fehlens von Alkohol in den Produkten handelt es sich nicht um vergleichbare Güter die gleich zu behandeln wären. Mehrwertsteuerlich sind diese beiden Produkte bzw. das Aufbaupräparat daher unterschiedlich zu beurteilen und unterliegen verschiedenen Mehrwertsteuersätzen.

6.2 Die Beschwerdeführerin hat bereits einige Monate vor dem Termin der Einführung der Mehrwertsteuer bei der ESTV Informationen über die mehrwertsteuerliche Beurteilung des Aufbaupräparats angefordert. Die Verwaltung konnte ihr mit Schreiben vom 16. März 1994 noch keine definitive Auskunft über die Umschreibung der zum reduzierten Mehrwertsteuersatz zu versteuernden Produkte bekannt geben. Die Beschwerdeführerin hat sich deshalb ein weiteres Mal mit Schreiben vom 17. Mai 1994 mit detaillierten Fragen und Feststellungen an die ESTV gewandt. Dieses wurde von der Verwaltung nicht schriftlich, sondern telefonisch beantwortet. Diese telefonische Auskunft vom 25. Mai

1994 ist unter dem Blickwinkel von Treu und Glauben (E. 3) zu würdigen.

6.2.1 Die ESTV hielt dazu in der Stellungnahme vom 16. Juni 2008 fest, dass ihrer Ansicht nach das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 17. Mai 1994 im Zusammenhang mit dem Telefongespräch vom 25. Mai 1994 bzw. den handschriftlich angebrachten Notizen des Sachbearbeiters der Verwaltung nicht als Vertrauensgrundlage gelten könne. Die Mehrwertsteuerpflichtige habe die (allfällige) Vertrauensgrundlage gar nicht gekannt, so dass diese sich nicht darauf berufen könne und die von Hand angebrachte Notiz "2%" beziehe sich auf den Begriff "alkoholfrei", weshalb überhaupt keine Vertrauensgrundlage vorliege. Dazu komme, dass die Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 17. Mai 1994 unklar gewesen seien, so dass eine diesbezügliche Antwort der ESTV gestützt auf einen irreführend dargelegten Sachverhalt erfolgt wäre. Die Aktennotiz vom 7. November 2005 sei durch den zuständigen Sachbearbeiter (Herr A._____) erstellt worden, um allfällige Unklarheiten zu beseitigen.

Die Auffassung der Beschwerdeführerin geht dahin, dass die Verwaltung ihre Anfrage vom 17. Mai 1994 nicht schriftlich, sondern vielmehr am 25. Mai 1994 telefonisch verbindlich beantwortet habe. Die von Herrn A._____ auf diesem Schreiben festgehaltenen Handnotizen liessen nur den Schluss zu, dass die Auskunft dahingehend gelautet habe, das Aufbaupräparat (wie auch die Aufbauhefetabletten) könne mit dem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 2% abgerechnet werden. In der vom Sachbearbeiter elf Jahre später erstellten Aktennotiz werde ebenfalls festgehalten, dass diese Auskunft erteilt worden sei, einzig mit dem Vorbehalt, dass dieses Produkt als "alkoholfreies Getränk" verkauft werden könne. Diese Bedingung werde damals wie heute erfüllt. Wäre die ESTV damals der Meinung gewesen, das Aufbaupräparat sei zum Normalsatz zu versteuern, hätte dies der Beschwerdeführerin aufgrund ihrer konkreten schriftlichen Anfrage mittels anfechtbarer Verfügung angezeigt werden müssen. Im Lichte der Praxis zum Vertrauensschutz bei behördlichen Auskünften seien die betreffenden Dokumente geeignet, den Beweis eines durch die Verwaltung geschaffenen Vertrauens in mündliche Informationen zu erbringen.

6.2.2 Nach der Rechtsprechung genügen mündliche bzw. telefonische Auskünfte ohne nachfolgende schriftliche Bestätigung der Verwaltung

grundsätzlich nicht, um eine Vertrauensgrundlage im Sinne der Rechtsprechung zu Treu und Glauben zu schaffen. Die Notizen des Sachbearbeiters der Verwaltung können jedoch für die Beurteilung der Verbindlichkeit herangezogen werden (E. 3.2). Im vorliegenden Fall sind sie so detailliert, dass sie eine schriftliche Bestätigung ersetzen können. Der Einwand der ESTV, die Notizen könnten nicht als Vertrauensgrundlage gelten, weil sie die Beschwerdeführerin gar nicht gekannt habe, geht fehl. Nicht die Notizen bilden die Vertrauensgrundlage, sondern die erteilte Auskunft; die Notizen dienen lediglich zu deren Beweis.

6.2.3 Voraussetzung für den Vertrauensschutz ist, dass die Behörde in einer konkreten Situation bezüglich einer bestimmten Person gehandelt hat (E. 3.1). Die Handnotizen zeigen, dass Herr A._____ die Auskunft am 25. Mai 1994 gegenüber der Beschwerdeführerin (Herr Y._____ senior) erteilt hat und Gegenstand der Auskunft der Mehrwertsteuersatz für das "Aufbauprodukt flüssig" war. Der Einwand der ESTV, sie habe generell auf den Mehrwertsteuersatz für alkoholfreie Flüssigkeiten hingewiesen, ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht nachvollziehbar.

6.2.4 Nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts sind die Notizen ferner geeignet, die Auffassung der Beschwerdeführerin zu belegen, dass die Auskunft dahingehend gelautet habe, das „Aufbauprodukt flüssig“ sei zum reduzierten Mehrwertsteuersatz (von seinerzeit 2% für Lebensmittel) zu versteuern. Unbestrittenermassen bestätigen die Notizen neben Ziff. 1 des Schreibens vom 17. Mai 1994, dass die ...-Tropfen, ein weiteres Produkt der Beschwerdeführerin, zu 6,5% zu versteuern sind. Dies geht daraus hervor, dass der Begriff "Alkoholgehalt 32 Vol.%" vom Sachbearbeiter der ESTV unterstrichen und am Rand dieser Ziffer handschriftlich "6,5%" hingesetzt wurde. Bei der Zahl "6,5%" handelt es sich somit um den anwendbaren Mehrwertsteuersatz. Daraus ist die Folgerung zu ziehen, dass es sich auch bei der neben der nächsten Ziffer stehenden Zahl "2%", die ebenfalls vom Sachbearbeiter der Verwaltung handschriftlich hinzugefügt wurde, um einen Mehrwertsteuersatz handelt und nicht um den Alkoholgehalt des Aufbaupräparats.

In Ziff. 2 beschreibt die Beschwerdeführerin das Aufbaupräparat und hält fest, dass bei der Verflüssigung im Gärvorgang ca. 2 Gewichtsprozente Alkohol entsteht. Im nächsten Absatz folgt der Hinweis, dass das

Produkt nach BAG als alkoholfreies Speziallebensmittel gelte. Im dritten Absatz führt die Beschwerdeführerin aus (S. 1 unten und S. 2 oben): "Aus den obigen Gründen werden wir daher das flüssige Aufbaupräparat als Lebensmittel zu 2% MWST abrechnen." Neben dem zweiten Absatz befindet sich links der handschriftliche Vermerk „2%“ des Sachbearbeiters der ESTV. Handschriftlich in diesem Absatz von ihm unterstrichen ist zusätzlich das Wort „alkoholfreies“. Die eben erwähnten „2%“ stehen auf der genau gleichen Höhe wie dieser Begriff und dies zeigt, dass sich die „2%“ gerade auf diesen Begriff beziehen. Die Beschwerdeführerin hat jedoch im unmittelbar voranstehenden Satz ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das flüssige Präparat zwei Gewichtsprozente Alkohol enthält. Das unterstrichene Wort durfte also nicht dahin gehend verstanden werden, dass das Aufbaupräparat keinen Alkohol enthalte. Demnach muss die Auskunft dahingehend gelautet haben, dass das Aufbaupräparat, da es von BAG unter die alkoholfreien Speziallebensmittel eingereiht werde, zum reduzierten Mehrwertsteuersatz von 2% abzurechnen sei. Ebenso sticht der Einwand der ESTV nicht, dass die Auskunft nur gelautet haben könne, der reduzierte Mehrwertsteuersatz sei anwendbar, wenn das Aufbaupräparat im Sinne der Mehrwertsteuergesetzgebung alkoholfrei sei. Denn auch gegenüber diesem Argument gilt, dass die Beschwerdeführerin im vorangehenden Satz gerade darauf hingewiesen hat, dass das Präparat zwei Gewichtsprozente Alkohol, also mehr als die damals erlaubten 0,7 Volumenprozente enthalte.

Dass die Auskunft lautete, das Aufbaupräparat (flüssig) sei mit dem Mehrwertsteuersatz von 2% zu versteuern, geht auch aus dem nächsten Absatz hervor. Dort wird festgestellt, dass jenes Produkt, unter der Bezeichnung "Aufbaumittel" auch für Tiere verkauft werde, und zwar sowohl flüssig als auch als Granulat. Für das flüssige Produkt gälten auch die "obigen Erklärungen", was nur die Erklärungen bezüglich des Alkoholgehaltes sein können. Beide Produkte würden zum Mehrwertsteuersatz von 2% abgerechnet. Neben dieser Feststellung hat der Sachbearbeiter der ESTV handschriftlich "i.O." hingesetzt. Auch dies zeigt, dass die Auskunft lautete, das Aufbaupräparat (flüssig) sei zum Mehrwertsteuersatz von 2% abzurechnen.

Diese Feststellung wird auch durch die Auskunft der Verwaltung zu den Aufbauhefetabletten untermauert. Neben dem Satz "Zum gleichen Satz werden die Aufbauhefetabletten – die Alternative zum flüssigen Aufbaupräparat – abgerechnet." wurde vom Sachbearbeiter der ESTV

von Hand "i.O." hinzugefügt, das heisst, diese seien (ebenfalls) zu 2% zu versteuern; „zum gleichen Satz“, nämlich dem unten auf S. 2 notierten Mehrwertsteuersatz von 2%. Der Verwaltung ist zwar grundsätzlich zuzustimmen, dass sich das "i.O." nur auf den Satz über die Aufbautabletten bezieht, doch wird, weil dieser Satz auf den gleichen Mehrwertsteuersatz wie für das Aufbaupräparat verweist, auch der Mehrwertsteuersatz dafür bestätigt. Die Auffassung der ESTV, die Auskunft habe sich lediglich auf alkoholfreie Flüssigkeiten bezogen, geht in doppelter Hinsicht fehl. Zum Einen war die generelle Auskunft gar nicht gefragt, es stand nur der Mehrwertsteuersatz für das Aufbaupräparat zur Diskussion. Und zum Anderen steht das unterstrichene Adjektiv "alkoholfreies" nicht vor dem Substantiv "Flüssigkeit", sondern vor "Speziallebensmittel".

Auch das Argument der ESTV, wonach der Umstand, dass bei der Herstellung des Produkts 2 Gewichtsprozente Alkohol entstehen, nicht zwingend zu bedeuten habe, dass auch soviel Alkohol im Endprodukt enthalten sei, hilft ihr nicht weiter. Sie musste bei der Prüfung der Anfrage davon ausgehen, dass das Endprodukt diesen Alkoholgehalt aufweist, denn die Anfrage der Beschwerdeführerin würde keinen Sinn ergeben, wenn dieser Alkoholgehalt nicht auch im Endprodukt enthalten wäre.

Die Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts wird auch durch die Aktennotiz vom 7. November 2005 nicht umgestossen. In dieser hat der Sachbearbeiter der ESTV (Herr A._____) – mehr als elf Jahren nach dem fraglichen Telefongespräch – Folgendes festgehalten: "Ich habe in dem in Rede stehenden Telefongespräch vom 25. Mai 1994 mit Herrn Y._____ sen. im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung des Produkts "Aufbaupräparat" klar darauf hingewiesen, dass der reduzierte Satz nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn es von den gesetzlichen Grundlagen her als "alkoholfreies Getränk" verkauft werden darf. Ob diese Voraussetzung im vorliegenden Fall erfüllt ist, konnte ich nicht beurteilen und machte deshalb diesen ausdrücklichen Vorbehalt." Das Bundesverwaltungsgericht hält jedoch die Beweiskraft dieser Aktennotiz für minim. Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung ist stark zu bezweifeln, dass sich ein Mitarbeiter der Verwaltung, der zahlreiche (telefonische) Kontakte mit Mehrwertsteuerpflichtigen wahrzunehmen hat, nach derart langer Zeit – nach mehr als elf Jahren – noch an die Einzelheiten gerade dieses Telefongesprächs erinnern kann. Dazu kommt, dass die Aktennotiz erst er-

stellt wurde, als das Einspracheverfahren bereits hängig war, das heisst als sich die ESTV bereits mit den Notizen auf dem Schreiben vom 17. Mai 1994 befasste. Die Aktennotiz hat den Charakter eines im Nachhinein erstellten Beweismittels, auf das nicht abgestellt werden kann.

6.2.5 Dass die ESTV zuständig war, die Auskunft zu erteilen, versteht sich von selbst. Stellt sich weiter die Frage, ob die Beschwerdeführerin die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte (E. 3.1).

Zur unrichtigen Auskunft hat eine gewisse Verwirrung zwischen den Bestimmungen des Mehrwertsteuer- bzw. des Lebensmittelrechts beigetragen. Während davon ausgegangen werden darf, dass Herr A._____, der die Auskunft gab, hätte wissen müssen, dass die mehrwertsteuerlichen und lebensmittelrechtlichen Begriffe nicht identisch waren, kann man die Kenntnis solcher Feinheiten vom Bürger, der um Auskunft ersucht, nicht verlangen. Dabei schadet der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Zusammensetzung des von ihr hergestellten Produkts kannte und sich bewusst war, dass dessen Alkoholgehalt 0,5 Volumenprozente überschritt, nicht. Aufgrund der Tatsache, dass das Präparat im Sinne der Lebensmittelgesetzgebung – trotz des Alkoholgehaltes – als Speziallebensmittel galt, durfte sie davon ausgehen, dass es auch im Mehrwertsteuerrecht nicht als alkoholisches Getränk eingestuft würde. Insoweit war die Unrichtigkeit der Auskunft für die Beschwerdeführerin nicht „ohne weiteres“ erkennbar.

Die ESTV übermittelte im Januar 1995 der Beschwerdeführerin die Merkblätter „Umschreibung der zu 2% steuerbaren Ess- und Trinkwaren sowie Futtermittel“ und „Verordnung über die Umschreibung der zum reduzierten Satz besteuerten Gegenstände“. Diesen war zu entnehmen, dass Ess- und Trinkwaren einerseits zum reduzierten und Getränke mit einem Alkoholgehalt von über 0,5 Volumenprozent zum Normalsatz zu versteuern waren. Zwar darf von der Beschwerdeführerin erwartet werden, dass sie sich mit den Merkblättern der Verwaltung auseinander setzt, deren Inhalt zur Kenntnis nimmt und danach handelt, dazu ist sie aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips verpflichtet (E. 4). Dennoch kann nicht von ihr verlangt werden, dass sie nach der Lektüre dieser generell gehaltenen Publikationen realisierte, dass die ihr von der Verwaltung für ihren speziellen Fall erteilte

Auskunft diesen Publikationen widerspricht und somit falsch war. Sie hatte in ihrem Schreiben ausdrücklich den Alkoholgehalt des Aufbaupräparats genannt, ja dies war der Anlass, eine separate Auskunft speziell für dieses Produkt zu verlangen. Auch wenn die erwähnten Drucksachen keine Ausnahme erwähnen, hat dieser Umstand nicht zur Folge, dass die unrichtige Auskunft „ohne weiteres“ erkennbar war. Es mag zutreffen, dass sich die Behandlung eines einzelnen Spezialfalles nicht aus solchen Drucksachen ergibt.

Daher ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Unrichtigkeit der von der ESTV anlässlich des Telefongesprächs vom 25. Mai 1994 erteilten Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte.

6.2.6 Auch die weiteren Voraussetzungen der Berufung auf den Vertrauensschutz (E. 3.1) sind gegeben: Die Beschwerdeführerin hat ihren Kunden im zu beurteilenden Zeitraum lediglich den reduzierten Mehrwertsteuersatz in Rechnung gestellt und die gesetzliche Ordnung hat seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren. Auch überwiegt das private Interesse der Beschwerdeführerin das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung.

6.2.7 Die Voraussetzungen für die Berufung auf Treu und Glauben, insbesondere bei einer falschen Auskunft durch die Verwaltung, liegen daher auch im Lichte des im Steuerrecht geltenden strengen Massstabes (E. 3.1 in fine) vor und die Beschwerde ist vollumfänglich gutzuheissen.

7.

7.1 Da die Beschwerde gutgeheissen wird, hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. ... ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der ESTV sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

7.2 Nach Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 VGKE ist der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen. Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich er-

scheinen (BGE 131 II 200 E. 7.2 S. 214). Zu dieser Beurteilung ist auf die Prozesslage abzustellen, wie sie sich dem Betroffenen im Zeitpunkt der Kostenaufwendung darbot (vgl. Entscheid des Bundesrates vom 24. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.87 E. 5). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE), wobei sich die geltend gemachten Stundenentschädigung im Rahmen der reglementarischen Vorgaben bewegen muss und auch hier nur der notwendige Zeitaufwand zu entschädigen ist (Art. 10 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE).

Die Beschwerdeführerin macht in ihrer am 8. September 2008 eingereichten Kostennote ein Total von Fr. ... geltend, nämlich ein Honorar von Fr. ..., Spesen von Fr. ... sowie die Mehrwertsteuer auf Fr. ..., ausmachend Fr. .... Aus der Kostennote ist ersichtlich, welche Arbeiten durchgeführt worden sind (Analyse Einspracheentscheid, interne Besprechungen, Korrespondenz mit Klient, Analyse Gutachten betreffend Alkohogehalt, Erstellung der Beschwerde an die SRK, Telefonate mit der SRK, Analyse von Verfügungen des Bundesverwaltungsgerichts, Stellungnahme an das Bundesverwaltungsgericht etc.). Ebenso wird erwähnt, dass die Rechtsanwälte 1, 2, 3, 4 und 5 in diesem Verfahren tätig waren sowie dass insgesamt 117.66 Stunden aufgewendet worden sind. Nicht ersichtlich ist jedoch, wer wie viel Zeit zu welchem Tarif aufgewendet hat, ebensowenig wie sich der geltend gemachte Aufwand auf die einzelnen Arbeiten verteilt. Der geltend gemachte durchschnittliche Stundenansatz bewegt sich zwar mit Fr. ... im Rahmen der reglementarischen Vorgaben (Art. 10 Abs. 2 und 3 VGKE), hingegen kann unter diesen Umständen nicht – wie im Reglement vorgesehen – überprüft werden, ob es sich beim geltend gemachten vollumfänglich um entschädigungsberechtigten notwendigen Aufwand im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt. So ist etwa der Aufwand zur Erstellung der Kostennote nicht abziehbar. Zudem kann der Anteil an internen Besprechungen zwischen Anwälten am Gesamtaufwand nicht analysiert werden. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE über die Entschädigung muss deshalb aufgrund der Akten entschieden werden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine (erneute) Aufforderung zur Einreichung einer verbesserten Kostennote verzichtet werden muss (vgl. zum Ganzen Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1481/2006

vom 23. Juli 2007). Die notwendigen Kosten werden unter diesen Umständen auf Fr. ... festgesetzt, wobei damit neben dem Streitwert auch der Wichtigkeit der Streitsache sowie ihrer Schwierigkeit hinreichend Rechnung getragen ist (vgl. Art. 4 i.V.m. Art. 8 des Reglements vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3], gemäss der bei einem Streitwert wie dem vorliegenden nur ausnahmsweise eine Parteientschädigung von mehr als Fr. ... zuzusprechen ist). Die verlangten Auslagen von Fr. ..., sind zwar nicht detailliert ausgewiesen, liegen jedoch im Rahmen des Üblichen. Da zu diesen Beträgen gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE die Mehrwertsteuer zu addieren ist, hat die ESTV die Beschwerdeführerin mit Fr. ... (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu entschädigen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführerin die von der ESTV gemäss Ziffer 3 des Einspracheentscheides vom 25. August 2005 für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 2. Quartal 2004 (Zeit vom 1. Januar 1999 bis zum 30 Juni 2004) geltend gemachten Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 30. August 2002 (mittlerer Verfall) nicht schuldet.

2.
Es werden keine Kosten auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Johannes Schöpf

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: