Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.75/2002 /bmt

Urteil vom 9. August 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

A._____ AG, Bekleidungen, Beschwerdeführerin, vertreten durch Dres. Franz J. Meng und Johannes Säuberli, Rechtsanwälte, Nordstrasse 19, 8006 Zürich,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Warenumsatzsteuer 1. Quartal 1992 - 4. Quartal 1994

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Januar 2002

Sachverhalt:
A.
Die A._____ AG mit Sitz in X._____ bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb eines Handels- und Versandunternehmens, insbesondere im Bereich der Damen-, Herren- und Kinderkonfektion. Sie kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen. Die A._____ AG wurde auf eigenen Antrag von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Register für Warenumsatzsteuerpflichtige mit Wirkung ab 1. Januar 1992 gelöscht, weil sie eine Umstrukturierung vornahm und die Änderungsateliers in die neu gegründete B._____ AG und den Restaurationsbereich in die C._____ AG ausgliederte. In der A._____ AG verblieb nur noch der Detailhandel. Die B._____ AG wurde mit Wirkung ab 1. Januar 1991 als Grossistin eingetragen, was ihr die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Schreiben vom 11. Januar 1991 bestätigte. Im Zusammenhang mit der Umstrukturierung teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung der A._____ AG mit Schreiben vom 4. Oktober 1990 die Rahmenbedingungen mit, welche erfüllt sein müssen, damit die bisher in der A._____ AG ausgeübte Herstellertätigkeit in der neu gegründeten B._____ AG ausgeübt und diese als rechtlich selbständige Grossistin anerkannt werden konnte.

In den Jahren 1996 und 1997 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der A._____ AG eine Kontrolle im Sinne von Art. 35 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB, SR 641.20) durch. Dabei stellte sie fest, dass die A._____ AG die im Schreiben der Verwaltung vom 4. Oktober 1990 aufgeführten Voraussetzungen für die Löschung im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen nicht erfülle. Sie habe weiterhin Herstellungsumsätze getätigt, die nach Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Steuerpflicht als Herstellerin im Sinne von Art. 9 Abs. 1 lit. b WUStB begründeten. Die Gesellschaft wurde deshalb mit Entscheid vom 26. September 1997 rückwirkend auf den 1. Januar 1992 erneut als Hersteller-Grossistin in das Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen eingetragen. Gleichzeitig wurde mit Ergänzungsabrechnung Nr. 28904 die Warenumsatzsteuer im Betrage von Fr. -.– zuzüglich Verzugszins ab dem 30. Dezember 1993 für den Zeitraum vom 1. Quartal 1992 bis zum 4. Quartal 1994 nachfakturiert.

Eine Einsprache der A._____ AG wies die Eidgenössische Steuerverwaltung am 16. Mai 2000 ab.
B.
Die A._____ AG führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, welche das Rechtsmittel mit Urteil vom 7. Januar 2002 abwies.

C.
Die A._____ AG führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Sie beantragt, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Januar 2002 betreffend die rückwirkende Eintragung als Grossistin sei ersatzlos aufzuheben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen, während die Eidgenössische Steuerrekurskommission auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission ist gemäss Art. 97 ff. OG beim Schweizerischen Bundesgericht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig. Die Beschwerdeführerin ist durch das angefochtene Urteil, welches sie für die ihrer Ansicht nach nicht der Besteuerung unterliegenden Umsätze der Steuerpflicht unterstellt, berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Abänderung. Sie ist damit nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 lit. a OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich die Überschreitung oder der Missbrauch des Ermessens, gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann daher den Entscheid mit Erwägungen aufrecht erhalten, die von denen im angefochtenen Entscheid abweichen oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 127 II 264 E. 1b S. 268 mit Hinweisen). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.
2.1 Die Beschwerdeführerin bestreitet die Steuerpflicht aufgrund der von der Vorinstanz angenommenen Unternehmenseinheit zwischen A._____ AG und B._____ AG und macht dabei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung geltend.
2.2 Gemäss Art. 8 Abs. 1 lit. a WUStB ist - mit Ausnahme der in Art. 11 WUStB genannten Tatbestände - als Grossist steuerpflichtig, wer im Inland Waren liefert (Art. 15 WUStB) oder im Eigenverbrauch verwendet (Art. 16 WUStB). Grossist ist nach Art. 9 Abs. 1 lit. a WUStB der Händler, der jährlich im Inland für mehr als Fr. -.– Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, sofern von diesem Umsatz mehr als die Hälfte auf Engroslieferungen (Art. 15 Abs. 3 WUStB) oder ein Betrag von mehr als Fr. -.– auf Lieferungen gebrauchter Waren entfällt. Als Händler wird qualifiziert, wer gewerbsmässig Waren erwirbt, um sie ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung wieder zu veräussern (Art. 10 Abs. 1 WUStB). Als Grossist gilt nach Art. 9 Abs. 1 lit. b WUStB auch der Hersteller, welcher jährlich im Inland für mehr als Fr. -.– Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, gleichgültig, ob es sich um selbst hergestellte oder um Ware handelt, welche ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung weiterveräussert oder verwendet wird. Herstellergrossist ist nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 WUStB, wer gewerbsmässig Waren oder Bauwerke herstellt oder im Lohn (auf Grund eines Dienstvertrages, Auftrages oder dgl.) herstellen lässt. Als Herstellung ist nach
Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUStB jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung zu bezeichnen. Die Praxis hat den Begriff der Herstellung im Bereich der gewerbsmässigen Arbeiten an beweglichen Sachen, die nach Art. 41ter Abs. 3 aBV der Steuer unterliegen, seit jeher weit verstanden und jede Veränderung einer beweglichen Sache also Herstellung qualifiziert, selbst wenn kein Material hinzugefügt wurde (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1992, S. 93 f., N 168 f.; Heinz Keller, Die verfassungsrechtliche Lage der Warenumsatzsteuer, in: ASA 50 S. 183).

2.3 In diesem Sinne erfüllt die B._____ AG unbestritten die Voraussetzungen für eine Besteuerung als Herstellergrossistin. Für die Beschwerdeführerin, die A._____ AG, trifft dies dann zu, wenn ihr die Arbeiten der B._____ AG zuzurechnen sind, weil steuerrechtlich von einer Unternehmenseinheit auszugehen ist. Zu klären ist, ob die in den Näh- und Änderungsateliers erzielten Umsätze der B._____ AG oder der Beschwerdeführerin zuzuweisen sind.
3.
3.1 Bei der Warenumsatzsteuer gelten selbständige Unternehmen als eigenständige Steuersubjekte, wenn sie als solche im Rechtsverkehr auftreten, über eigene Betriebsmittel verfügen, selber Buch führen und ihre Preise so kalkulieren, dass sie für sich allein betrachtet den bestmöglichen Erfolg erzielen (ASA 62, 427 E. 3). Warenlieferungen zwischen selbständigen Steuersubjekten unterliegen der Warenumsatzsteuer dann, wenn zwischen diesen ein Leistungsaustausch stattfindet, d.h. die Erfüllung einer Lieferung gegen Entgelt vorliegt und die übrigen Besteuerungsvoraussetzungen erfüllt sind. Nicht von einer Lieferung bzw. einem Leistungsaustausch kann dagegen dann gesprochen werden, wenn es sich um eine Warenlieferung innerhalb eines Unternehmens (z.B. vom Hauptsitz an eine Betriebsstätte oder vom Lager an den Hauptsitz) handelt oder wenn das rechtlich verselbständigte Unternehmen wirtschaftlich nicht als selbständig betrachtet werden kann. Im Gegensatz zum Mehrwertsteuerrecht (Art. 17 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, MWSTV; Art. 22 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer, MWSTG, SR 641.20) kennt der Warenumsatzsteuerbeschluss keine Bestimmungen, die eine einheitliche Besteuerung
von Unternehmen erlauben würden, wenn diese, wie z.B. im Rahmen eines Konzerns, wirtschaftlich voneinander abhängig sind. Warenlieferungen zwischen rechtlich selbständigen, wirtschaftlich aber eng verbundenen Unternehmen unterliegen somit nach konstanter Praxis der Warenumsatzsteuer (vgl. die umfassende Darstellung von Heinz Keller, Die warenumsatzsteuerrechtliche Belastung von Leistungen zwischen wirtschaftlich eng verbundenen Unternehmungen, in: ASA 51 S. 225 ff.; insbes. S. 238 ff. und S. 287 f.; BGE 110 Ib 222 E. 3 und 4 S. 226 ff.).
3.2 Im vorliegenden Fall haben die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Vorinstanz die Frage aufgrund von verschiedenen Indizien geklärt und sind dabei zum Schluss gekommen, dass von einer wirtschaftlichen Unternehmenseinheit zwischen der Beschwerdeführerin und der neu gegründeten B._____ AG auszugehen ist. Massgebend war hierfür, dass an diversen Standorten keine räumliche Trennung zwischen den Einrichtungen der Beschwerdeführerin und der B._____ AG bestand, keine eigenen Kassen vorhanden waren, die gesamten Umsätze der B._____ AG über die Ladenkassen der Beschwerdeführerin abgerechnet wurden, Fakturen, die durch die B._____ AG zu begleichen waren, an die Beschwerdeführerin gerichtet waren, an einigen Standorten die Arbeitsräume der B._____ AG nur über die Eingänge der Beschwerdeführerin erreichbar waren und eine optische (mit Schildern) oder räumliche Abgrenzung (z.B. durch Trennelemente) nicht bestanden habe. Daneben hat die Eidgenössische Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Kontrolle festgestellt, dass auch keine organisatorische und führungsmässige Trennung bestand, nachdem z.B. das Personal der B._____ AG weiterhin den Filialleiterinnen und Filialleitern der Beschwerdeführerin unterstellt war und
als
Ansprechpersonen für die Rekrutierung jeweils Kaderpersonen der Beschwerdeführerin angegeben wurden. Weiter habe sich gezeigt, dass Personal der B._____ AG bei Bedarf Absteckarbeiten in den Verkaufsräumen der Beschwerdeführerin ausgeführt habe, obwohl solche Arbeiten üblicherweise durch das Verkaufspersonal der Beschwerdeführerin vorgenommen werden. In personeller Hinsicht sei zudem von Bedeutung, dass die B._____ AG über keinen eigenen Geschäftsführer verfügt, was aufgrund des Umsatzes und der Beschäftigtenzahl als erforderlich zu betrachten wäre. Als weitere Indizien für eine Unternehmenseinheit wurden angeführt, dass für die B._____ AG kein eigenes Geschäftspapier (Briefpapier, Fakturaformulare, Bestellscheine) vorgewiesen werden konnte und die B._____ AG im fraglichen Zeitraum weder über einen eigenen Telefon- noch über einen eigenen Telefaxanschluss verfügte. Hinzu kommt, dass die B._____ AG im Bereich Änderungsarbeiten lediglich Aufträge von Kunden der Beschwerdeführerin übernommen hat.
3.3 Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt zum Teil offensichtlich unrichtig festgestellt wurde.
3.3.1 Dies betrifft vorab die Frage der räumlichen Trennung: Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz nehme an, dass "an diversen Standorten kaum eine solche bestanden hat" und für den unbefangenen Kunden nicht erkennbar gewesen sei, in welchem Geschäftsbereich er sich befunden habe. Diese Feststellung werde klarerweise durch die eingereichten Beweise widerlegt. Im Weiteren führt die Beschwerdeführerin in

diesem Zusammenhang aus, dass anlässlich der Prüfung im Jahr 1997 die räumliche Aufteilung in den massgebenden Jahren 1991 bis 1994 ohnehin nicht mehr habe festgestellt werden können, weil die B._____ AG mit der Beschwerdeführerin zwischenzeitlich wieder fusioniert habe.

Vorinstanz und Eidgenössische Steuerverwaltung weisen demgegenüber zu Recht darauf hin, dass aus den von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Plänen nichts zu deren Gunsten abgeleitet werden kann. Vielmehr geht daraus hervor, dass die Änderungsateliers der B._____ AG nur über die Eingänge der A._____ AG erreichbar waren und räumlich in diese integriert waren. Ob eine Kennzeichnung der an den verschiedenen Standorten (V._____,W_____, X._____, Y._____ und Z._____) als Räume der B._____ AG bestanden hat, geht aus den vorgelegten Plänen dagegen nicht hervor.
3.3.2 Was die Frage der eigenen Kassenführung betrifft, so anerkennt die Beschwerdeführerin, dass die B._____ AG über keine eigenen Kassen verfügt hat. Diese bilden aber eine wesentliche Voraussetzung jeder geordneten Buchführung zumal dann, wenn ein Unternehmen einen gewissen Bargeldverkehr aufweist. Zumindest ist es für eine selbständig tätige Unternehmung nicht üblich, dass ihre Bareinnahmen über die Kasse eines anderen Unternehmens abgerechnet und vereinnahmt werden. Aus dem Schreiben der Eidgenössische Steuerverwaltung vom 4. Oktober 1990, mit dem die Rahmenbedingungen für die angestrebte Trennung bekannt gegeben wurden, kann nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden, steht doch die Aufwandverrechnung nicht mit der Kassabuchführung im Zusammenhang.
3.4 Aufgrund des Dargelegten kann nicht gesagt werden, dass der Sachverhalt von der Vorinstanz offensichtlich unrichtig festgestellt worden ist. Selbst wenn in einzelnen Punkten davon auszugehen wäre, so steht fest, dass die Gesamtheit der Indizien unmissverständlich gegen eine wirtschaftlich selbständige Tätigkeit der B._____ AG spricht. Dabei sind die von der Vorinstanz dargelegten Merkmale (vorstehende E. 3.2), welche für einen selbständigen gegenüber Dritten erkennbaren Geschäftsauftritt nach aussen sprechen (wie z.B. Briefpapier, Telefon, Marktauftritt, Eintrag von Zweigniederlassungen usw.), nicht annähernd gegeben. Hinzu kommt, was noch mehr ins Gewicht fällt, dass die B._____ AG auch organisatorisch und führungsmässig (keine eigene Geschäftsleitung, Unterstellung des Personals, Personalwerbung) derart von der A._____ AG abhängig war, dass nicht mehr von einer selbständigen Unternehmung gesprochen werden kann, wie sie im allgemeinen Rechtsverkehr üblich ist. Steht schon aufgrund dieser Umstände fest, dass bei der B._____ AG nicht von einer selbständigen Unternehmung gesprochen werden kann, kann offen bleiben, ob diese auch wirtschaftlich überlebensfähig war und ob ihr alle Aufwendungen belastet wurden. Diese
Überprüfung müsste aufgrund des Grundsatzes des "dealing-at-arms length" (Drittvergleich) erfolgen und wäre nur möglich, wenn aufgrund des betrieblichen Rechnungswesens entsprechende Kalkulationsunterlagen zur Verfügung stünden.
4.
4.1 Gegen den Wiedereintrag als Hersteller-Grossistin auf den 1. Januar 1992 macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung damit gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstosse, weil die Verwaltung die Rechtmässigkeit der Löschung geprüft habe und man die Umstrukturierung auf Empfehlung eines Revisors der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommen habe.
4.2 Art. 9 BV (bzw. Art. 4 aBV) gewährleistet dem Bürger, dass er von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt wird. Der bisher aus Art. 4 aBV abgeleitete und neuerdings in der Verfassung verankerte Grundsatz verleiht dem Bürger Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in Zusicherungen, die ihm von der Verwaltung gemacht wurden oder allgemein in das sonstige, bestimmte Erwartungen begründende Verhalten der Behörden (BGE 126 II 377 E. 3a S. 387 ). Im Vordergrund stehen Zusicherungen, Auskünfte oder Empfehlungen (auch falsche), welche eine Behörde in Bezug auf eine konkrete Situation und bestimmte Personen erteilt und die unter bestimmten Voraussetzungen eine Vertrauensgrundlage zu begründen vermögen (vgl. zu diesen Voraussetzungen BGE 121 II 473 E. 2c S. 479; 118 Ia 245 E. 4b S. 254). Doch kann auch bereits ein Verhalten Anspruch auf den Schutz des berechtigten Vertrauens geben (BGE 126 II 377 E. 3a S. 387; 122 II 113 E. 3b/cc S. 123).

Vorliegend beruft sich die Beschwerdeführerin ausdrücklich nicht auf eine falsche Auskunft der Steuerbehörden. Sie macht vielmehr geltend, dass das gesamte Verhalten der Steuerverwaltung und die durch verschiedene Schreiben dokumentierte, fortschreitende Zusammenarbeit zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung diese Vertrauensbasis gebildet habe.

4.3 Wesentliche Grundlage für die im Jahre 1990 geplante Umstrukturierung war die von der Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Warenumsatzsteuer, erteilte Auskunft vom 4. Oktober 1990, mit welcher der Beschwerdeführerin die Rahmenbedingungen für die Übertragung der Herstellertätigkeit auf die B._____ AG bekannt gegeben wurden. Damit stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung u.a. fest:
"1. Damit die angestrebte Lösung angenommen werden könnte, müsste es sich um eine echte, einer wirtschaftlichen Gegebenheit entsprechende Trennung handeln. Es müssten zwei Unternehmen bestehen, die sich nicht nur rechtlich, sondern auch geschäftsmässig voneinander klar unterscheiden würden. Beide müssten für ihre ganze Geschäftstätigkeit gegenüber Dritten unter der eigenen Firmenbezeichnung in Erscheinung treten. Der Einkauf und der Verkauf beider Firmen dürften nicht miteinander vermischt, sondern müsste separat in den jeweiligen Buchhaltungen verbucht werden. Jede der Firmen hätte über eigenes Personal, Geschäftslokalitäten, Betriebseinrichtungen, Geschäftspapiere (Briefpapier, Bestellscheine, Fakturenformulare, usw.) zu verfügen und müsste eigene Bücher führen.

Das Unternehmen, das nun zusätzlich eine Herstellertätigkeit für Dritte ausüben würde, hätte mit allen damit zusammenhängenden Kosten bezüglich Personal einschliesslich Sozialleistungen, Material, Betrieb und Verwaltung usw. belastet zu sein. Die Preise für den oder die Abnehmer - bei denen es sich ja praktisch nur um wirtschaftlich verbundene Handelsunternehmen handeln dürfte - wären so zu berechnen, dass die wirtschaftliche Existenz des Herstellerunternehmens gesichert wäre. Die Preise hätten somit neben dem Aufwand für Material, Löhne und Sozialleistungen auch sämtliche Betriebs- und Verwaltungsgemeinkosten sowie einen angemessenen Gewinnzuschlag zu enthalten."
Hinzu kamen Antworten auf weitere Fragen der Beschwerdeführerin. Die dabei aufgeworfenen Fragen drehten sich um die korrekte Abwicklung der Löschung der A._____ AG und der damit verbundenen Besteuerung des Warenlagers, um weitere Anforderungen an die Ausgliederung, indem die Eidgenössische Steuerverwaltung verlangte, dass auch der Bereich der Personalkantinen auszugliedern sei, weil auch die Zubereitung von Mahlzeiten und warmen Getränken als Herstellung betrachtet werde. Der weitere Schriftenwechsel drehte sich um den Widerruf der Grossistenerklärung bei den Spediteuren und um Fragen bezüglich der subventionierten Abgabe von Mahlzeiten an das Personal und zur unentgeltlichen Ausführung von Änderungsarbeiten.
4.4 Aus dem vorliegenden Schriftenwechsel, insbesondere aus dem Schreiben vom 4. Oktober 1990, geht hervor, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen über die Voraussetzungen, welche für eine korrekte Abwicklung der Umstrukturierung erfüllt sein müssen, korrekt und umfassend orientiert hat. Bei den von der Beschwerdeführerin einzuhaltenden Rahmenbedingungen handelt es sich zum grössten Teil um Bedingungen, die in der Zukunft einzuhalten und zu erfüllen waren. Sie konnten demnach, wie z.B. der Auftritt nach aussen oder die Geschäftstätigkeit gegenüber Dritten erst später, nach deren Implementierung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung geprüft werden. Das mit dem Grundsatz von Treu und Glauben geschützte Vertrauen des Bürgers konnte davon noch nicht betroffen sein, weil die Massnahmen von der Beschwerdeführerin erst noch umzusetzen waren und von der Verwaltung deshalb bei der Abgabe ihrer Antwort auch noch nicht geprüft werden konnten und auch nicht unmittelbar zu prüfen waren. Diese durfte sich vorerst vielmehr darauf verlassen, dass sich die Steuerpflichtige an die Vorgaben halten würde. Die Beschwerdeführerin hat denn auch in einem Brief vom 25. Oktober 1990 der Eidgenössische Steuerverwaltung bestätigt,
dass sich die Geschäftstätigkeit der Firma B._____ AG "genau nach Bestimmungen" des Schreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. Oktober 1990 richten werde. Dies hat die Beschwerdeführerin aber offensichtlich nicht oder nur teilweise getan, wie bereits erwähnt worden ist. So ist sie, wie schon unter E. 3.2 dargelegt, gegenüber Dritten nicht oder zumindest nur beschränkt unter der eigenen Firmenbezeichnung in Erscheinung getreten. Im Weiteren fehlte es auch an der klaren "geschäftlichen Trennung", welche von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gefordert wurde.
4.5 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, dass für die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall eine eigentliche Verpflichtung bestehe, die Steuerpflichtige auf allgemeine Rechtsverluste hinzuweisen. Die damit angesprochene Aufklärungspflicht der Behörden bezieht sich indessen ausschliesslich auf das Rechtsschutzinteresse in Prozessen und stellt fest, dass behördliches Verhalten, das einer Partei den Rechtsweg verunmöglicht oder verkürzt, mit Art. 4 aBV nicht vereinbar ist (BGE 119 Ia 4 E. 3b S. 10; 111 Ia 169 E. 4c S. 174). Daraus kann aber keinesfalls abgeleitet werden, die Eidgenössische Steuerverwaltung treffe eine besondere Aufklärungspflicht, wenn sie sich im Rahmen von verschiedenen Auskünften auf Fragen des Steuerpflichtigen eingelassen hat. Dies würde zu einer allgemeinen Beratungspflicht führen, was nicht Aufgabe der Verwaltung

ist.
4.6 Auch wenn die Beschwerdeführerin keine konkrete Verletzung der Auskunft geltend macht, beruft sie sich verschiedentlich auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erteilten Auskünfte und rügt die Praxis der Vorinstanz bezüglich allgemein gehaltener Auskünfte.

Fest steht, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung mit ihrem Schreiben vom 4. Oktober 1990 die allgemeinen Rahmenbedingungen bekannt gegeben hat, innerhalb welcher die geplante Umstrukturierung abgewickelt werden muss. Sie hat im Weiteren zu verschiedenen Fragen Stellung genommen, die sich u.a. im Zusammenhang mit der Löschung der A._____ AG stellten. Neben der allgemeinen Festlegung der Bedingungen handelte es sich um konkrete Einzelfragen, die alle nicht so umfassend und konkret waren, dass man daraus eine Bindungswirkung für die gesamte Umstrukturierung ableiten kann. Eine Auskunft oder auch mehrere Auskünfte oder Zusicherungen, die eine Behörde einem Bürger erteilt, sind für diese nur dann bindend, wenn sich die Angaben der Behörde auf einen konkreten und korrekt und umfassend dargestellten Sachverhalt bezieht. Nur soweit der Behörde die Tatsachen auch bekannt gegeben werden, kann ihre Auskunft Bindungswirkung entfalten (BGE 119 Ib 229 E. 4c S. 238 ff.; Peter Eisenring, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, in: ASA 68 S. 103 und 110 ff.). Wohl wurden zwischen der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung Einzelfragen besprochen und von der Eidgenössischen Steuerverwaltung auch beantwortet. Ein gesamtes, die Umstrukturierung betreffendes Konzept mit den dazugehörenden Verträgen und Umstrukturierungsmassnahmen wurde der Steuerverwaltung indes nicht eingereicht. Diese hat ein solches auch nie genehmigt. Es steht deshalb nicht fest, dass die Beschwerdeführerin die gesamte Umstrukturierung durch die Verwaltung als korrekt beurteilen liess, wie verschiedentlich behauptet wird. Dies hätte eine umfassende Prüfung und die Offenlegung der Detailabwicklung bedingt. Es kann demnach im vorliegenden Fall nicht von Auskünften gesprochen werden, die auf einem umfassend dargestellten Sachverhalt basieren.
4.7 Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 47420 vom 25. Juni 1992 nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung die Abrechnung für die Lagerbesteuerung im Hinblick auf die "Entlassung aus der Steuerpflicht (per) 31.12.1991" vor. Die Beschwerdeführerin leitet aus dieser Formulierung und verschiedenen weiteren bei den Akten liegenden Unterlagen ab, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung damals die Voraussetzungen für die Löschung der A._____ AG geprüft habe. Sie habe folglich die gesamten Umstände gekannt und habe sich der Tragweite ihrer Auskünfte von Beginn weg bewusst sein müssen. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass sich die Eidgenössische Steuerverwaltung zwar mit der Löschung der A._____ AG befasst und in diesem Zusammenhang auch Prüfungshandlungen vorgenommen hat, welche für die Besteuerung des Lagers von Bedeutung waren. Daraus kann nicht abgeleitet werden, es hätte eine umfassende Prüfung der Umstrukturierung stattgefunden und es sei insbesondere die Frage geprüft worden, ob die Umsätze der B._____ AG zu Recht dieser AG zugerechnet worden, bzw. ob sie aufgrund der konkreten Umstände nicht vielmehr der gelöschten A._____ AG hätten zugerechnet werden müssen. Dazu bestand auch kein Anlass, weil die Eidgenössische Steuerverwaltung davon ausgehen durfte, dass die Umstrukturierung korrekt abgewickelt und die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gestellten Bedingungen eingehalten wurden. Aus der erteilten Löschung der A._____ AG kann demnach nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden, zumal Eintragungen und Löschungen im Grossistenregister im Normalfalle nur deklaratorische Wirkung haben und die subjektive Steuerpflicht vielmehr davon abhängt, ob die objektiven Besteuerungsvoraussetzungen erfüllt sind (Dieter Metzger, a.a.O., S. 112, N 223 und die dort zitierte Judikatur).
4.8 Die Vorinstanz hat in ihrem Urteil deshalb zu Recht erkannt, dass kein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegt, nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin keine unzutreffenden Auskünfte erteilt hat und auch die übrigen aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erforderlichen Bedingungen für eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht erfüllt sind. Wesentlich erscheint, dass der Steuerverwaltung nicht der gesamte Sachverhalt, wie er sich nach erfolgter Kontrolle präsentierte, bekannt gewesen oder der Verwaltung zur Prüfung unterbreitet worden ist. Die anlässlich der Kontrolle oder in den verschiedenen Schreiben erfolgten Antworten auf Teilfragen der Umstrukturierung können demnach nicht als Zusicherung oder als sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten gewertet werden. Eine schützenswerte Vertrauensbasis liegt nicht vor, weshalb auch kein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gegeben ist.
5.
5.1 Die Beschwerdeführerin macht unter Berufung auf ihre Begründung bei der Vorinstanz geltend, dass die

Entlassung aus der Steuerpflicht in Rechtskraft erwachsen ist. Ein Zurückkommen auf diesen Entscheid sei nur möglich, wenn gewisse Voraussetzungen erfüllt sind, was hier nicht der Fall sei.
5.2 Wie oben unter E. 4.7 ausgeführt, beginnt und endet die Steuerpflicht für Händler- oder Herstellergrossisten dann, wenn die objektiven Voraussetzungen hierfür gemäss Gesetz erfüllt sind. Das Bundesgericht hat verschiedentlich festgestellt, dass es sich bei Eintrag und Löschung im Register für Steuerpflichtige lediglich um einen Verwaltungsakt handelt, der zumindest im Rahmen der Verjährungsfrist jederzeit abänderbar ist, wenn sich dies aufgrund von neuen Tatsachen aufdrängt. Eine materielle Rechtskraft kommt ihm nicht zu (ASA 47, 525; ASA 50, 577 E. 3). Dies gilt auch für die Ergänzungsabrechnung, welche keine Verfügung und auch keinen Entscheid im Sinne von Art. 5 WUStB darstellt (Metzger, a.a.O., S. 333, Rz 828).
5.3 Im vorliegenden Fall kann entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht davon ausgegangen werden, dass über die Frage der Steuerpflicht mittels Verfügung entschieden wurde. Weder wurde ein entsprechender Entscheid, dem Verfügungscharakter zukommt, durch die Steuerpflichtige verlangt, noch ist ein solcher ergangen. Wenn die Beschwerdeführerin dartut, dass die Abrechnung über die Lagerversteuerung auf den 6. Juni 1992 verfügt worden sei, so verkennt sie, dass es sich bei der mit Datum vom 25. Juni 1992 festgestellten Belastung von Fr. -.– um eine Ergänzungsabrechnung handelt, die, wie oben dargelegt, keine Verfügung darstellt.

Verfügungscharakter im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG ist der Ergänzungsabrechnung nicht zuzuerkennen, weil es ihr an der Rechtsverbindlichkeit fehlt, d.h. weil sie den Adressaten noch nicht verpflichtet und für sich allein auch nicht vollstreckbar ist (Gerhard Schafroth/Thomas P. Wenk, Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, in: Der Schweizer Treuhänder 72/1998, S. 1168). Nicht zu beurteilen ist hier die Frage, ob der aufgrund einer Ergänzungsabrechnung fakturierte und vorbehaltlos bezahlte Betrag in Rechtskraft erwachsen kann.
5.4 Nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Prüfung im Jahre 1996/97 festgestellt hat, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Steuerpflicht wegen der Zurechenbarkeit der Umsätze aus der B._____ AG erfüllte, bzw. ihre Löschung zu Unrecht erfolgt ist, konnte sie deren Wiedereintrag im Rahmen der fünfjährigen Verjährungsfrist anordnen.

6.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde in allen Teilen als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 40’000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 9. August 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: