Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.78/2002 /bie

Urteil vom 30. Juli 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern, Beschwerdeführerin,

gegen

X._____ S.A., Beschwerdegegnerin,
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
St. Jakobs-Strasse 25, 4002 Basel,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Steuerausnahme; Postregal; Beförderung von Brief- und Paketpost),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. Januar 2002.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ S.A. mit Sitz in P._____ ist ein Unternehmen der Y._____, die sich auf die Eilbeförderung von Paketen und Briefen zwischen den wichtigsten internationalen Geschäftszentren spezialisiert hat. Sie bietet folgende Arten von Leistungen an:
a) Beförderung von Sendungen von der Schweiz ins Ausland;
b) Beförderung von Sendungen vom Ausland in die Schweiz;
c) Beförderung von Sendungen über 5 kg innerhalb der Schweiz;
d) Beförderung von Sendungen im Ausland.
Gemäss der bis Ende 1997 in Kraft gewesenen Postverkehrsgesetzgebung (Postverkehrsgesetz vom 2. Oktober 1924, Verordnung (1) zum Postverkehrsgesetz vom 1. September 1967) hatten die PTT-Betriebe das ausschliessliche Recht, adressierte Briefe, Karten und andere adressierte Sendungen bis 5 kg zu befördern, doch konnten sie für die gewerbsmässige internationale Beförderung von regalpflichtigen Sendungen Konzessionen erteilen. Gestützt darauf verlieh die Generaldirektion PTT der X._____ S.A. am 21. Dezember 1988 die Konzession für den gewerbsmässigen Transport von internationalen Sendungen. Art. 1 der Konzessionsurkunde räumt der Konzessionärin das Recht ein, dem Postregal unterstehende Sendungen unmittelbar vor dem Export oder unmittelbar nach dem Import gegen Entrichtung der Konzessionsgebühr in der Schweiz zu befördern.

Aufgrund dieser Konzession war die X._____ S.A. somit berechtigt, folgende Leistungen anzubieten:
a) Beförderung von für das Ausland bestimmter adressierter Post bis 5 kg innerhalb der Schweiz bis an die

Grenze;
b) Beförderung von aus dem Ausland kommender adressierter Post bis 5 kg von der Schweizer Grenze bis zum inländischen Bestimmungsort;
c) Beförderung von adressierter oder nichtadressierter Post über 5 kg (nicht konzessionspflichtig) im Inland, vom Inland ins Ausland und vom Ausland ins Inland.
Für die Berechnung der Konzessionsgebühr wurde zwischen der X._____ S.A. und den PTT-Betrieben festgelegt, dass die von der X._____ S.A. erbrachten Beförderungsleistungen zu 92 % konzessionspflichtige und zu 8 % nicht konzessionspflichtige Leistungen umfassen.
B.
Im Hinblick auf die Einführung der Mehrwertsteuer auf den 1. Januar 1995 unterbreitete die X._____ S.A. am 30. August 1994 und am 16. Dezember 1994 der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine Aufstellung der steuerbaren und der von der Steuer ausgenommenen Leistungen mit der Bitte, diese Liste zu prüfen. Sie äusserte die Ansicht, dass die dem Postregal unterliegenden Beförderungsleistungen (Sendungen bis 5 kg) im Binnenverkehr und im internationalen Verkehr von der Steuer ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgenommen seien. Es gehe um das Befördern von Gegenständen, welches unter das Postregal falle und gemäss Art. 14 Ziff. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) ohne Berechtigung zum Abzug der Vorsteuern von der Steuer ausgenommen sei. Mit Schreiben vom 29. November 1994 und 11. Mai 1995 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung der Steuerpflichtigen, dass gegen diese steuerrechtliche Beurteilung nichts einzuwenden sei.

In der Folge rechnete die Steuerpflichtige für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 - 3. Quartal 1997 in der vorgeschriebenen Weise ab. Gestützt auf den mit der Generaldirektion PTT vereinbarten Verteilschlüssel unterteilte die X._____ S.A. ihre Umsätze in 8 % steuerpflichtige Umsätze (Beförderungsleistungen über 5 kg) und 92 % von der Steuer ausgenommene Umsätze (Beförderungsleistungen unter 5 kg) und machte gemäss diesem Schlüssel für 8 % des Umsatzes den Vorsteuerabzug geltend.
C.
Mit Schreiben vom 2. Februar 1998 gelangte die X._____ S.A. erneut an die Eidgenössische Steuerverwaltung. Sie machte geltend, nach dem am 1. Januar 1998 in Kraft getretenen neuen Postgesetz vom 30. April 1997 (PG; SR 783.0) unterlägen alle ihre Beförderungsleistungen ab 1998 der Mehrwertsteuer zum Satz von 0 % oder 6,5 %, da sie ausschliesslich Schnellpostsendungen abwickle und Sendungen dieser Art von den reservierten Diensten der Post ausgenommen seien (Art. 3 Abs. 2 PG).

Was die Mehrwertsteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1997 betrifft, vertrat die X._____ S.A. den Standpunkt, dass sämtliche Umsätze rückwirkend der Steuer unterstellt werden müssten. Sie beruft sich darauf, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung in diesen Jahren gegenüber anderen Transportunternehmen die Auffassung vertreten habe, Art. 14 Ziff. 1 MWSTV finde keine Anwendung auf die konzessionierten privaten Transportunternehmen, sondern ausschliesslich auf die Post. Diese Unternehmen seien mit Anspruch auf Vorsteuerabzug für den Gesamtumsatz der Steuer unterstellt worden. Um eine offensichtliche Ungleichbehandlung zu vermeiden müssten rückwirkend alle ihre Umsätze der Steuer unterstellt werden. Sie habe folglich Anspruch auf Abzug der Vorsteuern im Betrag von Fr._____, die sie bisher nicht habe geltend machen können, da ihre Beförderungsleistungen von der Steuer ausgenommen gewesen seien. Die bereits versteuerten Umsätze (8 % des Gesamtumsatzes) seien bei der Berechnung des Betrages von Fr._____ berücksichtigt worden.

In der neuen Steuerabrechnung für das 4. Quartal 1997 rechnete die X._____ S.A. nach der neuen Methode ab, wobei sie den vollen Vorsteuerabzug ab 1. Januar 1995 geltend machte. In einer weiteren Eingabe vom 11. Juni 1998 bekräftigte die X._____ S.A. ihre Ansicht.
Mit Schreiben vom 30. Oktober 1998 hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung fest, dass konzessionspflichtige Beförderungsleistungen der X._____ S.A. ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen seien. Sie räumte aber ein, dass gegenüber einer anderen Transportfirma irrtümlich eine andere Auffassung vertreten worden sei.

Nach weiterer Bestreitung durch die X._____ S.A. erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung am 10. Mai 1999 einen förmlichen Entscheid, worin sie an ihrer Auffassung festhielt und die geltend gemachte For-

derung für zurückzuerstattende Steuern im Betrag von Fr._____ abwies. Sie führte aus, ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht bestünde nur, wenn direkte Konkurrenten der X._____ S.A. weiterhin mehrwertsteuerrechtlich einem anderen Regime unterstellt würden. Das sei nicht der Fall, zumal die Eidgenössische Steuerverwaltung alle notwendigen Massnahmen für die richtige Anwendung der Steuer ergreifen werde. Auch das Vertrauensprinzip sei nicht verletzt worden, nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung gegenüber der X._____ S.A. seit dem Schreiben vom 29. November 1994 immer die gleiche Ansicht vertreten habe.

Mit Einspracheentscheid vom 1. Februar 2001 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung ihren Entscheid vom 10. Mai 1999 und setzte die für das 4. Quartal 1997 noch abzuziehende Vorsteuer auf Fr._____ fest.
D.
Die X._____ S.A. führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Mit Entscheid vom 10. Januar 2002 hiess diese die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gut, hob den Einspracheentscheid auf und wies die Sache an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurück. Die Steuerrekurskommission stützt ihren Entscheid im Wesentlichen auf Art. 15 Abs. 1 und 2 lit. d MWSTV, wonach das im Zusammenhang mit einem Export oder Import von Gegenständen stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen über die Grenze und alle damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen von der Steuer befreit sind. Sie betrachtet Art. 15 Abs. 2 lit. d MWSTV als Regel, die der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips diene und dem Art. 14 Ziff. 1 MWSTV vorgehe. Auf ihre ausführliche Begründung wird im Rahmen der Erwägungen einzugehen sein. Die Rückweisung erfolgte, damit die Verwaltung über die Frage der genauen Höhe der abzuziehenden Vorsteuern noch entscheide.
E.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. Januar 2002 sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 1. Februar 2001 sei zu bestätigen.

Die X._____ S.A. beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei abzuweisen; zudem erneuert sie vorsorglich die im vorinstanzlichen Begehren gestellten Anträge (Besteuerung zum Nullsatz, Auszahlung bzw. Anrechnung der Vorsteuer). Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtete auf eine Stellungnahme.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Bevor über den Anspruch der Beschwerdegegnerin, sie sei rechtsgleich wie ihre direkten Konkurrenten zu behandeln, befunden werden kann, ist die Steuerfrage zu entscheiden. Das heisst, es ist zu prüfen, ob für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997 die Beförderungsleistungen, welche die Beschwerdegegnerin aufgrund ihrer Konzession im grenzüberschreitenden Verkehr erbrachte, der Mehrwertsteuer unterliegen oder von dieser Steuer ausgenommen sind.
1.1 Bis Ende 1997 galt noch das alte Postverkehrsgesetz vom 2. Oktober 1924 (aPVG, BS 7,754) sowie die Verordnung (1) vom 1. September 1976 zum Postverkehrsgesetz (PVV 1, SR 783.01). In Frage steht die Beförderung von konzessionspflichtigen Sendungen - adressierte Briefe, Karten und andere adressierte Sendungen - unter 5 kg auf schweizerischem Gebiet, die für das Ausland bestimmt sind oder aus dem Ausland in die Schweiz gelangen. Diese Beförderungen unterstanden dem Postregal, das heisst, die PTT-Betriebe hatten das alleinige Recht, Briefe, Karten und andere Sendungen bis 5 kg zu befördern (Art. 1 Abs. 1 lit. b aPVG). Doch konnten die PTT-Betriebe für die internationale gewerbsmässige Beförderung regalpflichtiger Sendungen Konzessionen verleihen (Art. 5 PVV 1, Fassung vom 20. Januar 1988, AS 1988 370). So auch im Falle der Beschwerdegegnerin.
1.2 Gemäss Art. 12 Abs. 2 lit. b der hier noch anwendbaren Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) werden Beförderungsleistungen in dem Land erbracht, in welchem die zurückgelegte Strecke liegt. Es geht um den so genannten Ort der Dienstleistung, der im Inland liegen muss, damit die Beförderungsleistung besteuert werden darf (Art. 4 lit. b MWSTV). Soweit die Beförderungsleistungen der Beschwerdegegnerin für Post ins Ausland oder aus dem Ausland in die Schweiz auf die im Inland zurückgelegten Streckenanteile entfallen, sind daher die weiteren Voraussetzungen der Steuerbarkeit und Steuerbefreiung abzuklären (vgl. Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N. 1 zu Art. 14).

Art. 15 Abs. 2 lit. c und d MWSTV befreit gewisse mit dem Export und Import von Gegenständen stehende Beförderungsleistungen von der Steuer. Sofern auf die fraglichen Beförderungsleistungen der Beschwerdegegnerin diese Vorschrift Anwendung findet, sind diese von der Steuer befreit. Es geht um die so genannte echte Steuerbefreiung (oder auch Besteuerung zum Nullsatz), weil die Vorsteuer abgezogen werden kann (Art. 15 Abs. 1 MWSTV). In diesem Fall würde die Beschwerdegegnerin gemäss ihren Ausführungen gleich behandelt wie ihre direkten Konkurrenten. Die Frage der Gleichbehandlung würde sich nicht stellen.

Sind hingegen diese Beförderungsleistungen als unter das Postregal fallendes Befördern von Gegenständen nach Art. 14 Ziff. 1 MWSTV von der Steuer ausgenommen, so unterlägen sie der Mehrwertsteuer nicht, doch besteht dann auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Art. 13 MWSTV schliesst aus, dass die Steuer auf den Lieferungen und Dienstleistungen, welche für von der Steuer ausgenommene Umsätze verwendet werden, als Vorsteuer abgezogen werden. Der Einwand der Beschwerdegegnerin, sie werde gegenüber ihren direkten Konkurrenten benachteiligt, wäre dann zu prüfen.
2.
2.1 Art. 14 Ziff. 1 MWSTV lautet wie folgt:
"Von der Steuer sind ausgenommen:
1. die Beförderung von Gegenständen, welche unter das Postregal im Sinne der Postverkehrsgesetzgebung fallen".
Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung und der ihr zugrunde liegenden Verfassungsbestimmungen nach den gleichen Regeln wie die Normen des einfachen Gesetzesrechts auszulegen. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. BGE 124 II 193 E. 5a, 372 E. 5 S. 376; ASA 69 S. 658 E. 4). Der Wortlaut von Art. 14 Ziff. 1 MWSTV ist klar. Er erfasst die unter das Postregal fallenden Sendungen. Die Bestimmung beschränkt sich nicht auf die Beförderungen durch die Post. Sie erfasst folglich auch Sendungen, die von Dritten aufgrund einer ihnen eingeräumten Konzession befördert werden. Art. 14 Ziff. 1 MWSTV ist auf die von der Beschwerdegegnerin beim Befördern von adressierter Post ins Ausland und vom Ausland in die Schweiz erbrachten Beförderungsleistungen anwendbar.
2.2 Art. 14 Ziff. 1 MWSTV stützt sich auf Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen zur alten Bundesverfassung (Üb.Best.aBV). Danach sind "die von den Schweizerischen PTT-Betrieben erbrachten Leistungen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens" ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen.

Der Verordnungsgeber hat sich allerdings nicht streng an die verfassungsrechtliche Vorgabe gehalten. Er hat die Steuerausnahme nicht auf die von den "Schweizerischen PTT-Betrieben erbrachten Leistungen" beschränkt, sondern sie auf alle "Beförderung(en) von Gegenständen, welche unter das Postregal" fallen, ausgedehnt. Er hat nicht an das Steuersubjekt, sondern an das Steuerobjekt angeknüpft. Das ist aber für die Gleichbehandlung aller mit konzessionierten Postbeförderungen betrauten privaten Speditionsfirmen notwendig (vgl. auch Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 439). Jedenfalls kann nicht gesagt werden, der Bundesrat habe dadurch, dass er die Steuerausnahme für solche Beförderungen nicht strikt auf die PTT-Betriebe beschränkte, sich nicht an die Verfassung gehalten.
2.3 Die Beschwerdegegnerin wendet ein, der Bundesrat sei auf eine wörtliche Interpretation der Verfassung zu verpflichten, wenn die grammatikalische Auslegung keine Zweifel offen lasse. Diese Auffassung bedarf der Präzisierung: Richtig ist, dass das Bundesgericht bei der Auslegung von Art. 14 MWSTV stets eine auf den Normsinn beschränkte, restriktive Praxis vertreten hat, weil Ausnahmen von der Steuer bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer systemwidrig sind (vgl. BGE 124 II 193 E. 5e S. 202, 372 E. 6a S. 377; ASA 69 S. 658 E. 6a). Der Bundesrat hatte indes - wie das Bundesgericht wiederholt entschieden hat - auch die Aufgabe, eine vollständige und den verfassungsrechtlichen Prinzipien entsprechende Mehrwertsteuerverordnung zu schaffen, was voraussetzt, dass er nötigenfalls in der Verfassung nicht vorgesehene Steuerausnahmen einführt oder vorgesehene Steuerausnahmen erweitert (vgl. Urteil 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001 in: RDAF 2001 II 112 E. 8a, für Art. 14 Ziff. 20 MWSTV; Urteil 2A.85/1999 vom 28. Januar 2000 in: Pra 2000 Nr. 116 S. 679 E. 3b,

für Art. 14 Ziff. 21 MWSTV). Dem Bundesrat stand bei der Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben im Rahmen der Mehrwertsteuerverordnung gundsätzlich der gleiche politische
Entscheidungsspielraum zu wie dem Gesetzgeber (grundlegend dazu BGE 125 II 326 E. 3a S. 331; 123 II 295 E. 3a S. 298 f.). Wenn daher der Bundesrat aus Gründen der Gleichbehandlung für die Steuerausnahme an die Art der Leistung (regalpflichtige Beförderungen) und nicht an die Person des Leistungserbringers (PTT-Betriebe) anknüpfte, ist das nicht zu beanstanden.
2.4 Die Beschwerdegegnerin beruft sich auf das europäische Richtlinienrecht. Sie macht geltend, Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. a der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften [Abl.], 1977, L 145, S. 1) befreie nur die von den "öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen" von der Steuer und nicht auch die Leistungen konzessionierter Privatanbieter.
In der Tat liess sich der Verfassungsgeber bei der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer von Prinzipien leiten, die auch in das europäische Verbrauchssteuersystem Eingang gefunden haben (zur Bedeutung des europäischen Richtlinienrechts für die schweizerische Mehrwertsteuer, vgl. BGE 125 II 480 E. 7a; 124 II 193 E. 6a S. 203, 372 E. 7b S. 380). Die Auffassung der Beschwerdegegnerin trifft aber bereits im Ansatz nicht zu. Dem Begriff der "öffentlichen Posteinrichtungen" in Art. 13 der Richtlinie kann nicht die Bedeutung beigemessen werden, dass nur Postdienstleistungen öffentlichrechtlicher Einrichtungen von der Steuer ausgenommen sind. Andernfalls müssten die heutigen privatrechtlichen Nachfolgeunternehmen der öffentlichen Postbetriebe besteuert werden, was nicht dem Sinn der Richtlinie entsprechen kann (so auch Rau/Dürrwächter Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl. Köln, N. 12 ff. zu § 4 Nr. 11b, am Beispiel der Deutschen Post AG). Massgebend ist vielmehr, dass die Postdienstleistungen dem Gemeinwohl dienen, das heisst einen öffentlichen Auftrag erfüllen, und dass die Richtliniennorm unter diesem Gesichtswinkel zu interpretieren ist. Daher können im europäischen Recht auch private Anbieter von Postdienstleistungen von der
Umsatzsteuer befreit werden. Die schweizerische Lösung widerspricht dem keineswegs.
Nichts anderes folgt aus dem von der Beschwerdegegnerin zitierten Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes [Slg.]1985, 2655). In Frage standen die Beförderungsunternehmer, welche Leistungen für Rechnung der Deutschen Bundespost erbrachten. Der Gerichtshof lehnte es ab, die Steuerbefreiung auf diese Unternehmer auszudehnen. Anders verhält es sich aber, wenn ein Mitgliedstaat die postalischen Tätigkeiten durch Konzession einer privaten Unternehmung überträgt, wie der Gerichtshof ebenfalls erkannte. Für diesen Fall behalte Art. 13 der Richtlinie seine volle Bedeutung bei und blieben die postalischen Tätigkeiten befreit. Auf diese Weise soll erreicht werden, dass die postalische Organisation der Mitgliedstaaten durch das Gemeinschaftsrecht nicht beeinflusst werden kann (vgl. Urteil, a.a.O., Rz. 11 ff., bes. Rz. 16). Das zeigt, dass Art. 14 Ziff. 1 MWSTV dem Recht der Europäischen Gemeinschaften nicht widerspricht, sondern durch dieses vielmehr bestätigt wird.
3.
Gegen Art. 14 Ziff. 1 MWSTV und dessen Auslegung durch die Beschwerdeführerin lässt sich nach dem Gesagten schwerlich einwenden, die Norm sei verfassungswidrig oder die Auslegung entspreche nicht dem Wortlaut und Sinn der Vorschrift. Jedenfalls vermögen die Vorbringen der Beschwerdegegnerin diesbezüglich keine Bedenken zu wecken. Es ist daher nicht ersichtlich, weshalb der Bundesrat gegen die Verfassung verstossen haben soll, wenn er die privaten (konzessionierten) Anbieter von unter das Postregal fallenden Beförderungsleistungen gleich behandelt wie die PTT-Betriebe selbst.

Es ist im Übrigen unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin aufgrund der ihr von den PTT-Betrieben erteilten Konzession im fraglichen Zeitraum berechtigt war, vom Ausland kommende und für das Ausland bestimmte Post zu befördern. Nicht nachvollziehbar ist ihre schon im vorinstanzlichen Verfahren erhobene Behauptung, es handle sich nicht um Beförderungsleistungen, die im Sinne von Art. 14 Ziff. 1 MWSTV dem Postregal unterstünden. Gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. b aPVG stand der Postverwaltung das ausschliessliche Recht zu "offene und verschlossene Briefe, Karten mit schriftlichen Mitteilungen und andere verschlossene Sendungen bis 5 kg zu befördern". Die regalpflichtige Beförderung von Sachen wurde grundsätzlich nicht konzessionsmässig abgetreten, das heisst, die PTT-Betriebe übten das Regal aus, auch wenn sie sich in bestimmten Fällen privater Personen und Transportunternehmen bedienten (vgl. Vicente Tuason/Meinrad Romanens, Das Recht der schweizerischen PTT-Betriebe, 3. Aufl. Bern 1980, S. 26). Eine Ausnahme galt indes gemäss Art. 5 PVV 1 in der Fassung vom 20. Januar 1988 für die gewerbsmässige internationale Beförderung von regalpflichtigen

Sendungen im Sinne von Art. 1 Abs. 1 lit. b aPVG. Hierfür konnten die PTT-Betriebe Konzessionen erteilen. Die von den PTT-Betrieben der Beschwerdegegnerin am 21. Dezember 1988 unter Berufung auf diese Vorschriften erteilte Konzession unterstellt denn auch die Beschwerdegegnerin dem Regal und verpflichtet sie, die einschlägigen postalischen Vorschriften zu beachten (Art. 2 der Konzessionsurkunde). Es handelt sich klarerweise um Beförderungsleistungen, die dem Postregal unterstehen und auf die Art. 14 Ziff. 1 MWSTV anwendbar ist.

Zwischen den Parteien unbestritten ist dagegen, dass Transporte von adressierter oder nichtadressierter Briefpost, Karten und anderer adressierter Post über 5 kg im Inland, vom Inland ins Ausland und vom Ausland ins Inland dem Postregal nicht unterstehen und nicht konzessionspflichtig sind. Art. 14 Ziff. 1 MWSTV gilt für solche Sendungen nicht.

4.

Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid Art. 15 Abs. 2 lit. d MWSTV angewendet. Sie ist der Ansicht, diese Vorschrift gehe als spezielleres Recht Art. 14 Ziff. 1 MWSTV vor. Art. 15 Abs. 2 lit. d MWSTV lautet:

"Von der Steuer sind befreit:

d. das im Zusammenhang mit einem Export oder Import von Gegenständen stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen über die Grenze und alle damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen."

Art. 15 Abs. 2 lit. c MWSTV befreit zudem das Befördern und Versenden von Gegenständen ins Ausland auch dann, wenn es sich nicht um eine Ausfuhrlieferung handelt. Die Steuer auf den Gegenständen und Dienstleistungen, die für diese Tätigkeiten verwendet werden, kann als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 15 Abs. 1 MWSTV).

4.1 Die Vorinstanz begründet ihre Ansicht folgendermassen:

Beim Export gehe es um die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips und in diesem Zusammenhang um die Entlastung der ausgeführten Gegenstände von der Steuer (Vorsteuerabzug). Art.15 Abs.2 lit.d MWSTV setze die Vorschrift der Verfassung um, welche für die Ausfuhr und Durchfuhr von Gegenständen die echte Steuerbefreiung ausdrücklich vorsehe (Art.196 Ziff.14 Abs.1 lit.c Ziff.2 BV, bzw. Art.8 Abs.2 lit.c Ziff.2 Üb.Best.aBV). Die Kosten der Beförderung würden entweder bei der Kalkulation des Verkaufspreises des auszuführenden Gegenstandes berücksichtigt oder vom ausländischen Abnehmer direkt übernommen. Da sie mit dem Export der Gegenstände unmittelbar zusammenhängen, seien sie als Teil der Ausfuhr von der Steuer echt befreit.

Beim Import sei der Preis für die Beförderung der importierten Gegenstände Teil des Entgelts, auf dem die Einfuhrsteuer erhoben werde (Art.69 Abs.2 lit.b MWSTV). Aus diesen Gründen sei gemäss Art.15 Abs.2 lit.d MWSTV sowohl beim Export wie auch beim Import von Gegenständen auf eine nochmalige Besteuerung der damit im Zusammenhang stehenden Beförderungsleistungen zu verzichten. Die Beförderungen der X._____ S.A. seien zwingend mit dem Export oder Import von Gegenständen verknüpft, weshalb die damit zusammenhängenden Dienstleistungen mit Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer echt befreit seien.

Was das Verhältnis zu Art.14 Ziff.1 MWSTV betrifft, erwog die Vorinstanz, dass Art.15 Abs.2 lit.d MWSTV das steuerliche Schicksal sämtlicher Beförderungsleistungen mit internationalem Bezug regle. Die Vorschrift nehme keine Rücksicht darauf, ob die entsprechenden Beförderungen im Inland einem Monopol unterlägen oder nicht. Die Anwendbarkeit von Art.14 Ziff.1 MWSTV sei daher aufgrund der Sonderbestimmung von Art.15 Abs.2 lit.d MWSTV auf reine Inlandsendungen beschränkt. Die Einfuhrsteuer sei zudem im drittel Titel der Mehrwertsteuerverordnung (Art.65 ff.) abschliessend geregelt, weshalb Art.14 Ziff.1 MWSTV bereits aus diesem Grund bei Importsendungen nicht zur Anwendung gelange.

Diese Begründung bedarf der näheren Prüfung.

4.2 Im Gegensatz zu den in Art. 14 MWSTV geregelten Steuerausnahmen, die keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug geben, kann bei den Steuerbefreiungstatbeständen des Art. 15 MWSTV auch die Vorsteuer geltend gemacht werden. Es geht um die echte Steuerbefreiung oder auch Besteuerung zum Nullsatz, weil nicht nur der Umsatz von der Steuer befreit ist, sondern überdies der Vorsteuerabzug für alle Gegenstände und Dienstleis-

tungen, die für die Bewirkung solcher Umsätze benötigt werden, besteht (Kommentar des Eidg. Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, ad Art. 15 Abs. 1). Befreit sind nach Art. 15 Abs. 2 lit. d MWSTV das im Zusammenhang mit dem Export und Import von Gegenständen stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen über die Grenze und alle damit verbundenen sonstigen Leistungen. Diese Befreiung steht im Zusammenhang mit dem Bestimmungslandprinzip, welches verlangt, dass Exporte von der Steuer auszunehmen, Importe dagegen mit der Steuer zu belasten sind (vgl. Metzger, a.a.O., N. 1 zu Art. 72). Da der Export von Gegenständen mit Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreit ist (vgl. Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV), ist auch das damit im Zusammenhang stehende Befördern von der Steuer zu befreien. Bei der Einfuhr von Waren wird die Einfuhrsteuer auf dem Preis oder Wert der Ware, einschliesslich der darin enthaltenen oder separat fakturierten Beförderungskosten erhoben (Art. 69 Abs. 2 lit. b MWSTV). Daher ist die Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 lit. d MWSTV auch bei der Einfuhr nötig. - Insoweit ist den Ausführungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zuzustimmen.

4.3 Fraglich ist indes, ob Art. 15 Abs. 2 lit. d MWSTV auch dann Anwendung findet, wenn der betreffende Umsatz im Inland nach Art. 14 MWSTV von Steuer ausgenommen, also unecht befreit ist, wie die Vorinstanz angenommen hat.

Art. 14 MWSTV nimmt Umsätze aus, die normalerweise besteuert werden (vgl. Art. 4 lit. a und b MWSTV), die sich aber aufgrund eines gesetzgeberischen Entscheides aus sozialpolitischen, kulturellen oder wirtschaftlichen Gründen der Besteuerung entziehen (Pascal Mollard, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/ Genf/München 2000, N. 2 zu Art. 17). Diese Umsätze sind nicht zu versteuern, doch ist andererseits auch der Vorsteuerabzug nicht zulässig (Art. 13 MWSTV). Sie werden gleich behandelt wie diejenigen einer nicht steuerpflichtigen Person. Art. 15 MWSTV unterwirft somit der Steuer unterliegende Umsätze der Nullsatzbesteuerung, während die Art. 13 und 14 MWSTV bestimmte Umsätze aus sozialpolitischen, kulturellen oder wirtschaftlichen Gründen der Steuer überhaupt nicht unterstellen, aber auch den Vorsteuerabzug nicht zulassen. Daher ist bei den Umsätzen nach Art. 14 MWSTV der Vorsteuerabzug selbst dann nicht zulässig, wenn der Umsatz im Ausland bewirkt wird, wie Art. 13 MWSTV ausdrücklich festhält. Mit dieser Regelung hat der Bundesrat die verfassungsrechtliche Vorgabe umgesetzt, wonach der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn "er die ihm gelieferten Gegenstände und die ihm erbrachten Dienstleistungen für steuerbare Umsätze im In- oder im Ausland (verwendet)" (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. h BV). Das ist auch bei der Auslegung von Art. 15 Abs. 2 lit. d MWSTV zu beachten in dem Sinne, dass von der Steuer ausgenommene Beförderungen (Art. 14 Ziff. 1 MWSTV) keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug einräumen.

4.4 Diese Lösung ergibt sich bereits aus Art. 29 MWSTV. Gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTV kann der Steuerpflichtige die ihm für Lieferungen und Dienstleistungen in Rechnung gestellten Vorsteuern abziehen, wenn er die bezogenen Gegenstände oder Leistungen für einen steuerbaren Zweck verwendet. Die steuerbaren Zwecke sind in Art. 29 Abs. 2 MWSTV aufgeführt. Darunter fallen namentlich die steuerbaren Lieferungen und die steuerbaren Dienstleistungen sowie Umsätze, für deren Versteuerung optiert wurde. Zum Vorsteuerabzug berechtigen auch Ausfuhrumsätze und sogar Umsätze im Ausland, dies aber nur, wenn sie steuerbar wären, wenn sie in der Schweiz bewirkt werden (Art. 29 Abs. 3 MWSTV). Die von der Steuer ausgenommenen Umsätze geben daher kein Recht auf Abzug der Vorsteuer. Aus Bankenkreisen wurde im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr erzielt werden (Eidg. Finanzdepartement, Bericht über das Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993, ad Art. 31 Abs. 2). Inlandumsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs sind von der Steuer mehrheitlich ausgenommen (vgl. Art. 14 Ziff. 15 MWSTV). Art. 29 Abs. 3 MWSTV stellt nun klar, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Exportdienstleistungen nur gewährt wird, wenn die Leistungen steuerbar wären, wenn sie in der Schweiz bewirkt werden (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 245 Rz. 901). Es ist daher nicht möglich, für die Beförderung ins Ausland den Vorsteuerabzug zu erwirken, wenn die Leistung im Inland der Steuer nicht untersteht.

4.5 Das gilt auch nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 2.September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR641.20). Art.29 Abs.3 MWSTV wurde wörtlich in das neue Recht übernommen (Art.38 Abs.3 MWSTG). Es besteht somit auch unter dem Mehrwertsteuergesetz keine Grundlage, um für Exportdienstleis-

tungen oder Dienstleistungen im Ausland, die im Inland von der Steuer ausgenommen sind, den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Das ist in der Doktrin anerkannt (Ivo P. Baumgartner, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N.54 zu Art.38; Metzger, a.a.O., N.7 zu Art.38; so wohl auch Camenzind/Honauer/ Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien 2000, S.381 Rz.1111).
4.6 Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sind deshalb die echten Steuerbefreiungen oder Nullsatzbesteuerungen nach Art.15 Abs.2 lit.d MWST nicht lex specialis zu Art.14 MWSTV. Vielmehr verhält es sich gerade umgekehrt und statuiert Art.14 MWSTV eine Ausnahme zum allgemeinen Grundsatz, wonach Umsätze steuerbar (oder von der Steuer echt befreit) sind.

Diesen Gesichtspunkten hat die Vorinstanz zu wenig Rechnung getragen, wenn sie Art. 15 Abs. 2 lit. d MWSTV als Sondervorschrift zu Art. 14 MWSTV bezeichnet und die Steuerbefreiung (Nullsatz) im Falle der regalpflichtigen Beförderungen der Beschwerdegegnerin im grenzüberschreitenden Verkehr angewendet hat. Vielmehr bleiben Beförderungsleistungen nach Art. 14 Ziff. 1 MWSTV von der Steuer ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug auch dann ausgenommen, wenn sie im Zusammenhang mit dem Export oder Import von Gegenständen stehen.
5.
Nach der Ordnung, wie sie der Mehrwertsteuerverordnung zu Grunde liegt, hat die Beschwerdegegnerin für ihre regalpflichtigen Beförderungen somit im internationalen, grenzüberschreitenden Verkehr keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Zu prüfen bleibt aber, ob die Beschwerdegegnerin unter dem Gesichtswinkel der Gleichbehandlung im Unrecht Anspruch erheben kann, zum Nullsatz mit Recht auf Vorsteuerabzug besteuert zu werden.
5.1 Die Beschwerdegegnerin macht zunächst geltend, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihren offiziellen Mitteilungen den Eindruck erweckt habe, die Steuerausnahme von Art. 14 Ziff. 1 MWSTV finde nur auf PTT-Betriebe Anwendung. Das trifft nicht zu. Im Kommentar des Eidg. Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (ad Art. 14 Ziff. 1) ist wohl von den PTT-Betrieben die Rede, und auch die Wegleitungen 1994 und 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (je Randziffer 585) erwähnen die "schweizerischen PTT-Betriebe". Im Kontext ist jedoch klarerweise die Rede von der Beförderung von "Gegenständen, die unter das Postregal fallen" (ebenso Branchenbroschüre Nr. 21, Transportwesen, vom Oktober 1994, S. 8). Wohl wird der Fall, wo ein Privater gestützt auf eine Konzession der PTT-Betriebe solche Gegenstände befördert, nicht erwähnt. Daraus kann indessen nicht geschlossen werden, dass für diesen die ordentliche Besteuerung gelte. Die Frage blieb in den offiziellen Verlautbarungen der Steuerverwaltung vielmehr unbeachtet und wurde deshalb nicht ausdrücklich geregelt.
5.2 Eine andere Frage ist indessen, ob tatsächlich eine Verwaltungspraxis bestand, wonach Unternehmen wie die Beschwerdegegnerin, die im grenzüberschreitenden Verkehr regalpflichtige Beförderungen ausführten, von der Steuer mit Anspruch auf Vorsteuerabzug befreit waren. Sollte eine solche Praxis bestanden haben, wäre zu prüfen, welche Folgen sich daraus für die Beschwerdegegnerin ergäben.

Die Beschwerdegegnerin machte bereits mit Schreiben vom 2. Februar 1998 und seither wiederholt gegenüber der Beschwerdeführerin geltend, sie werde anders behandelt als ihre direkten Konkurrenten. Sie habe im Gespräch mit einem Beamten der Eidgenössischen Steuerverwaltung erfahren, dass gegenüber anderen Transportunternehmen die Auffassung vertreten werde, Art. 14 Ziff. 1 MWSTV finde ausschliesslich Anwendung auf die Post; für konzessionierte private Anbieter gelte für die Beförderung regalpflichtiger Gegenstände im grenzüberschreitenden Verkehr die Regel, dass diese mit Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreit seien. Sie habe folglich für die Jahre 1995 - 1997 ebenfalls Anspruch, zum Nullsatz besteuert zu werden (mit Anspruch auf den Vorsteuerabzug).
5.3 Die Beschwerdeführerin reagierte auf diese Vorhaltungen der Beschwerdegegnerin widersprüchlich: Mit Schreiben vom 30. Oktober 1998 teilte sie der Beschwerdegegnerin mit, Art. 14 Ziff. 1 MWSTV finde Anwendung sowohl auf die PTT-Betriebe wie auch die privaten Unternehmen, welche regalpflichtige Beförderungen ausführten. Sollte das nicht der Fall sein, würde sie alle notwendigen Massnahmen treffen ("L'AFC prendra à cet égard toutes les mesures qui s'imposent"). Im förmlichen Entscheid gemäss Art. 51 MWSTV vom 10. Mai 1999 sowie im Einspracheentscheid vom 1. Februar 2001 bekräftigte die Beschwerdeführerin ihre Auffassung.

In der Vernehmlassung an die Eidgenössische Steuerrekurskommission vom 11. Mai 2001 berief sich die Eid-

genössische Steuerverwaltung auf den Vorrang des Gesetzes. Sofern in vergleichbaren Fällen Art. 14 Ziff. 1 MWSTV nicht richtig angewendet worden sein sollte, könne daraus nicht geschlossen werden, dass die Beschwerdegegnerin ebenfalls Anspruch habe, gesetzwidrig begünstigt zu werden. Nur wenn die Behörde nicht bereit sei, ihre rechtswidrige Praxis aufzugeben, könne der Steuerpflichtige verlangen, dass das Gesetz auf ihn nicht angewendet werde.

Gleichentags versandte die Eidgenössische Steuerverwaltung jedoch drei Schreiben an die A._____, die B._____ sowie an die C._____, worin sie festhielt, dass sie hinsichtlich der mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung der Beförderung von Gegenständen, die unter das Postregal fallen, eine Auskunft erteilt habe, die nicht richtig sei. Diese Beförderungen seien gemäss Art. 14 Ziff. 1 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen, wobei der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden könne. Aufgrund dieser Auskunft allenfalls zuviel abgezogene Vorsteuern müssten für den Zeitraum bis 31. Dezember 2000 nicht berichtigt werden. Hingegen dürfe ab 1. Januar 2001 für regalpflichtige Beförderungen keine Vorsteuer geltend gemacht werden.

Diese Schreiben blieben im vorinstanzlichen Verfahren unerwähnt, obschon die Beschwerdegegnerin (damalige Beschwerdeführerin) im Verfahren ausdrücklich verlangt hatte, dass in Bezug auf ihre direkten Konkurrenten, welche ebenfalls Eilbeförderungen ausführen, abgeklärt werde, wie diese besteuert würden. Die Beschwerdegegnerin erwähnte die A._____, die B._____ sowie die D._____ ausdrücklich.
Die Beschwerdeführerin reichte die Schreiben vom 11. Mai 2001 samt den seinerzeitigen falschen Auskünften erst im bundesgerichtlichen Verfahren ein, nachdem sie aufgefordert worden war, zum Einwand der Beschwerdegegnerin Stellung zu nehmen. In ihrer Eingabe vom 8. April 2002 machte sie geltend, dass ausser der A._____, von welcher die Beschwerdegegnerin eine Kopie des Schreibens vom 11. Mai 2001 vorgelegt habe, noch zwei weitere Unternehmen gleich lautende Schreiben erhalten hätten. Da der Steuerpflichtige in das berechtigte Vertrauen in - auch falsche - behördliche Auskünfte geschützt werden müsse, sei von diesen Unternehmen für den Zeitraum bis 31. Dezember 2000 keine Steuerberichtigung verlangt worden. Die übrigen direkten Konkurrenten der Beschwerdegegnerin hätten gemäss Kenntnisstand der Beschwerdeführerin die Beförderungen von regalpflichtigen Gegenständen von der Steuer ausgenommen (Art. 14 Ziff. 1 MWSTV).
5.4 Aus den Akten und den Ausführungen der Beschwerdeführerin geht somit hervor, dass den direkten Konkurrenten der Beschwerdegegnerin, nämlich A._____, B._____ sowie C._____ falsche Auskünfte erteilt wurden. Es dürfte auch zutreffen, dass diese Unternehmen in ihren Abrechnungen die Steuer für die grenzüberschreitenden konzessionierten (regalpflichtigen) Beförderungen falsch, das heisst zum Nullsatz unter Abzug der Vorsteuer, berechnet haben. Dieser Sachverhalt ist hinreichend erstellt, ohne dass es der Einvernahme weiterer Personen zu diesem Thema bedarf, wie die Beschwerdegegnerin beantragt.

Es stellt sich daher die Frage, ob die Beschwerdegegnerin Anspruch hat, für die Jahre 1995 bis 1997 - nur diese sind Verfahrensgegenstand - zum Nullsatz unter Abzug der Vorsteuer besteuert zu werden.
6.
Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Hat eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen, so gibt dies dem Bürger, der sich in der gleichen Lage befindet, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden. Nur wenn die Behörde nicht nur in einem einzelnen oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, kann der Einzelne verlangen, gleich behandelt, d.h. ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden (BGE 122 II 446 E. 4 S. 451 f.; 112 Ib 381 E. 6 S. 387, für Steuern; grundlegend BGE 90 I 159 E. 3 S. 167 ff.). Nur unter diesen Umständen kann das Interesse an der Gleichbehandlung des Betroffenen vorgehen, soweit dies nicht andere legitime Interessen insbesondere von weiteren Betroffenen verletzt (BGE 126 V 390 E. 6a S. 392 f.; 116 V 231 E. 4b S. 238; s. auch G. Müller in: Kommentar BV, N. 47 zu Art. 4).
Im vorliegenden Fall ist die Schlechterstellung der Beschwerdegegnerin erhärtet. Sie hat - anders als ihre direkten Konkurrenten - aufgrund der ihr gegebenen Auskünfte den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht. Das entspricht der anwendbaren Norm, aber nicht dem, was die Beschwerdeführerin gegenüber den Konkurrenten der Beschwerdegegnerin verlauten liess. Ein Anspruch der Beschwerdegegnerin, gesetzwidrig begünstigt zu werden, bestünde indessen nur, wenn die Verwaltung nicht bereit ist, ihre rechtswidrige Praxis aufzugeben.

Inzwischen hat jedoch die Beschwerdeführerin ihre Praxis geändert und behandelt regalpflichtige Sendungen (bzw. solche, die im Sinne der heute geltenden Postgesetzgebung unter die reservierten Dienste der Post fallen) als gemäss Art. 14 Ziff. 1 MWSTV von der Steuer ausgenommen. Es ist nach heutigem Erkenntnisstand zwar nicht nachvollziehbar, weshalb die Beschwerdeführerin erst am 11. Mai 2001 reagierte und die richtige Besteuerung bei den Konkurrenten der Beschwerdegegnerin durchzusetzen begann, obschon sie bereits im Jahre 1998 von der Beschwerdegegnerin auf die Ungleichbehandlung aufmerksam gemacht worden war. In Frage stehen hier indessen nur die Steuerperioden bis und mit 4. Quartal 1997. Bis zu diesem
Zeitpunkt hatte die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht zu erkennen gegeben, dass sie an ihrer rechtswidrigen Praxis festhalten wolle. Unter diesen Umständen besteht kein Anspruch der Beschwerdegegnerin auf Gleichbehandlung im Unrecht. Wie es sich für die Steuerperioden ab dem Jahre 1998 verhält, braucht hier nicht entschieden zu werden, da diese nicht Verfahrensgegenstand sind.
7.
Die Beschwerde ist nach dem Gesagten begründet. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1.Februar 2001 zu bestätigen. Als unterliegende Partei hat die Beschwerdegegnerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art.156 Abs.1 in Verbindung mit Art.153 und 153a OG). Anspruch auf eine Parteientschädigung besteht nicht (Art.159 Abs.2 OG). Über die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die Eidgenössische Steuerrekurskommission in einem Zusatzentscheid zu diesem Entscheid befinden müssen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10.Januar 2002 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1.Februar 2001 bestätigt.
2.
Die Gerichtsgebühr für das bundesgerichtliche Verfahren von Fr. 25'000.– wird der X._____ S.A. auferlegt.
3.
Über die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die Eidgenössische Steuerrekurskommission in einem Zusatzentscheid zu diesem Urteil befinden müssen.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 30. Juli 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: