VPB 62.48

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. August 1997)

Warenumsatzsteuer-Nachforderung. Entgelt bei Reihengeschäften. Treu und Glauben (falsche Auskunft).

Zum Entgelt der Lieferung gehört alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung erhält, also die Gesamteinnahme, ohne Abzug von Kosten. Diese Bruttoeinnahme schliesst alle Leistungen ein, die dem Abnehmer überbunden werden, ohne Unterscheidung danach, ob sie für den Empfänger der Gegenleistung Kostenersatz oder Erträgnisse darstellen. Das Entgelt, das bei einem sich in eine Engros- und eine Detaillieferung aufgliedernden Reihengeschäft auf die Nebenleistungen, welche mit der Detaillieferung in ursächlichem Zusammenhang stehen, entfällt, bildet nicht Besteuerungsgrundlage der Engroslieferung (E. 2b/3a).

Voraussetzungen, unter denen eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde diese bindet (E. 2c/3b).

Reprise d'impôt sur le chiffre d'affaires. Contre-prestation lors d'opérations en chaîne. Bonne foi (renseignement erroné).

Constitue une contre-prestation à la livraison tout ce que le fournisseur, ou un tiers à sa place, reçoit en échange de la livraison, sans déduction des frais. Cette recette brute comprend toutes les prestations supportées par le client, sans distinguer selon qu'elles représentent pour le destinataire de la contre-valeur le remboursement de frais ou un profit. En cas d'opérations en chaîne comprenant à la fois des livraisons en gros et au détail, la contre-valeur afférente aux prestations accessoires liées à la livraison au détail ne sert pas de base d'imposition à la livraison en gros (consid. 2b/3a).

Conditions auxquelles un renseignement erroné émanant d'une autorité administrative lie cette dernière (consid. 2c/3b).

Ripresa d'imposta sulla cifra d'affari. Controprestazione in caso di operazioni a catena. Buona fede (informazione erronea).

Si considera come controprestazione tutto ciò che il fornitore, o un terzo in sua vece, riceve in cambio della fornitura, quindi le entrate globali, senza deduzione delle spese. Queste entrate lorde comprendono tutte le prestazioni che sono a carico del cliente, indipendentemente dal fatto che per il destinatario del controvalore rappresentino rimborso di spese oppure utili. In caso di operazioni a catena comprendenti contemporaneamente forniture all'ingrosso e al minuto, il controvalore delle prestazioni accessorie che hanno un nesso causale con la fornitura al minuto non serve da base per la tassazione della fornitura all'ingrosso (consid. 2b/3a).

Condizioni per cui un'informazione erronea emanante da un'autorità amministrativa vincola quest'ultima (consid. 2c/3b).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

Die X AG war vom 1. Oktober 1974 bis zum 31. Dezember 1994 als Grossistin im Sinne von Art. 8 und 9 des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUStB, SR 641.20 alte Fassung, BS 6 173) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Warenumsatzsteuerpflichtige eingetragen.

Mit Schreiben vom 12. September 1983 informierte die X AG die ESTV über das Vorhaben, aus markttechnischen Gründen einen Teil ihrer Produkte via eine eigene Mitarbeiterin direkt an den Endverbraucher zu liefern. Sie erbat sinngemäss um warenumsatzsteuerrechtliche Beurteilung dieses Vorgangs. Am 21. September 1983 teilte die ESTV der X AG mit, sie habe die Lieferungen an die Mitarbeiterin als Engroslieferungen zum Satz von 9,3% zu versteuern. Steuerberechnungsgrundlage sei der Preis, den die X AG den Endverbrauchern in Rechnung stelle, abzüglich einer allfälligen Provision. Einen Händlerrabatt dürfe sie nur abziehen, wenn sie diesen der Mitarbeiterin auch tatsächlich gewähre.

Anlässlich der Revision der durch die X AG eingereichten Abrechnungen stellte die ESTV gegen Ende des Jahres 1991 fest, dass die Steuerpflichtige den für ihre Leistungen an die Firmen Y und Z in Rechnung gestellten Büro-, Werbe- und Versandaufwand entweder vom steuerbaren Umsatz abgezogen oder darüber gar nicht abgerechnet hatte.

In der Zeit vom 25. bis 27. Mai 1992 führte die ESTV bei der X AG eine Kontrolle im Sinne von Art. 35 WUStB betreffend die Steuerperioden 1/87 bis 1/92 durch. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 30. Juli 1992 forderte die ESTV aufgrund dieser Kontrolle von der X AG Warenumsatzsteuern (WUST) im Gesamtbetrag von Fr. 115 478.- zuzüglich Verzugszins nach. Die Nachforderung setzte sich aus Umsatzdifferenzen bei Detaillieferungen (Fr. 4960.-) und Engroslieferungen (Fr. 14 098.80) sowie aus Steuersatzdifferenzen infolge steuerfrei behandelter, deshalb nicht deklarierter Umsätze in der Form der an die Y und die Z fakturierten Kosten für Bestellwesen, Verpackungen, Versand und Werbeaufwand (Fr. 94 570.90) und für Fakturierung und Buchführung (Fr. 1848.60) zusammen. In der Folge fand eine umfangreiche Korrespondenz zwischen der X AG und der ESTV statt. Die Steuerpflichtige bestritt die Nachforderung und ersuchte mit Brief vom 15. Oktober 1992 um Erlass eines einsprachefähigen Entscheids.

Am 11. Dezember 1992 erliess die ESTV einen Entscheid im Sinne von Art. 5 WUStB und bestätigte die Nachforderung von Fr. 115 478.- nebst Verzugszins. Als Begründung führte die ESTV im wesentlichen an, die mit der Lieferung von Handelswaren durch die X AG an ihre beiden rechtlich selbständigen, nach aussen im eigenen Namen auftretenden Tochtergesellschaften Y und Z im Zusammenhang stehenden Arbeiten wie das Bearbeiten der eingegangenen Bestellungen, das Verpacken und Versenden der Waren, das Fakturieren und das Führen der Buchhaltung sowie Werbung seien zu Unrecht nicht versteuert worden. Erbringe die Steuerpflichtige Verpackungsleistungen entgeltlich für Dritte, führe sie Warenlieferungen aus, die der Steuer unterliegen, soweit nicht gegen Grossistenerklärung steuerfreie Engroslieferungen oder nachgewiesene Exportleistungen vorlägen. Da die beiden Tochtergesellschaften der X AG die verpackten Waren im eigenen Namen entgeltlich weiter lieferten, führe die Steuerpflichtige bezüglich ihrer Verpackungsarbeiten zu 9,3% steuerbare Engroslieferungen aus. Zum steuerbaren Entgelt gehöre die Gesamteinnahme, einschliesslich der Vergütungen für Nebenleistungen wie Bearbeiten der Bestellungen, Schreiben von Versandpapieren, Ein- und
Auslagerungsarbeiten, Frankieren und Verbringen zur Post, Bahn, usw. Nur die dem Auftraggeber gesondert in Rechnung gestellten effektiven Auslagen für die Beförderung der verpackten Waren durch selbständige Dritte könnten vom Entgelt abgezogen werden. Das Erfordernis der gesonderten Fakturierung sei nicht erfüllt. Das Vorbringen der X AG, ihr bisheriges steuerliches Vorgehen beruhe auf den Ergebnissen einer im Jahre 1985 durchgeführten Kontrolle und den mündlichen Erläuterungen des damaligen Kontrollbeamten der ESTV finde keine Stütze in den Akten.

Mit Eingabe vom 22. Januar 1993 liess die X AG bei der ESTV Einsprache erheben und beantragte die Aufhebung des Entscheides vom 11. Dezember 1992 sowie der EA vom 30. Juli 1992. Sie machte bezüglich der Steuersatzdifferenzen im Hauptstandpunkt geltend, der angefochtene Entscheid verletze den Grundsatz von Treu und Glauben. Zur Begründung brachte sie vor, sie habe zu Beginn ihrer Tätigkeit fast ausschliesslich Wiederverkäufer beliefert. Die Unternehmen Y und Z habe sie nur gegründet, um Direktgeschäfte an Endverbraucher verdeckt abwickeln zu können, ohne die bestehenden Beziehungen zu den Wiederverkäufern zu trüben. Die Z habe weder eigenes Personal noch ein Warenlager, sondern bestehe lediglich aus einem Telefonanschluss, wobei die Anrufe direkt zur X AG umgeleitet werden. Die Y habe einen nebenamtlich betreuten Telefonanschluss. Die Aufgabe der Betreuerin beschränke sich auf die Entgegennahme von telefonischen Bestellungen. Auch hier bestehe keine Lagerhaltung und sämtliche erforderlichen Arbeiten führe die X AG aus. Die X AG habe sich immer darauf beschränkt, der Y und der Z auf den Katalogpreisen Rabatte von 37,2%, den andern Wiederverkaufskunden jedoch von 50% und mehr zu gewähren. Sie habe in der Wahl dieses
Vorgehens streng darauf geachtet, dass sie mit Bezug auf die WUST-Abgaben das gleiche Resultat erziele, wie wenn sie die Kunden direkt beliefert hätte. Anlässlich der Steuerkontrolle der ESTV im Jahre 1985 durch den Inspektor A. sei dieses Vorgehen diskutiert worden. Dieser Steuerexperte habe keine Einwendungen dagegen vorgebracht, sondern das Vorgehen vielmehr für richtig befunden und davon abgeraten, etwas daran zu ändern, damit die X AG nicht Gefahr laufe, einer Gesetzesumgehung im Sinne von Art. 8 Abs. 4 WUStB bezichtigt zu werden. Im Eventualstandpunkt machte die X AG im wesentlichen geltend, es sei gesetzwidrig, alle gegenüber den Tochterfirmen in Rechnung gestellten Dienstleistungen generell mit WUST zu besteuern; es sei eine allfällige WUST-Pflicht mit Bezug auf jede Dienstleistungsart im einzelnen festzustellen. Es handle sich bei den der Y und Z fakturierten Dienstleistungen offensichtlich zu einem beträchtlichen Teil um allgemeine betriebliche Verrichtungen, ohne jeglichen Bezug auf die eigentlichen Warenlieferungen, welche allein Gegenstand der WUST bildeten. Die X AG reichte ferner eine Reihe von Unterlagen ein, woraus ersichtlich sei, dass die von der ESTV pauschal als warenumsatzsteuerpflichtig erklärten Dienstleistungen entweder bereits der WUST unterlagen oder gar nicht Kostenfaktoren darstellten. Im Subeventualstandpunkt hielt die X AG dafür, die strittigen Dienstleistungen seien nicht zu 9,3%, sondern höchstens zu 6,2% (bzw. 0,62% im Falle der EDV-Dienstleistungen) zu besteuern.

Mit Einspracheentscheid vom 20. Dezember 1996 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und stellte fest, die X AG schulde für die Quartale 1/87 bis 1/92 Fr. 96 419.- WUST zuzüglich Verzugszins und habe nach Verrechnung von Fr. 23 054.- (Gutschrift vom 20. August 1993) noch Fr. 73 365.- nebst Verzugszins zu bezahlen. Als Begründung für die verbleibende Steuerforderung führte sie im wesentlichen an, die X AG erbringe Engroslieferungen an die Y und die Z. Steuerpflichtiges Entgelt sei alles, was die X AG als Gegenleistung dafür erhalte. Die Gegenleistung setze sich aus dem Preis für die Waren und für die Nebenkosten zusammen. Es sei nicht von Bedeutung, was für die Kosten abgegolten werde, da sich die Kosten nur auf die gelieferten Waren beziehen und in ursächlichem Zusammenhang dazu stehen. Die Lieferungen der X AG beinhalteten demnach die Ware inklusive Werbung, Bestellwesen, Verpacken, Versand, Fakturierung, Buchhaltung u. ä. Es handle sich dabei nicht um steuerfreie Dienstleistungen. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei nicht verletzt, im wesentlichen weil auszuschliessen sei, dass der Inspektor der ESTV erklärt haben könnte, das Entgelt für die pauschal in Rechnung gestellten Kosten für das Bestellwesen, das Verpacken, den Versand, den Werbeaufwand, die Fakturierung und die Buchführung seien nicht steuerbar. Für eine solche Erklärung oder Zusage liege nicht der geringste Nachweis vor.

Mit Eingabe vom 28. Januar 1997 lässt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 20. Dezember 1996 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Begehren, es sei der angefochtene Entscheid dahingehend abzuändern, dass die Einsprache vom 22. Januar 1993 in vollem Umfang gutgeheissen wird und der Entscheid vom 11. Dezember 1992 sowie die EA vom 30. Juli 1992 aufgehoben werden; es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für die Zeit vom 1. Januar 1987 bis 31. März 1992 keine Steuer schuldet und es sei die ESTV zu verpflichten, der Beschwerdeführerin den Betrag von Fr. 23 054.- gemäss Gutschriftsanzeige vom 20. August 1993 auszuzahlen.

Im Hauptstandpunkt macht die Beschwerdeführerin erneut geltend, der Grundsatz von Treu und Glauben sei verletzt. Ihr Vertrauen in die Äusserungen des damaligen Inspektors der ESTV, A., anlässlich der Kontrolle im Jahre 1985 sei zu schützen. Als Beweis legt sie ein Bestätigungsschreiben von A. vom 14. Januar 1997 bei. Darin erklärt der ehemalige Inspektor, in die EA, den Entscheid, die Einsprache sowie den Einspracheentscheid des vorliegenden Verfahrens Einsicht genommen zu haben und bestätigt, dass ihm anlässlich seiner Steuerkontrolle im Jahre 1985 bei der Beschwerdeführerin deren Vertriebsstruktur dargelegt worden sei. Er sei darauf angesprochen worden und es sei aus den Büchern ersichtlich gewesen, dass die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin an die Y und Z ohne WUST-Zuschläge als interne Leistungen in Rechnung gestellt worden waren. Er habe diese WUST-Abrechnungsweise für richtig befunden und der Beschwerdeführerin abgeraten, irgend etwas daran zu ändern, um eine Anwendung von Art. 8 Abs. 4 WUStB zu vermeiden. Im Eventualstandpunkt stellt die Beschwerdeführerin die gleichen umfangreichen Begehren wie anlässlich der Einsprache. In ihrer Vernehmlassung vom 18. April 1997 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige
Abweisung der Beschwerde.

Die SRK heisst die Beschwerde im Sinne der nachfolgenden Erwägungen gut.

Aus den Erwägungen:

1.a. (...)

b. Der WUStB ist durch Art. 82 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201) aufgehoben worden. Nach Art. 83 Abs. 1 MWSTV bleiben allerdings die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften unter Vorbehalt von Art. 84 MWSTV weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Die hier in Frage stehende Steuernachforderung betrifft Umsätze, welche ausschliesslich in den Jahren 1987 bis 1992 getätigt worden sind. Nach Art. 83 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 84 Abs. 1 MWSTV sind somit die Bestimmungen des WUStB auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin anwendbar.

2.a. Der WUST unterliegen unter anderem Lieferungen im Inland durch Grossisten (Art. 13 Abs. 1 Bst. a WUStB). Als Grossist gilt gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. a WUStB unter anderem der Händler, welcher jährlich im Inland für mehr als Fr. 35 000.- Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, sofern von diesem Umsatz mehr als die Hälfte auf Engroslieferungen oder ein Betrag von mehr als Fr. 35 000.- auf Lieferungen gebrauchter Waren entfällt. Als Händler gilt, wer gewerbsmässig Waren erwirbt, um sie ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung wieder zu veräussern (Art. 10 Abs. 1 WUStB). Eine Lieferung liegt vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter instand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen (Art. 15 Abs. 1 WUStB). Als Engroslieferung gilt gemäss Art. 15 Abs. 3 WUStB die Lieferung von Waren für den Wiederverkauf oder als

Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken.

b. Zum Entgelt der Lieferung gehört alles, was der Lieferer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung erhält (Art. 22 Abs. 1 WUStB), also die Gesamteinnahme, ohne Abzug von Kosten. Diese Bruttoeinnahme schliesst nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung alle Leistungen ein, die dem Abnehmer überbunden werden, ohne Unterschied danach, ob sie für den Empfänger der Gegenleistung Kostenersatz oder Erträgnisse darstellen. Die im Gesetz aufgezählten Abzüge vom Entgelt (Art. 22 Abs. 2 WUStB) sind als abschliessend zu betrachten (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 157, 60 510, 59 425, 50 652; BGE 80 I 49; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 243 Rz. 558).

Geldwerte Gegenleistungen für andere Leistungen als Warenlieferungen - namentlich für Dienstleistungen - unterliegen der WUST nicht. Steuerbares Entgelt bildet jedoch nicht nur die Gegenleistung für eine Ware, sondern für die Warenlieferung mit Einschluss gewisser Nebenleistungen. Erbringt der Lieferer neben der Warenlieferung noch andere Leistungen, so unterliegt das auf diese Leistungen entfallende Entgelt der WUST nicht, sofern diese Leistungen auf einem selbständigen Grundgeschäft beruhen. Die nicht auf einem unabhängigen Grundgeschäft beruhenden Leistungen sind als untergeordnete Nebenleistungen zur Warenlieferung zu betrachten und die auf sie entfallende geldwerte Gegenleistung gehört zum steuerbaren Entgelt für die Warenlieferung (ASA 61 157; Metzger, a. a. O., S. 231 f. Rz. 528 f., S. 237 Rz. 542). Gegenleistungen gemäss Art. 22 Abs. 1 WUStB sind indessen nur Leistungen, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Warenlieferung stehen. Nur was der Lieferer wegen der Lieferung erhält - damit er sie ausführt oder weil er sie ausgeführt hat -, ist Entgelt im warenumsatzsteuerrechtlichen Sinn, nicht aber, was ihm aus andern Gründen vom Abnehmer zufliesst (ASA 50 652, 47 329, 42 462, 37 295, 31 271; Metzger, a. a.
O., S. 232 Rz. 530; Wilhelm Wellauer, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959, S. 263 f. Rz. 464).

c. Das in Art. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Doch steht selbst dann, wenn diese
Voraussetzungen alle erfüllt sind, nicht fest, ob der Private mit seiner Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann. Es müssen das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und jenes des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen (BGE 118 Ia 254, 117 Ia 285, 116 Ib 187, 115 Ia 18, vgl. auch BGE 119 Ib 409; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; Ulrich Häfelin / Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Aufl., Zürich 1993, S. 119 ff. Rz. 525 ff.; René A. Rhinow / Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband zur 5. (und unveränderten 6.) Aufl., 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.).

3. Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin der Y bzw. Z grösstenteils pauschal in Rechnung gestellten Beträge für «Dienstleistungen» (Aufwand für Werbung, Bestellwesen, Verpacken, Versand, Fakturierung, Buchhaltung u.ä.), die entweder von Dritten (z. B. PTT für das Versandwesen) oder durch die Beschwerdeführerin selber (Bestell- und Mahnwesen, Buchführung, Verpackung usw.) erbracht worden sind, Bestandteil der Gegenleistung der Y bzw. Z für die gelieferten Waren bilden. Es gilt zu prüfen, ob zwischen diesen Leistungen und den eigentlichen Warenlieferungen der Beschwerdeführerin an die Y bzw. die Z ein ursächlicher Zusammenhang besteht. Bejahendenfalls sind die fraglichen Leistungen als untergeordnete Nebenleistungen zu den Warenlieferungen zum gleichen Satz wie diese zu besteuern. Beruhen sie jedoch auf selbständigen Grundgeschäften, sind sie bei der Berechnung der Steuer für die Warenlieferungen der Beschwerdeführerin an die Y bzw. die Z nicht zu berücksichtigen.

a. Die Vorinstanz und die Beschwerdeführerin gehen zu Recht dahin einig, dass die nach aussen im eigenen Namen auftretenden Y und Z als selbständige Rechtssubjekte im warenumsatzsteuerlichen Sinne zu gelten haben (vgl. Metzger, a. a. O., S. 87 Rz. 151 f.) und die Warenlieferungen an diese durch die Beschwerdeführerin deshalb als Engroslieferungen zum Satz von 9,3% zu versteuern waren. Auch wenn faktisch die Warenbewegung von der Beschwerdeführerin direkt an den Konsumenten erfolgte, lagen rechtlich jeweils zwei verschiedene warenumsatzsteuerliche Lieferungen vor (sogenanntes Reihengeschäft; Metzger, a. a. O., S. 127 f. Rz. 273 f.). Einerseits führte die Beschwerdeführerin Engroslieferungen an die Y bzw. die Z aus (Leistungsverhältnis 1), andererseits erbrachten letztere der Steuer nicht unterliegende Detaillieferungen an die Konsumenten (Leistungsverhältnis 2), da sie nicht subjektiv steuerpflichtig waren.

Die Ausgangsumsätze der Detaillisten Y und Z an die Konsumenten sind daher warenumsatzsteuerrechtlich klar von den steuerbaren Eingangsumsätzen zu trennen. Nur was die Beschwerdeführerin als Gegenleistung für ihre Warenlieferungen an die Y bzw. die Z (Leistungsverhältnis 1) erhielt, bildete Besteuerungsgrundlage für ihre Engroslieferungen. Dazu können entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin grundsätzlich auch Leistungen in der hier fraglichen Art (Bestell- und Mahnwesen, Buchführung, Verpackung, Werbung, usw.) gehören. Die Aufwendungen für solche Leistungen, die demgegenüber in ursächlichem Zusammenhang mit den Detaillieferungen der Y bzw. der Z an die Konsumenten (Leistungsverhältnis 2) stehen, sind nicht Entgelt der Engroslieferungen. Alles, was die Y bzw. die Z für ihre Detaillieferungen aufwendeten, kann nicht in ursächlichem Zusammenhang mit dem Leistungsverhältnis 1 stehen. Die Aufwendungen für sämtliche in ursächlichem Zusammenhang mit dem Leistungsverhältnis 2 stehenden Leistungen der Besteuerungsgrundlage für das Leistungsverhältnis 1 zuzurechnen, setzte voraus, dass die Y bzw. die Z nicht selbständig wären, mithin sowohl faktisch als auch rechtlich nur Lieferungen der Beschwerdeführerin direkt an die
Konsumenten vorlägen; diesfalls handelte es sich jedoch um zu 6,2% steuerbare Detaillieferungen. Es wäre widersprüchlich, einerseits Selbständigkeit der Y bzw. der Z anzunehmen mit der Folge, dass zwei verschiedene warenumsatzsteuerliche Lieferungen vorliegen und jene der Beschwerdeführerin als Engroslieferungen besteuert werden, aber andererseits zu negieren, dass die selbständigen Leistungsempfängerinnen sodann unabhängige Ausgangsleistungen (Detaillieferungen) verbunden mit entsprechenden Aufwendungen erbringen. Die für das Leistungsverhältnis 2 im Zusammenhang mit dem Bestell- und Mahnwesen, der Buchführung, der Verpackung u. ä. faktisch durch die Beschwerdeführerin oder Dritte an die über praktisch keine Betriebsmittel verfügenden Y bzw. Z erbrachten Leistungen sind rechtlich den Detaillieferungen zuzurechnen und können

nicht gleichzeitig Besteuerungsgrundlage für die Engroslieferungen bilden. Dies ist eine Folge davon, dass bei den vorliegenden Reihengeschäften die Ware jeweils faktisch direkt zum Konsumenten gelangte, rechtlich aber sowohl Engros- als sodann auch Detaillieferungen vorlagen.

Indem die ESTV die Gegenleistungen für die von der Beschwerdeführerin der Y bzw. der Z in Rechnung gestellten «Dienstleistungen» zum Bestandteil des Entgelts im Leistungsverhältnis 1 erklärt, negiert sie das Leistungsverhältnis 2 und die damit in ursächlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen. Die von der Beschwerdeführerin oder Dritten der Y bzw. der Z für das Leistungsverhältnis 2 erbrachten Leistungen beruhen aber auf selbständigen Grundgeschäften (Leistungsverhältnis 2) und das auf diese Leistungen entfallende Entgelt unterliegt der Warenumsatzsteuer für die Engroslieferungen nicht. Was die Beschwerdeführerin aus dem Leistungsverhältnis 2 erhielt, ist ihr «aus andern Gründen» (E. 2b hiervor) und nicht wegen den Warenlieferungen zugeflossen. Dies gilt sowohl für jene Leistungen, die von Dritten (z. B. Versandleistungen der PTT) erbracht worden sind als auch für jene der Beschwerdeführerin (Administration, Verpacken, usw.). Ob diese Leistungen der Y bzw. der Z direkt oder aber via Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt worden sind, macht unter diesem Gesichtspunkt keinen Unterschied aus. Stehen sie in ursächlichem Zusammenhang mit den Detaillieferungen der Y bzw. der Z an die Konsumenten, ändert die Art der
Rechnungsstellung nichts daran.

Da im vorliegenden Reihengeschäft die Waren faktisch direkt von der Beschwerdeführerin an die Konsumenten gelangten, kann naturgemäss nur rechtstheoretisch zwischen einem Leistungsverhältnis 1 und einem Leistungsverhältnis 2 unterschieden werden. Ebenso können die Kosten, die in ursächlichem Zusammenhang mit der Engroslieferung stehen, nur theoretisch von jenen abgegrenzt werden, die mit der Detaillieferung ursächlich verbunden sind. Leistungen der Beschwerdeführerin und von Dritten an die Y bzw. die Z stehen aus warenumsatzsteuerlicher Sicht in einem gewissen Umfang in ursächlichem Zusammenhang mit dem Leistungsverhältnis 1 und im übrigen mit dem Leistungsverhältnis 2. Es kann jedoch nicht zahlenmässig und effektiv ermittelt werden, in welchem Umfang beispielsweise die Verpackungsleistungen der Beschwerdeführerin in ursächlichem Zusammenhang mit den Engroslieferungen an die Y bzw. die Z und welcher Anteil auf deren Detaillieferungen an die Konsumenten entfällt, da die Waren nur einmal verpackt worden sind und physisch direkt an die Konsumenten gelangten.

Ob und in welchem Umfang die Beschwerdeführerin die in Rede stehenden «Dienstleistungen» zu Recht nicht zur Besteuerungsgrundlage der Engroslieferungen hinzurechnete, kann daher nur über die Frage geprüft werden, ob der Steueranspruch des Fiskus im Falle der durch die Beschwerdeführerin gewählten Konstruktion zum Absatz der Waren via die Y bzw. die Z im Vergleich zu einem Direktverkauf an den Konsumenten durch sie selbst (Detaillieferung der Beschwerdeführerin; nicht zu verwechseln mit den Detaillieferungen der Y bzw. der Z aufgrund des Reihengeschäftes) nicht gekürzt wird. Ist das Steueraufkommen im Fall der vorliegenden Engroslieferungen gleich gross oder grösser als bei der Annahme, dass die Beschwerdeführerin Detaillieferungen direkt an den Konsumenten erbringt, sind die mit dem Leistungsverhältnis 2 zusammenhängenden Kosten für Nebenleistungen durch den Engrospreis an die Y bzw. die Z kompensiert. Diesfalls wären die Entgelte der hier fraglichen Leistungen betragsmässig vollumfänglich dem Leistungsverhältnis 2 zuzurechnen.

Die Beschwerdeführerin gewährte anerkanntermassen dritten Wiederverkäufern jeweils einen Rabatt von 50% auf dem Katalogpreis, während sie der Y bzw. der Z auf den gleichen Endpreis einen Rabatt von nur 37,2% einräumte. In ihren vom Katalogpreis ausgehenden Berechnungen stellt die ESTV im Einspracheentscheid zutreffend fest, die von der Beschwerdeführerin gewählte Konstruktion zum Absatz der Waren über die Y bzw. die Z stelle keine Steuerumgehung dar. Sie vergleicht die Steuerbelastung im Fall von Engroslieferungen der Beschwerdeführerin an die Y bzw. die Z mit jener, die im Fall von Direktlieferungen der Beschwerdeführerin an den Konsumenten anfiele. Bei einem angenommenen Verkaufspreis von Fr. 100.- beträgt die von der Beschwerdeführerin geschuldete Steuer Fr. 5.34 (Fr. 100.- abzüglich 37,2% Rabatt = Fr. 62.80 ´ 9,3% : 109,3) auf Engroslieferungen. Belieferte sie dagegen die Konsumenten direkt, schuldete sie - bei einem Rabatt von 9% auf dem Katalogpreis, wie ihn die Y bzw. die Z an die Konsumenten gewährt - Steuern in der Höhe von Fr. 5.31 (Fr. 100.- abzüglich 9% Rabatt = Fr. 91.- ´ 6,2% : 106,2) auf den gleichen Verkaufspreis. Das Steueraufkommen ist demnach bei der von der Beschwerdeführerin gewählten Konstruktion
leicht grösser, als wenn sie die Produkte warenumsatzsteuerrechtlich nicht über die selbständigen Y bzw. Z an den Konsumenten liefern würde. Die im Leistungsverhältnis 2 anfallenden Kosten sind demnach durch den gewählten Engrospreis kompensiert. Dass die Beschwerdeführerin den auf das Leistungsverhältnis 1 fallenden Nebenleistungen genügend Rechnung trägt, erweist sich im übrigen aus dem Umstand, dass sie der Y bzw. der Z im Vergleich mit anderen Wiederverkäufern einen um 12,8% niedrigeren Rabatt auf demselben Katalogpreis der Waren gewährt hat (entsprechend höher beziffert sich der Nettopreis und die darauf geschuldete Steuer).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin an die Y bzw. die Z steuerbare Engroslieferungen und die Abnehmerinnen sodann - mangels subjektiver Steuerpflicht - nicht zu versteuernde Detaillieferungen an die Konsumenten ausführten. Das Entgelt für die fraglichen Leistungen (Werbung, Bestellwesen, Verpacken, Versand, Fakturierung, Buchhaltung u. ä.) an die Y bzw. die Z steht in ursächlichem Zusammenhang mit dem Leistungsverhältnis 2 und gehört insoweit nicht zur Besteuerungsgrundlage der Engroslieferungen. Die Steuer auf den Engroslieferungen übertrifft betragsmässig jene, die auf direkten Warenlieferungen der Beschwerdeführerin an den Konsumenten geschuldet wäre, so dass sich die Vorgehensweise der Beschwerdeführerin nicht zu Lasten des Fiskus auswirkt.

b. Im übrigen wäre in Gutheissung des Hauptantrages der Beschwerde die Beschwerdeführerin ohnehin in ihrem Vertrauen auf die Empfehlung des ehemaligen Inspektors der ESTV, A., zu schützen. A. hat anlässlich der Instruktionsverhandlung der SRK vom 11. Juli 1997 unter Strafdrohung gemäss Art. 307 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) vollumfänglich an seinem Bestätigungsschreiben vom 14. Januar 1997 festgehalten, demgemäss er erklärte, ihm sei bei seiner Steuerkontrolle im Jahre 1985 die vorliegende Vertriebsstruktur der Beschwerdeführerin in bezug auf die Y bzw. die Z bekannt gewesen. Er hat in glaubwürdiger Weise bestätigt, damals für richtig befunden zu haben, dass die fraglichen «Dienstleistungen» an diese beiden Firmen zu Recht ohne WUST-Zuschläge in Rechnung gestellt worden seien und deshalb davon abgeraten zu haben, an dieser Abrechnungsweise etwas zu ändern, um eine Anwendung von Art. 8 Abs. 4 WUStB (Steuerumgehung) zu vermeiden. Auf allen Dienstleistungen an die Y bzw. die Z, z. B. bei Werbe- und Verpackungsleistungen u. ä., sei seiner Meinung nach die Steuer nicht geschuldet gewesen. Er habe damals alle Arbeiten der Beschwerdeführerin für die Y bzw. die Z als nicht der
Steuer unterliegend angesehen, weil er sie als interne Leistungen betrachtet habe und für die ESTV kein Steuerausfall entstanden sei.

Demzufolge wären bei der (unzutreffenden) Annahme, die fraglichen Leistungen bildeten Bestandteil des Entgelts im Leistungsverhältnis 1, die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes (E. 2c hiervor) offensichtlich kumulativ erfüllt. Die ESTV hält

entgegen, die ausschlaggebende Auskunft sei der Beschwerdeführerin bereits mit Schreiben vom 21. September 1983 erteilt worden. Darin habe die ESTV darauf hingewiesen, dass die Steuerbemessungsgrundlage der Preis sei, den die Beschwerdeführerin den Endverbrauchern in Rechnung stelle, abzüglich einer allfälligen Provision. Abgesehen davon, dass sich diese schriftliche Auskunft auf das Vorgehen bezieht, einen Teil der Produkte via eine eigene Mitarbeiterin direkt an den Endverbraucher zu liefern und die Auskunft des ehemaligen Inspektors der ESTV demgegenüber - was massgebend ist - die tatsächliche Vertriebsstruktur (nämlich via Y bzw. Z) betraf, hat selbst ein Revisor der ESTV in einer internen Mitteilung vom 12. November 1991 erklärt, es gehe aus dem Brief vom 21. September 1983 nicht klar hervor, wie die «Einnahmen» der Beschwerdeführerin für den der Y in Rechnung gestellten Büro-, Werbe- und Versandaufwand zu versteuern seien. Wenn das genannte Schreiben in bezug auf die
Steuerbarkeit der fraglichen Leistungen bereits für einen Mitarbeiter der ESTV unklar ist, dann darf das gleiche erst recht für einen Laien wie die Beschwerdeführerin gelten. Die die konkrete Situation betreffende Auskunft wurde durch A. anlässlich der Kontrolle im Jahre 1985 erteilt. Das vorher aus- und zugestellte Schreiben vom 21. September 1983 ändert am Vertrauensschutz zugunsten der Beschwerdeführerin für die Kontrollperioden 1/87 bis 1/92 nichts.

Sodann hält die ESTV dafür, die Interessenabwägung falle zu Ungunsten der Beschwerdeführerin aus, denn ihrem Vertrauensschutzinteresse stehe insbesondere das Interesse an der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen entgegen, welches eindeutig überwiege. Diesem Einwand folgend, kämen die Regeln des Vertrauensschutzes praktisch nie zur Anwendung. Es ist gerade Sinn und Zweck des Grundsatzes von Treu und Glauben, das Vertrauen des Bürgers in eine Falschauskunft eines Beamten und damit in eine an sich dem geltenden Recht widersprechende Ausgangslage zu schützen, was gezwungenermassen in ein Spannungsfeld mit dem Rechtsgleichheitsgebot im Verhältnis zu andern Bürgern führt. Da es im vorlie-genden Fall um eine vergangene, abgeschlossene Zeitperiode geht und das Vertrauen der Beschwerdeführerin nur in bezug auf diese beschränkte Zeit zu schützen ist, überwiegt insofern das öffentliche Interesse an der Gleichbehandlung anderer Steuerpflichtiger ohnehin nicht.

Dokumente der SRK