Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6038/2008 + A-6047/2008
{T 0/2}

Urteil vom 16. September 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann,
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
vertreten durch Y._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; ... (1/2000 – 4/2003).

Sachverhalt:

A.
Die Firma X._____ wird seit dem 1. Januar 2001 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführt. Infolge einer Kontrolle bei der Steuerpflichtigen im Jahre 2003 erhob die ESTV u. a. mit Ergänzungsabrechnungen vom 13. Mai 2004 Mehrwertsteuernachforderungen im Umfang von Fr. ... (1/00 – 4/00), Fr. ... (1/01 – 3/03), und Fr. ... (4/03), je zuzüglich Verzugszins, unter dem Titel "X._____ ... – Umsatzaufteilung". Zur Begründung trug die Verwaltung vor, X._____-Kunden erhielten bei sämtlichen Einkäufen ...punkte gutgeschrieben. Anhand dieser Punkte könne der Kunde Waren oder Dienstleistungen (Prämien) beziehen, welche grösstenteils zum Normalsatz steuerbar seien. Die Leistungserbringerin der Prämien (die Z._____ AG) fakturiere diese der X._____ (zuzüglich Mehrwertsteuer), welche zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigt sei. Die dem Kunden geleistete Prämie stelle einen „Naturalrabatt (Bonus, Zugaben)" für den Kauf bei X._____ dar. Weil die gesammelten ...punkte aus Käufen bei X._____ einerseits zum reduzierten und anderseits zum normalen Steuersatz stammten, die Prämien jedoch fast ausschliesslich zum Normalsatz steuerbar seien, müsse „quartalsweise der Anteil der zum reduzierten Steuersatz abgerechneten Umsätze anteilsmässig zu den Prämieneinlösungen (grösstenteils Waren zum Normalsatz) berichtigt werden".

B.
In der Folge liess die Steuerpflichtige die Ergänzungsabrechnungen bestreiten im Wesentlichen mit der Argumentation, zwischen dem ursprünglichen Kauf und der Einlösung der Prämien bestehe kein Zusammenhang, weshalb die Aufrechnung der Steuersatzdifferenzen unterbleiben müsse. Eventualiter sei die Einlösung der Prämien als unentgeltliche Zuwendung an die entsprechenden Kunden zu qualifizieren mit der Folge, dass höchstens eine Eigenverbrauchsteuer geschuldet sei. Mit Entscheiden je vom 7. Juni 2007 stellte die ESTV fest, X._____ schulde für die Perioden 1/00 – 4/00 Fr. ... (plus Fr. ...) Mehrwertsteuern, für die Perioden 1/01 – 3/03 Fr. ... und für die Periode 4/03 Fr. ..., je zuzüglich Verzugszinsen. Für das vom Kunden für den Kauf der Ware an X._____ geleistete Entgelt werde nachträglich eine zusätzliche Leistung erbracht, ohne dass dafür noch ein Entgelt bezahlt werden müsse. Die Prämienabgabe sei deshalb als

Naturalrabatt zu qualifizieren, was nichts anderes bedeute, als dass weder eine Entgeltsminderung beim ursprünglichen Kauf bei X._____ noch eine unentgeltliche Zuwendung beim Prämienbezug vorliege. Umsatzabhängige Geschenke, die aufgrund einer Vereinbarung abgegeben würden, könnten nicht mit gelegentlich ausgerichteten Geschenken verglichen werden und bedürften deshalb einer Sonderbehandlung. Die ESTV gehe davon aus, dass sowohl die rechnerische Wahrscheinlichkeit einer Prämieneinforderung als auch der Einkaufswert der verschiedenen als Prämien abgegebenen Gegenstände kalkulatorisch in den Verkaufspreisen der X._____ enthalten seien. Ein Teilaspekt der ursprünglichen Ergänzungsabrechnungen sei jedoch dahingehend zu korrigieren, dass die Umsatzaufteilung einheitlich nach den Bruttowerten zu berechnen sei, was sich für die Perioden 1/01 – 4/03 zu Gunsten der X._____ auswirke (1/01 – 3/03: Fr. ...; 4/03: Fr. ...), für die Perioden 1/00 – 4/00 jedoch im Umfang von Fr. ... zu deren Ungunsten.

C.

Am 9. Juli 2007 erhob X._____ je Einsprache und beantragte, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und es sei ihr eine Gutschrift im Umfang der verfügten und unter Vorbehalt bereits bezahlten Mehrwertsteuer auszustellen. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, für die Aufrechnung fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Die Prämien seien weder Umsatz noch führten sie zu Vorsteuerkürzungen. Die ESTV konstruiere beim Prämienbezug eine an sich nicht vorhandene Entgeltlichkeit. Die Prämien seien als Geschenke zu qualifizieren mit der Folge, dass die Regelungen über den Eigenverbrauch zur Anwendung gelangten.

D.

Die ESTV wies die Einsprachen mit Einspracheentscheiden vom 18. August 2008 ab und bestätigte die Forderungen in Gesamthöhe von Fr. ... (1/00 – 4/00: Fr. ... + Fr. ...; 1/01 – 3/03: Fr. ...; 4/03: Fr. ...; je zuzüglich Verzugszins). Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, der Gesetzgeber habe mit der Eigenverbrauchsbesteuerung Entnahmen von Gegenständen, welche Dritten freiwillig und unentgeltlich zugewendet werden, steuerlich erfassen wollen. Umsatzabhängige Geschenke wie Naturalrabatte seien jedoch keine unentgeltliche Zuwendungen. Entscheidend sei der Rechtsanspruch des Empfängers der Prämie und deren Umsatzabhängigkeit. Es werde keine Entgeltlichkeit konstruiert, die nicht vorhanden sei. Denn die dem Kunden bei

jedem Kauf gutgeschriebenen Punkte führten zu „einer kontinuierlichen Aufaddierung einer Prämienbezugsberechtigung“; die Abgabe der Prämien erfolge gegen Verrechnung von umsatzabhängig erwirtschafteten ...-Punkten; mit jedem Warenbezug werde die Prämienbezugsberechtigung geschmälert. All dies zeige die Entgeltlichkeit beim Prämienbezug.

E.
Am 18. September 2008 reicht X._____ gegen diese Einspracheentscheide beim Bundesverwaltungsgericht je Beschwerde ein und beantragt, jene mit Kostenfolge zulasten der ESTV aufzuheben und die bereits bezahlte Steuer, zuzüglich Verzugszins, wieder gutzuschreiben. Mit Vernehmlassungen vom 17. November 2008 stellt die ESTV den Antrag, die Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

Auf die Begründung dieser Eingaben ans Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerden gegen die angefochtenen Verfügungen (Einspracheentscheide vom 18. August 2008) sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die Beschwerdeführerin hat die Einspracheentscheide frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diese beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten.

Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts in materiellrechtlicher Hinsicht richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er sich in deren zeitlichen Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des MWSTG zugetragen hat (1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegenden Beschwerden grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Die Zusammenlegung von Verfahren und deren Abschluss mit einem einzigen Urteil rechtfertigt sich, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen die gleichen oder gleichartige Rechtsfragen stellen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 1.3; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 114 Rz. 3.17). Diese Voraussetzungen sind für die vorliegenden zwei Verfahren ohne Weiteres gegeben, handelt es sich doch jeweils um die nämliche Beschwerdeführerin und die gleichen Rechtsfragen. Die Verfahren A-6038/2008 und A-6047/2008, welche sich einzig hinsichtlich der betroffenen Steuerperioden unterscheiden, sind zu vereinigen.

1.4 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden. Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; BVGE 2007/41 E. 2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., S. 21 Rz. 1.54).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 5 Bst. a, b und c MWSTG; Art. 4 Bst. a, b und c MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 MWSTG; Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG; Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch ist u. a. gegeben, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegen-

stände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sie unentgeltlich abgibt; mit Ausnahme von Geschenken bis Fr. 300.-- (vormals Fr. 100.--) pro Empfänger und pro Jahr (Art. 9 Abs. 1 Bst. c MWSTG; Art. 8 Abs. 1 Bst. c MWSTV).

Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a cc). Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2., A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3., A-1354/2006 vom

24. August 2007 E. 3.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

2.2 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG; Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 33 Abs. 2 MWSTG; Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; RIEDO, a.a.O., S. 96, 228; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3).

Beim Eigenverbrauch der vorgenannten Art bemisst sich die Steuer nach dem Einkaufspreis der Gegenstände oder ihrer Bestandteile (neue Gegenstände) bzw. nach dem Zeitwert im Zeitpunkt der Entnahme (Art. 34 Abs. 1 MWSTG; Art. 26 Abs. 3 MWSTV).

2.3 Nach der Verwaltungspraxis ist für unentgeltliche Zuwendungen, insbesondere für Geschenke, eine Eigenverbrauchsteuer geschuldet. „Umsatzabhängige Geschenke, die aufgrund einer Vereinbarung abgegeben werden“, stellen nach dieser Praxis jedoch „keine unentgeltliche Zuwendungen dar, sondern entsprechen einem Naturalrabatt (Bonus, Zugaben) und berechtigen zum Vorsteuerabzug“ (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [610.525], Rz. 443 f.). Es handle sich bei einem solchen Naturalrabatt nicht um eine Engeltsminderung; er sei jedoch bezüglich der Anwendung verschiedener Steuersätze von Bedeutung.

Unterlägen die gleichzeitig abgegebenen Gegenstände unterschiedlichen Steuersätzen, habe eine Aufteilung auf die verschiedenen Steuersätze zu erfolgen. Dies gelte auch, wenn der Abnehmer Bons erhalte, die ihn ohne zusätzliches Entgelt zum Bezug von bestimmten Produkten berechtige (Broschüre Eigenverbrauch [610-530-04], Ziff. 5.3 Bst. d).

2.4 Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten nach dem Mehrwertsteuergesetz als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang; soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt, ist eine solche Gesamtleistung zum Normalsatz steuerbar. Nebenleistungen teilen dagegen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Art. 36 Abs. 4 MWSTG).

Nach konstanter Rechtsprechung wurden bereits nach altem Recht gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übe der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liege eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (statt vieler: Entscheide der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c; vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b, je mit Hinweisen).

Ferner können nach Rechtsprechung und Lehre mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen auch dann einheitlich zu besteuern sein, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (statt vieler: Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c; zum Ganzen: vgl. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rz. 114 ff., mit Hinweisen).

Die Beurteilung der Fragen, ob Einheitlichkeit der Leistung anzunehmen ist oder wann eine mit der Hauptleistung zu erfassende Nebenleistung vorliegt, erfolgt in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer folgend, hat die Beurteilung zudem auch hier wiederum primär aus der Sicht des Verbrauchers zu erfolgen. Es ist zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird. Der subjektive Parteiwillen ist sekundär. Nicht massgebend sind schliesslich die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen, auch wenn in vielen Fällen der Wert der Nebenleistung geringer ist als jener der Hauptleistung (s. statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4, 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 403 ff.; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1473/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.4 sowie A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3).

3.

Den Kunden der Beschwerdeführerin (und vereinzelter Partnerfirmen) wird anlässlich ihres Einkaufs bei Vorweisen der ... [Name der Kundenkarte] an der Kasse eine umsatzabhängige Anzahl ...punkte gutgeschrieben. Die angesammelten Punkte berechtigen den Kunden nachträglich – auch Jahre später – zum entsprechenden Bezug einer Leistung aus dem Prämienkatalog (meist Gegenstände). Für den Prämienbezug hat der Kunde kein weiteres Entgelt (in bar) zu leisten. Die Prämienlieferung wird durch eine Drittpartei, die Z._____ AG, vollzogen.

Die ursprünglichen Verkäufe unterliegen nach übereinstimmender Darstellung der Parteien überwiegend dem reduzierten Steuersatz (Lebensmittel); sie berechtigen die Beschwerdeführerin zum entsprechenden Vorsteuerabzug. Die Gegenstände, die als Prämien bezogen werden, unterliegen unbestrittenermassen grösstenteils dem Normalsatz. Die durch die Z._____ AG den Kunden direkt ausgehändigten Prämien würden, so die Verfahrensbeteiligten, der Beschwerdeführerin zuzüglich Mehrwertsteuer fakturiert; die Beschwerdeführerin sei sodann wiederum zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigt.

Die ESTV hat die Verkaufs-Umsätze der Beschwerdeführerin in einem ersten Schritt aufgeteilt in reduziert steuerbare einerseits und in zum

Normalsatz steuerbare anderseits. In einem zweiten Schritt hat sie den kalkulatorischen Wert der Prämien im selben Verhältnis aufgeteilt, um dann auf jenem Anteil der Prämien, welcher den reduziert steuerbaren Umsätzen entspricht, die Differenz zwischen reduziertem und normalem Satz nachzufordern. Bei Naturalrabatten sei eine solche Steuersatzaufteilung und eine allfällige Nachforderung erforderlich.

3.1 Die rechnerische und damit sachverhaltsmässige Ermittlung der Nachforderung als solche wird durch die Beschwerdeführerin nicht beanstandet. Die Verfahrensparteien gehen darüber hinaus offenbar einig, dass es sich bei den Prämien um so genannte Naturalrabatte handle. Bestritten ist aber die Rechtmässigkeit der dargelegten Steuersatzaufteilung mit der entsprechenden Steuerfolge für die Beschwerdeführerin.

3.2 Ganz offensichtlich gehen die Parteien von einem unterschiedlichen Begriffsverständnis von Naturalrabatten aus, denn sie behaupten völlig abweichende Steuerfolgen. In einem ersten Schritt (E. 3.3) wird deshalb zu klären sein, wie die vorliegenden Prämien mehrwertsteuerlich zu qualifizieren sind. Zu diesem Zweck ist die Frage zu beantworten, ob die beiden Umsätze (ursprünglicher Kauf/nachträglicher Prämienbezug) einen einheitlichen mehrwertsteuerlichen Vorgang darstellen. Vom entsprechenden Ergebnis ausgehend ist sodann über die steuerlichen Folgewirkungen bzw. über die Rechtmässigkeit der bestrittenen Nachforderungen zu befinden (E. 3.4).

3.3

3.3.1 In den Augen der Verfahrensbeteiligten bilden die Prämien Natural*rabatte* für das ursprüngliche Kaufgeschäft. Dieses Ergebnis ist nicht nachvollziehbar, setzt es doch voraus, dass der Prämienbezug (die Einlösung der ...punkte) und der ursprüngliche Kauf unabdingbar miteinander verknüpft sind. Zwar genügte eine wirtschaftliche Verknüpfung, um die beiden Vorgänge als Einheit zu betrachten. Allerdings müssten der Kauf und der Prämienbezug sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst, um von einer mehrwertsteuerlichen Leistungseinheit zu sprechen (E. 2.4 hievor). Diese Voraussetzungen sind vorliegend ganz offensichtlich nicht (kumulativ) gegeben: Zunächst können zwischen Kauf und Prämienbezug Jahre liegen, was nach der unwidersprochenen Darstellung der Beschwerdeführerin

auch regelmässig der Fall ist; von einer engen zeitlichen Verbundenheit kann damit keine Rede sein. Ferner darf der Kunde die bezogenen Punkte an eine andere Person schenken, welche ihrerseits die Prämie im eigenen Namen und für sich selbst bezieht. Mit Bezug auf diese beschenkte Person fehlt es folglich an der sachlichen Verbundenheit zwischen Einlösung der Punkte und dem Kauf. Schliesslich kann der Prämienbezug (also nicht "Naturalrabatte" in genereller Hinsicht) unter dem Blickwinkel des Tatbestandselementes *wirtschaftlicher Gehalt* auch keinen Rabatt im ursprünglichen Kaufgeschäft darstellen. Ein Rabatt ist nach dem allgemeinen Sprachgebrauch „eine Ermässigung, Gutschrift, ein Preisnachlass, eine Vergütung“ (Duden, Das Synonymwörterbuch, 4. Aufl., Mannheim 2007). Durch das Punktesystem der Beschwerdeführerin bzw. den Punktebezug des Kunden wird der Kaufpreis im ursprünglichen Kaufgeschäft indes überhaupt nicht verringert. Sowohl jener Kunde, der die Punkte bezieht, als auch derjenige, der für das gleiche Kaufgeschäft keinerlei Punkte in Anspruch nimmt, haben den identischen Preis für das gleiche Kaufobjekt zu bezahlen. Bereits deshalb kann nicht von einem Rabatt gesprochen werden.

Das ursprüngliche Kaufgeschäft und der nachträgliche Prämienbezug stellen unter diesen Umständen keine mehrwertsteuerliche Leistungseinheit dar. Noch weniger können die beiden Vorgänge im Verhältnis Hauptleistung-Nebenleistung zueinander stehen; solches wird denn auch von keiner Seite geltend gemacht.

Es liegt auf der Hand, dass das Kaufgeschäft sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen einer eigenständigen mehrwertsteuerlichen Leistung erfüllt. Das Gleiche trifft für den Prämienbezug zu: Geliefert wird ein Gegenstand, der Kunde gibt als Gegenleistung die entsprechende Anzahl ...punkte hin. Lieferung und Entgelt sind zweifelsfrei miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft (s. E. 2.1). Kaufgeschäft und späterer Prämienbezug bilden folglich eigenständige mehrwertsteuerliche Vorgänge.

Wie sich ohne Weiteres aus der nachfolgenden Erwägung ergibt, ändert nichts an diesem Ergebnis, dass nach der Darstellung der Vorinstanz die Verkaufspreise von X._____ kalkulatorisch die Preise für die „unentgeltlich“ abgegebenen Prämien mitenthalten.

3.3.2 Das Bundesverwaltungsgericht hält dafür, dass es sich bei der Bezahlung des Kaufpreises durch den ...-Kunden im Umfang des Wer-

tes der entgegengenommenen ...punkte um eine Vorauszahlung für das spätere unabhängige Geschäft des Prämienbezugs handelt. Um dies zu verdeutlichen, sei die Situation des beschwerdeführerischen Kunden ohne ... einerseits und jenes mit einer solchen ... anderseits anhand eines einfachen Beispiels dargestellt: Der Kunde ohne ... bezahlt Fr. 100.-- für die Ware; mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage für den Verkauf der Beschwerdeführerin bilden eben diese Fr. 100.--. Der Kunde mit ... hat ebenfalls Fr. 100.-- für die gleiche Ware aufzuwenden; in die mehrwertsteuerliche Bemessung fallen jedoch nur Fr. 99.--; im Gegenwert der erhaltenen ...punkte (100) von Fr. 1.-- leistet er eine Vorauszahlung für den späteren Prämienbezug. Diese Steuerbemessung im Fall des ...-Kunden beim Kaufgeschäft steht freilich unter der Suspensivbedingung, dass der Prämienbezug danach auch tatsächlich stattfindet. Lässt der ...-Kunde die Punkte bzw. die Prämien verfallen, bilden die bezahlten Fr. 100.-- Bemessungsgrundlage des ersten Kaufes, so wie es für den Kunden ohne ... der Fall ist.

Der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass die in mehrwertsteuerlich-theoretischer Sicht festgestellte Suspensivbedingung bzw. die nachträgliche Bestimmung der eigentlichen Bemessungsgrundlage beim ersten Kauf durch ...-Kunden keinerlei administrativen Mehraufwand zur Folge hat. Es verhält sich also nicht etwa so, dass die Beschwerdeführerin bei einem sich realisierenden Prämienbezug durch den ...-Kunden (die Suspensivbedingung tritt ein) nachträglich in ihren Steuerabrechnungen die Bemessungsgrundlage für die Kaufgeschäfte mit solchen ...-Kunden reduzieren müsste (hier um Fr. 1.--) und der Prämienlieferer den Gegenwert sämtlicher eingelöster ...punkte in die Steuerbemessung der Prämienlieferung einfliessen lassen müsste. Es genügt und führt per Saldo zum selben Ergebnis, wenn die Beschwerdeführerin – wie sie übrigens vorgeht – die Steuer auch betreffend die ...-Geschäfte nach Massgabe des vollen Kaufpreises (hier Fr. 100.--) bemisst, unabhängig davon, ob danach eine Prämie bezogen wird, und dann eben konsequenterweise für die sich realisierenden Prämienlieferungen grundsätzlich (s. E. 3.4 hienach) keine Lieferungssteuer mehr abgerechnet wird (die Summe aller Vorauszahlungen für den Prämienbezug ist grundsätzlich bereits beim jeweiligen ursprünglichen Kauf steuerlich berücksichtigt).

3.4 Damit ist aber noch nichts über die Steuersatzaufteilung bzw. über die strittige Nachforderung ausgesagt. Wie gezeigt, ist mit der Beschwerdeführerin zwar dafürzuhalten, dass es sich beim ursprüngli-

chen Kaufgeschäft und beim nachträglichen Prämienbezug mehrwertsteuerlich um eigenständige Vorgänge handelt. Im Grunde genommen wäre folglich für diese Prämienlieferung Mehrwertsteuer geschuldet und zwar zum entsprechend anwendbaren Steuersatz. Aufgezeigt wurde ebenso, dass der ...-Kunde mit der Bezahlung des Kaufpreises im Umfang des Wertes der ...punkte eine Vorauszahlung leistet für den späteren Prämienbezug. Somit hat die Beschwerdeführerin die Steuer auf dieser Prämienlieferung grundsätzlich bereits abgegolten, indem sie die Vorauszahlung des Kunden in die Bemessungsgrundlage des vorgelagerten Kaufgeschäftes hat einfliessen lassen (E. 3.3). Ist die Steuer in mehrwertsteuerlicher Sicht aber für die Prämienlieferung geschuldet, dann hat folgerichtig im entsprechenden Umfang eine Steuersatzanpassung zu erfolgen, wenn das Kaufgeschäft einem anderen Steuersatz unterliegt als das nachgelagerte Prämiengeschäft. Nichts anderes hat die ESTV mit ihrer Nachforderung getan. Da die Beschwerdeführerin die Steuer auf dem Entgelt (Vorauszahlung) einer zum Normalsatz steuerbaren Leistung (Prämienlieferung) nach Massgabe des vorgelagerten reduziert steuerbaren Kaufgeschäftes (Lebensmittel) bemass, ist für die Prämienlieferung die wertmässige Differenz zwischen den beiden Steuersätzen ohne Weiteres geschuldet. In diesem Zusammenhang könnte die Beschwerdeführerin auch nicht entgegenhalten, die Steuer auf der Prämienlieferung schulde gar nicht sie, sondern die Z._____ AG. Denn nach ihrer eigenen Darstellung nehme dieses Drittunternehmen die Bestellungen entgegen und sei für die gesamte Abwicklung, inkl. Einkauf der Prämiengeschenke, verantwortlich und fakturiere diese Leistungen der Beschwerdeführerin; letztere sei zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigt. Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin für die Prämienlieferungen an die ...-Kunden vorsteuerabzugsberechtigt ist und die Z._____ AG gegenüber den Prämienbezügern nicht im eigenen Namen auftritt (im Gegenteil, das Prämiensystem erscheint ausdrücklich als „*X.*_____“ ...-Prämiensystem), kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Prämienlieferungen mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind.

Aus diesen Gründen erweist sich die Nachforderung der ESTV in materieller Hinsicht als rechtens.

4.

Was die Beschwerdeführerin insofern vorträgt, vermag nicht durchzudringen:

Zunächst hält sie dafür, die Prämien seien als Geschenke zu qualifizieren mit der Folge, dass die Regelungen über den Eigenverbrauch zur Anwendung gelangten. Der Eigenverbrauchstatbestand kann mit Bezug auf die Prämienlieferung bereits deshalb nicht Anwendung finden, weil diese im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch (Ware gegen Punkte; E. 3.3.1) erfolgt. Der Vorwurf, die ESTV konstruiere eine nicht vorhandene Entgeltlichkeit zielt ins Leere, wenn auch aus anderen Gründen als jenen, welche die Vorinstanz vorträgt. Dabei ist zu beachten, dass die Gegenleistung nicht zwingend in Geldform zu erfolgen braucht, damit ein mehrwertsteuerliches Entgelt vorliegt. Nur der Vollständigkeit halber sei die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass sie sich nicht mit Erfolg auf das von ihr zitierte Urteil des EuGH berufen kann. Abgesehen davon, dass dieses für die Rechtsanwender in der Schweiz nicht verbindlich sein kann, sind die Sachverhalte nicht vergleichbar. In jenem Urteil geht es um Waren, die ausschliesslich einem einzigen Steuersatz unterliegen; die Frage, ob, aus welchen Gründen auch immer, eine Steuersatzaufteilung zu erfolgen habe, musste – anders als im vorliegenden Fall – folglich auch gar nicht beantwortet werden.

Als unbegründet erweist sich ferner die Rüge, für die Aufrechnung fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Die Feststellung, dass die Prämienlieferung eine eigenständige mehrwertsteuerliche Leistung darstellt, stützt sich – soweit hier massgeblich – auf den gesetzlichen Tatbestand des Steuerobjektes „Lieferung von Gegenständen“ (E. 2.1). Ebenso klar sind die Steuersätze gesetzlich geregelt (Art. 36 MWSTG; Art. 27 MWSTV). Die Beschwerdeführerin wirft der ESTV überdies nicht vor, diese habe bei der Berechnung der Steuernachforderung den Prämienbezügen den Normalsatz zugeordnet, wo es aber um reduziert steuerbare Lieferungen gegangen sei.

Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, die Verwaltungspraxis widerspreche den Prinzipien der MWST, namentlich sei sie mit dem Selbstveranlagungsprinzip und dem Überwälzbarkeitsprinzip unvereinbar. Es sei ihr nicht möglich nachzuvollziehen, ob ein Kunde seine Punkte aus Umsätzen kumuliere, die dem reduzierten oder aber dem normalen Satz unterliegen. So überwälze sie womöglich zu wenig Steuer, die dann „an ihr hängen“ bleibe. Zunächst ist mit der ESTV dafürzuhalten, dass es der Beschwerdeführerin möglich ist, im Voraus ihre Preise ohne Weiteres so zu kalkulieren, dass keine Mehrwertsteu-

er „an ihr hängen“ bleibt. Dass überdies das Selbstveranlagungsprinzip nicht tangiert sein kann, ergibt sich klarerweise aus E. 3.3.2 (2. Abschnitt). Ferner ist darauf hinzuweisen, dass – auch wenn die Mehrwertsteuersystematik auf die Überwälzbarkeit der Steuer ausgerichtet ist (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG) – sich im Steuerjustizverfahren der Steuerpflichtige nach konstanter Rechtsprechung nicht mit Erfolg gegen eine Steuernachforderung wehren kann mit dem Einwand, er könne die nacherhobene Steuer nicht mehr auf den Leistungsbezüger überwälzen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_518/2007 + 2C_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 573; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.4.4). Schliesslich kann ohnehin offenbleiben, ob der beanstandeten Verwaltungspraxis die Anwendung zu versagen ist, wie die Beschwerdeführerin darüber hinaus vorträgt. Denn das vorliegende Urteil stützt sich nicht auf die Praxis der Verwaltung. Anders als die ESTV hält das Bundesverwaltungsgericht dafür, die Prämienbezüge bildeten keine Naturalrabatte im ursprünglichen Kaufgeschäft.

5.

5.1 Mit Einsprache vom 7. September 2000 in einem früheren Verfahren beantragte die Beschwerdeführerin, es sei u. a. festzustellen, dass die Treueprämien, welche sie im Rahmen des Programms ... den Karteninhabern gegen Verrechnung von umsatzabhängigen ...-Punkten abgibt, als Naturalrabatte zu qualifizieren seien und somit nicht zusätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen würden. Daraufhin stellte die ESTV mit rechtskräftigem Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2001 antragsgemäss fest, dass die im Rahmen des Programms ... den Karteninhabern gegen Verrechnung von umsatzabhängigen ...-Punkten abgegebenen Treueprämien Naturalrabatte darstellten und nicht zusätzlich zu versteuern seien.

5.2 Vor diesem Hintergrund legt die Beschwerdeführerin dar, es handle sich um eine res iudicata, schon aus diesem Grund sei die Nachforderung rechtswidrig. Hierin könnte ihr höchstens dann gefolgt werden, wenn es sich beim rechtskräftigen Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2001 um einen Leistungsentscheid bezüglich die im vorliegenden Verfahren strittigen Steuerperioden handeln würde. Ein Feststellungsentscheid kann nicht für alle Ewigkeit Gültigkeit beanspruchen; kommt die ESTV in einem ordentlichen, nachgelagerten Verfahren, welches sämtliche Verfahrensrechte des Betroffenen respektiert, und das in ei-

nen Leistungsentscheid mündet, zu einer gegenteiligen Auffassung, dann kann ihr nicht der Einwand der res iudicata aus einem vorangehenden Feststellungsverfahren entgegengehalten werden.

Indes ist es eine andere Frage und bleibt zu prüfen, ob sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben stützen und sie mit Erfolg geltend machen kann, mit einem rechtskräftigen Einspracheentscheid habe die ESTV verbindlich festgelegt, dass „die Abgabe der Treueprämien nicht als Umsatz zu versteuern seien“; ob also ihr Vertrauen in diese Verfügung zu schützen sei. Die Vorinstanz hält dafür, sie habe mit dem genannten Einspracheentscheid von damals lediglich klargestellt, „dass einzig eine von Kunden gegen Verrechnung ihrer angesammelten ...-Punkte bezogene Prämie im Gegenwert von z.B. Fr. 100.-- nicht zum damit verbundenen Verkaufsumsatz von X._____ addiert wird (--> eine Prämie im genannten Gegenwert bedingt in etwa Kundeneinkäufe im Umfang von rund Fr. 10'000.--), weshalb im gewählten Beispiel nicht plötzlich Fr. 10'100.-- versteuert werden müssen. Zu versteuern sind nach wie vor Fr. 10'000.--; die Aufrechnung der ESTV stellt bloss klar, in welchem Verhältnis der Normal- bzw. der reduzierte Satz anzuwenden sind. Gleichzeitig ist mit dieser Nicht-Aufaddierung aber keineswegs gesagt, dass der Prämienwert überhaupt nicht als mehrwertsteuerlich relevantes Entgelt (Umsatz) zu qualifizieren und zu besteuern wäre.“ Es liege jedoch gar keine „zusätzliche Versteuerung der gegen Verrechnung von umsatzabhängigen ...-Punkten abgegebenen Treueprämien“ vor.

5.3 Das in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (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 (BGE 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 4.2; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 2006, Rz. 622 ff.).

5.4 Die Argumentation der ESTV, es liege gar keine „zusätzliche Versteuerung der gegen Verrechnung von umsatzabhängigen ...-Punkten abgegebenen Treueprämien“ vor, überzeugt nicht. Die Vorauszahlungen im ursprünglichen Kaufgeschäft bilden grundsätzlich Bemessungsgrundlage für die nachträgliche Prämienlieferung. Hat die Beschwerdeführerin diese Vorauszahlungen zusammen mit dem jeweiligen Kaufgeschäft lediglich zum reduzierten Satz veranschlagt und unterliegt die Prämienlieferung sodann aber dem Normalsatz, dann ist die Differenz sehr wohl *zusätzlich* zu versteuern (vgl. E. 3.3.2 und 3.4).

Eine Analyse der Umstände, des ersten Entscheids, der Einsprache und des Einspracheentscheides im rechtskräftigen Verfahren führt zum Schluss, dass die ESTV in guten Treuen den beschwerdeführerischen Antrag der damaligen Einsprache so verstehen musste, dass die Beschwerdeführerin anbegehrte, für den zweiten Vorgang (Prämienlieferung) keine Steuer zu schulden. Dies v. a. auch deshalb, weil die ESTV im vorausgehenden ersten Entscheid vom 7. Juli 2000 noch verbindlich feststellte, die Beschwerdeführerin habe die Leistungen, die sie im Rahmen des Systems „... den Karteninhabern gegen Verrechnung ihres Punkteguthabens erbringt, zum entsprechenden Steuersatz“ zu versteuern. Die ESTV vertrat also den unzweifelhaften Standpunkt, die Prämienlieferung unterliege der Steuer. Genau gegen diese Feststellung der ESTV hat sich die Beschwerdeführerin mit der damaligen Einsprache gewehrt und dies mit Erfolg. Denn die Verwaltung hiess die Einsprache gut, was bereits genügt, und sie stellte darüber hinaus antragsgemäss fest, die im Rahmen des Programms ... den Karteninhabern gegen Verrechnung von umsatzabhängigen ...-Punkten abgegebenen Treueprämien stellten Naturalrabatte dar und diese seien nicht zusätzlich zu versteuern. Unter diesen Umständen durfte die Beschwerdeführerin in guten Treuen den damaligen Einspracheentscheid ohne Weiteres so verstehen, dass für die Prämienlieferung keine Steuer geschuldet sei bzw. keine zusätzliche Steuer im Verhältnis zum

ursprünglichen Kaufgeschäft. Das Vertrauen der Beschwerdeführerin in den so verstandenen Einspracheentscheid, der zweifelsfrei Vertrauensgrundlage im Sinne der hievor zitierten Rechtsprechung bildet, war folglich berechtigt.

Bleibt noch zu prüfen, ob das Vertrauen auch zu schützen ist bzw. ob die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind: Die ESTV hat in einer hinreichend konkreten Situation mit Bezug auf eine bestimmte Person (die Beschwerdeführerin) gehandelt und sie war zum Erlass des Einspracheentscheids auch zuständig; die Beschwerdeführerin konnte die Unrichtigkeit der Feststellung nicht ohne Weiteres erkennen, was sich schon darin zeigt, dass selbst die Verwaltung ihren Standpunkt im Verlauf des ersten Verfahrens änderte und überdies mittlerweile zwei Verfahren über die strittigen Rechtsfragen angestrengt worden sind; die Beschwerdeführerin hat es im Vertrauen auf die Richtigkeit des damaligen Einspracheentscheids betreffend die hier strittigen Steuerperioden zu ihrem entsprechenden finanziellen Nachteil unterlassen, die der Differenz der Steuersätze entsprechende Steuer in die Preise einzukalkulieren, was auch nicht mehr nachgeholt werden kann, weil diese Kaufgeschäfte vollzogen sind und der Vergangenheit angehören; die gesetzliche Ordnung hat zwischen Erlass des Einspracheentscheids und den fraglichen Steuerperioden keine Änderung erfahren.

Sämtliche Voraussetzungen des Vertrauensschutzes sind erfüllt. Die Beschwerden sind aus diesem Grund im Ergebnis vollumfänglich gutzuheissen.

6.

Ausgangsgemäss sind die Beschwerden gutzuheissen und die vorinstanzlichen Einspracheentscheide aufzuheben. Der obsiegenden Beschwerdeführerin sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen, genauso wenig wie der ESTV (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss im Gesamtbetrag von Fr. 32'000.-- ist zurückzuerstatten. Der obsiegenden Beschwerdeführerin sind die mit Note vom 20. Oktober 2008 ausgewiesenen, notwendigen und nicht als übermässig erscheinenden Kosten der Vertretung im Umfang von Fr. 33'356.-- (inkl. MWST) als Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-6038/2008 und A-6047/2008 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden gutgeheissen und die vorinstanzlichen Einspracheentscheide aufgehoben.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Gesamtbetrag von Fr. 32'000.-- wird nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 33'356.-- auszurichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des

Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: