



SRK 2003-177

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Daniel Riedo; Peter Spinnler  
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

## **Entscheid vom 27. März 2006**

in Sachen

**Bank X. AG**, Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,  
3003 Bern (...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
Leistungsaustausch; Entgelt;  
Leistungen an nahestehende Personen; Drittpreis

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die Bank X. AG mit Sitz in A. ist seit 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Laut Handelsregisterauszug betreibt sie eine Bank und ihre Tätigkeit umfasst namentlich die folgenden Bereiche:

- Verwahrung und Verwaltung von Anteilen oder Aktien von in- und ausländischen Anlagefonds für andere (Depotgeschäft),

- Anschaffung oder Veräusserung von Wertpapieren einschliesslich Einlösung von Zins-, Dividenden- oder Erträgnisscheinen für andere (Effektengeschäft),
- Vermögensverwaltung mit Anteilen oder Aktien von in- und ausländischen Anlagefonds (fondsgebundene Vermögensverwaltung), (...).

Die Kundenvermögen werden grösstenteils in ausländische Anlagefonds investiert. In diesem Zusammenhang vertreibt die Bank X. AG ausländische Anlagefonds in der Schweiz, namentlich Investmentfonds der X-Gruppe. Die Kundenanteile an den X-Fonds wurden bei der Bank X. GmbH in F. [Deutschland] (später Bank X. Girozentrale F.; im Folgenden auch kurz: „Girozentrale“) verwahrt.

B.- Nach einer Kontrolle bei der Steuerpflichtigen forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 1 vom 28. Oktober 1998 für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 (1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997) Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 308'682.-- nebst Verzugszins von 5% seit dem 30. Dezember 1996 nach. In der EA stellte die ESTV fest, die Drittverwahrung (von Wertschriften) im Ausland durch die deutsche Muttergesellschaft Girozentrale F. sei nicht fakturiert worden. Diese Bezüge von Dienstleistungen aus dem Ausland wurden deswegen in Ziff. 1b unter dem Titel „Bezüge bei nahestehenden Personen: Depotgebühren: Girozentrale F“ im Betrag von Fr. 1'747'172.-- aufgerechnet, woraus eine Mehrwertsteuerforderung von Fr. 113'566.15 resultierte. Dieser Betrag wurde von der Bank X. AG bei der ESTV einbezahlt, um den Zinsenlauf zu stoppen.

Mit Entscheid vom 5. September 2000 bestätigte die ESTV die Nachforderung im Umfang von 308'682.-- und auferlegte der Bank X. AG die Verfahrenskosten von Fr. 240.--.

C.- Dagegen erhob die Bank X. AG am 3. Oktober 2000 Einsprache mit folgendem Hauptantrag: Der Betrag von Fr. 113'566.15 gemäss Lit. b des Beiblattes 1 der EA „Depotgebühren: Girozentrale F“ sei auf Null zu setzen und der bereits bezahlte Betrag zurückzuerstatten, gleichzeitig sei die Änderung bei der Berechnung des Vorsteuerschlüssels zu berücksichtigen und der bereits bezahlte Betrag zurückzuerstatten. Weiter stellte sie die Eventualanträge, die Depotgebühr von 0,1% sei auf 0,01% herabzusetzen und der Anteil der von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Depotgebühren von 6,7% sei zu erhöhen. Zur Begründung des Hauptantrags stellte sich die Bank X. AG auf den Standpunkt, die Umsätze aus der Verwaltung von Anlagefonds seien gemäss Art. 14 Ziff. 15 Bst. f der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464) von der Steuer ausgenommen.

D.- Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2003 wies die ESTV die Beschwerde ab und stellte fest, dass die Bank X. AG zu Recht für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 (1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997) Fr. 113'566.15 Mehrwertsteuer (zuzüglich Verzugszins von 5%) bezahlt habe. Zudem wurden die Verfahrenskosten für das Entscheidungsverfahren von Fr. 240.-- bestätigt. In formeller Hinsicht stellte die ESTV fest, dass die EA Nr. 1 nur teilweise bestritten sei, nämlich im Umfang von Fr. 113'566.15, der restliche Betrag der EA von Fr. 195'115.85 sei unbestritten. In der Begründung legte die ESTV dar, dass

die Bank X. AG in der Schweiz Anteile von Deutschen Anlagefonds vertreibe. Die Girozentrale F. als deren Muttergesellschaft übernehme für die Bank X. AG die Depotverwahrung der Anteile und stelle jener für diese Leistungen kein Entgelt in Rechnung bzw. gelte ihre Leistungen über die „Verrechnung“ von Gegenleistungen ab. Die ESTV verneinte für den grössten Teil der aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen eine Steuerbefreiung aufgrund von Art. 14 Ziff. 15 Bst. f MWSTV. Für einen kleinen Teil der Depotgebühren wurde die Steuerbefreiung bejaht (mit Verweis auf Beiblatt 1 der EA, Ziff. 1b). Somit sei die Depotverwahrung durch die Girozentrale (zum grossen Teil) als steuerbarer Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland anzusehen und zu versteuern. Betreffend Steuerbemessung stellte die ESTV auf ein Schreiben der Bank X. AG vom 24. September 1998 ab, in welchem ein Depotgebührenansatz von 0,10% angegeben worden sei. In Anbetracht dieser „Selbstdeklarierung“ erscheine es nicht nachvollziehbar, wenn die Bank X. AG jetzt ausführe, für die Verwahrung von Anlagefonds sei ein tieferer Drittpreis anzuwenden.

E.- Gegen diesen Einspracheentscheid lässt die Bank X. AG (Beschwerdeführerin) am 29. Oktober 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen. Sie beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides. Im Hauptantrag verlangt sie zusätzlich, es sei die ESTV zu verpflichten, ihr Fr. 113'566.15 zuviel bezahlte Mehrwertsteuer plus Fr. 77'562.80 zuviel gekürzte Vorsteuern (plus zuviel bezahlte Verzugszinsen) zu zahlen und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin in der fraglichen Periode keine Drittverwahrungsleistungen gegen Entgelt im Sinne von Art. 4 Bst. d MWSTV aus dem Ausland, von der Girozentrale, bezogen habe. Eventualiter seien der Beschwerdeführerin dieselben Beträge zurückzuzahlen und es sei festzustellen, dass der Marktwert der Drittverwahrungsleistungen, welche die Beschwerdeführerin von der Girozentrale bezieht, mit dem Satz von 0.00% zu bemessen sei. Subeventualiter sei die ESTV zu verpflichten, ihr Fr. 101'844.54 zuviel bezahlte Mehrwertsteuer plus Fr. 73'402.92 zuviel gekürzte Vorsteuern (plus zuviel bezahlte Verzugszinsen) zu zahlen und es sei festzustellen, dass der Marktwert der genannten Drittverwahrungsleistungen mit dem Satz von 0.01% zu bemessen sei. Bezüglich Streitgegenstand wird der Feststellung der ESTV, es seien nur noch Fr. 113'566.15 der EA Nr. 1 bestritten, widersprochen. In der Einsprache vom 3. Oktober 2000 sei klar zum Ausdruck gekommen, dass bei einer Änderung in der Frage der Depotgebühren auch der Vorsteuerschlüssel anzupassen und die zuviel gekürzte Vorsteuer zu erstatten sei. Weiter verlangt die Beschwerdeführerin den Beizug eines Sachverständigen zur Abklärung des Drittpreises (betreffend Eventual-/Subeventualanträge); diesbezüglich habe das Gericht einen selbständigen Entscheid zu erlassen.

Zum Sachverhalt erläutert die Beschwerdeführerin, die Girozentrale sei im Jahre 1999 aus einer Fusion zwischen V./W. und Bank X. GmbH hervorgegangen. 1995 sei die Beschwerdeführerin indirekt über eine Tochtergesellschaft der Bank X. GmbH, 1996 zu 100% direkt von dieser gehalten worden. Im Zeitpunkt der Beschwerde werde die Beschwerdeführerin zu 80% von der Girozentrale und zu 20% von einer in der Schweiz domizilierten Gesellschaft gehalten.

Zur Begründung des Hauptbegehrens führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, die deutsche Girozentrale habe ihr eine Verwahrungsleistung erbracht, wofür sie ihrerseits

aber kein Geld bezahlt und auch sonst keine Gegenleistung erbracht habe. Die ESTV, welche dafür die Beweislast trage, habe eine solche Gegenleistung nicht nachgewiesen. Es fehle an einem Leistungsaustausch. Zudem würden auch andere Depotbanken unter vergleichbaren Umständen unabhängigen Drittbanken keine Gebühren verrechnen. Zum Eventualbegehren (Bemessung zum Drittpreissatz von 0.00% des durchschnittlichen Depotwertes) erläutert die Beschwerdeführerin, bei der Annahme des Bemessungssatzes von 0,1% habe sich die ESTV auf ein Schriftstück und die Auskunft einer nicht unterschriftsberechtigten Person gestützt, deren Erklärungen sich die Beschwerdeführerin nicht zurechnen lassen müsse. Die ESTV habe somit den Beweis für die Richtigkeit dieses Drittpreissatzes nicht erbracht. Unabhängige Dritte würden vergleichbare Leistungen unter vergleichbaren Umständen aber kostenlos anbieten, beispielsweise würde die Bank G. die Verwahrung von G. Anlagefonds und G. Obligationen/Aktien kostenlos vornehmen. Zum Subeventualbegehren (Drittpreissatz von 0,01%) zieht die Beschwerdeführerin Vergleichsunternehmen heran, welche weder eigene noch Konzernfonds drittverwahren; die H. AG beispielsweise würde ihren angeschlossenen Instituten für die Verwahrung von Wertschriften in mit dem vorliegenden Fall vergleichbarem Volumen zwischen 0,006 und 0,012% des Depotwertes belasten.

F.- Mit Vernehmlassung vom 11. Dezember 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen. Betreffend die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach der Girozentrale kein Entgelt oder eine andere Gegenleistung ausgerichtet worden sei, verweist die ESTV auf verschiedene Beschwerdebeilagen. Grundsätzlich verhalte es sich so, dass der Kunde der Beschwerdeführerin für deren Dienstleistungen eine Depotgebühr von 0,15% des Depotwertes zu entrichten habe. Nach Ansicht der ESTV habe die Beschwerdeführerin in der Folge der Depotbank (Girozentrale) für deren Verwahrungstätigkeit eine Vergütung von bis zu 0,1% weiterzuleiten, was sich aus dem Beweisstück Nr. 31 ergebe. Nicht relevant sei, wenn der Fonds (als Dritter im vorliegenden Verhältnis) der Depotbank (Girozentrale) die Entschädigung ausrichte; diese könne ebenfalls ein Entgelt darstellen. Zur Steuerbemessung bemerkt die ESTV, entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin sei deren „Selbstdeklaration“ eines Satzes von 0,10%, ursprünglich unterschrieben vom nicht zeichnungsberechtigten Mitarbeiter, durch die Geschäftsleitung als richtig bekundet worden. Im Übrigen sei es Sache der Beschwerdeführerin, sich so zu organisieren, dass anlässlich der angekündigten Steuerkontrolle ermächtigte Personen anwesend seien. Unter Beizug der Absatzmethode zum Drittvergleich und aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin von ihren Kunden eine Entschädigung für Depotleistungen von 0,15% auf den Depotwerten verlange, sei die Heranziehung der Selbstdeklaration von 0,10% durch die ESTV gerechtfertigt. Die ESTV hält ferner an der Feststellung im Einspracheentscheid fest, wonach nur Fr. 113'566.15 bestritten seien.

G.- Nachdem die SRK der Beschwerdeführerin die verlangte Akteneinsicht gewährt hat, erstattet diese am 20. Februar 2004 Replik. Zur näheren Erläuterung ihrer Anträge legt die Beschwerdeführerin dar, dass zwei unterschiedliche Fragekreise betroffen seien. Im Hauptantrag werde das Steuerobjekt bestritten. Die ESTV habe die angebliche Leistung der Beschwerdeführerin nicht eindeutig bezeichnet und das Entgelt nicht nachgewiesen. Das Steuerobjekt sei ein steuerbegründendes Element und müsse von der ESTV bewiesen werden. Der Eventualantrag

gehe vom Vorliegen eines Steuerobjektes aus und stelle die Frage nach dem Marktwert bzw. Drittpreis; diesbezüglich seien nicht die drei sogenannten Standardmethoden anzuwenden, sondern die Fremdvergleichsmethode. Weiter wiederholt die Beschwerdeführerin, dass die ESTV den Sachverhalt nicht richtig ermittelt, mithin den Charakter der fraglichen Leistung nicht unzweideutig bezeichnet habe. Die ESTV zitiere zur Untermauerung ihrer Ansicht Beweisstücke der Beschwerdeführerin, vermische dabei aber Leistungen im Zusammenhang mit der Verwahrung von Fondsvermögen mit Leistungen, die im Zusammenhang mit den Kundendepots der Beschwerdeführerin stehen. Was das umstrittene Schreiben vom 24. September 1998 anbelange, sei nicht verständlich, weswegen die ESTV die „Selbstdeklaration“ bzw. die unsubstantiierte Aussage eines Mitarbeiters als glaubwürdiger einstuft, als alle späteren, belegten Aussagen.

H.- Mit Eingabe vom 9. März 2003 verzichtet die ESTV auf das Einreichen einer Duplik.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1997 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzvertretendes Recht dar.

b) Die SRK beurteilt als Beschwerdeinstanz Einspracheentscheide der ESTV (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 29. September 2003 mit Eingabe vom 29. Oktober 2003 frist- und formgerecht angefochten. Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig und auf die Beschwerde ist (unter Vorbehalt des sogleich in E. 1d Gesagten) einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

d) Die Beschwerdeführerin beantragt in Haupt-, Eventual- und Subeventualbegehren die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides und die Rückzahlung der von ihr bestrittenen, aber vorsorglich trotzdem eingezahlten Steuerbeträge. Daneben stellt sie jeweils zusätzlich ein Feststellungsbegehren, so verlangt sie die Feststellung, dass die fraglichen Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland nicht steuerbar seien bzw. die Feststellung, wie die Steuer zu bemessen sei. Sie ist der Ansicht, sie habe in Bezug auf ihre zukünftige mehrwertsteuerliche Selbstveranlagung ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Steuerbarkeit der bezogenen Leistungen und des allfälligen Bemessungssatzes.

Unter den gegebenen Umständen ist ein Feststellungsentscheid aufgrund seiner Subsidiarität gegenüber Gestaltungs- und Leistungsentscheiden (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., A 1998, S. 76 f. Rz. 207) nicht zulässig. Es fehlt der Beschwerdeführerin an einem aktuellen Feststellungsinteresse, weil sie bereits Gestaltungs- bzw. Leistungsbegehren gestellt hat. Damit können die in Frage stehenden Rechtsfragen anhand eines konkreten Falles entschieden werden, was das Feststellungsbegehren hinfällig werden lässt (vgl. auch: Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002 [2A.150/2001], E. 2b mit Hinweisen, zusammengefasst in *Steuer Revue [StR]* 2002 S. 670 f.). Auf die verschiedenen Feststellungsbegehren ist nicht einzutreten.

e) Die ESTV forderte mit EA Nr. 1 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 308'682.-- (nebst Verzugszins) nach. In diesem Betrag enthalten waren unter anderem die Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland bei der deutschen Girozentrale (Fr. 113'566.15, Ziff. 1b der EA) sowie diverse Vorsteuerkorrekturen. Der Entscheid der ESTV vom 5. September 2000 belief sich auf denselben Betrag. Die Einsprache enthielt den Hauptantrag, der Betrag von Fr. 113'566.15 gemäss Lit. b des Beiblattes 1 der EA „Depotgebühren: Girozentrale F.“ sei auf Null zu setzen und der bereits bezahlte Betrag zurückzuerstatten, gleichzeitig sei die Änderung bei der Berechnung des Vorsteuerschlüssels zu berücksichtigen (...) und der bereits bezahlte Betrag zurückzuerstatten. Es ist somit festzustellen, dass im vorinstanzlichen Verfahren aufgerechnete Steuern im Betrag von Fr. 113'566.15 plus im Falle einer Gutheissung sich ergebende, allfällige Änderungen betreffend die Vorsteuerkorrekturen im Streit lagen. Denselben Umfang weist der Streitgegenstand im Verfahren vor der SRK auf. Aus den Anträgen an die SRK ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin im Hauptantrag und Eventualantrag nach wie vor Fr. 113'556.15 anfecht sowie (bei einer Gutheissung daraus folgend) „zuviel gekürzte Vorsteuern“ (im Rahmen von Fr. 77'562.80). Im Subeventualantrag wird der Streitgegenstand eingeschränkt.

f) Es ist ohne Einschränkung zulässig, im Beschwerdeverfahren vor der SRK einen gegenüber dem vorinstanzlichen Verfahren neuen Rechtsstandpunkt einzunehmen. Dies ergibt sich aus dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen, welcher Verwaltung und Richter verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den sie als zutreffend erachten (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und F am Main 1998, Rz. 1.78 mit Hinweisen und Rz. 2.77). Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin, mit welchen sie das Vorliegen eines Leistungsaustauschs und mithin eines mehrwertsteuerlichen Steuerobjekts bestreitet - was sie in der Einsprache an die ESTV (in welchem Zeitpunkt sie im Übrigen noch nicht vertreten war) noch nicht getan hatte -, ist somit einzugehen. Der Streitgegenstand wird damit nicht erweitert. Auch wenn die ESTV sich in ihrem Entscheid nicht zur Frage des Leistungsaustauschs bzw. der Gegenleistung geäußert hat, handelt es sich bei diesen Punkten um Voraussetzungen für die Steuerbarkeit des Umsatzes (Näheres im Folgenden), welche die ESTV grundsätzlich immer zu prüfen hat (auch wenn sie in ihren Entscheiden darauf nicht explizit Bezug nimmt). Das Steuerobjekt und die Problematik des Leistungsaustauschs bzw. der Entgeltlichkeit bildeten folglich auch im vorinstanzlichen Verfahren Teil des Streitgegenstands.

2.- a) aa) Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerrechtlich relevanten 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 Mehrwertsteuerverordnung bzw. des Mehrwertsteuergesetzes (statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49, E. 2a/cc, mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 443 E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in StR 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein unmittelbarer ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (vgl. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.), wie das namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Ein Leistungsaustausch kann indes auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. BGE 126 II 249 E. 4a). Leistung und Gegenleistung müssen innerlich derart verknüpft sein, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (Entscheid des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002 [2A.175/2002], E. 3.2).

Das Entgelt als Grundvoraussetzung der Steuerbarkeit braucht nicht notwendigerweise vom Leistungsempfänger aufgewendet zu werden, sondern Entgelt kann auch darstellen, was

an der Stelle des Empfängers ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung erbringt (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; Riedo, a.a.O., S. 223 unten; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 108, 112).

Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind (vgl. Entscheide der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93, E. 3a, vom 18. Februar 2002 i.S. S. [SRK 2003-068] E. 4b):

1. es sind zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden,
2. es wird eine Leistung erbracht, der eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht,
3. Leistung und Gegenleistung sind ursächlich miteinander wirtschaftlich verknüpft.

bb) Wie bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Umfang des Entgelts aus der Sicht des Abnehmers zu definieren ist (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; vgl. Riedo, a.a.O., S. 228; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 761), ist auch bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Leistung und Entgelt primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht (Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126, E. 2a/dd; Riedo, a.a.O., S. 230 ff.; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 182; auch auf die Sicht des Leistenden abstellend: Ivo P. Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, StR 1996 S. 272; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 103 f., E. 4a).

b) Die Mehrwertsteuerverordnung erklärt den Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland für grundsätzlich steuerbar (Art. 4 Bst. d MWSTV). Eine steuerbare Dienstleistung aus dem Ausland muss durch den Empfänger mit Sitz im Inland versteuert werden, wenn dieser sie zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet und sofern er nach Art. 18 MWSTV steuerpflichtig ist (Art. 9 MWSTV). Steuerpflichtig ist, wer im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.-- Dienstleistungen aus dem Ausland bezieht. Soweit der Bezüger nicht bereits nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV steuerpflichtig ist, beschränkt sich die Steuerpflicht auf diese Bezüge. Für den nach Art. 17 MWSTV Steuerpflichtigen gilt die Mindestgrenze von Fr. 10'000.- im Kalenderjahr auch; hingegen hat er jeden Bezug zu deklarieren (Art. 18 MWSTV). In Art. 29 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 MWSTV wird festgelegt, unter welchen Voraussetzungen der Steuerpflichtige im Allgemeinen die von ihm für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland deklarierte Steuer als Vorsteuer abziehen kann (zum Ganzen siehe auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. g Ziff. 2 sowie Bst. h Ziff. 2 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. g Ziff. 2 sowie Bst. h Ziff. 2 ÜB-aBV).

Die Rechtsprechung hat diese Regelung der MWSTV als rechtmässig und insbesondere mit dem Bestimmungslandprinzip übereinstimmend anerkannt (Urteil des Bundesgerichts vom

9. April 2002 [2A.400/2001], E. 2; Entscheide der SRK vom 28. Februar 2002 i.S. F.B. AG [SRK 2001-094], E. 4b, vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.103, E. 8).

c) Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; vgl. Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV 1994 und 1997, Rz. 295). Was ein Dritter an Stelle des Leistungsempfängers entrichtet, stellt Entgelt dar, falls ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Leistung des Unternehmers und der Zuwendung des Dritten besteht (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 775). Das Entgelt ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, sondern es ist auch Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer. 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 (BGE 126 II 451 E. 6a).

Das Entgelt bildet auch im Falle des Bezugs von Dienstleistungen aus dem Ausland die Berechnungsgrundlage der Steuer (Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 89).

d) Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV gilt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung, deren Gehalt im Übrigen von der Lösung des europäischen Rechts abweicht, wurde von der SRK als verfassungsmässig erachtet (Entscheid der SRK vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81, E. 5c). Diese Regelung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs („dealing at arm’s length“; vgl. Kommentar zur MWSTV, Art. 26 Abs. 2).

aa) Im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV können sich Abgrenzungsprobleme ergeben mit dem Eigenverbrauch. Die Mehrwertsteuerverordnung unterstellt den Eigenverbrauch der Mehrwertsteuer (Art. 4 Bst. c MWSTV). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile ihn zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die er (unter anderem) für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals verwendet (Art. 8 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Der Dienstleistungseigenverbrauch hingegen unterliegt der Mehrwertsteuer (ausser etwa in den Fällen von Art. 8 Abs. 3 MWSTV) grundsätzlich nicht (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 201; Riedo, a.a.O., S. 149, 162 f.).

bb) Die SRK hat wiederholt festgestellt, dass Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV nur Anwendung finden kann, wenn tatsächlich ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis besteht, eine Leistung also entgeltlich erbracht wird. Wenn der Steuerpflichtige eine Leistung einer nahestehenden Person unentgeltlich zukommen lässt, sind allenfalls die Bestimmungen betreffend

Eigenverbrauch anwendbar. Eine Leistung zu einem Vorzugspreis hingegen gilt als entgeltlich und die Gegenleistung wird bezüglich Bemessung korrigiert auf den Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Entscheidung der SRK vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81, E. 5, vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.103 E. 7b/c; Bestätigung dieser Rechtsprechung in den Entscheidungen der SRK vom 27. März 2002, i.S. W. [SRK 2000-108], E. 5a, vom 1. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.158, E. 4a/bb, vom 30. August 2004 i.S. S.P. [CRC 2004-004/005], E. 3b, 4b bzw. E. 5b, 6b, vom 4. Juli 2005 i.S. P. SA [CRC 2004-065], E. 3b/aa).

Gemäss konstanter Rechtsprechung ist das Entgelt einerseits Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt und andererseits Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 567 E. 3.1.1; BGE 126 II 450 ff. E. 6a). Die Problematik der Steuerbarkeit eines Vorgangs (Existenz des Leistungsaustausches) und der Steuerbemessung sind dabei klar auseinander zu halten. Bei der Anwendung von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV ist zu beachten, dass dieser sich einzig mit der Bemessung der Steuer befasst und sich die Frage nach der Bemessungsgrundlage erst stellt, wenn nachgewiesen ist, dass der Steuertatbestand erfüllt ist. Damit ergibt sich die erwähnte Rechtsprechung der SRK zwingend aus dem System der Mehrwertsteuer und unentgeltliche Leistungen können wie erwähnt nicht unter den Regelungsbereich von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV fallen; diese Bestimmung kommt grundsätzlich nur bei unterpreislich, nicht aber bei unentgeltlich erbrachten Leistungen in Betracht (gleicher Ansicht weitgehend auch die Lehre: siehe Riedo, a.a.O., S. 229; Baumgartner, Entgeltlichkeit, a.a.O., S. 278 f.; Ivo P. Baumgartner, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 51 zu Art. 33 Abs. 1 und 2).

Die selben Grundsätze sind bei Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern anwendbar; es gelten die allgemeinen Bedingungen für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs und der Steuerbarkeit (siehe noch nicht rechtskräftiger Entscheid der SRK vom 11. März 2005 i.S. R. AG [CRC 2004-017], E. 3d/bb, 4d; Entscheide der SRK vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66.42, E. 5c/bb und cc mit Hinweisen auf die Lehre sowie E. 7b/cc, dd; vom 13. Juli 2001 i.S. K. [CRC 1999-155], E. 3c; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 320 ff.; anderer Meinung: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel und F a.M. 1996, S. 157, 161; abweichend auch Spezialbroschüre der ESTV Nr. 4 „Eigenverbrauch“ zum MWSTG [Art. 33 Abs. 2 Satz 3]: Ziff. 3.1 und 3.2, 4.1, 7.4.1).

cc) Als nahestehende Personen werden an einer Firma beteiligte Personen bezeichnet (z.B. Aktionäre usw.) sowie liierte Unternehmen (z.B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehung) (Entscheidung der SRK vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81, E. 5e; vom 4. Juli 2005 i.S. P. SA [SRK 2004-065], E. 3b/bb, cc).

Konzern- bzw. Gruppengesellschaften untereinander gelten ebenfalls als nahestehende Personen. Zwischen solcherart verbundenen Unternehmen werden häufig für Warenlieferungen und Dienstleistungen Preise festgesetzt, welche nicht den Marktpreisen entsprechen (Verrechnungspreise; Transferpreise). Das Entgelt für konzern- bzw. gruppeninterne Dienstleistungen ist ebenfalls gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV zu ermitteln, wenn der interne Verrechnungspreis zu niedrig angesetzt wurde. Das unter den nahestehenden Gesellschaften vereinbarte bzw. tatsächlich entrichtete Entgelt kommt als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nicht in Frage, wenn es nicht mit dem Marktwert identisch ist (siehe Andreas Russi, MWST bei Konzernleistungen, Tücken in der Umsetzung des Drittvergleichs, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2004 S. 787 f.; siehe auch Spezialbroschüre Nr. 06 „Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung“ zum MWSTG, Ziff. 1.2.3.3 und Ziff. 7.6.2 sowie Praxisänderung vom 1. Juli 2005, Ziff. 2.7).

e) Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, A 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. ASA 59 S. 634, 55 S. 627; BGE 92 I 255 ff.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., A 2002, S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

3.- Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin in der Schweiz unter anderem Anlagefonds der X-Gruppe (nur diese interessieren in casu) vertrieben. Die Anteile ihrer Kunden an X-Anlagefonds liess sie bei der deutschen Girozentrale in F. verwahren (sogenannte „Drittverwahrung“). Die ESTV ist der Ansicht, es handle sich dabei um einen steuerbaren Dienstleistungsbezug aus dem Ausland (Art. 9 MWSTV), der aufgrund von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV zum Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, zu versteuern sei. Die Beschwerdeführerin bestreitet an sich nicht, dass die Girozentrale - welche nach den Angaben der Beschwerdeführerin deren Muttergesellschaft und folglich offensichtlich eine ihr nahestehende Person (E. 2d/cc) ist - ihr Depotverwahrungs-Dienstleistungen erbracht hat, legt aber (im Hauptantrag) dar, sie habe diese Dienstleistungen unentgeltlich bezogen und es bestehe kein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch; die bezogenen Dienstleistungen seien nicht steuerbar.

a) aa) Der Mehrwertsteuer unterliegen generell, also auch beim Dienstleistungsbezug aus dem Ausland im Sinne von Art. 9 MWSTV, nur Leistungen, denen ein Entgelt gegenübersteht (E. 2a/aa). Nach der dargelegten Rechtsprechung und Lehre (oben E. 2d/bb) gilt dies auch im Zusammenhang mit Leistungen an nahestehende Personen. Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV regelt die *Bemessung* der Steuer und kann nicht zum Tragen kommen, wenn mangels mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs gar kein Steuerobjekt existiert. Bei Leistungen zwischen Gesellschaften einer Gruppe oder eines Konzerns als nahestehende Personen verhält sich dies nicht anders; auch hier ist ein Leistungsaustausch Voraussetzung der Steuerbarkeit (oben E. 2d/bb, im Zusammenhang mit Leistungen von Gesellschaftern an eine Gesellschaft siehe insbesondere die dort zitierten Entscheide der SRK vom 11. März 2005, a.a.O., vom 12. Oktober 2001, a.a.O.). Wie die Beschwerdeführerin also richtig darlegt, muss im Folgenden zuerst eruiert werden, ob ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch stattfand, mithin ob die Beschwerdeführerin (oder allenfalls ein Dritter für sie) für die von ihr bezogenen Leistungen eine Gegenleistung erbracht hat. Nur wenn ein Entgelt zu bejahen ist (wie niedrig es auch sein möge), darf im Rahmen der Bemessung aufgrund von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV ein Drittpreis ermittelt und besteuert werden.

bb) Von vorneherein nicht in Betracht kommt im Übrigen – für den Fall, dass kein Entgelt eruiert werden könnte – die Annahme eines steuerbaren Eigenverbrauchs, da es sich bei den in Frage stehenden Leistungen um Dienstleistungen handelt und der Dienstleistungseigenverbrauch (abgesehen von spezifischen Ausnahmen) prinzipiell keine Mehrwertsteuer auslöst (siehe E. 2d/aa). Überdies ist Eigenverbrauch nur zwischen Betrieben innerhalb des gleichen Unternehmens sowie zwischen rechtlich selbständigen Mitgliedern einer Besteuerungsgruppe (Art. 17 Abs. 3 MWSTV) denkbar (siehe Spezialbroschüre Eigenverbrauch der ESTV, Ziff. 12 S. 59 f.; Baumgartner, Entgeltlichkeit, a.a.O., S. 271), nicht aber zwischen Gesellschaften einer Gruppe ohne Gruppenbesteuerung.

b) aa) Es ist daran zu erinnern, dass die Steuerbehörde die Beweislast trägt für steuerbegründende Tatsachen (oben E. 2e), wozu die Existenz eines Leistungsaustauschs als Voraussetzung der Steuerbarkeit zweifellos gehört. Sollte die SRK – nach Würdigung aller Umstände – nicht zum Schluss gelangen, dass die rechtserhebliche Tatsache des Leistungsaustauschs, namentlich eines Entgelts, als erwiesen zu gelten hat, hätte damit die ESTV die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es wäre zu deren Ungunsten zu entscheiden.

bb) In der EA und den beiden Entscheiden der ESTV fällt auf, dass diese sich nicht mit der Problematik des Leistungsaustauschs auseinandergesetzt hat und insbesondere nicht versucht hat, ein Entgelt nachzuweisen. Die ESTV scheint denn auch ursprünglich davon ausgegangen zu sein, dass die in Frage stehenden Dienstleistungen tatsächlich gratis erbracht worden sind. So wurde in der EA ausgeführt, es sei „von einer Fakturierung der Drittverwahrung im Ausland durch die Muttergesellschaft (...) abgesehen“ worden (Beiblatt 1 zur EA, Vernehmlassungsbeilage 29). In Kontrollbericht (Beiblatt 2 zum Kontrollbericht, Vernehmlassungsbeilage 29; siehe des weiteren auch Schreiben der ESTV vom 30. April 1998, Vernehmlassungsbeilage

28) ist von „nicht verrechneten“ bzw. „nicht in Rechnung gestellten“ Depotgebühren die Rede, wobei auf ein dem Kontrollbericht beiliegendes Schreiben der Girozentrale vom 5. Oktober 1998 verwiesen wird, in welchem diese bestätigte, dass keine Depotgebühren erhoben worden seien. In ihrem Entscheid vom 5. September 2000 führte die ESTV aus, die Beschwerdeführerin habe von nahestehenden Personen „Leistungen in den Bereichen Depotverwahrung (...) bezogen, für die sie kein Entgelt entrichten musste“. Trotzdem schloss die ESTV, es handle sich um einen steuerbaren Dienstleistungsbezug aus dem Ausland von einer nahestehenden Person; die Steuer sei vom Preis, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte, zu bemessen. Im Einspracheentscheid wird bloss erwähnt, dass die Girozentrale für ihre Leistungen der Beschwerdeführerin kein Entgelt in Rechnung stelle bzw. ihre Leistungen über die „Verrechnung von Gegenleistungen“ abgelte. Die ESTV scheint demzufolge fälschlicherweise (oben E. 2d/bb und 3a) davon ausgegangen zu sein, dass Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV auch angewendet werden darf, wenn eine Leistung ohne mehrwertsteuerliche Gegenleistung erfolgt ist. Entsprechend hat sie, obwohl beweisbelastet, ursprünglich gar nicht versucht, einen Leistungsaustausch zu belegen. Erst in der Vernehmlassung macht die ESTV - wohl aufgrund der Darlegungen in der Beschwerde - erstmals Ausführungen zum Leistungsaustausch und zum Entgelt.

c) Im Folgenden ist demnach zu prüfen, ob es der ESTV gelungen ist, die Entgeltlichkeit der fraglichen Transaktion nachzuweisen.

aa) Die ESTV verweist im Einspracheentscheid und der Vernehmlassung unter anderem auf die Aufstellung datierend vom 24. September 1998 (Dokument 1 in Beschwerdebeilage 39 sowie Beilage 1 zu Vernehmlassungsbeilage 28), in welcher die Beschwerdeführerin für die „Depotverwaltung Girozentrale F.“ einen Depotgebühren-Ansatz von 0,10% (total Fr. 1'803'337.19) angegeben hat. Die Beschwerdeführerin hat diese Unterlage eingereicht, nachdem die ESTV sie im Schreiben vom 30. April 1998 (Vernehmlassungsbeilage 28) aufgefordert hatte, einerseits eine Aufstellung über sämtliche durch nahestehende Personen im Ausland in den Jahren 1995 bis 1997 „gratis erbrachten Dienstleistungen“ und andererseits *„Berechnungen über jenen Preis, der einem unabhängigen Dritten für die erbrachten Dienstleistungen hätte in Rechnung gestellt werden müssen“* einzureichen. Damit kann aber die Aufstellung vom 24. September 1998 nicht als Erklärung der Beschwerdeführerin verstanden werden, wonach die angegebene Depotgebühr der Girozentrale als Gegenleistung für die Drittverwahrung effektiv erbracht bzw. verrechnet worden wäre. Im Gegenteil ist anzunehmen, dass damit bestenfalls die von der ESTV verlangte Information geliefert wurde, nämlich die Nennung eines „fiktiven“ Preises, der von unabhängigen Dritten für diese Leistung zu bezahlen wäre. Im Kontrollbericht, in der EA und im Einspracheentscheid wurde diese Aufstellung denn auch in diesem Sinne gewürdigt und nur bezüglich der Frage der Steuerbemessung, zur Eruierung des Drittpreises, herangezogen (siehe Vernehmlassungsbeilage 29, v.a. Beiblatt 2 zum Kontrollbericht). Auch in der Vernehmlassung wird dieses Dokument im Zusammenhang mit der Frage des Leistungsaustausches nur am Rande erwähnt (siehe Vernehmlassung S. 15 am Schluss des ersten Absatzes). Dieses Schriftstück belegt folglich die Existenz eines Entgelts bzw. eines Leistungsaustausches nicht. Anzuführen bleibt, dass die Beschwerdeführerin den Inhalt dieses Schreibens (Berechnungssatz für einen allfälligen Drittpreis) ohnehin wieder bestritt (erstmalig bereits im

Schreiben vom 7. Oktober 1999 in Vernehmlassungsbeilage 31) und geltend machte, diese Erklärung eines Mitarbeiters sei falsch gewesen (siehe Beschwerde S. 27 f.).

bb) Zum Nachweis eines Entgelts verweist die ESTV in der Vernehmlassung hauptsächlich auf die Beschwerdebeilagen Nr. 13 und 31. Die Kunden der Beschwerdeführerin hätten dieser laut Beschwerdebeilage Nr. 13 Depotgebühren von 0,15% zu entrichten gehabt. In der Folge habe die Beschwerdeführerin der Girozentrale für die bei dieser bezogenen Verwahrungsleistungen eine Vergütung von bis zu 0,1% weiterzuleiten gehabt. Letzteres ergebe sich klar aus Beweisstück Nr. 31, wonach die Depotbank für ihre Tätigkeit eine jährliche Vergütung von bis zu 0.1% des Sondervermögens erhalte (Ziff. 4g, S. 12 Prospekt, Beschwerdebeilage 31).

Die ESTV ist demnach der Ansicht, die in Beweisstück Nr. 31 (Ziff. 4g, S. 12) geregelte Gebühr gelte die in casu strittigen, von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen ab. Es ist abzuklären ob dies zutrifft; namentlich, welche Art Leistungen die Beschwerdeführerin von der Girozentrale bezogen hat (sogleich aaa) und ob die in Beilage Nr. 31 genannte Gebühr von 0,1% diese in Frage stehenden Dienstleistungen der Girozentrale an die Beschwerdeführerin vergütete (bbb).

aaa) Die Girozentrale verwahrt Wertschriften von Kunden der Beschwerdeführerin, vor allem Anteile an Investmentfonds der X-Gruppe, in Form der sogenannten „Depotverwaltung/-verwaltung“ bzw. „Drittverwahrung“. Nach Angaben der Beschwerdeführerin hat sich die Tätigkeit der Girozentrale im Wesentlichen auf die Führung von Sammeldepots und die Behandlung und Verbuchung von allfälligen Ausschüttungen der Fonds beschränkt. Die Girozentrale zählt in ihrem Schreiben vom 28. Oktober 2003 (Beschwerdebeilage Nr. 27) die folgenden Leistungen an die Beschwerdeführerin auf: Erstellen eines Jahresdepotauszuges, Einlösung von Zins-, Gewinnanteil- und Ertragsscheinen, die Einlösung von Wertpapieren bei Fälligkeit, Auslösung oder Kündigung, Mitteilung über Kapitalmassnahmen und deren Abwicklung. In Frage stehen folglich Leistungen betreffend die Verwahrung und Verwaltung von Fondsanteilen der Kunden der Beschwerdeführerin.

bbb) Laut dem von der ESTV angerufenen Verkaufsprospekt für X-Fonds (Beschwerdebeilage 31) erhält die Depotbank (nämlich die Girozentrale, siehe S. 5 Prospekt) für ihre Tätigkeit eine jährliche Vergütung von bis zu 0.1% des Sondervermögens (Ziff. 4g, S. 12 Prospekt; ebenso je § 13 der Besonderen Vertragsbedingungen, siehe auch Tabelle ab S. 44). Die Tätigkeit der Depotbank umfasst gemäss Ziff. 2 Prospekt die Verwahrung der im Fonds enthaltenen *Vermögensgegenstände* (nähere Umschreibung der Tätigkeit in § 2 der Allgemeinen Vertragsbedingungen). Folglich ist die Gebühr in Ziff. 4g für die Verwahrung des *Fondsvermögens* (d.h. die einem Anlagefonds zustehenden flüssigen Mittel und Anlagen) vorgesehen, nicht aber für die Verwahrung (und Verwaltung) der in Wertschriften verbrieften *Fondsanteile* der Anleger. Hinsichtlich der Titel der Anteilhaber wird in den Besonderen Vertragsbedingungen (je in § 11a) die Verwahrung bei einer Wertpapiersammelbank vorgesehen; das Verhältnis der Anteilhaber oder der zwischengeschalteten Bank (in casu die Beschwerdeführerin) zur

Wertpapiersammelbank wird jedoch nicht in diesem Verkaufsprospekt geregelt, diesbezüglich sind die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bank X. über „Geschäftsbeziehung zwischen Kunde und Bank“ massgeblich (siehe Schreiben der Girozentrale vom 28. Oktober 2003, Beschwerdebeilage 27).

Es ergibt sich entgegen den Feststellungen der ESTV, dass die Gebühr von 0,1%, welche die Girozentrale gemäss genanntem Prospekt erhält, gerade nicht die Verwahrung/Verwaltung der Anteile der Anleger entschädigt und somit nicht die in casu in Frage stehenden, von der Girozentrale an die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen betrifft. Das Beweisstück Nr. 31 belegt kein Entgelt an die Girobank im Austausch für die fraglichen Drittverwahrungsleistungen.

cc) Die ESTV argumentiert in der Vernehmlassung überdies, dass die Beschwerdeführerin bei ihren Kunden für die Führung des Depots eine Depotgebühr von 0,15% (Beschwerdebeilage Nr. 13) erhebe und den Ausführungen der Beschwerdeführerin damit nicht Glauben geschenkt werden könne, wonach die Depotverwahrungsleistungen durch die Girozentrale unentgeltlich erfolgen würden. Die Kunden der Beschwerdeführerin würden ja dann Leistungen grundlos in Rechnung gestellt erhalten, für die der Beschwerdeführerin keine Kosten entstanden sind. Die Beschwerdeführerin hingegen hält dafür, dass ihre Depotleistung an Endkunden wesentlich mehr umfasse, als die Verwahrungsleistung der Girozentrale. Die Drittverwahrungsleistung der Girozentrale sei eine kleine Teilleistung der gesamten Depotleistung an den Endkunden. So werde der Beschwerdeführerin von der Girozentrale in den Sammeldepotauszügen nur der Gesamtbestand der Kundenfondsanteile gemeldet (Verweis auf Beschwerdebeilage 24), es sei dann aber Aufgabe der Beschwerdeführerin, diesen Gesamtbestand auf die Privatkundendepots aufzuteilen, um das individuelle Depot des Privatkunden zu führen. Hinzu käme der Korrespondenzaufwand mit den Privatkunden (S. 42 Beschwerde, siehe auch S. 11 f.). Die Depotverwaltung der Beschwerdeführerin erstrecke sich namentlich auf die Verwahrung und Verwaltung der Investmentfonds, die Einlieferung und den Verkauf von Wertpapieren zur Anlage des Gegenwerts in Fondsanteilen, die Wiederanlage von Ertragsausschüttungen in neuen Fondsanteilen usw. (S. 9 Beschwerde).

Es trifft zwar zu, dass ein Teil der Leistungen, welche die Beschwerdeführerin im Rahmen des Depotgeschäfts - gegen ein Entgelt von 0,15% des Depotwerts - an ihre Kunden erbracht hat, von der Girozentrale an die Beschwerdeführerin vorgeleistet wurden (zum Umfang der Leistungen, siehe auch Beschwerdebeilage 27 und oben E. 3c/bb/aaa). Daraus ergibt sich jedoch nicht zwingend, dass die Leistungen der Girozentrale auch entgeltlich gewesen sein müssen. Es kann – das Argument der ESTV umkehrend – ebenso gut gesagt werden, dass die von den Kunden an die Beschwerdeführerin zu leistende Gebühr höher ausfallen würde, wenn die Beschwerdeführerin ihrerseits für die Leistungen der Girozentrale eine Gebühr zu erbringen hätte. Jedenfalls genügen angesichts der bei der ESTV liegenden Beweislast für steuerbegründende Tatsachen (vorstehend E. 2e, 3b/aa) solche blossen Mutmassungen wie die ESTV sie anstellt nicht, um einen Leistungsaustausch und namentlich das Bestehen eines Entgelts als gegeben anzusehen.

dd) Angetönt wird von der ESTV die weitere mögliche Konstellation, dass die Verwahrungsleistungen der Girozentrale an die Beschwerdeführerin von einem Dritten, nämlich dem Fonds bzw. der Fondsleitung, abgegolten werden. Die ESTV erwähnt diesen Punkt namentlich im Zusammenhang mit Beschwerdebeilage Nr. 31, welche wie ausgeführt nicht als Beweis für eine Gegenleistung herhalten kann. Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich unter anderem geltend, dass eine Verrechnung über mehrere Etappen ausgeschlossen werden könne, da die ESTV anlässlich ihrer Kontrolle keine der von nahestehenden Personen vereinnahmten Beträge als zu niedrig oder an nahestehende Personen bezahlte Beträge als zu hoch bemängelt habe.

Der ESTV ist darin zuzustimmen, dass es prinzipiell unerheblich ist, ob die Beschwerdeführerin selbst oder für sie ein Dritter das Entgelt geleistet hat. Was ein Dritter (in casu die Fondsleitung) aufwendet, kann jedoch nur als Entgelt (als Element des mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs) betrachtet werden, wenn zwischen der Leistung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger und der Zuwendung des Dritten ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (Art. 26 Abs. 2 MWSTV; vorstehend E. 2a/aa). Damit müsste in casu einerseits eine Abgeltungsleistung eines Dritten (z.B. Fondsleitung) nachgewiesen werden und andererseits, dass diese mit der von der Beschwerdeführerin bezogenen Verwahrungsleistung in einem Leistungsaustausch steht. Ein Entgelt der Fondsleitung (oder eines anderen Dritten) an die Girozentrale (geschweige denn der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit der Verwahrungsleistung an die Beschwerdeführerin) wurde jedoch durch die ESTV nicht dargelegt und ergibt sich zudem in keiner Weise aus den Akten.

Auch alle weiteren denkbaren Varianten, wie die Leistungen der Girozentrale abgegolten worden sein könnten (welche im Übrigen nicht die ESTV, sondern die Beschwerdeführerin selbst anführt, nur um sie dann aber im konkreten Fall zu verneinen), scheitern am Nachweis des Leistungsaustauschs; entweder ist keine Leistung belegt, die als Entgelt überhaupt in Frage kommen könnte oder die wirtschaftliche Verknüpfung nicht ersichtlich. Namentlich gilt dies für die durch die Beschwerdeführerin erbrachten Vertriebsleistungen betreffend die X-Anlagefonds, an welchen die Girozentrale (als Muttergesellschaft der X-Gruppe) ein Interesse haben mag und die damit als Gegenleistung denkbar wären. Vorliegend ist weder von der ESTV dargetan, noch aus den Akten ersichtlich, dass eine Vertriebsleistung der Beschwerdeführerin die Gegenleistung der Depotverwahrung darstellen würde; es fehlt namentlich am Nachweis der wirtschaftlichen Verknüpfung. Überdies wird die Beschwerdeführerin nach ihren eigenen Angaben für ihre Vertriebsleistungen grundsätzlich bereits von der Fondsleitung entschädigt. Unerheblich ist ferner auch die Frage, ob die (unentgeltlich) ausgeführten Dienstleistungen der Girozentrale allenfalls als (verdeckte) Vorteilszuwendung oder Kapitaleinlage der Muttergesellschaft angesehen werden könnten. Selbst bei Vorliegen einer (verdeckten) Kapitaleinlage bzw. eines Gesellschafterbeitrags müsste nach der Rechtsprechung der SRK eine Gegenleistung der Beschwerdeführerin und ein Leistungsaustausch existieren und nachgewiesen sein, damit ein solcher Vorgang als steuerbare Leistung anzusehen wäre - und nach dem Gesagten (E. 2d/bb) die Drittvergleichsaufrechnung zum Tragen kommen könnte. Ein solcher Nach-

weis ist aber in casu gerade nicht gelungen. Nach der Rechtsprechung der SRK lässt im Übrigen die bloße Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft mangels direkten Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung den Schluss auf das Vorliegen eines eigentlichen Leistungsaustausches grundsätzlich nicht zu (vgl. noch nicht rechtskräftige Entscheide der SRK vom 3. Mai 2005 i.S. J. AG [SRK 2002-153], E. 3b und vom 11. März 2005 i.S. R. AG [CRC 2004-017], E. 3d/bb, 4d; Entscheide der SRK vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66.42, E. 5c/bb und cc mit Hinweisen auf die Lehre sowie E. 7b/cc, dd; vom 13. Juli 2001 i.S. K. [CRC 1999-155], E. 3c; siehe auch Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 256 sowie Rz. 362, 320 ff.).

Zusammengefasst ist der ESTV der Beweis für das Bestehen eines Entgelts bzw. eines Leistungsaustauschs nicht gelungen und auch aufgrund der Akten lässt sich solches nicht eruieren.

d) Demgegenüber versucht die Beschwerdeführerin – obwohl nicht beweisbelastet – darzulegen, dass sie effektiv keinerlei Gegenleistung habe erbringen müssen für die fraglichen Dienstleistungen. Die Beschwerdeführerin hält den Vermutungen der ESTV in der Vernehmlassung, dass die von der Girozentrale bezogenen Leistungen entgeltlich sein müssten, entgegen, dass nicht nur sie selbst im konkreten Fall der Girozentrale kein Entgelt habe leisten müssen für die Verwahrung der Fondsanteile, sondern dies in vergleichbaren Fällen üblich sei. Generell würden Banken anderen Banken keine Depotgebühren verrechnen für die Verwahrung von Wertschriften, welche von der verwahrenden Bank (oder deren Gruppe) ausgegeben worden seien. Die Beschwerdeführerin illustriert diese Darlegung am Beispiel der Bank K. und der Bank G. als Verwahrerbanken. So würde die Bank G. von anderen Banken keine Depotgebühren verlangen für die Depotverwahrung von G-Aktien/Obligationen und G-Anlagefonds (Beschwerdebeilagen 48 und 49). Die Verwahrung von K-Anlagefonds für Banken, welche das Depot bei einer Bank der Gruppe K. führten, sei ebenfalls kostenlos (S. 31 Beschwerdebeilage 50).

Um diese Beweisstücke zu entkräften, hat die ESTV verschiedene Einwendungen erhoben (S. 11 f. Vernehmlassung), welche allesamt nicht zutreffen. So ergibt sich aus den Beweisstücken nicht wie von der ESTV behauptet, dass die Verwahrung von Anlagefonds der Gruppe K nur für konzerninterne oder nahestehende Unternehmungen kostenlos sei; gemeint sind nach dem Wortlaut im Gegenteil auch unabhängige Drittbanken (S. 31 des Manuals, Beilage 50). Nicht aus der Beschwerdebeilage Nr. 50 ersichtlich ist auch die Darlegung der ESTV, dass die Bank K. ihren Kunden (wohl Anteilsinhaber gemeint) bereits kommuniziere, dass keine Gebühren für die Depotführung erhoben würden (während die Beschwerdeführerin demgegenüber von ihren Kunden eine Jahresgebühr von 0,15% verlange). Die unzutreffende Interpretation dieses Beweisstücks durch die ESTV scheint auf die irrtümliche Abstützung auf S. 67 und 80 des Manuals, welche den in casu nicht interessierenden Bereich der Anlagestiftung der Bank K. betreffen, zurückzuführen zu sein. Der Vergleich mit den Verhältnissen bei der Bank G. (Beschwerdebeilagen 48 und 49) hingegen wird von der ESTV (Vernehmlassung S. 18) nicht akzeptiert, weil die eingereichten Konditionen nicht der im vorliegenden Verhältnis rele-

vanten Steuerperiode entspreche. Da in casu nur untersucht werden muss, ob die Darlegungen der nicht beweispflichtigen Beschwerdeführerin nachvollziehbar sein könnten, nachdem die ESTV selbst ihrer Beweisspflicht nicht nachgekommen ist, greift dieses Argument offensichtlich ins Leere. Auch wenn die Konditionen der Bank G. aus einer anderen Steuerperiode (2002) stammen, so stützen sie doch den Standpunkt der Beschwerdeführerin. Aus Beschwerdebeilagen 48 bis 50 ist tatsächlich abzuleiten, dass (der Gruppe G. bzw. K. nicht nahestehende) Drittbanken für die Depotverwahrung durch die Banken G. und K. keine Depotgebühren bezahlen müssen, sofern G- bzw. K-Anlagefonds oder andere Wertschriften, welche von diesen Banken selbst ausgegeben worden sind, betroffen sind. Damit ist dargetan, dass auch andere Depotbanken für ähnliche Leistungen in vergleichbaren Situationen keine Gebühr verlangen, wobei dies selbst für Drittbanken, also von der Verwahrerbank unabhängige Banken, gilt.

Es erweist sich insgesamt als grundsätzlich glaubhaft, dass der Beschwerdeführerin von der Girozentrale kein Entgelt verrechnet wurde für deren Verwahrungsleistungen. Gestützt wird diese Darstellung ebenso durch die beiden Bestätigungen der Girozentrale vom 5. Oktober 1998 und vom 28. Oktober 2003 (Beilage zum Kontrollbericht in Vernehmlassungsbeilage 29 und Beschwerdebeilage 27), wonach in den Jahren 1995 bis 1997 für die Wertpapiere in den Depots der Beschwerdeführerin keine Verwahrungsgebühr erhoben worden sei. Die Investmentfonds der X-Gruppe seien grundsätzlich kostenfrei verwahrt worden. Im Schreiben vom 5. Oktober 1998 wurde überdies präzisiert, dass abgesehen von den verbundenen Unternehmen auch bei Drittbanken keine Depotgebühren erhoben würden. Diese Beweisstücke, sind - als Erklärungen der Muttergesellschaft - zwar mit Vorbehalt zu würdigen, immerhin verleihen sie den Ausführungen der Beschwerdeführerin aber zusätzliche Glaubwürdigkeit.

e) Zusammenfassend ist es der ESTV nicht annähernd gelungen, das Bestehen eines Entgelts für die Verwahrungsleistungen der Girozentrale an die Beschwerdeführerin nachzuweisen. Auch aufgrund der Aktenlage lässt sich ein Entgelt für die Depotverwahrung nicht eruieren. Die SRK gelangt damit aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, dass sich die von der ESTV zu beweisende Tatsache (nämlich die Existenz eines Steuerobjekts, mithin einer entgeltlichen Leistung) verwirklicht hat. Die Folgen der Beweislosigkeit hat die beweisbelastete ESTV zu tragen (E. 2e, 3b/aa).

Es kommt hinzu, dass die (nicht beweisbelastete) Beschwerdeführerin ihre Darstellung glaubhaft zu machen vermochte. Der Beweislosigkeit der ESTV stehen die plausiblen Erklärungen der Beschwerdeführerin gegenüber, dass die von der Girozentrale erbrachten Dienstleistungen tatsächlich unentgeltlich erbracht worden sind und dass in vergleichbaren Fällen auch andere Bankinstitute keine Gebühr für solche Depotleistungen verlangen (auch nicht von dritten, nicht nahestehenden Banken).

Die von der Girozentrale aus dem Ausland bezogenen Depotverwahrungsleistungen unterstehen damit mangels Steuerobjekt nicht der Mehrwertsteuer.

4.- Die Beschwerdeführerin verlangt die Prüfung der Frage, ob durch die Abdeckung der Ziff. 9.11 bis 9.13 des Kontrollberichts vom 29. Oktober 1998 im Rahmen der Akteneinsicht das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt worden sei. Die genannten Ziffern betreffen das Strafverfahren sowie die Frage, ob Feststellungen gemacht worden seien, welche für andere Steuerarten relevant seien und ob eine entsprechende Meldung vorzunehmen sei. Es geht damit um verwaltungsinterne Notizen, welche gar nicht das vorliegende Beschwerdeverfahren betreffen und auf welche die ESTV und die SRK für ihre Entscheide nicht abgestellt haben. Es handelt sich nicht um Elemente, welche Grundlage der Entscheide bildeten oder auch nur geeignet gewesen wären, Grundlage der Entscheide zu bilden (siehe Urteil des Bundesgerichts vom 13. August 1996 [2A.444/1995], E. 2a, 2b/bb und cc; Moser, a.a.O., Rz. 3.57). Damit besteht diesbezüglich kein Akteneinsichtsrecht der Beschwerdeführerin. Durch die Verweigerung der Einsicht durch die ESTV wurde damit ihr Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt.

5.- a) Damit ist die Beschwerde im Hauptantrag (insoweit als sie die Rückzahlung zuviel bezahlter Mehrwertsteuer verlangt) gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (E. 1d). Es folgt aus dieser Guttheissung, dass die ESTV der Beschwerdeführerin Fr. 113'566.15 (inklusive zuviel bezahlte Verzugszinsen) zurückzubezahlen bzw. gutzuschreiben hat. Es ist zudem ab vorsorglicher Bezahlung der Steuerforderung durch die Beschwerdeführerin ein Vergütungszins von 5 Prozent (Zinssatz gemäss Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Verzinsung vom 14. Dezember 1994; AS 1994 3170) auszurichten (Art. 39 Abs. 4 MWSTV; siehe auch Urteil der SRK vom 15. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.94, E. 5b). Daneben hat die ESTV ebenfalls die Folgen dieser Guttheissung betreffend Vorsteuern zu berücksichtigen (siehe auch vorne E. 1e), so dass die Sache zu neuer Berechnung des Vorsteuerabzugs(-schlüssels) an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

b) Der obsiegenden Beschwerdeführerin und der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 5'000.--) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 bis 3 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 der hievorigen Verordnung).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der Bank X. AG vom 29. Oktober 2003 wird, soweit darauf einzutreten ist, gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. September 2003 aufgehoben.
- 2.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin Fr. 113'566.15 (inklusive zuviel bezahlte Verzugszinsen) zurückzubezahlen bzw. gutzuschreiben und ab vorsorglicher Bezahlung der Steuerforderung durch die Beschwerdeführerin einen Vergütungszins von 5 Prozent auszurichten. Die Sache ist im Übrigen zu neuer Beurteilung der Folgen dieser Gutheissung betreffend Vorsteuern an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückzuweisen.
- 3.- Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
- 4.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- zu entrichten.
- 5.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

---

### **Rechtsmittelbelehrung**

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

---

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Pascal Mollard

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart