

6 Finanzen
Finances
Finanze

44

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-8794/2007 und A-8755/2007 vom 18. Oktober 2010

Mehrwertsteuer. Steuerbemessungsgrundlage.

Art. 26 Abs. 1, 2 und 4 MWSTV von 1994. Art. 33 Abs. 1, 2 und 4 MWSTG von 1999.

Ob neben einer Barleistung auch ein gebrauchter Gegenstand Teil des Entgelts für einen neuen Gegenstand bildet, beurteilt sich aus der Sicht des Leistungsempfängers (E. 3.1). Geht dieser davon aus, die Hingabe eines gebrauchten Gegenstandes sei nicht Teil des Kaufpreises für den neuen Gegenstand, sondern stelle eine Bedingung dar, um diesen zu einem reduzierten Kaufpreis kaufen zu können (Rabatt), zählt der hingegebene Gegenstand nicht zum Entgelt beziehungsweise zur Steuerbemessungsgrundlage. In diesem Fall bildet der vom Leistungsempfänger tatsächlich bezahlte Betrag die Steuerbemessungsgrundlage (E. 4.1).

Taxe sur la valeur ajoutée. Base de calcul de l'impôt.

Art. 26 al. 1, 2 et 4 OTVA de 1994. Art. 33 al. 1, 2 et 4 LTVA de 1999.

La question de savoir si un bien d'occasion remis avec un paiement en espèces constitue une partie de la contre-prestation pour un bien neuf doit être examinée du point de vue du destinataire (consid. 3.1). Si celui-ci considère que la remise d'un bien d'occasion ne fait pas partie du prix de vente du bien neuf, mais constitue une condition d'obtention d'un rabais sur le prix du bien neuf, le bien remis ne fait pas partie de la contre-prestation ni, par conséquent, de la base de calcul de l'impôt. Dans ce cas, c'est la somme effectivement payée par le destinataire qui constitue la base de calcul de l'impôt (consid. 4.1).

Imposta sul valore aggiunto. Base di calcolo dell'imposta.

Art. 26 cpv. 1, 2 e 4 OIVA del 1994. Art. 33 cpv. 1, 2 e 4 LIVA del 1999.

La questione di sapere se oltre a una prestazione in contanti anche un oggetto d'occasione faccia parte della controprestazione versata per un oggetto nuovo va esaminata dal punto di vista del destinatario della prestazione (consid. 3.1). Se quest'ultimo ritiene che la consegna di un oggetto d'occasione non faccia parte del prezzo d'acquisto versato per l'oggetto nuovo, ma costituisca invece una condizione per ottenere una riduzione di prezzo (sconto), l'oggetto consegnato non fa parte della controprestazione e quindi neppure della base di calcolo dell'imposta. In tal caso, l'importo effettivamente pagato dal destinatario della prestazione costituisce la base di calcolo dell'imposta (consid. 4.1).

Aus den Erwägungen:

3.

3.1 Das Entgelt ist nicht nur Tatbestandsmerkmal des Steuerobjekts, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV], AS 1994 1464, nachfolgend: MWSTV von 1994, bzw. Art. 33 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG], AS 2000 1300, nachfolgend: MWSTG von 1999). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Entsprechend dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer 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. 26 Abs. 2 MWSTV von 1994 bzw. Art. 33 Abs. 2 MWSTG von 1999). Begriff und Umfang des Entgelts definieren sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher

(Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden beziehungsweise um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3 mit Hinweisen; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 96, 228).

3.2 Art. 26 Abs. 4 MWSTV von 1994 und Art. 33 Abs. 4 MWSTG von 1999 enthalten die Grundsätze zur Bemessung in den Sonderfällen des Tauschs (Satz 1) und der Erbringung einer Leistung an Zahlungs statt (Satz 2).

3.2.1 Beim Tausch von Gegenständen oder bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung (Satz 1 von Art. 26 Abs. 4 MWSTV von 1994 und Art. 33 Abs. 4 MWSTG von 1999). Bei einem Tausch bestehen zwei separate Leistungsaustausche mit zwei selbständigen Leistungen und je zwei Entgelten, welche verrechnet werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 581 Rz. 53 f.; UELI MANSER, *mwst.com*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 2 zu Art. 33 Abs. 4). Für die Bemessung bedeutet dies, dass zwei selbständig zu beurteilende Leistungen vorliegen, deren Wert unabhängig voneinander zu beurteilen ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a). Bemessungsgrundlage ist der Marktwert der ausgetauschten Leistungen (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Dettling « Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer », BBl 1996 V 713 ff., 769, nachfolgend: Bericht WAK-N; Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a, Urteil des Bundesgerichts 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.1 in fine; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.4).

3.2.2 Bei der Leistung an Zahlungs statt – von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als « Eintauschgeschäft » bezeichnet – gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (Satz 2 von Art. 26 Abs. 4 MWSTV von 1994 und Art. 33 Abs. 4 MWSTG von 1999).

Von Hingabe an Zahlungs (oder Erfüllungs) statt ist zivilrechtlich die Rede, wenn die Parteien vereinbaren, eine Schuld solle durch eine andere (als die ursprünglich geschuldete) Leistung erfüllt werden. Die Schuld wird durch Erbringung der nicht geschuldeten Leistung getilgt, wenn der Gläubiger mit der neuen Leistung einverstanden ist (PETER GAUCH/WALTER SCHLUEP/JÖRG SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, 9. Aufl., Zürich 2008, N. 2277). Diese Konstellation ist auch in Art. 26 Abs. 4 MWSTV von 1994 und Art. 33 Abs. 4 MWSTG von 1999, je Satz 2, gemeint, was insbesondere der französische Wortlaut illustriert: « Si une prestation est effectuée en paiement d'une dette, le montant de la dette ainsi éteinte vaut alors contre-prestation ». Mehrwertsteuerlich entscheidend ist, dass – anders als beim Tausch – betreffend den an Zahlungs statt hingegebenen Gegenstand kein selbständiger Leistungsaustausch und keine selbständige Leistung vorliegen. Vielmehr stellt der hingegebene Gegenstand Teil des Entgelts im Rahmen eines bestehenden Leistungsaustauschs (betreffend eine andere Leistung) dar (vgl. hierzu MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a. a. O., S. 581 Rz. 51).

Bei der Bewertung des an Zahlungs statt hingegebenen gebrauchten Gegenstandes gilt als Entgelt der Betrag, den die Parteien nach ihrer Vereinbarung auf den festgesetzten Lieferpreis anrechnen wollen. Nicht massgebend ist ein allfälliger « innerer » Wert (Marktwert) oder ein allfälliger späterer Verkaufserlös des hingegebenen Gegenstandes (Bericht WAK-N, a. a. O., BBl 1996 V 769; schon zur Warenumsatzsteuer [WUST]: Archiv für schweizerischen Abgaberechts [ASA], 59 S. 422 E. 1 mit Hinweisen; zur Mehrwertsteuer: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.2, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5312/2008 und A-5321/2008 vom 19. Mai 2010 E. 4.2). Die – in den erwähnten Urteilen gestützte – Praxis der ESTV präzisiert, dass sich der auf den hingegebenen Gegenstand entfallende Teil des Gesamtentgelts nach dem Betrag bestimmt, der in der Rechnung und im Liefervertrag für den an Zahlungs statt entgegengenommenen Gegenstand angerechnet wird (Wegleitung 1997 zur Mehrwertsteuer [nachfolgend: Wegleitung 1997], herausgegeben von der ESTV, Rz. 305, Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [nachfolgend: Wegleitung 2001], herausgegeben von der ESTV, Rz. 219). Sollte in der Rechnung oder im Vertrag allerdings dieser (subjektive) Anrechnungswert nicht angegeben sein, ist nach der Praxis der Katalogpreis (bzw. Listen- oder offizieller Kaufpreis) steuerbares Entgelt (Wegleitung 1997, a. a. O., Rz. 307, Wegleitung 2001, a. a. O., Rz. 221).

4. (...)

4.1 Die ESTV geht von einem « Eintauschgeschäft » beziehungsweise einer Entgegennahme von Gegenständen an Zahlungs statt im Sinne von Satz 2 von Art. 26 Abs. 4 MWSTV von 1994 und Art. 33 Abs. 4 MWSTG von 1999 aus, wie sich aus ihren Ausführungen und dem Verweis auf die entsprechenden Rz. 305 der Wegleitung 1997 beziehungsweise Rz. 219 der Wegleitung 2001 ergibt. Bei der Hingabe an Zahlungs statt liegt in Bezug auf den hingegebenen Gegenstand – anders als beim Tausch (vgl. E. 3.2.1) – kein selbständiger Leistungsaustausch und keine selbständige Leistung vor, sondern der Gegenstand ist in einem anderen Leistungsaustausch Teil des Entgelts (vgl. E. 3.2.2). Vorliegend müsste also nach Ansicht der ESTV im (hier unbestrittenermassen bestehenden) Leistungsaustausch betreffend den neuen Staubsauger die an Zahlungs statt erbrachte Leistung – also die Hingabe des alten Staubsaugers – Teil des Entgelts darstellen. Dies wird von der Beschwerdeführerin bestritten. Im Streit liegt damit, ob neben dem bar zu bezahlenden Preis auch der hingegebene alte Staubsauger Steuerbemessungsgrundlage bildet. Diese Frage ist anhand der allgemeinen Prinzipien betreffend die Bemessungsgrundlage beziehungsweise das Entgelt zu beantworten (E. 3.1). Satz 2 von Art. 26 Abs. 4 MWSTV von 1994 und Art. 33 Abs. 4 MWSTG von 1999 äussert sich lediglich zur Bewertung des hingegebenen Gegenstandes, wenn eine Hingabe an Zahlungs statt zu bejahen ist.

Da massgeblicher Leistungsaustausch jener betreffend die neuen Staubsauger ist, sind die Kunden Leistungsempfänger und deren Sicht ist für die Frage, ob die Hingabe des alten Staubsaugers als Teil des Entgelts zu qualifizieren ist, entscheidend (E. 3.1). Es ist zu prüfen, wie die Kunden das Inserat der Beschwerdeführerin, welches einziges Beweismittel ist, verstehen konnten. Betitelt ist das Inserat mit « jetzt eintauschen ». Sodann sind vier Staubsauger abgebildet mit jeweils um Fr. (...) reduzierten Preisen, z. B. Fr. (...) statt Fr. (...) Ausgeführt wird das Folgende: « Jetzt profitieren! Bringen Sie ihren alten Staubsauger zur fachgerechten Entsorgung beim Kauf eines neuen [...] Staubsaugers mit und Sie erhalten mit Bon [...] Rabatt auf das aktuelle [...] Staubsauger-Sortiment! ». Der dem Inserat beigefügte Bon verspricht: « Geben Sie ihren alten Staubsauger und den Bon beim Kauf eines aktuellen [...] Staubsaugers ab und sie erhalten [...] Rabatt ».

Diesem Inserat ist zu entnehmen, dass die Beibringung des alten Staubsaugers zwar mit dem Kauf des neuen zusammenhängt, dies aber nicht in

dem Sinn, dass der alte Staubsauger (zusammen mit einer Barleistung) Entgelt für den neuen wäre. Der Grund für die Hingabe des alten Staubsaugers ist ein anderer: Inhalt des Inserats ist eine Sonderaktion. Wie die Beschwerdeführerin nachvollziehbar erläutert, hat sie ihre Verpflichtung zur Rücknahme von Altgeräten und zur entsprechenden Information der Kunden dazu benutzt, die Kunden zu einem Neukauf zu bewegen, mit anderen Worten hat sie daraus eine Werbe- beziehungsweise Verkaufsförderungsaktion gemacht. Aus Sicht der Beschwerdeführerin ist klar, dass sie die Staubsauger nicht als Entgelt für die verkauften neuen Staubsauger entgegennahm, sondern um Kunden anzuwerben. Diese Optik der Leistungserbringerin ist zwar nicht entscheidend (E. 3.1), aufgrund der Formulierung des Inserats musste dieser Hintergrund aber auch den Kunden klar sein. Die Beschwerdeführerin versprach einen « Rabatt » bei Abgabe des Bons und eines alten Staubsaugers. Beides wird damit zur Bedingung gemacht, damit der Rabatt gewährt wird. Es kann demnach nicht angenommen werden, dass die Kunden gestützt auf das Inserat davon ausgingen, mit der Hingabe des alten Staubsaugers würden sie einen Teil des Kaufpreises (des Entgelts) für den neuen erbringen. Der Grund für die Hingabe des alten Staubsaugers ist vielmehr die Erfüllung der Bedingung für den Erhalt des Rabatts.

Beim hingegebenen Staubsauger handelt es sich also nicht um Teil des Entgelts und der Preisabschlag ist damit von vornherein kein « Anrechnungswert » für diesen, sondern – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – ein eigentlicher Rabatt. Den Ausführungen in der Vernehmlassung, die Beschwerdeführerin habe mit ihren Kunden einen « Anrechnungswert » beziehungsweise « Eintauschwert » vereinbart (nämlich die Fr. ...), kann nicht zugestimmt werden. Eine solche Einigung liegt nicht vor. Im Gegenteil bezeichnet bereits das Inserat die Fr. (...) ausdrücklich als Rabatt und der Betrag war vom Kunden nicht als Anrechnungswert zu verstehen. Ferner wurde im Inserat explizit erwähnt, der Kunde solle den Staubsauger « zur fachgerechten Entsorgung » mitbringen, und auch deswegen musste dem Kunden klar sein, dass die Beschwerdeführerin dem alten Staubsauger keinen Wert beimass und sie den Preisabschlag von Fr. (...) nicht (im Sinne eines « Anrechnungswerts ») gewährte, weil sie einen alten Staubsauger erhält.

Der alte Staubsauger wird damit nicht an Zahlungs statt geleistet und bildet nicht Entgelt. Entgelt für den neuen Staubsauger und Bemessungsgrundlage ist nur der um den Rabatt reduzierte Preis, mit anderen Worten der vom Kunden tatsächlich bezahlte Betrag.

4.2 – 4.2.3 (...)

4.2.4 Die ESTV stützte sich in ihren Erstentscheiden vom 15. Februar 2007 massgeblich auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 29. September 1972 (veröffentlicht in: ASA 41 S. 410). Dabei ging es um Verkäufe von neuen Waschmaschinen mit Rücknahme gebrauchter Maschinen. Die Steuerpflichtige hatte nur den bar bezahlten Aufpreis versteuert, weswegen die ESTV auf den Beträgen, welche die Steuerpflichtige ihren Kunden für die gebrauchten Maschinen angerechnet hatte, die WUST nachbelastete. Die Steuerpflichtige machte geltend, die gebrauchten Apparate seien wertlos und schrottreif und die angerechneten Rücknahmepreise stellten Rabatte dar. Das Bundesgericht stützte sich auf eine unter dem Regime der WUST geltende Bestimmung (welche der Regelung betreffend die Mehrwertsteuer weitgehend entspricht, vgl. E. 3.2), wonach bei Eintauschgeschäften, bei welchen der Lieferer eine gebrauchte Maschine auf Anrechnung an den Preis für die gelieferte neue Maschine entgegennimmt (Hingabe an Zahlungs statt), sich die Gegenleistung aus dem Wert des Eintauschobjekts und dem noch zu zahlenden Aufpreis zusammensetzt. Es begründete dies damit, dass sich die Parteien für die Bewertung der gebrauchten Maschine auf einen bestimmten Rücknahmepreis geeinigt hätten. Diese Einigung über den Wert der an Zahlung gegebenen gebrauchten Maschinen, also den Anrechnungswert, habe ihren Niederschlag in den Kaufverträgen gefunden. Aufgrund der Kaufverträge hätten die Käufer den Preis für die Retourmaschinen nicht als Rabatt betrachtet. Die Umsatzsteuer sei daher auf den in den Kaufverträgen festgesetzten Rücknahmewerten zu entrichten. Dieses Urteil vermag nichts am Vorstehenden zu ändern, denn die Ausgangslage ist eine andere. Vorliegend wurden wie erläutert (E. 4.1) keine « Anrechnungswerte » oder « Rücknahmewerte » vereinbart. Im Inserat (dem einzigen Beweismittel) ist von einem Anrechnungswert nicht die Rede, sondern dieses spricht explizit von Rabatt. Erst recht gibt es keine individuellen Verträge mit Kunden oder individuelle Vereinbarungen über einen « Anrechnungswert ». Bei den konkreten Umständen ist kein Entgeltsbestandteil und keine Hingabe an Zahlungs statt gegeben (E. 4.1).