Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 09.08.2016 (2C_100/2016)

Abteilung I
A-975/2015 und A-987/2015

Urteil vom 17. Dezember 2015

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

X._____ AG, …,
vertreten durch SwissVAT AG,
Stampfenbachstrasse 38, 8006 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (Eintausch/Rabatt; 1. Quartal 2007 - 4. Quartal 2011).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in A._____ bezweckt gemäss Handelsregisterauszug vom 17. Februar 2015 u.a. die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie sowie den Handel mit Produkten in diesem Bereich. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1999 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Im hier relevanten Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2011 bezog die Steuerpflichtige Netzwerk-Produkte von ihrem im Ausland ansässigen Lieferanten Y._____ und verkaufte diese in der Schweiz. Beim Verkauf solcher Y._____-Produkte bot sie den Kunden die Möglichkeit, gebrauchtes, nicht mehr benötigtes Netzwerkmaterial zurückzugeben, wofür sie den Kunden unter dem Titel "Trade-In" einen jeweils gesondert festgelegten Betrag an den Kaufpreis anrechnete.

C.
Anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle stellte die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige die an den Kaufpreis angerechneten Trade-In-Beträge für das alte Netzwerkmaterial als Entgeltsminderungen behandelt und darauf keine Mehrwertsteuern entrichtet hatte. Entsprechend kam die ESTV zum Schluss, dass die Steuerpflichtige auch die Trade-In-Beträge hätte versteuern müssen. Am 25. September 2013 erliess die ESTV zwei Einschätzungsmitteilungen/Verfügungen (nachfolgend: EM) wie folgt:

- EM Nr. […] betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2009: Nachforderung von Fr. 44'583.-- (davon entfallend Fr. 38'350.35 auf Verrechnungsgeschäfte [Trade-In]) zuzüglich Verzugszins;

- EM Nr. […] betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011: Nachforderung von Fr. 92'291.-- (davon entfallend Fr. 90'441.90 auf Verrechnungsgeschäfte [Trade-In]) zuzüglich Verzugszins.

D.
Gegen diese beiden EM liess die Steuerpflichtige am 24. Oktober 2013

"Einsprache" erheben und beantragen, die EM seien in Bezug auf die Steuerforderungen betreffend die sog. Verrechnungsgeschäfte (Trade-In) im Betrag von Fr. 38'350.35 und Fr. 90'441.90, je zuzüglich Verzugszins, aufzuheben.

E.
Die ESTV nahm die "Einsprache" als Gesuch um Erlass einer Verfügung entgegen. Mit zwei separaten Verfügungen vom 6. Januar 2015 setzte sie die Steuerforderungen für die Jahre 2007 bis 2009 einerseits und die Jahre 2010 bis 2011 andererseits in vollumfänglicher Bestätigung der bestrittenen EM fest. Sie begründete die Steuerforderungen der ESTV damit, dass es sich bei der Rückgabe von altem Netzwerkmaterial unter Anrechnung eines Trade-In-Betrags um eine Hingabe an Zahlungs statt handle, weshalb der angerechnete Betrag zu versteuern sei.

F.
Dagegen liess die Steuerpflichtige am 5. Februar 2015 bei der ESTV mit zwei separaten Eingaben (erneut) Einsprache erheben und in verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragen, die Eingaben seien als Sprungbeschwerden an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Am 13. Februar 2015 übermittelte die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht die beiden Rechtsschriften zur weiteren Behandlung.

In materieller Hinsicht beantragt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) die Verfügungen der ESTV vom 6. Januar 2015 seien in Bezug auf die je in Dispositiv Ziff. 2 geltend gemachten Steuerforderungen für die Steuerperioden 2007 bis 2009 um Fr. 38'350.-- und für die Steuerperioden 2010 bis 2011 um Fr. 90'441.-- zuzüglich Zins herabzusetzten, unter o./e. Kostenfolge. Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, die von ihr zurückgenommenen Netzwerkteile seien wertlos. Bei den angerechneten Trade-In-Beträgen handle es sich daher um nicht steuerbare Entgeltsminderungen (Rabatte).

G.
Mit zwei separat eingereichten Vernehmlassungen vom 31. März 2015 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die kostenfällige Abweisung der Beschwerden.

H.
Mit jeweiliger Replik vom 7. Mai 2015 lässt die Steuerpflichtige an ihren

bisherigen Anträgen festhalten, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV.

I.
Mit Duplik vom 4. Juni 2015 bestätigt die Vorinstanz je ihre vorgängigen Ausführungen.

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

Angefochten sind zwei Verfügungen der ESTV, die grundsätzlich mit dem (nicht devolutiven) Rechtsmittel der Einsprache anzufechten sind (Art. 83 Abs. 1 MWSTG; zur zeitlichen Anwendbarkeit des MWSTG in verfahrensrechtlicher Hinsicht: E. 1.4). Die Beschwerdeführerin hat ihre Einsprachen zwar bei der Vorinstanz eingereicht, aber gleichzeitig beantragt, diese als Sprungbeschwerden an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Vorliegend sind die Voraussetzungen der Sprungbeschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG klar erfüllt, insbesondere sind die vorinstanzlichen Verfügungen im Sinne der Rechtsprechung "einlässlich" begründet (vgl. Urteile des BVGer A-3480/2015 und A-3493/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4 ff., insbes. E. 1.5, A-679/2015 vom 29. April 2015 E. 1.3, A-1799/2012 vom 18. Januar 2013 E. 1.3). Somit ist das Bundesverwaltungsgericht auch funktionell zur Behandlung der Eingaben zuständig.

Die Beschwerdeführerin ist weiter zur Erhebung der Sprungbeschwerden berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) sowie die Vorschüsse für die Verfahrenskosten fristgerecht bezahlt (Art. 64 Abs. 3 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Sprungbeschwerden ist einzutreten.

1.2 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten und entsprechend sind auch die jeweiligen Rechtsmittel einzeln zu behandeln. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen oder identischen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Die Frage der Verfahrensvereinigung steht im Ermessen des Gerichts und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren möglichst einfach, rasch und zweckmässig erledigt werden soll (BGE 131 V 222 E. 1, BGE 128 V 124 E. 1; Urteile des BVGer A-849/2014 vom 15. Juli 2015 E. 1.2; A-6828/2013 vom 8. Juli 2015 E. 1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.17).

Die Beschwerdeführerin hat zwei gleichentags ergangene Verfügungen der Vorinstanz mit je separaten Rechtsschriften aber den gleichen Argumenten angefochten. Die den Verfügungen zugrunde liegenden Sachverhalte sind denn auch identisch und es stellen sich dieselben Rechtsfragen. Einzig die Steuerjahre sind andere. Dies führt dazu, dass der Sachverhalt einmal nach dem alten und einmal nach dem neuen Mehrwertsteuerrecht (zum anwendbaren Recht: E. 1.4) zu beurteilen ist. Es kann jedoch vorweg genommen werden, dass sich die Rechtslage bezogen auf die zu beurteilende Streitfrage kaum geändert hat, so dass aus prozessökonomischen Gründen eine Verfahrensvereinigung – auch ohne entsprechende Parteianträge – als geboten erscheint. Folglich sind die Verfahren A-975/2015 und A-987/2015 zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

1.4 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG vom 12. Juni 2009 (SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die früheren Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Soweit also vorliegend die Jahre 2007 bis 2009 betroffen

sind, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht noch dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300). Auf die Steuerperioden 2010 und 2011 ist hingegen das MWSTG anwendbar.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Zum Verfahrensrecht zählt auch die Vorschrift über die Zulässigkeit der Sprungbeschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG (Urteil des BVGer A-5499/2012 und A-5505/2012 vom 22. März 2013 E. 2.2).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die durch Steuerpflichtige im Inland gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen von Gegenständen als auch Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG; Art. 18 Abs. 1 i. V. m. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

2.2

2.2.1 Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen (sog. "Leistungsaustauschverhältnis" oder "Leistungsverhältnis"; vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rz. 3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 592; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 18 N. 2). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1, Urteil des BVGer A-849/2014 vom 15. Juli 2015 E. 3.2.1).

2.2.2 Die Annahme eines solchen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a). Dabei ist in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen, ob ein Leistungsverhältnis besteht (sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (Urteile des BGer

2C_261/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.1, 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung ein erwartetes (Üblichkeit) oder erwartbares Entgelt gegenübersteht, das heisst dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse die Entrichtung eines Entgelts aus (statt vieler: Urteil des BVGer A-3931/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.3).

2.2.3 Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (Urteil des BGer 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3, in: ASA 80 287 ff., S. 289; BVGE 2009/34 E. 2.2.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 ff.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER., a.a.O., § 4 Rz. 20; FISCHER/GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, in: ASA 78 S. 711 f.). Grundsätzlich ohne Belang ist dagegen die Sichtweise des Leistungserbringers. Demnach muss die Leistung des Steuerpflichtigen, damit sie steuerbar ist, nicht zwingend auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein (Urteile des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.1, A-544/2013 vom 30. Oktober 2014 E. 2.1.4; a.A. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 650 f.; vgl. auch RUPPE/ACHATZ, [österreichisches] Umsatzsteuergesetz Kommentar, Wien 2011, § 1 N. 67).

2.3 Das Entgelt ist jedoch nicht nur Tatbestandsmerkmal des Steuerobjekts, sondern bildet auch die Grundlage für die Bemessung der Steuer. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 24 Abs. 1 MWSTG).

2.3.1 Nach altem Recht gehört zum Entgelt alles, was der Empfänger der Leistung oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich unter dem aMWSTG somit aus der Optik des Leistungsempfängers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Leistungsempfänger bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: BVGE 2011/44 E. 3.1; Urteil des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.2).

2.3.2 Demgegenüber ist die Steuer gemäss Art. 24 Abs. 1 MWSTG vom tatsächlich empfangenen Entgelt zu berechnen. Massgeblich ist somit der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungserbringer und nicht mehr, was der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet (Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.3.1; BAUMGARTNER/ CLAVADETSCHER/KOCHER., a.a.O., § 6 Rz. 5; GEIGER, a.a.O., Art. 24 N. 3). Dieser Systemwechsel beruht auf beweisrechtlichen Überlegungen. Das Abstellen auf den tatsächlichen Vermögenszugang und damit die Sichtweise des Leistungserbringers entlastet diesen vom Risiko von Transferverlusten z. B. bei Zahlungen in Fremdwährungen (BAUMGARTNER/ CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 6 Rz. 4, ausführlich: BOSSART/ CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 24 N. 2 ff.). Klarzustellen ist, dass Art. 24 MWSTG ausschliesslich die sog. quantitative Seite des Entgelts regelt. In Bezug auf die sog. qualitative Seite des Entgelts ist Art. 3 Bst. f MWSTG zu beachten, der das Entgelt als Vermögenswert definiert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Dies bedeutet, dass sich die Frage, ob vereinnahmten Geldern der Charakter von Leistungsentgelten zukommt, auch nach neuem Recht aus der Optik des Leistungsempfängers beurteilt (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885 ff., 6941 f.; GEIGER, a.a.O., Art. 24 N. 1).

2.3.3 Art. 33 Abs. 4 aMWSTG bzw. Art. 24 Abs. 3 und 5 MWSTG enthalten die Grundsätze zur Bemessung der Steuer in den Sonderfällen des Tauschs und der Erbringung einer Leistung an Zahlungs statt.

2.3.3.1 Bei einem Tausch bestehen aus mehrwertsteuerlicher Sicht zwei separate Leistungsaustausche mit zwei selbständigen Leistungen und je zwei Entgelten, welche verrechnet werden (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, S. 581 Rz. 53 f.; UELI MANSER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Art. 33 Abs. 4 N. 2; vgl. auch BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/ KOCHER., a.a.O., § 4 Rz. 2). Bemessungsgrundlage bildet bei Tauschgeschäften grundsätzlich der Marktwert der ausgetauschten Leistungen. Dies hält Art. 24 Abs. 3 MWSTG für das neue Recht ausdrücklich so fest; es galt aber rechtsprechungsgemäss bereits unter der alten Mehrwertsteuerordnung (zu Art. 33 Abs. 4 [1. Teilsatz] aMWSTG: Urteile des BGer 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.5, in: ASA 83 156 ff., S.162; 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.2.1, in: ASA 80 287 ff., S. 288

f.; BVGE 2011/44 E. 3.2.1; Urteil des BVGer A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.2).

2.3.3.2 Bei Leistungen an Zahlungs statt gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (Art. 33 Abs. 4 [2. Teilsatz] aMWSTG, Art. 24 Abs. 5 MWSTG). Im Zivilrecht ist von einer Hingabe an Zahlungs (oder Erfüllungs) statt 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 (GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, 10. Aufl. 2014, Rz. 2277). Diese Konstellation ist auch in Art. 33 Abs. 4 [2. Teilsatz] aMWSTG bzw. Art. 24 Abs. 5 MWSTG gemeint (BVGE 2011/44 E. 3.2.2). Mehrwertsteuerlich entscheidend ist, dass – anders als beim Tausch (E. 2.3.3.1) – 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 (ausführlich: BVGE 2011/44 E. 3.2.2; FISCHER/ROHNER, Tausch, Leistung an Zahlungs statt oder Rabatt bei Eintauschgeschäften, zsis) 2011, Best Case Nr. 7, Ziff. 3.5.2; vgl. auch MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 581 Rz. 51; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, a.a.O., Art. 24 N. 77, die indessen bei Leistungen an Zahlungs statt von zwei – allerdings nicht von vornherein vereinbarten – Leistungsverhältnissen ausgehen).

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 (Urteil des BGer 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.2.2, in: ASA 80 287 ff., S. 289; BVGE 2011/44 E. 3.2.2 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-5312/2008 und A-5321/2008 vom 19. Mai 2010 E. 4.2, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.2). Die unter dem alten Recht in den erwähnten Urteilen bestätigte Praxis der ESTV präzisiert entsprechend, 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 (Wegleitungen 2001 und 2008, je Rz. 219).

2.4 Von den Leistungen an Zahlungs statt sind insbesondere Entgeltsminderungen, z. B. durch Rabatte, Skonti oder dergleichen, abzugrenzen. Liegt eine Entgeltsminderung vor, so kann nach Massgabe der gesetzlichen Bestimmungen vom steuerbaren Umsatz ein Abzug vorgenommen werden bzw. die Umsatzsteuerschuld, gegebenenfalls nachträglich, angepasst werden (Art. 44 Abs. 2 aMWSTG, Art. 41 Abs. 1 MWSTG). Es handelt sich dabei um Preisnachlässe, die bei Vertragsschluss oder später gewährt werden und die im Sinn der erwähnten Vorschriften vom vereinbarten Entgelt in Abzug gebracht werden können. Der Abzug setzt dabei einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz voraus (BGE 136 II 441 E. 3.2, Urteil des BGer 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.3, in: ASA 80 287 ff., S. 289).

2.5 Die Rechtsprechung hat sich bereits mehrfach mit der Frage befasst, ob bei Hingabe eines gebrauchten Gegenstands im Rahmen eines Verkaufs mehrwertsteuerlich von einer Hingabe an Zahlungs statt oder von einem Rabatt auszugehen ist (für den hier nicht näher interessierenden Bereich des Autohandels siehe Hinweise auf die Judikatur bei MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 581 Rz. 52).

2.5.1 Mit Urteil vom 29. September 1972 qualifizierte das Bundesgericht – damals noch unter dem Regime der Warenumsatzsteuer – die Rücknahme einer alten Waschmaschine beim Kauf einer neuen Waschmaschine unter Anrechnung eines Rücknahmebetrags als Leistung an Zahlungs statt. Zum Einwand der Beschwerdeführerin, die zurückgenommenen Waschmaschinen seien wertlos gewesen und deshalb sei von einem Rabatt, d. h. einem Preisnachlass durch scheinbare Anrechnung der wertlosen Retourmaschinen auszugehen, liess das Bundesgericht nicht gelten. Es führte aus:"(…) Die Beschwerdeführerin vermag zwar glaubhaft darzulegen, dass ihr Wille als Verkäuferin auf die Einräumung eines Preisnachlasses gerichtet war und nicht auf ein Entgelt für die zurückgenommenen Maschinen. Sie kann aber nicht dartun, dass auch ihre jeweiligen Käufer den Preis für die "Retourmaschine" nicht als Entgelt, sondern lediglich als Rabatt betrachtet haben. Wenn die Beschwerdeführerin ihren Kunden günstige, vielleicht gar übersetzte Rücknahmepreise anbot, hat sie damit beim Käufer die Bereitschaft zum Kauf einer neuen Maschine gefördert und zugleich den Eindruck erweckt, die Rückgabe der alten Maschine erweise sich für ihn als vorteilhaft. (…) Nachträglich kann sich die Beschwerdeführerin nun nicht einseitig darauf berufen, dass ihren Kaufangeboten und den mit den Kunden vereinbarten Kaufverträgen ein anderer Sinn beizumessen

ist, als jener, der für den Käufer aus dem Kaufvertrag klar hervorging (…)" (Urteil des BGer vom 29. September 1972 E. 2, in: ASA 41 410 ff., S. 411).

2.5.2 Mit Urteil 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011, welches den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-8794/2007 und A-8755/2007 vom 18. Oktober 2010 (teilweise publiziert in: BVGE 2011/44) bestätigte, kam das Bundesgericht abweichend zum Schluss, dass die Rücknahme eines alten Staubsaugers beim Kauf eines neuen Staubsaugers unter Gewährung eines Preisnachlasses einen Rabatt darstellte. In dem zu beurteilenden Sachverhalt wandte sich die Steuerpflichtige in einem Inserat wie folgt an ihre Kunden: "Jetzt profitieren! Bringen Sie ihren alten Staubsauger zur fachgerechten Entsorgung beim Kauf eines neuen Staubsaugers (zur Auswahl standen vier Modelle der Eigenmarke) mit und sie erhalten mit Bon Fr. (…) Rabatt auf das aktuelle (…) Staubsauger-Sortiment!" Der dem Inserat beigefügte Bon versprach: "Geben Sie ihren alten Staubsauger und den Bon beim Kauf eines aktuellen (…) Staubsaugers ab und Sie erhalten Fr. (…) Rabatt" (BVGE 2011/44 E. 4.1). Das Bundesgericht bestätigte, dass das Inserat von den Kunden so zu verstehen war, dass der Preisabschlag mit einer Sonderaktion zusammenhing und dass die Rückgabe des alten Staubsaugers nur eine Bedingung gewesen sei, um an der Aktion teilzunehmen bzw. die neuen Staubsauger zu einem reduzierten Preis zu kaufen (Urteil des BGer 2C_928/2010 E. 3, in: ASA 80 287 ff., S. 290). Mit anderen Worten bildete im konkreten Fall die Rückgabe des alten Staubsaugers zur fachgerechten Entsorgung aus Sicht der Kunden kein Teilentgelt für den neuen Staubsauger. Dies kommt im vorinstanzlichen Entscheid deutlicher zum Ausdruck als im bundesgerichtlichen Urteil (vgl. BVGE 2011/44 E. 4.1). Weiter setzte sich das Bundesverwaltungsgericht explizit mit der Frage auseinander, inwiefern sich der "Staubsauger-Fall" vom "Waschmaschinen-Fall" (E. 2.5.1) unterscheidet. Es kam zum Schluss, dass sich die Steuerpflichtige und die Kunden – anders als bei den Waschmaschinenverkäufen – für die Bewertung des gebrauchten Staubsaugers nicht auf einen Rücknahmepreis geeinigt hätten. Weil also keine individuelle Einigung über einen "Anrechnungswert" stattgefunden habe, seien die Ausgangslagen nicht vergleichbar (BVGE 2011/44 E. 4.2.4).

FISCHER/ROHNER weisen in ihrer Besprechung des obgenannten bundesgerichtlichen Urteils 2C_928/2010 zu Recht darauf hin, dass im "Staubsauger-Fall" der Rabatt offenbar teilweise auch ohne Hingabe eines alten Staubsaugers gewährt worden war. Wäre immer verlangt worden, dass ein

Staubsauger abgegeben wird, hätte eine Leistung an Zahlungs statt geprüft werden müssen (FISCHER/ROHNER, Tausch, Leistung an Zahlungs statt oder Rabatt bei Eintauschgeschäften, a.a.O., Ziff. 3.4.2 und 3.5.2).

3.
Im vorliegenden Fall bot die Beschwerdeführerin ihren Kunden die Möglichkeit, beim Kauf von Y._____-Produkten gebrauchte Netzwerk-Teile (bestimmter Marken) gegen Anrechnung eines Rücknahmebetrags abzugeben (Trade-In). Die ESTV ist der Ansicht, es handle sich bei der Rückgabe von altem Netzwerkmaterial um eine Hingabe an Zahlungs statt und entsprechend sei der angerechnete Betrag zu versteuern. Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, die Anrechnung des Rücknahmebetrags stelle einen Rabatt dar, so dass auf dem angerechneten Betrag keine Mehrwertsteuern zu entrichten seien.

3.1 Vorab ist festzuhalten, dass die Steuerpflichtige altes Netzwerkmaterial nur beim Kauf von neuen Y._____-Produkten entgegen nahm und nur in diesem Rahmen einen Rücknahmebetrag anrechnete. Der Trade-In erfolgte also nicht unabhängig, sondern stets in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Kauf von neuen Produkten. Dabei war es – soweit ersichtlich – dem Kunden überlassen, ob er alte Netzwerkteile zurückgeben und sich einen entsprechenden Betrag anrechnen lassen wollte; eine Verpflichtung zur Rückgabe von altem Material beim Kauf von neuen Y._____-Produkten bestand nicht. Entsprechend ist vorliegend nicht von einem Tauschgeschäft auszugehen, welches mehrwertsteuerlich zwei Leistungsaustausche umfassen würde (vgl. E. 2.3.3.1). Vielmehr liegt ein einziger Leistungsaustausch, nämlich in Bezug auf den Verkauf der neuen Y._____-Produkte durch die Beschwerdeführerin vor. Es ist folglich zu prüfen, ob im Rahmen dieses Leistungsaustauschs die alten Netzwerkteile ein Teilentgelt darstellten, so dass von einer Hingabe an Zahlungs statt auszugehen ist (E. 2.3.3.2), oder ob eine Preisermässigung (Rabatt) vorliegt, die mehrwertsteuerlich als Entgeltsminderung zu behandeln ist (E. 2.4). Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist die Sicht des Leistungsempfängers, hier also des Kunden (E. 2.3.1 f.).

3.2
3.2.1 Den Vorakten (act. 3.2 ff.) und den soweit übereinstimmenden Ausführungen der Parteien lässt sich entnehmen, dass die Beschwerdeführerin regelmässig bereits in der schriftlichen Offerte die Trade-In-Gutschrift (ziffernmässig bestimmt und teilweise unter detaillierter Auflistung der einzelnen anzurechnenden alten Netzwerkteile) aufführte und entsprechend

den Auftrag bestätigte. Das Total der Offerte (bzw. Auftragsbestätigung) errechnete sich jeweils unter Abzug eines Gesamtrabatts (Summe aller auf den Einzelpositionen gewährten Rabatte) und eines separat ausgewiesenen zusätzlichen Trade-In-"Abzugs" vom Bruttolistenpreis (Summe der Stückpreise). Demgegenüber berücksichtigte die Beschwerdeführerin den Trade-In-"Abzug" in der Rechnung (im Gegensatz zum Gesamtrabatt) in der Regel nicht. In diesen Fällen wurde der Trade-In-Betrag erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich nach Rücknahme des alten Netzwerkmaterials, mit separater Gutschriftanzeige ausgewiesen. Gemäss Erläuterung bestand dabei für den Kunden die Möglichkeit, die Gutschrift von einer nächsten Rechnung direkt abzuziehen oder sich den Betrag auszahlen zu lassen. Ausnahmsweise zog die Beschwerdeführerin den Trade-In-Betrag bereits in ihrer Rechnung ab, so dass der Kunde lediglich einen um den Gesamtrabatt und den separat ausgewiesenen Trade-In-"Abzug" reduzierten Rechnungsbetrag zu bezahlen hatte.

3.2.2 Die Rücknahme des alten Netzwerkmaterials beim Verkauf neuer Y._____-Produkte durch die Beschwerdeführerin erfolgte im Rahmen des von der Lieferantin Y._____ lancierten sog. ["Y.- Programms"]. Demgemäss erhielt die Beschwerdeführerin selbst von ihrer Lieferantin für die Rückgabe von altem Netzwerkmaterial, welches sie von ihren Kunden entgegen genommen hatte, sog. Trade-In-Credits auf den bestellten Neuprodukten gutgeschrieben. Das ["Y.-Programm"] sah grundsätzlich vor, dass der Y._____-Reseller die Trade-In-Produkte innerhalb einer bestimmten Frist an Y._____ zu übermitteln hat. Die Vernichtung von altem Netzwerkmaterial war nur erlaubt, wenn sich eine Rücksendung an die Lieferantin als unmöglich oder nicht praktikabel erwies. Für die Vernichtung des alten Netzwerkmaterials bedurfte die Beschwerdeführerin einer vorgängigen Sonderbewilligung der Lieferantin (vgl. act. 14, Beschwerdebeilage 11).

3.2.3 Das Trade-In-Programm beschränkte sich auf ausgediente Produkte der Lieferantin und auf ausgewählte Produkte der Konkurrenz. Die Höhe des Trade-In-Gutschrift wurde von der Beschwerdeführerin mittels eines von ihrer Lieferantin Y._____ zur Verfügung gestellten Online-Tools für jeden Kunden separat ermittelt. Hierfür hatte die Beschwerdeführerin die jeweiligen Kundendaten einzugeben sowie die bestellten Neuprodukte und die zurückgegebenen Netzwerkteile detailliert aufzulisten. Die Höhe der Trade-In-Gutschrift war abhängig davon, welche und wieviel neue Produkte bestellt und wieviel alte Netzwerkkomponenten zurückgegeben wurden (act. 14 f.)

3.2.4 Das von der Beschwerdeführerin von ihren Kunden entgegen genommene alte Netzwerkmaterial wurde bis Ende 2009 durch eine Drittfirma in der Schweiz entsorgt/dem Recycling zugeführt. Die Vernichtung des alten Netzwerkmaterials bestätigte die Beschwerdeführerin ihrer Lieferantin Y._____ jeweils mit einem entsprechenden Zertifikat (Beschwerdebeilage 12).

3.3 Im Folgenden ist zu prüfen, wie die Kunden der Beschwerdeführerin als Leistungsempfänger das Trade-In-Angebot verstehen mussten, d. h. ob sie mit der Rückgabe des alten Netzwerkmaterials ein Teilentgelt leisteten oder nicht (E. 3.1).

Aus den im Zusammenhang mit dem Vertragsschluss von der Beschwerdeführerin erstellten Dokumenten (Offerte, Auftragsbestätigung, Allgemeine Geschäftsbedingungen) sowie der anschliessenden Rechnungstellung ergibt sich, dass die Trade-In-Gutschrift nur – und erst – gewährt wurde, wenn alte, in der Offerte einzeln bezeichnete Netzwerkkomponenten vom Kunden zurückgegeben wurden. Dies deutet bereits auf eine Leistung an Zahlungs statt hin: Die Beschwerdeführerin bekundete so ihre Bereitschaft, anstatt des entsprechenden Betrags der Geldzahlung das alte Netzwerkmaterial entgegen zu nehmen, wenn es eingeliefert wird. Die Höhe des Trade-In-Betrags war dabei – entgegen der entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin – nicht allein davon abhängig, welche und wieviel neue Produkte bestellt wurden. Für die Berechnung des Trade-In-Betrags spielte ebenso eine Rolle, welche (nur ausgewählte Produkte berechtigten überhaupt zum Trade-In) und wieviel alte Netzwerkteile zurückgegeben wurden. Dass bei der Ermittlung des Trade-In-Betrags auch die alten Netzwerkteile eine wesentliche Komponente darstellten, musste dabei dem Kunden, dessen Sichtweise hier massgebend ist, klar sein. Sonst hätte die detaillierte Auflistung des alten Netzwerkmaterials in der Offerte keinen Sinn ergeben und der Trade-In-Betrag hätte ebenso gut in einem Prozentsatz vom Rechnungsbetrag der neu bestellten Produkte oder einem zuvor allgemein kommunizierten Fixbetrag bestehen können. Unerheblich ist, ob die Kunden wussten, wie sich der Trade-In-Betrag im Detail berechnete und ob die Beschwerdeführerin diesen autonom festlegen konnte oder diesbezüglich an Vorgaben ihrer Lieferantin gebunden war. Indem die Beschwerdeführerin ihren Kunden für die Abgabe von altem Netzwerkmaterial einen gestützt auf die zurückgegebenen Waren ermittelten (und damit individuell festgesetzten) Trade-In-Betrag anrechnete, hat sie als Fachhändlerin beim jeweiligen Kunden zumindest den Anschein erweckt, dieses alte Netzwerkmaterial verfüge über einen gewissen Wert.

Entsprechend ist davon auszugehen, dass die Hingabe des alten Netzwerkmaterials (welches aus Sicht des Kunden nach dem Gesagten nicht als wertlos eingeschätzt werden musste) an Zahlungs statt erfolgte und damit mehrwertsteuerlich Teil-Entgelt für die neuen Anlageteile darstellt und somit keine Preisermässigung im Sinne eines Rabatts war.

3.4 Es bleibt auf die einzelnen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie durch die vorangehenden Ausführungen nicht bereits behandelt wurden.

3.4.1 Die Beschwerdeführerin wendet ein, das alte Netzwerkmaterial sei für sie wertlos gewesen und vernichtet worden, so dass gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C_928/2010 E 3, letzter Absatz, bzw. des vorinstanzlichen Urteils A-8794/2007 E. 4.3 (zu diesen Urteilen: E. 2.5.2) von einem Rabatt auszugehen sei. Vorab ist festzuhalten, dass sich die zitierten Textstellen nicht mit der Leistung an Zahlungs statt (E. 2.3.3.2), sondern mit dem davon abzugrenzenden Tausch befassen (E. 2.3.3.1). Wie erwähnt, handelt es sich indessen vorliegend gerade nicht um einen Tausch (E. 3.1; insofern missverständlich ist die von der ESTV für Leistungen an Zahlungs statt gelegentlich verwendete Bezeichnung "Eintauschgeschäft"), weshalb die Beschwerdeführerin aus den zitierten Erwägungen nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag.

Zu Recht hat die Vorinstanz darauf hingewiesen, dass die Frage, ob eine Leistung an Zahlungs statt oder ein Rabatt vorliegt, massgebend aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen sei. Es ist daher unerheblich, ob die Beschwerdeführerin den alten Netzwerkkomponenten noch einen Wert beimass oder nicht. Aber selbst wenn vorliegend die Sicht der Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin massgebend wäre, würde dies zu keinem anderen Ergebnis führen. Zwar trifft es zu, dass die alten Netzwerkkomponenten der Entsorgung/dem Recycling zugeführt wurden, wobei die ins Recht gelegte Bescheinigung (Beschwerdebeilage 12) dies lediglich für einen nicht näher bestimmten Zeitraum vor dem 20. Juni 2007 belegt und erst noch nur für 160 kg. Ob dies der gesamten Menge von altem Netzwerkmaterial entspricht, dessen Rückgabe vor dem 20. Juni 2007 zu den strittigen Trade-In-Gutschriften führte, ist nicht erstellt, kann jedoch offen bleiben. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass die Entsorgung des alten Materials im Auftrag der Lieferantin erfolgte, die ausnahmsweise darauf verzichtet hat, sich die alten Netzwerkkomponenten zusenden zu lassen, weil dies offenbar nicht praktikabel erschien (E 3.2.2). Nichts desto trotz erhielt die Beschwerdeführerin von der Lieferantin für die

Rücknahme von altem Netzwerkmaterial sog. Trade-In-Credits gutgeschrieben, so als hätte sie die Waren an die Lieferantin weiter geleitet. Die Beschwerdeführerin erzielte also mit der Entgegennahme des alten Netzwerkmaterials im Rahmen des [Y.-Programms] einen finanziellen Vorteil. Das Argument der Beschwerdeführerin, wonach das Material für sie wertlos gewesen sei, erweist sich auch aus diesem Grund als nicht stichhaltig.

3.4.2 Die Beschwerdeführerin erachtet das Urteil des Bundesgerichts 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 sodann aufgrund quasi identischer Sachverhaltskonstellationen als einschlägig. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Im Gegensatz zum genannten Urteil bestehen im vorliegenden Fall gerade keine Hinweise auf eine vergleichbare Sonderaktion: Es liegt kein generalisierter, zuvor für alle verbindlich festgelegter Preisnachlass vor (sondern eine individuelle Einigung) und das alte Netzwerkmaterial wird nicht etwa explizit "zur fachgerechten Entsorgung" zurückgenommen, was beim Kunden die Wertlosigkeit des Gegenstandes implizieren könnte. Die hier zu beurteilende Ausgangslage gleicht deshalb vielmehr derjenigen im dargelegten Waschmaschinen-Urteil (E. 2.5.1), weshalb auch dieser Einwand der Beschwerdeführerin ins Leere zielt.

3.4.3 Schliesslich vermag auch die in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen benutzte Bezeichnung des angerechneten Betrags als "Trade-In-Rabatt" oder der Umstand, dass in Einzelfällen der Trade-In-Betrag unter dem Oberbegriff "Spezialrabatt" in Vertragsunterlagen auftaucht, allein nichts an der hier massgebenden wirtschaftlichen Realität zu ändern (vgl. E. 2.2.2).

3.5 Zusammenfassend ist vorliegend von Leistungen an Zahlungs statt auszugehen. Entsprechend bilden die Trade-In-Beträge mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage. Somit erweisen sich die angefochtenen und in rechnerischer Hinsicht nicht beanstandeten und auch nicht offensichtlich fehlerhaften Verfügungen als rechtmässig. Die Sprungbeschwerden sind vollumfänglich abzuweisen.

4.

Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind auf Fr. 7'500.-- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem Verfahrensausgang entsprechend durch die unterliegende Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die einbezahlten Kostenvorschüsse in der Höhe von Fr. 3'500.-- und Fr. 4'000.--

sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-975/2015 und A-987/2015 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden abgewiesen.

3.
Die Kosten des vereinigten Verfahrens werden auf Fr. 7'500.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Die einbezahlten Kostenvorschüsse in der Höhe von Fr. 3'500.-- und Fr. 4'000.-- werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

4.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Kathrin Abegglen Zogg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). 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 (Art. 42 BGG).

Versand: