Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.127/2002 /bmt

Urteil vom 18. September 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher Diego Clavadetscher, Länggass-Strasse 7, Postfach 7161, 3001 Bern,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Mehrwertsteuer (MWSTV); Getränkeverpackungen/Vorsteuerabzug

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 1. Februar 2002

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG bezweckt die Herstellung von und den Handel mit Getränken. Sie ist an verschiedenen eng verbundenen Unternehmen beteiligt. Sie rechnet als Trägerin dieser Unternehmensgruppe mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Mehrwertsteuer ab (Gruppenbesteuerung).

Im Anschluss an eine Kontrolle und Revision betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1996 unterbreitete die Eidgenössische Steuerverwaltung der X._____ AG am 24. April 1997 verschiedene Ergänzungsabrechnungen für die Mehrwertsteuer. Einzig streitig ist hier noch die Ergänzungsabrechnung Nr. 17525 mit einer Steuernachbelastung von Fr. -.– zuzüglich Verzugszins ab 15. April 1996 (mittlerer Verfall). Diese Steuernachforderung beruht auf Korrekturen beim Vorsteuerabzug. Es geht um Flaschen aus Polyethylenterephthalat (PET), welche gegen Depot abgegeben, nach der Rücknahme aber nicht erneut eingesetzt, sondern der Altstoffverwertung (Recycling) zugeführt werden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist der Ansicht, bei diesen Flaschen handle es sich um Mehrweggebinde, weshalb das Depot von der Steuer ausgenommen sei, und zwar ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 14 Ziff. 21 in Verbindung mit Art. 13 und 30 Abs. 4 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994, MWSTV, SR 641.201). Daran ändere nichts, dass die Gebinde (Flaschen) bereits nach einmaligem Gebrauch dem Recycling zugeführt würden.

Mit förmlichem Entscheid vom 25. September 1997 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung diese Steuernachforderung. Die von der Steuerpflichtigen hiergegen erhobene Einsprache wies sie mit Entscheid vom 18. Januar 2001 ab.
B.
Die X._____ AG führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Sie machte im Wesentlichen geltend, sie müsse die Flaschen bereits nach einmaligem Gebrauch rezyklieren, weil bei PET-Flaschen die Gefahr bestehe, dass diese Inhaltsstoffe des Getränks aufnehmen würden. Sie erhebe das Depot aus ökologischen Gründen, um den Konsumenten zu motivieren, die Flaschen zurückzugeben. Wirtschaftlich

lohne sich das Recycling nicht. Der Konsument erhalte auch keinen Mehrwert für das von ihm bezahlte Depot. Die Abgabe der Flaschen gegen Depot erfolge daher nicht aufgrund eines Leistungsaustausches. Eine Besteuerung der Hingabe von wertlosen Gütern würde dem Wesen der Mehrwertsteuer als einer Konsumsteuer widersprechen. Zudem sei Art. 14 Ziff. 21 MWSTV ohnehin nicht anwendbar, weil es sich bei den fraglichen Getränkeverpackungen nicht um Mehrweggebinde handle. Die Flaschen würden nach einmaligem Gebrauch vernichtet. Die Abgabe der Flaschen gegen Depot sei folglich nicht steuerbar, und zwar bei vollem Abzug der Vorsteuer.
Mit Entscheid vom 1. Februar 2002 wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission die Beschwerde ab.
C.
Die X._____ AG führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Hauptantrag, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 1. Februar 2002 sei aufzuheben und der Vorsteuerabzug sei zuzulassen. Der gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. 17'525 bereits verrechnete Betrag sei mit Zins zurückzuerstatten.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtete auf Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Anwendbar ist hier noch die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; SR 641.201). Gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a MWSTV unterliegen der Steuer alle im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen. Die Steuer wird nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet, namentlich der Ersatz aller Kosten, auch wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTV unterliegen Umschliessungen, die nicht Mehrweggebinde sind und die der Lieferer mit dem Gegenstand abgibt, dem gleichen Steuersatz wie die Lieferung des umschlossenen Gegenstandes; insofern teilt die Umschliessung mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal des damit gelieferten Gegenstandes.

Eine besondere Ordnung gilt für Mehrweggebinde. Diese werden in der Regel gegen ein Depot oder Pfandgeld abgegeben, das bei der Rückgabe des Gebindes zurückerstattet wird. Art. 14 Ziff. 21 MWSTV nimmt das Depot oder Pfandgeld bei der Lieferung von Mehrweggebinden von der Steuer aus, wenn das Mehrweggebinde zusammen mit dem darin enthaltenen Gegenstand abgegeben und wenn es zurückgenommen wird. Steuerbar ist nur der umschlossene Gegenstand. Die Eidgenössischen Steuerverwaltung verlangt überdies, dass die Abgabe des Mehrweggebindes separat fakturiert wird. Der Bezug des leeren Mehrweggebindes durch den Getränkeabfüller unterliegt hingegen der Steuer (Art. 14 Ziff. 21 MWSTV e contrario). Dieser kann die Steuer auch nicht als Vorsteuer abziehen (Art. 13 und 30 Abs. 4 MWSTV). Das Bundesgericht hatte in verschiedenen Entscheiden vom 28. Januar 2000 diese Ordnung als verfassungsmässig bestätigt (vgl. Urteil 2A.85/1999 vom 28. Januar 2000, Pra 89/2000 Nr. 116, S. 679). Sie wird auch von den Parteien nicht in Frage gestellt.
Streitig ist einzig, ob es sich bei den von der Beschwerdeführerin verwendeten PET-Flaschen um Mehrweggebinde im Sinne von Art. 14 Ziff. 21 MWSTV handelt. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies. Zudem bezweifelt sie, dass die "ökonomisch wertlosen" Flaschen überhaupt Gegenstand der Lieferung und damit des steuerbaren Umsatzes bilden.
2.
Die Beschwerdeführerin verwendet die fraglichen PET-Flaschen aus technischen Gründen nur einmal, das heisst, sie führt diese nach einmaligem Gebrauch dem Recycling zu. Sie erhebt bei der Lieferung ein Depot, um die Rückgabe der Gebinde zu veranlassen. Nicht gefolgt werden kann indes der Auffassung der Beschwerdeführerin, dass die Flaschen zum Vornherein nicht Teil der Lieferung und somit nicht steuerbar im Sinne von Art. 4 lit. a und Art. 5 MWSTV seien. Es trifft nicht zu, dass die Lieferung dieser Flaschen für den Kunden keinen ökonomischen Wert habe, wie die Beschwerdeführerin geltend macht. Die fraglichen Flaschen dienen vielmehr als Verpackung für die von der Beschwerdeführerin gelieferten alkoholfreien Getränke und unterliegen daher als Umschliessungen grundsätzlich dem gleichen Steuersatz wie die Lieferung des darin umschlossenen Getränks (Art. 27 Abs. 2 MWSTV). Die Lieferung dieser Flaschen ist nach Art. 14 Ziff. 21 MWSTV von der Steuer ausgenommen (ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug), wenn es sich bei diesen um Mehrweggebinde

handelt. Anders entscheiden hiesse, dass alle Umschliessungen, die für den Kunden oder Lieferanten nach Gebrauch ohne Wert sind (der weitaus überwiegende Teil), vom Lieferungsentgelt ausgenommen werden müssten. Art. 27 Abs. 2 MWSTV würde damit weitgehend leer laufen.

Fragen kann sich somit nur, ob es sich bei den Flaschen um Mehrweggebinde im Sinne von Art. 14 Ziff. 21 (und 30 Abs. 4) MWSTV oder um gewöhnliche Umschliessungen nach Art. 27 Abs. 2 MWSTV handelt. Es geht um die Auslegung der in diesen Vorschriften enthaltenen Begriffe Umschliessungen und Mehrweggebinde (emballages/emballages faisant le va-et-vient; imballaggi/imballaggi d'andirivieni).

3.

Bereits der Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB; SR 641.20) verwendete in Art. 15 Abs. 5 den Begriff "Umschliessungen", ohne ihn näher zu umschreiben. Nach der Praxis zur Warenumsatzsteuer galten als Warenumschliessungen "alle Umschliessungs- und Hilfsmaterialien für die Verpackung, gleichgültig, ob es sich um Einweggebinde (Wegwerfpackungen) oder um Gebinde handelte, welche dazu bestimmt waren, während längerer Zeit für zahlreiche Lieferungen verwendet zu werden (so genannte Pendelgebinde)" (Wegleitung 1992 für Grossisten, Ziff. 18 und 19; s. auch ASA 41 S. 257 E. 2). Das Warenumsatzsteuerrecht unterschied - im Gegensatz zur Mehrwertsteuerverordnung - nicht zwischen Einweggebinden und Pendelgebinden (Mehrweggebinden). Der vom Abnehmer der umschlossenen Ware für die Umschliessung berechnete Betrag bildete ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Einweg- oder Pendelgebinde handelte, Teil des Entgelts für die gelieferte Ware. Nahm der Lieferer das Gebinde gegen Gutschrift zurück, lag eine Rückvergütung (Art. 20 Abs. 2 WUStB) oder eine Entgeltsminderung (Art. 22 Abs. 2 lit. b WUStB) vor (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, Rz. 643; Wegleitung, a.a.O., Ziff. 20 f.). Auf diese Weise konnte die Korrektur für die Steuer vorgenommen werden.

Auch die Mehrwertsteuerverordnung definiert die Begriffe Umschliessungen und Mehrweggebinde nicht näher. Als Mehrweggebinde im Sinne von Art. 14 Ziff. 21 MWSTV gelten nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung "Umschliessungen (z.B. Flaschen, Harasse), die üblicherweise mehrmals verwendet werden und für die bei der Abgabe ein Depot (Pfand) verlangt wird, das bei ihrer Rückgabe rückvergütet wird" (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Ziff. 410). In den bereits erwähnten Entscheiden vom 28. Januar 2000 (vorn E. 1) standen Mehrweggebinde in Form von Flaschen, welche von den Getränkeherstellern für mehrere Abfüllungen verwendet wurden, in Frage. Hier geht es um Gebinde, die bereits nach einmaligen Gebrauch rezykliert werden. Ob diese unter den Begriff "Mehrweggebinde" fallen, ist daher durch Auslegung, vorab von Art. 14 Ziff. 21 MWSTV, zu ermitteln.

4.

4.1 Art. 14 Ziff. 21 MWSTV hat folgenden Wortlaut:

"Von der Steuer sind ausgenommen: ...

21. Lieferungen von Mehrweggebinden bei ihrer Abgabe zusammen mit dem darin enthaltenen Gegenstand sowie bei der Rücknahme (Depots); steuerbar ist jedoch dieser Gegenstand."

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, systematischer Stellung, Sinn und Zweck und den ihm zugrundeliegenden Wertungen, aber auch nach der Entstehungsgeschichte auszulegen. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 126 II 71 E. 6d S. 80 f.; 125 II 113 E. 3a S. 117, 177 E. 3 S. 179; 124 II 241 E. 3 S. 245 f.).

4.2 Die Beschwerdeführerin vertritt in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wie bereits in ihrer Eingabe an die Vorinstanz die Auffassung, zentral für die Anwendung von Art. 14 Ziff. 21 MWSTV sei die Lieferung des Mehrweggebindes, nicht das Depot. Ein Mehrweggebinde sei definitionsgemäss eine Verpackungseinheit, die für die mehrmalige Aufnahme ("Mehrweg") eines Gegenstandes bestimmt sei. Solche Verpackungen würden häufig gegen ein Depot abgegeben, doch sei das Depot für den Begriff Mehrweggebinde nicht wesentlich. Würde der Verordnungsgeber das Depot als entscheidendes Kriterium ansehen, hätte erstatt Mehrweggebinde einen anderen Begriff verwendet, beispielsweise "Pfandgebinde".

Diese (grammatikalische) Auslegung von Art. 14 Ziff. 21 MWSTV ist nicht zwingend. Die fraglichen von der

Beschwerdeführerin verwendeten Flaschen sind nicht dazu bestimmt, beim Kunden zu verbleiben. Es handelt sich nicht um Einwegflaschen, aber auch nicht um die üblichen Mehrweggebinde, welche für den mehrmaligen Gebrauch bestimmt sind. Die Beschwerdeführerin verwendet den Begriff "Allwegflasche" oder auch "Einweggebinde mit Depot", um sie von den Mehrweggebinden von Art. 14 Ziff. 21 MWSTV abzugrenzen, was aber den Sachverhalt - jedenfalls im gewöhnlichen Sprachgebrauch - auch nicht recht umschreibt. Der Wortlaut lässt daher verschiedene Deutungen zu. Er schliesst nicht aus, das Depot als wesentliches Element ebenfalls zu berücksichtigen, zumal Art. 14 Ziff. 21 MWSTV das Depot bei der Rücknahme der leeren Mehrwegverpackung ausdrücklich erwähnt.
4.3 Die Beschwerdeführerin beruft sich unter einem mehr systematischen Gesichtspunkt auch auf die Legaldefinition in Art. 2 Abs. 2 der Verordnung vom 22. August 1990 über die Getränkeverpackungen (aVGV, SR 814.017; jetzt Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vom 5. Juli 2000 über Getränkeverpackungen, SR 814.621). Diese definiert Mehrwegverpackungen als Getränkeverpackungen, die zur Wiederabfüllung vorgesehen sind. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, das Merkmal der Wiederabfüllung sei auch für den Begriff Mehrweggebinde in Art. 14 Ziff. 21 MWSTV wesentlich.

Dieser Schluss ist nicht zwingend. Mit der Verordnung über die Getränkeverpackungen verfolgte der Verordnungsgeber andere Ziele. Es ging darum, aus Gründen des Umweltschutzes die Verkäufer von bestimmten Arten von Verpackungen zur Rücknahme dieser Verpackungen zu verpflichten, allenfalls gegen Erstattung eines Pfandes, damit unverhältnismässige Abfallmengen vermieden werden können (vgl. Art. 32 Abs. 4 Ziff. d und e, alte Fassung, des Umweltschutzgesetzes von 7. Oktober 1983, SR 814.01). Der Begriff Mehrweggebinde in der Verordnung über die Getränkeverpackung muss daher nicht mit dem Begriff Mehrweggebinde im Mehrwertsteuerrecht übereinstimmen.
4.4 Sinn und Zweck von Art. 14 Ziff. 21 und Art. 30 Abs. 4 MWSTV bestehen darin, die Steuerabrechnung bei der Mehrwertsteuer insbesondere für die Getränkehersteller zu vereinfachen. Das anerkennt dem Grundsatz nach auch die Beschwerdeführerin. Es geht darum, die steuerpflichtigen Unternehmen von der Abrechnung über das Depot zu entlasten. Das gilt allerdings nicht nur dort, wo genormte, neutrale Verpackungen von verschiedenen Lieferanten genutzt werden, wie die Beschwerdeführerin annimmt, sondern auch dort, wo Verpackungen nur von einem Hersteller oder Lieferanten verwendet werden. Grundsätzlich gleich stellt sich das Problem aber auch bei Verpackungen, die - wie im Falle der Beschwerdeführerin - nur einmalig genutzt, aber gegen Depot abgegeben werden. Auch in diesem Fall wird der Unternehmer von der Abrechnung über das Depot entlastet.
Mit der Steuerausnahme für das Depot auf Mehrweggebinden hat die Mehrwertsteuerverordnung eine einfache und praktikable Lösung gefunden (Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 164 f.). Sie vermeidet die komplizierte Lösung der früheren Warenumsatzsteuer, wo bei der Rücknahme des Gebindes über das Depot separat abzurechnen war (vorn E. 3). Unter einem teleologischen Gesichtswinkel ist es das Depot (Pfandgeld), das vom Kunden zu hinterlegen ist und ihm bei der Rückgabe des Gebindes erstattet wird, welches Anlass für die Sonderregelung in Art. 14 Ziff. 21 (und 30 Abs. 4) MWSTV gab. Bei der Auslegung des Begriffs Mehrweggebinde im Sinne dieser Vorschrift muss daher auch das Depot oder Pfandgeld als wesentliches Begriffsmerkmal berücksichtigt werden.
4.5 Die Beschwerdeführerin beruft sich auf das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999, das am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist (MWSTG; SR 641.20). Nach der Rechtsprechung können das Mehrwertsteuergesetz und die Vorarbeiten dazu bei der Auslegung einzelner Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung herangezogen werden. Es geht dabei nicht um eine Vorwirkung des Gesetzes oder Berücksichtigung von Materialien im historischen Sinn, sondern um eine Art geltungszeitlicher Auslegung im Hinblick auf möglicherweise veränderte Umstände (vgl. BGE 124 II 193 E. 5d S. 201). Das Mehrwertsteuergesetz rechnet die Pfandgelder (Depots) auf Gebinden nicht mehr grundsätzlich zum Entgelt (vgl. Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG; vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, BBl 1996 V 770; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N18 zu Art. 33). Insofern hat die Ordnung geändert. Dennoch geht das Mehrwertsteuergesetz davon aus, das Pfandgeld sei das wesentliche Element, das es zu regeln galt ("Pfandgelder auf Gebinden", Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG). Das spricht ebenfalls dafür, bei der Auslegung des Begriffs "Mehrweggebinde" in Art.14 Ziff. 21 MWSTV das Depot als begriffsbestimmend zu berücksichtigen.
4.6 Es trifft zu, dass das Bundesgericht wiederholt betont hat, die Ausnahmen von der Mehrwertsteuer seien restriktiv auszulegen. Das hängt aber damit zusammen, dass Steuerausnahmen unter einem teleologischen und

systematischen Gesichtspunkten bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer wie der Mehrwertsteuer an sich problematisch sind (vgl. BGE 124 II 193 E. 5e S. 202, 372 E. 6a S. 377; ASA 69 S. 658 f. E. 6a). Im Übrigen sind aber Ausnahmevorschriften weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regeln "richtig" auszulegen (BGE 118 Ia 175 E. 2d S. 178 f.; 117 Ib 114 E. 7c S. 121 f.; 114 V 298 E. 3e S. 302 f.). Wenn daher bereits durch Auslegung der Ausnahmevorschrift sich ergibt, dass der konkrete Fall durch den Normsinn eindeutig erfasst wird, stellt sich die Frage der engeren Auslegung nicht. Nur wenn nach durchgeführter Auslegung des Gesetzes ein Beurteilungsspielraum verbleibt, kann sich die Frage nach einer restriktiven Auslegung stellen. Im vorliegenden Fall wäre es nach dem in den vorstehenden Erwägungen Gesagten falsch und würde es dem Sinn und Zweck des Art. 14 Ziff. 21 MWSTV zuwiderlaufen, den Begriff Mehrweggebinde im Sinne der Beschwerdeführerin enger auszulegen.
4.7 Die Auslegung ergibt somit, dass die von der Beschwerdeführerin verwendeten PET-Flaschen, die sie gegen Depot abgibt und nach einmaligen Gebrauch entsorgt (rezykliert), unter den Begriff Mehrweggebinde des Art. 14 Ziff. 21 MWSTV fallen. Die vereinnahmten Depots sind folglich von der Steuer ausgenommen. Der Bezug der Gebinde durch die Beschwerdeführerin unterliegt der Mehrwertsteuer, ohne dass die Beschwerdeführerin diese als Vorsteuer zum Abzug geltend machen kann.
5.
5.1 Die Beschwerdeführerin verlangt, was die hier in Frage stehenden PET-Flaschen betrifft, dass sie gleich behandelt werde wie die übrigen Getränkelieferanten, welche ihre Produkte in Einweggebinden abgeben und das volle Vorsteuerabzugsrecht geltend machen können. Sie beruft sich damit sinngemäss auf das in Art. 8 BV enthaltene Gebot der rechtsgleichen Behandlung. In Frage steht die Regelung gemäss Art. 14 Ziff. 21 MWSTV. Ein Erlass verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist oder Unterscheidungen unterlässt, die sich auf Grund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 125 I 173 E. 6b S. 178; 124 II 372 E: 8 c/bb S. 382, je mit Hinweisen).

5.2 Die Beschwerdeführerin gab die hier fraglichen Flaschen gegen Depot ab. Sie verlangt Gleichstellung mit denjenigen Getränkelieferanten, welche ihre Gebinde nicht gegen Depot abgeben. Die Abgabe von Gebinden gegen Depot war aber gerade das besondere Merkmal, das es zu regeln galt. Wenn daher der Verordnungsgeber (Bundesrat) für pfandbelastete Gebinde in Art. 14 Ziff. 21 und 30 Abs. 4 MWSTV eine Sonderordnung einführte, wird damit das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt.

Auch die Art und Weise, wie der Verordnungsgeber die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Pfandgeldern (Depots) geregelt hat - Ausnahme von der Steuer ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug - ist wettbewerbsneutral und verstösst nicht gegen die Rechtsgleichheit, wie das Bundesgericht bereits im Urteil 2A.85/1999 vom 28. Januar 2000 erkannt hat (vgl. Pra 89/2000 Nr. 116 S. 679 E. 4c). Es kann darauf verwiesen werden.
5.3 In einer besonderen Situation befindet sich die Beschwerdeführerin insofern, als sie die pfandbelasteten Gebinde bereits nach erstmaligem Gebrauch rezykliert. Fragen kann sich daher nur, ob der Bundesrat das Gebot der Rechtsgleichheit dadurch verletzt hat, dass er für Fälle wie den vorliegenden in der Mehrwertsteuerverordnung keine weitere Sonderordnung geschaffen hat. Die Frage ist nicht ohne Interesse für die Beschwerdeführerin. Zwar unterliegt jede Mehrwegverpackung bei der Beschaffung durch den Getränkehersteller der Mehrwertsteuer (Art. 14 Ziff. 21 e contrario), die nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann. In dieser Hinsicht unterliegt die Beschwerdeführerin dem gleichen Regime wie die übrigen Getränkehersteller, die pfandbelastete Gebinde in Umlauf setzen. Bei mehrfacher Verwendung des Gebindes fällt indes die Vorsteuer, die nicht abgezogen werden kann, weniger ins Gewicht bzw. kann sie auf einen grösseren Umsatz verteilt werden, als wenn das Gebinde bereits nach einmaligem Gebrauch entsorgt werden muss.

Die Beschwerdeführerin erhebt zudem das Depot einzig, um die Retourflasche entsorgen zu können. Insofern wird die Beschwerdeführerin für ihr ökologisches Verhalten in der Tat "bestraft". Es braucht hier nicht entschieden zu werden, ob die Beschwerdeführerin auf Grund der Umweltschutzgesetzgebung zur Rücknahme der Getränkepackung verpflichtet ist oder ob sie sich diesem Verfahren freiwillig unterzogen hat (vgl. auch Art. 6 aVGV). Jedenfalls ist es aufgrund der Beschaffenheit des Getränks, das X._____bestandteile enthält,

ausgeschlossen, dass Flaschen aus PET mehr als einmal verwendet werden. Deshalb hat die Beschwerdeführerin nur die Wahl, entweder Wegwerfflaschen (ohne Depot) zu verwenden, sofern dies umweltschutzrechtlich gestattet ist, oder die Flaschen zurückzunehmen und der Altstoffverwertung (Recycling) zuzuführen, welche zusätzliche Kosten verursacht.

Das alles ist aber wegen der Art des Getränks und im Hinblick auf die umweltgerechte Entsorgung der Verpackung nötig. Die Schlechterstellung ist somit produktebedingt. Der Bundesrat durfte, ohne damit die Rechtsgleichheit zu verletzten, darauf verzichten, für diese Fälle eine weitere Sonderordnung einzuführen. Jedenfalls legt die Beschwerdeführerin nicht dar, dass die Abgabe von pfandbelasteten Flaschen, die nur für eine Abfüllung verwendet werden, bei der Ausarbeitung der Mehrwertsteuerverordnung im Jahre 1994 derart verbreitet gewesen wäre, dass der Bundesrat bereits damals eine Sonderordnung hätte einführen müssen.
6.
Eventualantrag und Subeventualantrag der Beschwerdeführerin in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beruhen auf den Annahmen, dass der Vorsteuerabzug auf den Pfandflaschen zu gewähren und das Depot auf den nicht zurückgegebenen Pfandflaschen (ermessensweise 5 Prozent) als Lieferungsentgelt zu versteuern sei. Die Besteuerung des Depotüberschusses findet indessen in der Mehrwertsteuerverordnung keinen Rückhalt. Aus diesem Grund erweisen sich auch die Eventualanträge als unbegründet.
7.
Die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels im Sinne von Art. 110 Abs. 4 OG beantragte die Beschwerdeführerin nur für den Fall, dass eine der beiden Vorinstanzen vor Bundesgericht weitergehende Ausführungen machen sollte. Weder die Eidgenössische Steuerrekurskommission noch die Eidgenössische Steuerverwaltung haben indessen Ausführungen gemacht, die über das hinausgehen, was die Beschwerdeführerin bereits in ihre Verwaltungsgerichtsbeschwerde angesprochen hat, so dass sich ein weiterer Schriftenwechsel erübrigt.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen. Die Verfahrenskosten sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 10'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 18. September 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: