Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.450/2001 /kil

Urteil vom 27. Mai 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Häberli.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____ SA,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch Ernst & Young AG, Belpstrasse 23, 3007 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer 1995-1998; Art. 26 Abs. 2 MWSTV (Steuerbarkeit von Zahlungen Dritter),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. September 2001.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ SA in B._____ ist ein in der Zementindustrie tätiges Unternehmen. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Am 8. Dezember 1993 hat sie, wie zwölf andere Zementwerke, eine Vereinbarung mit der A._____ AG (D._____) geschlossen. Die Vertragsparteien haben aus umwelt- und verkehrspolitischen Gründen ein privates Transportsystem eingerichtet, das über eine "Lenkungsabgabe" mit Bonus-/Malussystem erreichen will, dass ein möglichst hoher Anteil der Zementtransporte per Bahn abgewickelt wird. Im Rahmen dieser Vereinbarung haben sich die Zementwerke verpflichtet, auf dem im Inland abgesetzten und auf der Strasse transportierten Zement eine von der A._____ AG zu bestimmende "Lenkungsabgabe" zu entrichten. Letztere sammelt die bezahlten Abgaben, verwaltet diese und setzt sie alsdann zur Verbilligung der Zementtransporte per Bahn ein. Diese Dienstleistungen der A._____ AG werden von den Vertragspartnern durch eine Gebühr abgegolten.
B.
Mit Ergänzungsabrechnung vom 27. Juli 1999 und Entscheid vom 2. November 1999 verpflichtete die Eidgenössische Steuerverwaltung die X._____ SA zur Bezahlung von Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 42'510.– zuzüglich Verzugszins. Diese Forderung beruhte auf der Tatsache, dass die X._____ SA von der A._____ AG in den Jahren 1995-98 Boni für die Benützung der Bahn in der Höhe von insgesamt Fr. 696'158.– erhalten hatte, welche gemäss Auffassung der Steuerverwaltung der Mehrwertsteuer unterliegen.

Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangte die X._____ SA an die Eidgenössische Steuerrekurskommission, welche die Beschwerde guthiess und den abschlägigen Einspracheentscheid aufhob (Entscheid vom 7. September 2001).

C.
Am 8. Oktober 2001 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und den Einspracheentscheid vom 23. November 2000 zu bestätigen.

Die X._____ SA schliesst auf Abweisung der Beschwerde; eventuell sei das Transportsystem als Einheit zu betrachten und neben den ausbezahlten Boni auch die von der A._____ AG vereinnahmten Mali der Mehrwertsteuer zu unterstellen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat ihrerseits auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]); die Eidgenössische Steuerverwaltung ist legitimiert, dieses Rechtsmittel zu ergreifen (Art. 54 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 66 Abs. 2 MWSTG; Art. 103 lit. b OG; vgl. BGE 125 II 326 E. 2c S. 329). Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann ein Verstoss gegen Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Entscheids ist das Bundesgericht allerdings dann gebunden, wenn es sich - wie im vorliegenden Fall - bei der Vorinstanz um eine richterliche Behörde handelt; vorbehalten bleibt, dass der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz und die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Diese Erlasse finden indessen auf die vorliegende Streitigkeit keine Anwendung, stellen sich hier doch einzig Fragen des bisherigen Rechts (vgl. Art. 93 und Art. 94 MWSTG).
2.
Gemäss Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie "gegen Entgelt" erbracht werden. Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Die Leistung, welche der Unternehmer erbringt, ist entweder eine Lieferung oder eine Dienstleistung. Die Gegenleistung besteht im Entgelt. Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Das Entgelt ist somit nicht nur Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, sondern es ist auch Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451, mit Hinweisen). Durch die Beschränkung des Steuerobjekts auf entgeltliche Leistungen wird deutlich, dass die Besteuerung einen Leistungsaustausch voraussetzt. Die Praxis verlangt denn auch, dass sich Leistung und Gegenleistung gegenüberstehen: Der Mehrwertsteuerpflichtige erbringt eine Lieferung oder eine Dienstleistung und erhält dafür vom Empfänger ein Entgelt, wobei zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen muss (BGE 126 II
443 E. 6a S. 451, mit Hinweisen). Fehlt es an einem solchen Leistungsaustausch, so liegt kein steuerbarer Umsatz vor.
3.
3.1 Im vorliegenden Verfahren ist unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin, welche ihren Kunden gegen Entgelt Zement liefert, für diese Umsätze mehrwertsteuerpflichtig ist (Art. 4 lit. a in Verbindung mit Art. 5 MWSTV). Dabei stellt der Transport des Zements zum Käufer für die Beschwerdegegnerin eine Nebenleistung zum Verkaufsgeschäft dar (vgl. die Branchenbroschüre für das Transportwesen [Nr. 610.507-21], Ziff. 3.1.2), wobei die Bahn - oder beim Transport über die Strasse der Fuhrunternehmer - eine steuerpflichtige Dienstleistung im Sinne von Art. 6 MWSTV erbringt, sofern die Lieferung im Inland erfolgt (vgl. Branchenbrochüre für das Transportwesen, Ziff. 4.1.2.1). Nicht streitig ist weiter, dass die Gebühren, welche die A._____ AG von den Vertragspartnern für ihre Tätigkeit erhebt, gestützt auf Art. 6 MWSTV der Mehrwertsteuer unterliegen.
3.2 Umstritten ist nur die Qualifikation der Boni von Fr. 696'518.–, welche die A._____ AG der Beschwer-

degegnerin in den Jahren 1995-1998 bezahlt hat. Mit Letzterer geht die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid davon aus, dass diesen Zahlungen keine marktwirtschaftliche Gegenleistung gegenüberstehe. Ihrer Auffassung nach dienen die von der A._____ AG ausgerichteten Boni lediglich dazu, ein der vertraglich vereinbarten und im öffentlichen Interesse liegenden Zielsetzung (ökologisch sinnvoller Warentransport per Bahn) entsprechendes Verhalten der Beschwerdegegnerin zu fördern. Sie schliesst daraus, dass es dem mit der A._____ AG vereinbarten System sowohl bezüglich Boni als auch bezüglich Mali an einem mehrwertsteuerrechtlichen Austauschverhältnis fehle.

Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, die Bonuszahlungen der A._____ AG dienten "direkt" dazu, die Mehrkosten des Transports per Bahn im Vergleich zum Strassentransport zu reduzieren und so die "Bahntransporte zu vermehren". Sie stellten ein "von dritter Seite geleistetes (zusätzliches) Entgelt für die Betonlieferungen der Beschwerdegegnerin an ihre Kunden dar" und unterlägen gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTV der Mehrwertsteuer.

3.3 Aus dem Vertrag zwischen den Zementwerken und der A._____ AG geht hervor, dass die Vertragsparteien ein eigentliches Transportsystem eingerichtet haben, welches aus umwelt- und verkehrspolitischen Gründen anstrebt, einen möglichst hohen Anteil der Zementlieferungen per Bahn auszuführen. Deshalb wird zum einen die Nachfrage nach Transportdienstleistungen der Bahn zusammengefasst, um von dieser möglichst günstige Tarife zu erhalten. Zum andern wird die angesprochene "Lenkungsabgabe" eingeführt: Mit Vertragsunterzeichnung hat sich die Beschwerdegegnerin verpflichtet, für den in der Schweiz abgesetzten und auf der Strasse transportierten Zement eine "Abgabe" zu entrichten; deren Höhe ist von verschiedenen Faktoren abhängig, namentlich von der Menge des per Bahn oder Strasse transportierten Zements, der Anzahl gefahrener Kilometer sowie dem Umfang der gesamten Zementlieferungen und dem Transportverhalten der anderen Zementwerke. Die von der Beschwerdegegnerin und den übrigen Vertragspartnern bezahlten "Lenkungsabgaben" werden von der A._____ AG gesammelt, verwaltet und zur Verbilligung der Bahntransporte verwendet. Dabei stellen Boni und Mali keine einheitliche Leistung dar: Während die Beschwerdegegnerin die "Abgabe" monatlich in der Form von Akonto-Zahlungen an die A._____ AG zu überweisen hat, richtet ihr Letztere nur dann Boni aus, wenn sie darauf infolge überdurchschnittlicher Benützung der Bahn Anspruch hat. Die getroffene Vereinbarung rückt die Mali in die Nähe einer Konventionalstrafe (wobei solche Zahlungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen). Es handelt sich offensichtlich um zwei voneinander unabhängige Schuldverhältnisse.

4.

4.1 Nicht zum Entgelt, welches zur Bemessung der Mehrwertsteuer dient, gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV Subventionen und Zuschüsse der öffentlichen Hand; der Vorsteuerabzug ist verhältnismässig zu kürzen (Art. 30 Abs. 6 MWSTV). Weder die Mehrwertsteuerverordnung, das neue Mehrwertsteuergesetz noch das Bundesgesetz vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen (Subventionsgesetz; SuG [SR 616.1]) enthalten jedoch eine Begriffsbestimmung der Subvention. Die Praxis geht davon aus, dass der Subventionsbegriff primär ökonomischer Natur ist, wobei die Subventionierung ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung für den Subventionsgeber erfolgt, aber voraussetzt, dass der Subventionsempfänger bestimmte im öffentlichen Interessen liegende Aufgaben erfüllt. Im entsprechenden Verhalten liegt subventionsrechtlich die "Gegenleistung", weshalb Subventionen zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke ausgerichtet werden, ansonsten aber "unentgeltlich" sind, weil für sie kein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt zu entrichten ist (BGE 126 II 443 E. 6c S. 453). Aus diesem Grund ist auch folgerichtig, wenn Subventionen nicht in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer einfliessen.

4.2 Art. 26 Abs. 2 MWSTV fasst den Begriff des steuerbaren Entgelts weit und zählt insbesondere auch Aufwendungen von Dritten dazu, wenn sie als Gegenleistung zur Lieferung oder Dienstleistung erscheinen. Damit ist jedoch nichts über die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Zuwendungen Dritter gesagt, welche unabhängig von einer konkreten Leistung erfolgen. Für solche freiwillige private Zuwendungen an ein steuerpflichtiges Unternehmen enthält die Mehrwertsteuerverordnung keine Regelung. Die Praxis der Beschwerdeführerin stellt freiwillige private Zuwendungen den öffentlichen Subventionen gleich: Sie nimmt sie von der Mehrwertsteuer aus, wobei der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist (vgl. die Branchenbroschüre für die karitativen Organisationen [Nr. 610.507-14], Ziff. 2.27 f.). Das Bundesgericht hat diese Praxis trotz fehlender gesetzlicher Grundlage geschützt, weil die Überlegungen, welche zur Steuerbefreiung von Subventionen geführt haben, für die privaten freiwilligen Zuwendungen in gleicher Weise zutreffen: Wie bei der öffentlichrechtlichen

Subvention wird mit einer zweckgebundenen privaten Zuwendung angestrebt, dass der Leistungsempfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt, die jedoch im einen wie im anderen Fall
nicht eine konkrete Gegenleistung darstellt. Die private Zuwendungen ist ebenso wenig Leistungsentgelt wie die Subvention und bildet deshalb nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer, auch wenn sie dem Empfänger dazu dient, eine Tätigkeit auszuüben. Allerdings ist bei freiwilligen privaten Zuwendungen im Einzelfall genau zu prüfen, ob eine solche vorliegt oder ob eine konkrete Leistung abgegolten wird (BGE 126 II 443 E. 8a S. 458 f.).
4.3 Mithin stellt sich hier die Frage, ob die streitigen Boni eine (steuerfreie) freiwillige Zuwendung eines Dritten darstellen oder aber als Preisauffüllung dem steuerbaren Entgelt zuzurechnen sind: Es steht fest, dass die Beschwerdegegnerin durch die Bonuszahlungen der A._____ AG dazu bewegt werden soll, ihre Lieferungen vermehrt mit der Bahn als über die Strasse abzuwickeln. Dieses Ziel wird verfolgt, indem die Kosten für den Bahntransport, welche normalerweise höher sind als jene eines Strassentransports, durch die Boni gesenkt werden. Die Beschwerdegegnerin zahlt den Bahnbetrieben für den Transport des verkauften Zements zunächst den Preis, welchen die A._____ AG für die Teilnehmer am Transportsystem ausgehandelt hat. Diese Kosten werden alsdann durch die Bonuszahlungen der A._____ AG verbilligt. Die ausgerichteten Boni reduzieren jedoch nicht die Transportkosten bestimmter Lieferungen, sondern beeinflussen lediglich die Gewinn- und Verlustrechnung der Beschwerdegegnerin als Ganzes. Dies ist Folge des Umstands, dass nur schwer vorhersehbar ist, ob die Beschwerdegegnerin Anspruch auf eine Bonuszahlung hat und wie hoch diese gegebenenfalls sein wird. Die Antwort auf diese Frage ergibt sich für jede Abrechnungsperiode
erst im Nachhinein, offenbar aufgrund eines Vergleichs zwischen den Transportstrecken und der Menge des Zements, den die Beschwerdegegnerin per Bahn transportiert hat, einerseits und den entsprechenden Durchschnittswerten aller Teilnehmer am Transportsystem andererseits.
4.4 Nach dem Gesagten kommt es für die Steuerbarkeit der Boni nicht etwa auf das Verhältnis zwischen den Bahnbetrieben und der Beschwerdegegnerin an, wie die Vorinstanz zumindest streckenweise zu glauben scheint. Allein entscheidend ist, wie sich der Zusammenhang zwischen den ausgerichteten Boni und den Zementlieferungen der Beschwerdegegnerin präsentiert: Besteht zwischen Letzteren und den streitigen Zahlungen der A._____ AG ein ursächlicher Zusammenhang, so zählen sie - obschon es sich um Leistungen eines Dritten handelt - zum steuerbaren Entgelt (vgl. Dieter Metzger, Kurz-Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 6 zu Art. 33; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, N 933). Zur Auslegung des Begriffs "Entgelt" ist gemäss den Materialien auch auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Bereich der Warenumsatzsteuer zurückzugreifen (vgl. Eidgenössisches Finanzdepartement, Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 29; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur parlamentarischen Initiative betreffend ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, BBl 1996 V 767 f.). Aus dieser ergibt sich
jedoch im vorliegenden Zusammenhang nichts anderes: Für die Warenumsatzsteuer galt ebenfalls, dass die Zuwendung eines Dritten dann Teil des steuerbaren Entgelts bildet, wenn sie mit der Lieferung in einem ursächlichen Zusammenhang steht, wenn also die Lieferung ohne sie nicht oder nicht zum vereinbarten Preis ausgeführt worden wäre (Metzger, a.a.O., N 6 zu Art. 33; vgl. ASA 18 S. 229, E. 2).
4.5 Für eine Qualifikation als Entgelt im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV spricht vor allem, dass die streitigen Zahlungen klar dazu bestimmt sind, die Kosten der Leistungserbringung durch die Beschwerdegegnerin zu reduzieren; sie senken deren Transportaufwand, wodurch sie ihre Leistungen im Durchschnitt günstiger anzubieten vermag. Anders gesagt vermöchte sie ihre Leistung ohne die Bonuszahlungen nicht zum gleichen Preis zu erbringen. Insoweit besteht ein Zusammenhang zwischen den Lieferungen der Beschwerdegegnerin - insbesondere bezüglich der Nebenleistung des Transports der verkauften Güter zum Käufer - und den streitigen Zahlungen. Dennoch überwiegen die Aspekte, welche vorliegend auf eine nicht dem Entgelt im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV zuzurechnende "private Subvention" schliessen lassen: Das System, welches den streitigen Boni zugrunde liegt, hat seinen Ursprung hauptsächlich in Überlegungen des Umweltschutzes und der Verkehrspolitik. Die Zahlungen sollen an sich nicht die Zementwerke, vorliegend die Beschwerdegegnerin, begünstigen, sondern einzig die Verlagerung des Warentransports von der Strasse auf die Schiene erreichen, indem der Bahntransport verbilligt wird. Weiter fällt ins Gewicht, dass zwischen den streitigen
Zahlungen und den Leistungen der Beschwerdegegnerin zwar ein Zusammenhang besteht (vgl. oben), dass ein solcher aber nicht einzelne, bestimmbare Lieferungen beschlägt. Nur eine über die Abrechnungsperiode

gesehene, im Vergleich zu den übrigen Teilnehmern überdurchschnittliche Benützung der Bahn führt zu Bonuszahlungen; diese wirken sich alsdann nur auf das Geschäftsergebnis als Ganzes und nicht auf die Kosten einzelner bestimmbarer Transporte aus.
4.6 Aufgrund des Dargelegten bilden die streitigen Bonuszahlungen der A._____ AG kein Entgelt für die Zementlieferungen der Beschwerdegegnerin und fliessen dementsprechend nicht in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ein; der Vorsteuerabzug ist entsprechend zu kürzen (vgl. E. 4.2).
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und der angefochtene Entscheid im Ergebnis - wenn auch mit abweichender Begründung - zu schützen.

Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin, welche Vermögensinteressen verfolgt, kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und Abs. 2 OG). Überdies hat sie die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Die Beschwerdeführerin hat die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 3'000.– zu entschädigen.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 27. Mai 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: