

Grundsatzurteil – Arrêt de principe

Urteil des Bundesgerichts 2C_100/2016 vom 9. August 2016

Bearbeitet durch: lic. iur. Claude Grosjean, Fürsprecher, Stv. Leiter Steuergesetzgebung, Eidg. Steuerverwaltung und Dr. iur., Rechtsanwalt, Homburger, Zürich

Abgrenzung Leistung an Zahlungs statt von Entgeltsminderung

Urteil des Bundesgerichts 2C_100/2016 vom 9. August 2016 i.S. X. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV zum MWSTG 1999 und zum MWSTG 2009; Bisher nicht entschiedene Rechtsfrage.

Regeste

Art. 24 Abs. 5 MWSTG, Art. 33 Abs. 4 aMWSTG, Leistung an Zahlungs statt. Anders als beim Tausch liegen bei einem an Zahlungs statt hingegebenen Gegenstand kein selbständiger Leistungsaustausch und keine selbständige Leistung vor. Vielmehr stellt der hingegebene Gegenstand Teil des Entgelts im Rahmen eines bestehenden Leistungsaustauschs dar (E. 3.3.2). Art. 41 Abs. 1 MWSTG, Art. 44 Abs. 2 aMWSTG, Entgeltsminderungen durch Rabatte, Skonti oder dergleichen. Preisnachlässe, die bei Vertragsschluss oder später gewährt werden und die im Sinne der erwähnten Vorschriften vom vereinbarten Entgelt in Abzug gebracht werden können, sind dagegen Entgeltsminderungen. Der Abzug setzt einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz voraus (E. 3.3.3). Bei der Hingabe von altem Netzwerkmaterial anlässlich des Kaufs neuer Produkte handelt es sich um eine Leistung an Zahlungs statt und nicht um einen Rabatt (E. 4).

Art. 24, al. 5, LTVA, art. 33, al. 4, aLTVA, prestations effectuées en paiement d'une dette. Contrairement aux échanges, les objets cédés en paiement d'une dette ne donnent pas lieu à un échange de prestations indépendant ni à la fourniture d'une prestation distincte. L'objet cédé constitue plutôt une partie de la contre-prestation versée dans le cadre d'un échange de prestations (consid. 3.3.2). Art. 41, al. 1, LTVA, art. 44, al. 2, aLTVA, diminutions de la contre-prestation en raison de l'obtention de rabais, d'escomptes, etc. Des rabais accordés lors de la conclusion du contrat ou plus tard et qui, en vertu des dispositions citées, doivent être déduits de la contre-prestation convenue constituent en revanche des diminutions de la contre-prestation. La déduction suppose l'existence d'un lien immédiat avec le chiffre d'affaires réalisé (consid. 3.3.3). La remise d'anciens matériaux lors de l'achat de nouveaux produits constitue une prestation effectuée en paiement d'une dette et non pas un rabais (consid. 4).

Art. 24 cpv. 5 LIVA, art. 33 cpv. 4 vLIVA, prestazione effettuata per il pagamento di un debito. Contrariamente alla permuta, nel caso di un oggetto ceduto quale prestazione effettuata per il pagamento di un debito non sussiste né uno scambio di prestazioni indipendente né una prestazione indipendente. L'oggetto ceduto costituisce piuttosto una parte della controprestazione nel quadro di uno scambio di prestazioni esistente (consid. 3.3.2). Art. 41 cpv. 1 LIVA, art. 44 cpv. 2 vLIVA, diminuzioni della controprestazione mediante ribassi, sconti e simili. Le riduzioni di prezzo concesse alla stipula del contratto o successivamente a essa che possono essere dedotte dalla controprestazione convenuta in virtù delle disposizioni summenzionate costituiscono invece delle diminuzioni della controprestazione. La deduzione presuppone l'esistenza di una correlazione diretta con la cifra d'affari realizzata (consid. 3.3.3). La cessione di vecchio materiale di rete a seguito dell'acquisto di nuovi prodotti non costituisce un ribasso, bensì una prestazione effettuata per il pagamento di un debito (consid. 4).

Sachverhalt

A.

Die X. AG bezweckt gemäss Handelsregisterauszug 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. Im Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2011 bezog sie Netzwerk-Produkte von ihrem im Ausland ansässigen Lieferanten Y. und verkaufte diese in der Schweiz. Beim Verkauf dieser Produkte bot sie den Kunden die Möglichkeit, gebrauchtes, nicht mehr benötigtes Netzwerkmaterial zurückzugeben, wofür sie unter dem Titel «Trade-In» einen jeweils gesondert festgelegten Betrag an den Kaufpreis anrechnete.

B.

Anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle stellte die ESTV fest, dass die X. AG die an den Kaufpreis angerechneten Trade-In-Beträge für das alte Netzwerkmaterial als Entgeltsminderungen behandelte und darauf keine Mehrwertsteuern entrichtete. Am 25. September 2013 nahm sie mit Einschätzungsmitteilung/Verfügung Nr. xxx Nachbelastungen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2009 in der Höhe von Fr. 44'583.- (davon entfallend Fr. 38'350.35 auf Verrechnungsgeschäfte [Trade-In]) und mit Einschätzungsmitteilung/Verfügung Nr. yyy betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 in der Höhe von Fr. 92'291.- (davon entfallend Fr. 90'441.90 auf Verrechnungsgeschäfte [Trade-In]) vor, jeweils zuzüglich Verzugszinsen.

Dagegen erhob die X. AG «Einsprache» und beantragte die Aufhebung der Einschätzungsmittelungen in Bezug auf die Steuernachforderungen betreffend die Verrechnungsgeschäfte (Trade-In). Die ESTV nahm die «Einsprache» als Gesuch um Erlass einer Verfügung entgegen und setzte mit zwei separaten Verfügungen vom 6. Januar 2015 die Steuernachforderungen einerseits für die Jahre 2007 bis 2009 und andererseits für die Jahre 2010 bis 2011 in vollumfänglicher Bestätigung der bestrittenen Einschätzungsmittelungen fest. Sie begründete die Nachbelastungen damit, dass es sich bei der Rückgabe von altem Netzwerkmaterial unter Anrechnung eines Trade-In-Betrages um eine Hingabe an Zahlungen statt handle, weshalb der angerechnete Betrag zu versteuern sei.

C.

[...]

Erwägungen

1.–2.

[...]

3.

3.1. Der Mehrwertsteuer unterliegen die durch Steuerpflichtige im Inland gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Die Leistung umfasst sowohl Lieferungen von Gegenständen als auch Dienstleistungen; die Gegenleistung besteht im Entgelt (vgl. Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 lit. d und e MWSTG; Art. 5 lit. a und b aMWSTG). Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Zwischen Leistung und Gegenleistung muss zudem ein Zusammenhang bestehen in dem Sinn, dass die Leistung die Gegenleistung auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2 S. 241; 132 II 353 E. 4.1 S. 357; 126 II 443 E. 6a S. 451). Die Praxis verlangt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» («rapport économique étroit»). Sie äussert sich im Vorliegen marktwirtschaftlich gleichwertiger Leistungen, wobei Gesetz und Praxis keine absolute Gleichwertigkeit verlangen. Massgebend für die Beurteilung sind die konkreten Vertragsverhältnisse (Urteil 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.1 mit zahlreichen Hinweisen¹). Bei der Beurteilung der Frage, ob ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt, ist – der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entsprechend – grundsätzlich auf die Optik des Leistungsempfängers abzustellen (vgl. Urteil 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3²; IVO BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 20; CLAUDIO FISCHER/CLAUDE GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, ASA 78 S. 701 ff., 711 f.; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Ver-

¹ ASA 83 (2014/2015), S. 156.

² ASA 80 (2011/2012), S. 287.

brauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.; differenzierend SONJA MEIER BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 18 N. 19 ff.; a.M. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL RENÉ JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 650 f.).

3.2. Nach altem Recht wird die Steuer vom Entgelt berechnet, wobei zum Entgelt alles gehört, was der Leistungsempfänger als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Beurteilung und Bemessung des Entgelts sind dementsprechend aus der Sicht des Leistungsempfängers vorzunehmen (Urteil 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.4³). Neurechtlich ist Bemessungsgrundlage das tatsächlich empfangene Entgelt (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Dieses wird in Art. 3 lit. f MWSTG als Vermögenswert, den der Empfänger (oder an seiner Stelle eine Drittperson) für den Erhalt einer Leistung aufwendet, definiert. Der Gesetzgeber entschied sich insbesondere aus beweisrechtlichen Überlegungen dafür, für die Steuerbemessung nicht mehr darauf abzustellen, was der Leistungsempfänger aufgewendet hat, sondern auf den tatsächlichen Vermögenszugang beim Leistungserbringer. Damit trägt die steuerpflichtige Person nicht das Risiko von Transferverlusten etwa bei Zahlungen in Fremdwährung (BOSSART/CLAVADETSCHER, a.a.O., Art. 24 N. 4; FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), MWSTG Kommentar, 2012, Art. 24 N. 3; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 6 N. 4 f.). Ausgangspunkt für die Bemessung ist aber nach wie vor das vom Leistungsempfänger aufgewendete Entgelt nach Art. 3 lit. f MWSTG (BOSSART/CLAVADETSCHER, a.a.O., Art. 24 N. 6, 8, 13). Während Art. 24 MWSTG somit ausschliesslich die quantitative Seite des Entgelts regelt, welche den Umfang der Bemessungsgrundlage bestimmt, beschlägt Art. 3 lit. f MWSTG die qualitative Seite. Ob eine Leistung gegen Entgelt vorliegt, d.h. ob den von der steuerpflichtigen Person vereinnahmten Geldern der Charakter von Leistungsentgelten zukommt, beurteilt sich daher auch nach neuem Recht aus der Optik des Leistungsempfängers (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2009, BBl 2008 6885 ff., 6941 f.; GEIGER, a.a.O., Art. 24 N. 1). Auch nach dem Systemwechsel ergeben sich insofern somit keine Änderungen.

3.3. Als Form, in welcher das Entgelt geleistet wird, steht in den meisten Fällen ein Geldbetrag im Vordergrund. In Frage kommen daneben aber auch Tauschleistungen oder Leistungen an Zahlungs statt. Das Entgelt kann mit anderen Worten jeder Vermögensvorteil sein, den der Leistungsempfänger aufwendet (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1485 ff.).

³ ASA 83 (2014/2015), S. 156.

3.3.1. Für Tauschgeschäfte oder tauschähnliche Umsätze gilt der Wert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung (Art. 33 Abs. 4 1. Teilsatz aMWSTG). Das Mehrwertsteuerrecht geht somit für Tauschgeschäfte von zwei selbständigen, entgeltlichen Leistungen aus, deren Wert unabhängig voneinander zu beurteilen ist (Urteile 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.4⁴; 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.2.1⁵; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, S. 581 Rz. 53 f.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1486). Massgebend als Bemessungsgrundlage ist der Marktwert der beiden Leistungen, was nun Art. 24 Abs. 3 MWSTG ausdrücklich festhält. Dies galt rechtsprechungsgemäss bereits unter der alten Mehrwertsteuerordnung (vgl. dazu etwa Urteile 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.5⁶; 2C_131/2013 vom 27. November 2013 E. 5.2; je mit Hinweisen).

3.3.2. Bei Leistungen an Zahlungen statt – von der ESTV auch als «Eintauschgeschäft» bezeichnet – gilt als Entgelt der Betrag, der durch diese Leistung ausgeglichen wird (Art. 24 Abs. 5 MWSTG; Art. 33 Abs. 4 2. Teilsatz aMWSTG). Im Zivilrecht ist von einer Hingabe an Zahlungen (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 (PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRN SCHMID/SUSAN EMMENEGGER, *Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil*, Bd. II, 10. Aufl. 2014, Rz. 2277). Diese Konstellation ist auch in Art. 24 Abs. 5 MWSTG bzw. Art. 33 Abs. 4 aMWSTG gemeint. Mehrwertsteuerlich entscheidend ist, dass – anders als beim Tausch – betreffend den an Zahlungen 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. CLAUDIO FISCHER/ROGER ROHNER, *Tausch, Leistung an Zahlungen statt oder Rabatt bei Eintauschgeschäften*, zsis) 2011, Best Case Nr. 7, Ziff. 3.5.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 581 Rz. 51; BOSSART/CLAVADETSCHER, a.a.O., Art. 24 N. 77, die allerdings bei Leistungen an Zahlungen statt von zwei – nicht von vornherein vereinbarten – Leistungsverhältnissen ausgehen). Bei der Bewertung des an Zahlungen statt hingegebenen 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 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.2.2⁷). Die (unter dem alten Recht bestätigte) Praxis der ESTV präzisiert entsprechend, dass sich der auf den hin-

⁴ ASA 83 (2014/2015), S. 156.

⁵ ASA 80 (2011/2012), S. 287.

⁶ ASA 83 (2014/2015), S. 156.

⁷ ASA 80 (2011/2012), S. 287.

gegebenen Gegenstand entfallende Teil des Gesamtentgelts nach dem Betrag bestimmt, der in der Rechnung und im Liefervertrag für den an Zahlungen statt entgegengenommenen Gegenstand angerechnet wird (Wegleitungen 2001 und 2008 zur Mehrwertsteuer, je Rz. 219).

3.3.3. Abzugsgrenzen hiervon sind Entgeltsminderungen durch Rabatte, Skonti oder dergleichen. Gemäss Art. 41 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 44 Abs. 2 aMWSTG kann die Umsatzsteuerschuld, gegebenenfalls nachträglich, angepasst werden bzw. vom steuerbaren Umsatz ein Abzug vorgenommen werden, wenn das vom Leistungsempfänger bezahlte oder mit ihm vereinbarte Entgelt korrigiert wird. Es handelt sich dabei um Preisnachlässe, die bei Vertragsschluss oder später gewährt werden und die im Sinne der erwähnten Vorschriften vom vereinbarten Entgelt in Abzug gebracht werden können. Der Abzug setzt aber einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz voraus (BGE 136 II 441 E. 3.2 S. 444; Urteil 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.3⁸).

4.

4.1. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz bot die Beschwerdeführerin ihren Kunden die Möglichkeit, beim Kauf von neuen Y.-Produkten gebrauchte Netzwerkeile (bestimmter Marken) gegen Anrechnung eines Rücknahmebetrags abzugeben (Trade-In). Die Beschwerdeführerin führte regelmässig bereits in der schriftlichen Offerte die Trade-In-Gutschrift auf (ziffernmässig bestimmt und teilweise unter detaillierter Auflistung der einzelnen anzurechnenden alten Netzwerkeile) und bestätigte den Auftrag entsprechend. Das Total der Offerte (bzw. der 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 sie 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. Offenbar 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. Die Rücknahme des alten Netzwerkmaterials 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 entgegengenommen hatte, sog. Trade-In-Credits auf den bestellten Neuprodukten gutgeschrieben. Das «Y.-Programm» sah grundsätzlich vor, dass der Y.-Reseller die Trade-In-Produkte

⁸ ASA 80 (2011/2012), S. 287.

innerhalb einer bestimmten Frist an Y. zu übermitteln hatte. 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. Das Trade-In-Programm beschränkte sich auf ausgediente Produkte der Lieferantin und auf ausgewählte Produkte der Konkurrenz. Die Höhe der Trade-In-Gutschrift wurde von der Beschwerdeführerin mittels eines von ihrer Lieferantin 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. Das von der Beschwerdeführerin von ihren Kunden entgegengenommene alte Netzwerkmaterial wurde bis Ende 2009 durch eine Drittfirma in der Schweiz entsorgt bzw. dem Recycling zugeführt. Die Vernichtung des alten Netzwerkmaterials bestätigte die Beschwerdeführerin ihrer Lieferantin jeweils mit einem entsprechenden Zertifikat. Seit dem Jahr 2010 hat die Beschwerdeführerin, wie sie vor Bundesgericht ausführt, das alte Netzwerkmaterial vom Kunden entgegenzunehmen, worauf die Y. in ihrem eigenen Namen den Transport dieses Materials von der Schweiz ins Ausland organisierte.

4.2. Die Vorinstanz ist von einem einzigen Leistungsaustausch (und nicht von einem Tauschgeschäft) ausgegangen und hat daher geprüft, wie die Kunden der Beschwerdeführerin als Leistungsempfänger das Trade-In-Angebot verstehen mussten. Dass die Trade-In-Gutschrift nur – und erst – gewährt worden sei, wenn alte, in der Offerte einzeln bezeichnete Netzwerkkomponenten vom Kunden zurückgegeben worden waren, deute bereits auf eine Leistung an Zahlungs statt hin. Die Beschwerdeführerin habe auf diese Weise ihre Bereitschaft bekundet, anstatt des entsprechenden Geldbetrags das alte Netzwerkmaterial entgegenzunehmen. Den Kunden habe klar sein müssen, dass bei der Ermittlung des Trade-In-Betrags auch die alten Netzwerkteile eine wesentliche Komponente darstellten, ansonsten die detaillierte Auflistung des alten Netzwerkmaterials in der Offerte keinen Sinne ergeben hätte und der Trade-In-Betrag genauso gut in einem Prozentsatz vom Rechnungsbetrag der neu bestellten Produkte oder einem zuvor allgemein kommunizierten Fixbetrag hätte bestehen können. Indem den Kunden ein gestützt auf die zurückgegebenen Waren ermittelter und damit individuell festgesetzter Trade-In-Betrag angerechnet worden sei, habe die Beschwerdeführerin als Fachhändlerin zumindest den Anschein erweckt, das alte Netzwerkmaterial verfüge über einen gewissen Wert. Entsprechend sei davon auszugehen, dass die Hingabe des alten Netzwerkmaterials an Zahlungs statt erfolgt sei und damit mehrwertsteuerlich Teilentgelt für die neuen Anlageteile darstelle.

4.3. Dagegen bringt die Beschwerdeführerin einerseits vor, den Kunden im Falle der Übergabe des alten Netzwerkmaterials eine zusätzliche Preisermässigung in der Weise eingeräumt zu haben, als sie diese Ermässigung in ihr Angebot einkalkuliert und den Kunden eine Offerte für den Verkauf gestellt habe, in welcher diese als Trade-In bezeichnet worden sei. Sowohl in der Offerte als auch in der Auftragsbestätigung sei auf die AGB hingewiesen worden. Ziffer 6.1 der AGB erkläre nämlich ausdrücklich und unmissverständlich unter dem Titel «Zahlungsbedingungen», dass Trade-In-Rabatte dem Kunden nach der vollständigen Materialrückgabe gutgeschrieben würden. Damit sei bereits in der Offertstellung klargestellt worden, dass es sich bei der Trade-In-Gutschrift um eine Preisermässigung, also um einen (zusätzlichen) Rabatt handle. Andererseits sei die Übergabe des alten Netzwerkmaterials klar verknüpft gewesen mit dem Verkauf neuer Produkte. Für die Höhe des Trade-In-Betrags entscheidend sei gewesen, was für neue Ware der Kunde gekauft habe. Über die Preisermässigung habe primär die Lieferantin entschieden, indem sie den Preisnachlass zunächst der Beschwerdeführerin eingeräumt und diese den Nachlass in der Folge ihren Kunden weitergegeben habe. Die Behauptung der Vorinstanz, wonach sie mit der Entgegennahme des alten Netzwerkmaterials einen finanziellen Vorteil erzielt habe, erweise sich somit als unzutreffend. Zudem seien von der Firma, welche die Entsorgung besorgte, Vernichtungszertifikate ausgestellt worden. Die entgegengenommenen alten Netzwerkeile seien für sie somit wertlos gewesen, was sich auch daran zeige, dass sie von Konkurrenten der Lieferantin stammendes Material ebenfalls entgegengenommen habe. Gemäss dem Urteil des Bundesgerichts 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011⁹ komme es entscheidend darauf an, dass die zurückerhaltenen Gegenstände für den Lieferanten der neuen Gegenstände wertlos seien und entsorgt würden. Gestützt auf dieses Urteil erweise sich zudem die Sicht der Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin des alten Materials als massgebend.

4.4.

4.4.1. Die Beschwerdeführerin beruft sich wesentlich auf das Urteil 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011¹⁰. In jenem Fall war den Kunden auf Inseraten angeboten worden, gegen Abgabe eines Bons und eines alten Staubsaugers im Detail bestimmte, neue Staubsauger zu einem um Fr. 75.- reduzierten Preis käuflich zu erwerben. Die Inserate sprachen explizit von Rabatt. Das Bundesgericht kam zum Schluss, die Inserate hätten von den Kunden so verstanden werden müssen, dass der Preisabschlag mit einer Sonderaktion zur fachgerechten Entsorgung alter Geräte zusammengehangen habe und die Rückgabe des alten Staubsaugers nur eine Bedingung gewesen sei, um an der Aktion teilzunehmen. Es ging daher von der Gewährung eines Rabatts aus. In der von der Beschwerdeführerin zitierten Passage hielt es einzig fest, dass, wenn es sich um einen Tausch gehandelt hätte, auch

⁹ ASA 80 (2011/2012), S. 287.

¹⁰ ASA 80 (2011/2012), S. 287.

die Sicht der anderen Partei als Leistungsempfängerin (d.h. der Verkäuferin der neuen Staubsauger) massgeblich gewesen wäre. Diesfalls wäre die Frage, ob die alten Staubsauger aus der Sicht der Verkäuferin der neuen Staubsauger einen Wert gehabt hatten, entscheidend gewesen (vgl. Urteil 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3¹¹). Das Bundesgericht qualifizierte das Geschäft aber gerade nicht als Tauschgeschäft. Auch vorliegend ist von einem einzigen Leistungsaustausch in Bezug auf den Verkauf der neuen Produkte durch die Beschwerdeführerin auszugehen, und nicht von zwei mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschen. Die Kunden wollen mit der Rückgabe der alten Netzwerkeile nicht (als Verkäufer) eine selbständige Leistung erbringen. Genauso wenig will die Beschwerdeführerin die alten Netzwerkkomponenten kaufen und sich von den Kunden gegen Entgelt eine entsprechende Leistung erbringen lassen. Einzig wenn ein solches Tauschgeschäft vorliegen würde, wäre die Optik beider Parteien (je als Leistungsempfängerinnen) zu berücksichtigen. Dass im Falle einer Hingabe eines Gegenstandes an Zahlungen statt die Sicht des Empfängers des hingegebenen Gegenstandes massgebend wäre, hat das Bundesgericht entgegen dem Dafürhalten der Beschwerdeführerin nicht ausgeführt. Die Vorinstanz hat daher entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung richtig danach gefragt, wie das Trade-In-Angebot aus Sicht der Leistungsempfänger der (neuen) Netzwerkprodukte, das heisst der Kunden der Beschwerdeführerin, zu verstehen war, ob diese also davon ausgingen, mit der Rückgabe des alten Netzwerkmaterials ein Teilentgelt zu leisten, oder ob sie meinten, ihnen werde ein Rabatt gewährt. Demnach sind die Optik der Leistungserbringerin und ihre Motivation zur Rücknahme der alten Teile nicht massgebend. Es ist somit auch nicht entscheidend, ob diese für sie wertlos waren. Es kann daher offen bleiben, ob die zurückgenommenen Waren – obwohl deren Wert jeweils einzeln durch ein Online-Tool ermittelt wurde und die Beschwerdeführerin für die Rücknahme Trade-In-Credits von ihrer Lieferantin erhielt – für die Beschwerdeführerin tatsächlich ohne Wert waren.

4.4.2. Auch die weiteren Einwände der Beschwerdeführerin vermögen an der Einschätzung der Vorinstanz nichts zu ändern. Im erwähnten Urteil 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011¹² befand das Bundesgericht wie gesehen (E. 4.4.1), dass die Übergabe der alten Staubsauger (mit Bon) aus Optik der Kunden Bedingung dafür war, an der Rabatt-Aktion teilnehmen zu können. Die Rückgabe der gebrauchten Staubsauger (zur fachgerechten Entsorgung) bildete aus Sicht der Kunden – wie aus dem vorinstanzlichen Urteil (BVGE 2011/44 E. 4.1) deutlich hervorgeht – kein Teilentgelt für den neuen Staubsauger. Die Kunden mussten den Preisabschlag folglich nicht als Anrechnungswert, sondern als Rabatt verstehen. So war der Rabatt auch teilweise gewährt worden, ohne dass ein altes Gerät zurückgebracht worden wäre (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8794/2007 und A-8755/2007 vom 18. Oktober 2010 Sachverhalt Bst. C, nicht publ. in:

¹¹ ASA 80 (2011/2012), S. 287.

¹² ASA 80 (2011/2012), S. 287.

BVGE 2011/44). Im Unterschied dazu wurden im vorliegenden Fall individuelle Trade-In-Beträge festgesetzt, die mit einem speziellen internetbasierten Online-Tool errechnet wurden. Selbst wenn die Höhe des Trade-In-Betrags – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – massgebend von der bestellten neuen Ware abhängig gewesen sein sollte (und nicht von der zurückgegebenen), war für die Kunden – wie die Beschwerdeführerin selber betont – die Übergabe des alten Netzwerkmaterials klar verknüpft mit dem Verkauf neuer Produkte. Der individuell berechnete Preis musste bei den Kunden den Eindruck erwecken, eine Warenrückgabe erweise sich als vorteilhaft für sie (dass die Waren unter Umständen nur noch vernichtet wurden, wussten diese nicht). Sie mussten deshalb davon ausgehen, dass die Rücknahme der alten Produkte unter Anrechnung an den Kaufpreis erfolgte (vgl. auch die älteren Urteile vom 29. September 1972, in: ASA 41 (1972/1973), S. 410 und 2A.429/ 1980 vom 11. April 1984, in: ASA 53 (1984/1985), S. 513, in denen ebenfalls darauf abgestellt wurde, dass die Parteien jeweils eine individuelle Einigung hinsichtlich des Werts der an Zahlungen statt hingegebenen Waren getroffen hatten).

4.4.3. In Ziffer 6.1 der AGB wird zwar der Begriff «Trade-In-Rabatte» verwendet und ausgeführt, diese würden dem Kunden nach der vollständigen Materialrückgabe gutgeschrieben. Der Hinweis, der sich im Übrigen auch in den entsprechenden Offerten, Auftragsbestätigungen und Rechnungen befindet, weist gleichzeitig aber auch klar darauf hin, dass eine Gutschrift nur im Falle und erst nach einer vollständigen Materialrückgabe erfolge. Allein die Bezeichnung als «Trade-In-Rabatt» ändert an den vorstehend dargelegten tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen, namentlich daran, dass die Kunden der Beschwerdeführerin mit einer Anrechnung des zurückgegebenen Materials an den Kaufpreis rechnen mussten, somit nichts. Der Einwand der Beschwerdeführerin schlägt fehl.

4.4.4.

[...]

4.4.5. Die Vorinstanz ist somit zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei der Hingabe von altem Netzwerkmaterial anlässlich des Kaufs neuer Produkte um eine Leistung an Zahlungen statt und nicht um einen Rabatt handelte. Die Nachbelastungen durch die ESTV sind damit nicht zu beanstanden und die Beschwerde ist abzuweisen.

5.

[...]