

JAAC 70.77

Auszug aus dem Entscheid SRK 2003-192 der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 26. April 2006

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Droit transitoire. Augmentation du taux de l'impôt. Représentation indirecte. Paiement anticipé. Taxe d'élimination anticipée.

Art. 10 al. 1, art. 84 al. 3 et 4 OTVA.

- Droit transitoire impôt sur le chiffre d'affaires - taxe sur la valeur ajoutée. Les paiements anticipés encaissés avant l'entrée en vigueur de l'OTVA pour des livraisons et des prestations de services effectuées seulement après celle-ci sont soumis à la TVA (art. 84 al. 3 3^{ème} phrase OTVA). L'art. 84 OTVA prend comme critère d'application du nouveau droit le moment de l'opération, c'est-à-dire de la fourniture de la prestation. Le moment de la facturation ou du paiement de la contre-prestation n'est en revanche pas important (consid. 2a/bb).

- Représentation directe - indirecte. Est aussi un prestataire de service celui qui se limite à refacturer la prestation d'un tiers en son nom propre et qui n'apparaît pas comme simple intermédiaire (consid. 2b, 3c/aa). En l'espèce, la recourante fournit sous l'angle de la TVA des prestations de service d'élimination, même si elle ne les a pas fournies elle-même physiquement (consid. 3c/aa).

- Les taxes d'élimination anticipées payées à la recourante par les clients doivent être qualifiées de paiements anticipés pour les prestations d'élimination (consid. 3d, 3e).

Mehrwertsteuer (MWSTV). Übergangsrecht. Steuersatzerhöhung. Indirekte Stellvertretung. Vorauszahlung. Vorgezogene Entsorgungsgebühr.

Art. 10 Abs. 1 , Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV.

- Übergangsrecht Warenumsatzsteuer-Mehrwertsteuer. Vor dem Inkrafttreten der MWSTV vereinnahmte Vorauszahlungen für erst nachher erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen der Mehrwertsteuer (Art. 84 Abs. 3 Satz 3 MWSTV). Art. 84 MWSTV stellt für die Anwendung des neuen Rechts auf den Zeitpunkt des Umsatzes, d. h. der Leistungserbringung ab. Der Zeitpunkt der Fakturierung oder der Zahlung des Entgelts ist hingegen unwesentlich (E. 2a/bb).

- Direkte, indirekte Stellvertretung. Auch derjenige gilt als Erbringer einer Dienstleistung, der sich darauf beschränkt, die Dienstleistung eines Dritten in eigenem Namen weiterzufakturieren und dabei nicht als blosser Vermittler auftritt (E. 2b, 3c/aa). Vorliegend ist die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin der Entsorgungsleistungen, auch wenn sie diese physisch nicht selbst erbracht hat (E. 3c/aa).

- Die von den Kunden an die Beschwerdeführerin bezahlten vorgezogenen Entsorgungsgebühren (VEG) sind als Vorauszahlungen für die Entsorgungsleistung zu qualifizieren (E. 3d, 3e).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Diritto transitorio. Aumento dell'aliquota d'imposta. Rappresentanza indiretta. Pagamento anticipato. Tassa di smaltimento anticipata.

Art. 10 cpv. 1, art. 84 cpv. 3 e 4 OIVA.

- Diritto transitorio imposta sulla cifra d'affari-imposta sul valore aggiunto. I pagamenti anticipati incassati prima dell'entrata in vigore dell'OIVA e riferiti a forniture effettuate e servizi prestati in seguito sottostanno all'imposta sul valore aggiunto (art. 84 cpv. 3 3a frase OIVA). Per l'applicazione del nuovo diritto, l'art. 84 OIVA si basa sul momento della realizzazione della cifra d'affari, cioè della fornitura della prestazione. Il momento della fatturazione o del pagamento della contro-prestazione è invece irrilevante (consid. 2a/bb).

- Rappresentanza diretta ed indiretta. È considerato come fornitore di una prestazione chi fattura a proprio nome una prestazione di un terzo e che non appare come semplice intermediario (consid. 2b, 3c/aa). Nella fattispecie, la ricorrente è fornitrice di prestazioni di smaltimento dal punto di vista dell'IVA, anche se essa non ha fornito fisicamente tali prestazioni (consid. 3c/aa).

- Le tasse di smaltimento pagate anticipatamente dai clienti alla ricorrente sono da considerare come pagamenti anticipati per prestazioni di smaltimento (consid. 3d, 3e).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X., eine Genossenschaft mit Sitz in A. (vormals Y., ...), ist seit dem 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Bis zum Jahre 2001 lautete der Zweck der Genossenschaft laut Eintrag im Handelsregister des Kantons A. «Umweltgerechte Entsorgung von Batterien und Kleinakkumulatoren in Anlehnung an die bereits bestehende Entsorgungsinfrastruktur in der Schweiz sowie unter Berücksichtigung der Grundsätze von Kostenoptimierung und Wettbewerbsneutralität, usw.». Aufgrund einer Kontrolle der ESTV bei der Steuerpflichtigen über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 erliess die ESTV die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 2. Oktober 2000 und forderte Mehrwertsteuern von Fr. 255'169.- nach (zuzüglich Verzugszins seit 30. August 1998). In Ziff. 4 der EA belastete die ESTV auf dem «Bestand Entsorgungsfonds» per Ende 1994 die Mehrwertsteuer nach sowie auf dem Bestand per Ende 1998 die Differenz aufgrund der Steuersatzerhöhung von 6,5% auf 7,5% (Steuerforderungen von Fr. 180'409.60 bzw. Fr. 32'576.30; total Fr. 212'985.90). Die Genossenschaft verlangte bezüglich dieser Position 4 der EA einen einsprachefähigen Entscheid. Den geforderten Steuerbetrag überwies sie der ESTV am 29. Dezember 2000 unter Vorbehalt.

B. Mit Entscheid vom 1. März 2001 bestätigte die ESTV die Nachforderung im Betrag von Fr. 212'985.- (nebst Verzugszins) und auferlegte Verfahrenskosten von Fr. 240.-. Die ESTV erläuterte, anlässlich der Kontrolle sei festgestellt worden, dass die Steuerpflichtige Batterien gegen Erhebung einer vorgezogenen Entsorgungsgebühr (VEG) entsorge. Die zuviel eingegangenen Zahlungen an VEG würden in den «Entsorgungsfonds» fliessen, mit welchem die Entsorgungskosten in Krisenjahren gedeckt und die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgende Entsorgung von Batterien finanziert würde. Es handle sich bei den von den Kunden einbezahlten Beträgen damit um Vorauszahlungen. Bis zum 31. Dezember 1994 geleistete Vorauszahlungen für nach diesem Datum auszuführende Lieferungen und Dienstleistungen würden der Mehrwertsteuer unterliegen. Analog verhalte es sich anlässlich der Steuersatzerhöhung auf den 1. Januar 1999; wurde die Leistung ausschliesslich nach dem 31. Dezember 1998 erbracht, sei die Steuer zum neuen Satz geschuldet (Ziff. 2.3.4 der Broschüre der ESTV «Änderungen ab 1. Januar 1999 [infolge Erhöhung der gesetzlichen Steuersätze]»).

Gegen diesen Entscheid liess die X. am 30. März 2001 Einsprache erheben mit dem Begehren, die Steuernachforderung sei aufzuheben. In tatsächlicher Hinsicht führte sie namentlich aus, Genossenschaftszweck sei die Finanzierung einer umweltgerechten Batterieentsorgung unter Wahrung der Wettbewerbsneutralität. Seit der Gründung der Genossenschaft erfolge die Finanzierung der Entsorgung mittels bei den Mitgliedern erhobener vorgezogener Entsorgungsgebühr. Für die Festsetzung dieser VEG sei von verschiedenen Annahmen ausgegangen worden, namentlich betreffend die Entsorgungskosten bei den Verarbeitungsbetrieben sowie den Gesamtabsatz und den Rückfluss von Batterien. Es seien in der Folge Überschüsse entstanden, namentlich aufgrund von geringeren Rücklaufquoten als erwartet. Die Ergebnisse der als Erfolgsrechnung zu verstehenden Fondsrechnung seien

dem Passivkonto Entsorgungsfonds gutgeschrieben (oder belastet) worden. In rechtlicher Hinsicht bestreitet die Genossenschaft im Wesentlichen, dass Vorauszahlungen vorlägen.

C. Mit Einspracheentscheid vom 19. November 2003 hiess die ESTV die Einsprache in Bezug auf die Verfahrenskosten von Fr. 240.- teilweise gut. Im Übrigen wies sie diese ab und bestätigte die Nachforderung im Betrag von Fr. 212'985.- zuzüglich Verzugszins von Fr. 24'843.30. Zur Begründung hielt sie fest, gestützt auf Art. 84 Abs. 4 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) seien Leistungen, die teilweise nach dem 1. Januar 1995 erbracht worden sind, der MWSTV unterstellt. Gemäss Ziff. 2.3.4 Punkt 2 der Broschüre «Änderungen ab 1. Januar 1999 (...)» sei die Steuer zum neuen Steuersatz (von 7,5%) geschuldet, wenn die Leistung ausschliesslich nach dem 31. Dezember 1998 erbracht worden ist. Die ESTV führte weiter aus, die X. habe die VEG für die umweltgerechte Entsorgung der Batterien und zur Erhöhung der Sammelquoten eingesetzt. Ende Geschäftsjahr sei die Differenz zwischen dem Umsatz aus der VEG und dem Entsorgungs- bzw. sonstigen Aufwand in das Passivkonto «Entsorgungsfonds» geflossen. Diese Geldmittel seien dann wiederum zugunsten der statutarischen Tätigkeit der X. verwendet worden. Bei den Beträgen des Entsorgungsfonds habe es sich um Vorauszahlungen für Entsorgungsarbeiten gehandelt. Der Bestand des Entsorgungsfonds Ende Jahr 1994 sei damit zu Recht zu 6,5% (Steuerforderung von Fr. 180'409.60) nachbelastet sowie der Bestand Ende 1998 im Rahmen der Steuersatzerhöhung von 6,5% auf 7,5% mit 0,8734 multipliziert und der entsprechende Betrag ebenfalls zu Recht nachgefordert worden (Fr. 21'576.30).

D. Mit Eingabe vom 23. Dezember 2003 lässt die X. (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 19. November 2003 mit den Anträgen, die Ziff. 3 und 4 des Dispositivs des Einspracheentscheides und die Nachforderungen von Fr. 212'985.- zuzüglich Fr. 24'848.30 Verzugszins seien aufzuheben und die bezahlten Beträge von Fr. 212'985.- sowie Fr. 240.- seien zuzüglich Vergütungszins von 5% zurückzuerstatten. In rechtlicher Hinsicht führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, sie lasse zwar gebrauchte Batterien entsorgen, sie erbringe aber nicht selber Entsorgungsleistungen. Weiter habe der Fondsbestand als kumuliertes Ergebnis ihrer Geschäftstätigkeit zu gelten. Die VEG sei nicht als Vorauszahlung für eine künftig zu erbringende Leistung sondern als Entgelt für eine sofort erbrachte und sofort konsumierte Leistung zu verstehen.

E. Mit Vernehmlassung vom 12. März 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. (...)

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2.a.aa. Nach Art. 8 Abs. 3 der Übergangsbestimmungen der (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV^[1]) hat der Bundesrat den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur neuen Mehrwertsteuer zu regeln. Nach der Rechtsprechung kommt dem Verordnungsgeber bei der Ausgestaltung dieser Übergangsordnung ein relativ grosser Entscheidungsspielraum zu. Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Verordnungsgeber allerdings die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine

ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, z. B. der Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten. Auch die allenfalls gewählte Übergangslösung muss verfassungsmässig sein. Art. 84 MWSTV wurde in mehreren Anwendungsfällen dem Grundsatz nach als mit der Verfassung vereinbar erklärt (BGE 123 II 395 ff. E. 9; Urteil des Bundesgerichts vom 3. August 2000, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 894 ff.; vgl. auch BGE 123 II 443 ff.).

bb. Nach der Mehrwertsteuerverordnung gilt für Umsätze, die ab dem 1. Januar 1995 getätigt werden, das neue Recht (Art. 84 Abs. 1 MWSTV). Vor dem Inkrafttreten der MWSTV vereinnahmte Vorauszahlungen für erst nachher erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen der Steuer nach dieser Verordnung (Art. 84 Abs. 3 Satz 3 MWSTV). Leistungen, die teilweise vor Inkrafttreten der MWSTV erbracht wurden, sind nach altem Recht zu versteuern und müssen auch per 31. Dezember 1994 verbucht sein. Für Leistungen, die teilweise ab Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht werden, gilt das neue Recht. Für Raten-, Teil- und Akontozahlungen, welche noch vor Inkrafttreten dieser Verordnung vereinnahmt und verbucht werden, gilt das alte Recht, sofern die Leistungen auch vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht und verbucht worden sind (Art. 84 Abs. 4 MWSTV).

Art. 84 MWSTV stellt somit für die Anwendung des neuen Rechts auf den Zeitpunkt des Umsatzes, d. h. der Lieferung oder der Dienstleistung, ab. Entscheidendes Kriterium für die Beurteilung, ob eine Leistung nach dem alten oder nach dem neuen Recht zu behandeln ist, ist der Zeitpunkt der eigentlichen Leistungserbringung bzw. der Erfüllung des Steuertatbestandes. Das gilt insbesondere auch dann, wenn eine Lieferung oder Dienstleistung, für welche die Zahlung vor dem Inkrafttreten der Verordnung vereinnahmt worden ist, erst nach diesem Zeitpunkt ausgeführt wird (Abs. 3). Werden Lieferungen und Dienstleistungen teilweise vor und teilweise nach dem Inkrafttreten der Verordnung erbracht, so gilt das neue Recht gemäss Art. 84 Abs. 4 Satz 2 MWSTV für denjenigen Teil des Umsatzes, der ab Inkrafttreten der Verordnung erbracht wird (zum Ganzen: BGE 123 II 396 f. E. 9a). Das Übergangsrecht knüpft somit an den Zeitpunkt der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung an, jener der Fakturierung oder der Zahlung des Entgelts ist hingegen unwesentlich (vgl. Entscheide der SRK vom 15. September 1999 i.S. B. [SRK 1999-010], E. 3c/bb; vom 22. Oktober 1997 i.S. S. [SRK 1996-050], E. 3c/bb; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 1169).

Nach Art. 34 Bst. a Ziff. 2 MWSTV entsteht die Steuerforderung im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten mit der Vereinnahmung des Entgelts, dies gilt auch für Vorauszahlungen. Art. 34 MWSTV, der die Entstehung der Steuerforderung regelt, stellt nicht Übergangsrecht, sondern definitives Recht dar. Er schliesst nicht aus, dass für die Übergangsperiode eine davon abweichende Ordnung getroffen werden kann, was in Art. 84 MWSTV, welcher auf den Umsatz abstellt, geschehen ist. Das Übergangsrecht knüpft somit für die Entstehung der Steuerforderung an Tatsachen an, die sich unter der Herrschaft des neuen Rechts verwirklicht haben. Vor dessen Inkrafttreten eingedrungene Zahlungen und Teilzahlungen dienen lediglich

als Bemessungsgrundlage für die Steuer (Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV). Eine unzulässige (echte) Rückwirkung liegt nicht vor (zum Ganzen: [BGE 123 II 397](#) f. E. 9b).

cc. Mit Wirkung ab 1. Januar 1999 wurde der Normalsteuersatz von 6,5% auf 7,5% erhöht (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV, AS 1998 1801). Abs. 2 der Schlussbestimmungen der Änderung der MWSTV vom 3. Juni 1998 bestimmt, dass die neuen Steuersätze für Umsätze (auch Teilumsätze) gelten, die ab 1. Januar 1999 getätigt werden. Unter dem Titel «Vorauszahlungen» wird in Ziff. 2.3.4 der Broschüre der ESTV «Änderungen ab 1. Januar 1999 (infolge Erhöhung der gesetzlichen Steuersätze)» geregelt, dass alle Vorauszahlungen bis zum 31. Dezember 1998 vorerst zu den alten Sätzen zu deklarieren sind. Wird die Leistung ausschliesslich nach dem 31. Dezember 1998 erbracht, ist die Steuer zum neuen Satz geschuldet (Punkt 2 von Ziff. 2.3.4). Wird die Leistung teils vor, teils nach der Steuersatzerhöhung erbracht, so ist auf dem Anteil ab 1. Januar 1999 die Steuer zum neuen Satz geschuldet (Punkt 3 von Ziff. 2.3.4; siehe auch Ziff. 2.5.1 betreffend periodische Leistungen). Diese Übergangsregelung entspricht jener von Art. 84 MWSTV, namentlich von Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV. Es sind damit die gleichen Grundsätze zu beachten wie beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer.

b. Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (direkte Stellvertretung; Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf, dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt; der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003 [2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002], jeweils E. 2 bis 4; Entscheide der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in: [VPB 68.54](#), E. 2a; vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in: [VPB 64.110](#), E. 3b). Dieser Grundsatz der zwei Umsätze (Leistungserbringer/indirekter Stellvertreter und indirekter Stellvertreter/Leistungsbezüger) ist auch auf Dienstleistungen anwendbar; dabei nimmt die MWSTV eine Fiktion vor, da eine Dienstleistung (anders als eine Ware) materiell nicht zweimal geleistet werden kann (Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in: [VPB 65.59](#), E. 3c/aa). Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Dienstleistung gilt, der sich darauf beschränkt, die Dienstleistung eines Dritten in eigenem Namen weiterzufakturieren. Damit einem Steuerpflichtigen eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht er diese nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass er sich mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser

Vermittler (direkter Stellvertreter) auftritt (Entscheidungen der SRK vom 24. September 2003, a.a.O., E. 2a mit Hinweisen; vom 19. Mai 2000, a.a.O., E. 4b/dd).

c. 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 nicht nur Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, sondern es ist auch Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer. Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein (BGE 126 II 451 E. 6a). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, des Umfangs des Entgelts, ist bei der Mehrwertsteuer auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 761). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheidung der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. S. [SRK 2000-067], E. 4b).

Auch eine Vorauszahlung untersteht der Mehrwertsteuer und bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt, mithin die üblichen Voraussetzungen für das Bestehen eines Leistungsaustauschs, namentlich die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Vorauszahlung und der mehrwertsteuerlichen Leistung, gegeben sind (siehe BGE 126 II 252 ff. E. 4; Entscheidung der SRK vom 13. Mai 2004, veröffentlicht in: VPB 68.129, E. 2, 3 mit Hinweis).

3.a. Im vorliegenden Fall ist zum Sachverhalt und zum rechtlichen Hintergrund der Tätigkeit der Beschwerdeführerin das Folgende festzustellen:

aa. Die mittlerweile ausser Kraft gesetzte Verordnung über umweltgefährdende Stoffe vom 9. Juni 1986 (Stoffverordnung [StoV], AS 1986 1254 ff.) verpflichtete in der im vorliegend relevanten Zeitraum in Kraft stehenden Fassung in Anhang 4.10 (AS 1986 1321 ff.) alle Hersteller und Händler, die Batterien (inklusive Kleinakkumulatoren, welche im Folgenden immer als im Begriff «Batterien» eingeschlossen gelten) abgeben, diese unentgeltlich wieder zurückzunehmen (Ziff. 32 Abs. 1). Die Batterien mussten von Herstellern und Händlern entweder selber verwertet, den Lieferanten übergeben oder nach den Vorschriften über gefährliche Abfälle entsorgt werden (Ziff. 32 Abs. 2 und 3). Überdies wurde den Verkaufsstellen eine Werbepflicht für die umweltfreundliche Entsorgung von Batterien auferlegt (Ziff. 24). Eine Änderung des Anhangs 4.10 der Stoffverordnung, welche am 1. September 2000 in Kraft trat, sah nunmehr die Erhebung einer obligatorischen VEG bei den Herstellern vor. Diese musste einer vom Bundesamt beauftragten privaten Organisation (...) abgeliefert werden (Änderung vom 1. Juli 1998 [AS 1998 2009 ff. und AS 1999 6142], siehe vor allem Ziff. 61 und 64; seit dem 1. August 2005 gilt für Batterien usw. nunmehr der Anhang 2.15 der Chemikalien-Risikoreduktions-Verordnung vom 18. Mai 2005 [ChemRRV],

SR 814.81). Für den *in casu* in Frage stehenden Sachverhalt ist einzig die ursprüngliche Fassung der StoV relevant, in welcher die Erhebung einer VEG noch nicht obligatorisch vorgesehen war.

bb. Zur Erfüllung dieser Verpflichtungen von Anhang 4.10 der StoV (alte Fassung) haben die Batteriehersteller bzw. -importeure aufgrund einer freiwilligen Branchenvereinbarung die Y. in der Rechtsform einer Genossenschaft gegründet (...). Der Genossenschaftszweck wurde wie folgt formuliert (...):

- Umweltgerechte Entsorgung von Batterien (...) in Anlehnung an die bereits existierende Entsorgungsinfrastruktur der Schweiz (...),
- Erhebung einer vorgezogenen Entsorgungsgebühr (VEG),
- Mitgestaltung von Entsorgungskonzepten (...),
- Deckung der bei der Entsorgung anfallenden Kosten über die VEG,
- Einflussnahme auf den gesamten Entsorgungskreislauf sowie die ganze oder teilweise Ausführung von Entsorgungsaufgaben aller Art.

Gemäss Art. 3 der Statuten hatte die Y. einen Fonds zu errichten, der durch die VEG gespeisen wird. Die VEG wurde bei der erstmaligen Fakturierung von Batterien durch einen Hersteller oder Importeur erhoben (...). Die Y. erstellte aufgrund von monatlichen Meldungen der Hersteller/Importeure über ihre Inlandverkäufe eine Abrechnung über die geschuldete VEG (...). Laut Art. 9 Abs. 1 der Statuten und Art. 6 des Reglements (...) sind die Mittel des Fonds (also die VEG-Einnahmen) für die folgenden Zwecke zu verwenden:

- Bezahlung der mit einem umweltgerechten Recycling verbundenen Kosten,
- Deckung der Verwaltungskosten der Genossenschaft,
- Finanzierung von Massnahmen zur Erhöhung der Rücklaufquote,
- Rückstellung eines angemessenen Betrages zur Deckung der Recycling- und Verwaltungskosten für den allfälligen Ausfall von Fondsbeiträgen.

Für die erstmalige Festsetzung der Höhe der VEG musste nach Angaben der Beschwerdeführerin von verschiedenen Annahmen ausgegangen werden; namentlich waren die Kosten der Entsorgung nicht bekannt und es mussten der Gesamtabsatz und der Rückfluss der Batterien geschätzt werden. Der Rücklauf habe sich als erheblich tiefer als budgetiert erwiesen, wodurch die Überschüsse im Fonds entstanden seien. Auf eine Anpassung der Höhe der VEG habe man aber verzichtet (...). In der Folge wies die Beschwerdeführerin in ihren Jahresrechnungen regelmässig einen Überschuss an VEG-Einnahmen auf, welcher sich im Bestand des Passivkontos «Entsorgungsfonds» Ende Jahr niederschlug und sich Ende 1994 auf Fr. 2'955'942.12 und Ende 1998 auf Fr. 3'729'825.24 belief. Der Bestand dieses Passivkontos Ende Jahr setzte sich jeweils zusammen aus dessen Bestand des Vorjahres sowie dem (in den interessierenden Jahren positiven) Ergebnis der Fondsrechnung (Erfolgsrechnung). Letzteres Ergebnis wiederum ergab sich aus den gesamten VEG-Einnahmen abzüglich Entsorgungskosten und Verwaltungskosten (...).

b. Unbestritten ist vorliegend, dass die von der Beschwerdeführerin eingenommene vorgezogene Entsorgungsgebühr VEG ab 1995 grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterlag; die Beschwerdeführerin hat denn auch ab dem

Jahre 1995 sämtliche von den Herstellern/Importeuren geleisteten VEG bei ihrer Vereinnahmung als der Steuer unterstehend deklariert. Damit liegt auch die grundsätzliche Steuerbarkeit der «überschüssigen» VEG, die Ende Jahr (jedenfalls ab Ende 1995) im Passivkonto «Entsorgungsfonds» ausgewiesen waren, nicht im Streit. Strittig ist hingegen, ob bezüglich der Überschüsse Ende 1994 bzw. 1998 das in den Jahren 1995 bzw. 1999 in Kraft getretene neue Recht anzuwenden ist.

Nach den beiden dargelegten Regelungen für den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer (Art. 84 MWSTV) sowie für die Erhöhung der Steuersätze auf Anfang 1999 gilt für Zahlungen, die - wie vorliegend - noch unter der Geltungsdauer des alten Rechts geleistet wurden, das neue Recht, wenn die Leistungserbringung nach dem Systemwechsel erfolgt ist; massgeblich ist der Zeitpunkt des Umsatzes, d. h. der Lieferung oder der Dienstleistung (oben E. 2a/bb und cc). Damit ist vorliegend zu eruieren, wann die Leistungen erbracht worden sind, für welche die besagten Überschüsse aus den VEG (1994 und 1998) als Entgelt (zum Entgeltsbegriff vorne E. 2c) anzusehen sind. Sollte sich ergeben, dass es sich bei diesen Überschüssen um Entgelt für nach dem 1. Januar 1995 bzw. 1999 erbrachte Leistungen handelte, wäre je das neue Recht anwendbar und die genannten Bestände im Passivkonto Entsorgungsfonds wären als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach dem neuen Recht heranzuziehen (E. 2a/bb und cc).

c. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die von ihr erbrachte Leistung nicht als Entsorgungsleistung zu qualifizieren sei, sondern als «umfangreiche Leistung im Bereich Umweltschutz respektive umweltbewusster Umgang mit Batterien». Die Leistung habe in der Entlastung der Batteriehersteller/-importeure von ihren Pflichten gemäss StoV bestanden.

Der Hauptzweck der Beschwerdeführerin bestand in der umweltgerechten Entsorgung von Batterien (siehe Zweck gemäss Handelsregistereintrag ... bei der Gründung der Y.) und damit zusammenhängend oblagen ihr die Erhebung der VEG und die Deckung der Entsorgungskosten (Entschädigen der Entsorgungsfirmen). Daneben wurden die Mitgestaltung von Entsorgungskonzepten und die Förderung von Massnahmen zur Erhöhung der Rücklaufquote bezweckt (... oben E. 3a). Die eingenommenen VEG waren hauptsächlich für die Bezahlung der mit dem Recycling verbundenen Kosten zu verwenden, ferner für die Deckung der Verwaltungskosten, die Finanzierung von Massnahmen zur Erhöhung der Rücklaufquote usw. (... oben E. 3a).

aa. Es ist zwar zutreffend, wie die Beschwerdeführerin darlegt, dass sie die Batterien in praktischer Hinsicht nicht selbst entsorgte und ihr die Batterien auch nicht physisch zur Entsorgung abgeliefert wurden, sondern sie hierfür Dritte beauftragte. Hingegen hindert diese Tatsache nicht, dass die Beschwerdeführerin trotzdem selbst als Erbringerin von Entsorgungsleistungen betrachtet werden kann. Nach den vorstehenden Erwägungen liegt, abgesehen vom Fall des blossen Vermittlers (Art. 10 Abs. 1 MWSTV), in einem Vertretungsverhältnis sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Selbst derjenige gilt als Erbringer einer Dienstleistung, der lediglich die Dienstleistung eines Dritten in eigenem Namen weiterfakturiert; für die mehrwertsteuerliche

Zurechnung braucht er diese nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen (oben E. 2b). Damit ist vorliegend in mehrwertsteuerlicher Hinsicht nicht relevant, ob die Beschwerdeführerin die Entsorgung selbst übernommen oder Dritte damit beauftragt hat. Aus den Akten geht nirgends hervor, dass die Beschwerdeführerin explizit im Namen und auf Rechnung eines Vertretenen gehandelt hätte und solches wird von ihr auch nicht behauptet. Damit ist sie offensichtlich nicht als blosser Vermittlerin zu betrachten (Art. 10 Abs. 1 MWSTV; oben E. 2b). Die Beschwerdeführerin hat den Leistungsempfängern (Hersteller/Importeure) gegenüber die Verpflichtung zur Entsorgung der Batterien bzw. zur Organisation der Entsorgung übernommen und ist ihnen gegenüber mit Bezug auf die Entsorgungsleistungen als Leistungserbringerin aufgetreten.

bb. Dass die VEG unter anderem als Entgelt für der Beschwerdeführerin zuzurechnende, eigentliche Entsorgungsleistungen entrichtet worden sind, ist somit unzweifelhaft. Zusätzlich wurde mit der VEG auch Verwaltungsaufwand und die Erfüllung der anderen gemäss Statuten übernommenen Pflichten abgegolten; die Kosten für die Entsorgung an sich stellen aber den weitaus grössten Aufwandsposten in den Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin dar (...). In Erbringung dieser Leistungen entlastet die Beschwerdeführerin - wie sie dartut - gleichzeitig die Importeure/Hersteller von Batterien von deren Verpflichtungen gemäss StoV.

Im Übrigen ist ohnehin nicht ersichtlich, was die Beschwerdeführerin mit der Argumentation, sie erbringe keine Entsorgungsleistungen, bezweckt. Immerhin hat sie ab 1995 sämtliche VEG-Einnahmen (und damit auch jene, welche sich Ende Jahr jeweils als «überschüssig» herausstellten) als der Mehrwertsteuer unterstehend deklariert und nie eingewendet, sie sei nur Vermittlerin betreffend die im Austausch mit der VEG stehenden Leistungen. Abgesehen davon ist für die *in casu* in Frage stehende Problematik eine nähere Qualifikation der Leistungen der Beschwerdeführerin gar nicht erforderlich und - wie noch zu sehen sein wird (unten E. 3e) - ebenfalls unerheblich, ob deren Leistungen im Sinne des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung (siehe statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001], E. 1) eine steuerlich einheitlich zu behandelnde Gesamtleistung oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge darstellen.

d. Als Nächstes gilt es abzuklären, ob die von den Herstellern und Importeuren bezahlte VEG generell als Vorauszahlung für die damit im Austausch stehenden Leistungen der Beschwerdeführerin zu qualifizieren ist.

aa. Zu Begriff und Funktion von vorgezogenen Entsorgungsgebühren im Allgemeinen kann das Folgende bemerkt werden:

Am 1. Juli 1997 trat Art. 32a (neu 32a^{bis}) des Bundesgesetzes vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz (Umweltschutzgesetz [USG], SR 814.01; Änderungen vom 21. Dezember 1995, BBl 1996 223 ff.) in Kraft, wonach der Bundesrat Hersteller und Importeure bestimmter Produkte verpflichten kann, eine vorgezogene Entsorgungsgebühr zu entrichten, welche für die Finanzierung der Entsorgung der Abfälle verwendet wird. Die vorgezogene Entsorgungsgebühr im Sinne von Art. 32a^{bis} USG ist ein Finanzierungsinstrument zur Durchsetzung des Verursacherprinzips bei der Entsorgung von Abfällen mit besonderen Entsorgungswegen. Anders als bei den vermischten Siedlungsabfällen wird die Entsorgungsgebühr nicht erst

bei der Übergabe zur Entsorgung, sondern bereits beim Inverkehrsetzen des entsprechenden Produkts erhoben. Die vorgezogene Finanzierung begünstigt die separate Sammlung von Abfällen und die ökologisch erwünschte Entsorgungsart (Ursula Brunner, Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2. Aufl. 2004, N. 1 zu Art. 32a^{bis}; Botschaft vom 7. Juni 1993, BBl 1993 1498 ff). Im Gegensatz dazu existieren auch «nachgezogene» (privatrechtliche) Entsorgungsbeiträge, namentlich wenn die Kosten für die Entsorgung auf Grund der Langlebigkeit der Produkte im Voraus schlecht abschätzbar sind (z. B. für Kühlschränke, siehe Brunner, a.a.O., N. 17 zu Art. 32a^{bis} USG). Nach Sinn und Zweck - und ganz zu schweigen vom Wortlaut - von solchen vorgezogenen Entsorgungsbeiträgen handelt es sich also um die im Voraus vorgenommene Finanzierung der Entsorgung, mit anderen Worten um Vorauszahlungen für die Entsorgungsleistung.

Vorgezogene Entsorgungsbeiträge können entweder vom Bundesrat gestützt auf Art. 32a (bzw. 32a^{bis}) USG oder aufgrund von freiwilligen Massnahmen der Wirtschaft, mittels Branchenvereinbarungen, eingeführt werden, wobei solche freiwillige privatrechtliche Regelungen soweit möglich Vorrang haben sollen (BBl 1993 1499; Brunner, a.a.O., N. 2 zu Art. 32a^{bis}). Bezüglich der soeben dargelegten Funktion und des Zwecks einer vorgezogenen Entsorgungsgebühr - als vorgezogenes Finanzierungsinstrument für die Entsorgung - sind grundsätzlich keine Unterschiede zu sehen zwischen gestützt auf Art. 32a^{bis} USG vom Bundesrat und - wie vorliegend (oben E. 3a) - privatwirtschaftlich, mittels Branchenvereinbarungen eingeführten VEG. Daran ändert auch nichts, dass die genannten Bestimmungen des USG und der StOV zum Zeitpunkt der vorliegenden Branchenvereinbarung noch nicht in Kraft waren; immerhin waren die gesetzgeberischen Vorarbeiten betreffend Art. 32a^{bis} USG im Gange (die Botschaft datiert vom 7. Juni 1993) und es ist anzunehmen, dass die freiwillige VEG in der Batteriebranche ebenfalls im Zuge der generellen Bestrebungen eingeführt wurde, dem Verursacherprinzip im Umweltschutzrecht Nachachtung zu verschaffen.

bb. Zu prüfen bleibt, ob sich aus den Akten und den Ausführungen der Parteien ergibt, dass diese generelle Qualifikation der VEG als Mittel zur vorgängigen Finanzierung der Entsorgung - mithin als Vorauszahlung für die Entsorgung - im konkreten Fall nicht zutreffend ist.

Die in Frage stehende VEG wird erhoben anlässlich des erstmaligen Verkaufs von Batterien in der Schweiz. Sie wird von der Beschwerdeführerin bei den betroffenen Firmen aufgrund von deren Meldungen über die Menge der Verkäufe monatlich eingezogen (oben E. 3a). Bezogen auf die *einzelnen* in dem Monat, in welchem ein Hersteller/Importeur die VEG leistet, verkauften Batterien ist offensichtlich, dass die Beschwerdeführerin ihre Leistung erst in Zukunft erbringen konnte, nämlich sobald (und insoweit als) die *einzelnen* Batterien von den Verbrauchern wieder dem Recycling und der Entsorgung zugeführt wurden. Unter diesem Gesichtspunkt - bezüglich der einzelnen Batterien - könnte die VEG nur eine Vorauszahlung für eine erst noch zu erbringende Leistung darstellen (...). Allerdings scheint es zutreffend - wie die Beschwerdeführerin ausführt -, dass die VEG nicht an das Schicksal der bestimmten Batterien geknüpft ist, auf deren Verkauf/Import sie erhoben wird. Eher hat sich die Beschwerdeführerin im Austausch für die VEG verpflichtet, die Entsorgung der kontinuierlich zum Recycling zurückgebrachten und laufend zur Entsorgung anfallenden (also allenfalls schon vor längerem

verkauften) Batterien zu übernehmen; diese Verpflichtung erfasste soweit ersichtlich auch vor Einführung der VEG verkaufte Batterien (siehe auch Art. 3 Abs. 4 der Statuten, wonach das Recycling aller sich «im Umlauf befindlichen Batterien» bezweckt wurde).

An der Qualifikation der VEG als Vorauszahlung ändert der Umstand, dass die VEG nicht an die einzelne verkaufte Batterie gebunden ist, jedoch nichts. Von vorneherein nicht zu folgen ist der Argumentation der Beschwerdeführerin, dass die VEG für «sofort konsumierte Leistungen» der Beschwerdeführerin entrichtet werde. Solche gleichzeitige Erbringung von Leistung und Gegenleistung kann primär bei Zug-um-Zug-Geschäften in Frage kommen, steht jedoch bei Leistungen wie den vorliegenden (hauptsächlich Entsorgungsleistungen, oben E. 3c) nicht zur Diskussion. Auch dass die VEG für von der Beschwerdeführerin bereits erbrachte Entsorgungsleistungen bezahlt worden wäre - dass die Beschwerdeführerin also vorleistungspflichtig gewesen sei -, wird von dieser nicht geltend gemacht und ergibt sich in keinster Weise aus den Akten. Richtigerweise hat die Beschwerdeführerin ihre Leistungen erst in Zukunft erbracht, was auch dem Wortlaut der Beiträge als «vorgezogene» Entsorgungsgebühr sowie dem bereits besprochenen Grundkonzept der VEG als vorgezogenes Finanzierungsinstrument für die umweltgerechte Entsorgung, mit dem Zweck der Verwirklichung des Verursacherprinzips (oben E. 3d/aa), entspricht. Auch das Dafürhalten der Beschwerdeführerin, dass sie die Hersteller/Importeure (kontinuierlich) von deren Pflichten gemäss StoV zu befreien hatte, ändert nichts am Gesagten. Es ist richtig, dass sie die Hersteller/Importeure gleichzeitig mit ihren Entsorgungsleistungen von der Pflicht entlastete, die laufend anfallenden Batterien zu entsorgen. Generell ist sie ihren Verpflichtungen gemäss Statuten jedoch erst dann nachgekommen, wenn die Batterien tatsächlich umweltgerecht entsorgt waren und die betroffenen Firmen wurden von den ihnen gesetzlich auferlegten Lasten ebenfalls erst in diesem Zeitpunkt befreit.

Nach dem Gesagten ist die VEG folglich generell als Vorauszahlung zu betrachten. Damit ergibt sich von selbst, dass auch die Ende 1994/1998 überschüssigen VEG, mithin die Bestände im Passivkonto Entsorgungsfonds Ende Jahr, Vorauszahlungen darstellen mussten.

e. Selbst bei isolierter Betrachtung der Überschüsse - d. h. selbst wenn nicht bereits die VEG als Gesamtes generell als Vorauszahlungen qualifiziert werden könnten - ergäbe sich nichts anderes. Bereits die blosse Existenz von solchen Überschüssen an Zahlungen von Kunden lässt nämlich darauf schliessen, dass es sich bei diesen Beträgen um Vorauszahlungen für noch zu erbringende Leistungen der Beschwerdeführerin handeln muss. Die Beschwerdeführerin ist keine gewinnstrebige Unternehmung und sie ist grundsätzlich verpflichtet, sämtliche eingenommenen VEG, inklusive die Überschüsse eines Geschäftsjahres, für die Erfüllung der ihr gemäss Statuten obliegenden Verpflichtungen zu verwenden (Entsorgung von Batterien usw. ...; oben E. 3a). Illustriert wird dieses Prinzip auch durch Art. 26 Abs. 2 der Statuten, wonach ein Überschuss bei allfälliger Aufhebung der Genossenschaft bzw. des Fonds zugunsten der Konsumenten oder zugunsten der umweltgerechten Entsorgung von Batterien oder auch anderen Produkten zu verwenden wäre. Ebenso mussten die Überschüsse nach Einführung der obligatorischen VEG weiterhin im Rahmen der neuen (praktisch gleich bleibenden) Zwecksetzung der Beschwerdeführerin verwendet werden (siehe

Art. 8 Abs. 2 und 3 der neuen Statuten, ...). Demnach kann auch die Auffassung der Beschwerdeführerin, der Fondsbestand stelle das «kumulierte Ergebnis ihrer Geschäftstätigkeit» dar, nicht stichhaltig sein. Die Überschüsse aus den VEG-Einnahmen wurden im Passivkonto «Entsorgungsfonds» auf das folgende Geschäftsjahr übertragen und folglich weiter für den Zweck der Gesellschaft eingesetzt. Eine anderweitige (als die statutengemässe) Verwendung dieser Überschüsse wurde von der Beschwerdeführerin überdies nicht dargetan.

In dem Masse, in welchem die Beschwerdeführerin in einem Jahr mehr VEG einnahm als Kosten anfielen für die Entsorgung der rückläufigen Batterien (und die Erledigung der weiteren statutarischen Pflichten), hat sie folglich die mit diesem Überschuss im Austausch stehenden Leistungen noch nicht erbracht. Die Überschüsse an VEG sind als Vorauszahlungen (und somit als steuerbares Entgelt, oben E. 2c) für im nächsten Jahr zu erbringende Leistungen zu verstehen. Irrelevant ist, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin an die Händler/Importeure als steuerlich einheitlich zu behandelnde Gesamtleistung (als Haupt- und zugehörige Nebenleistungen, wie die ESTV darlegt) oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Leistungen zu qualifizieren sind (siehe auch oben E. 3c/bb). So oder anders ist der Überschuss nach dem Gesagten als Entgelt für in den Folgejahren erbrachte Leistungen anzusehen; ob es sich dabei lediglich um direkt die Entsorgung betreffende Leistungen handelte, oder (auch) um Werbeleistungen, allgemeine Verwaltungsleistungen usw., ist für die vorliegende mehrwertsteuerliche Betrachtung unerheblich.

f. Zusammenfassend stellten die Bestände im Passivkonto Entsorgungsfonds Ende 1994 und 1998 Vorauszahlungen dar für steuerbare Leistungen, die erst nach den jeweiligen Systemwechseln erbracht wurden. Damit sind Art. 84 Abs. 3 Satz 3 MWSTV und Abs. 2 der Schlussbestimmungen der Änderung der MWSTV vom 3. Juni 1998 bzw. Ziff. 2.3.4 Punkt 2 der Broschüre «Änderungen ab 1. Januar 1999 (...)» anwendbar (oben E. 2a/bb und cc). Die ESTV hat zu Recht den Bestand des Entsorgungsfonds Ende 1994 als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach der MWSTV und jenen Ende 1998 als dem auf 1. Januar 1999 erhöhten Steuersatz unterstehend betrachtet. (...)

[1] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter:http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf (letzter Besuch: 19. Juni 2006).

**JAAC 70.77 - Auszug aus dem Entscheid SRK 2003-192 der Eidgenössischen
Steuerrekurskommission vom 26. April 2006**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2006
Année	
Anno	
Band	70
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 007 430

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.