

# **BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008**

Bundesverwaltungsgericht, 2008-04-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1385\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1385_2006)

FR: TAF A-1385/2006 du 3 avril 2008

IT: TAF A-1385/2006 del 3 aprile 2008

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 MWSTG bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Auf die vorliegende Beschwerde ist betreffend den Sachverhalt bis Ende 2000 grundsätzlich bisheriges Recht und für die restliche Zeit neues Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG; Näheres hierzu in den folgenden Erwägungen).

### **E. 2.1**

Für Umsätze, die ab dem 1. Januar 1995 getätigt werden, gilt die MWSTV (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). Das MWSTG gilt für Umsätze, die ab dessen Inkrafttreten getätigt werden (Art. 94 Abs. 1 MWSTG). Lieferungen und Dienstleistungen, die teilweise vor Inkrafttreten dieses Gesetzes erbracht wurden, sind für diesen Teil nach bisherigem Recht zu versteuern. Wurden solche teilweise ab Inkrafttreten des Gesetzes erbracht, sind sie für diesen Teil nach neuem Recht zu versteuern (Art. 94 Abs. 3 MWSTG). Art. 84 MWSTV stellt für die Anwendung des neuen Rechts auf den Zeitpunkt des Umsatzes, d.h. der Lieferung oder der Dienstleistung, ab. Entscheidendes Kriterium zur Eruierung des anwendbaren Rechts ist der Zeitpunkt der eigentlichen Leistungserbringung bzw. der Erfüllung des Steuertatbestandes (BGE 123 II 385 E. 9a). Der Zeitpunkt der Fälligkeit, der Fakturierung oder der Zahlung des Entgelts ist für die Frage des anwendbaren Rechts unwesentlich (Entscheide der SRK vom 26. April 2006, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.77 E. 2a/bb; vom 20. Januar 2003, VPB

67.83 E. 3b, c, je mit Hinweisen). 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 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 eingennommene Zahlungen und Teilzahlungen dienen lediglich als Bemessungsgrundlage für die Steuer (Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV) (BGE 123 II 385 E. 9b). Dieselben Grundsätze gelten für den Übergang von der MWSTV zum MWSTG, auch Art. 94 MWSTG stellt für die Bestimmung des anwendbaren Rechts auf den Zeitpunkt des Umsatzes, d.h. der Leistung, ab (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1350/2006 vom 15. November 2007 E. 2.1).

## **E. 2.2**

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) und auf den 1. Januar 2001 wurde er auf 7,6% angehoben (Art. 63 Abs. 3 MWSTG, Fassung gemäss AS 2000 1134). Für die Änderung der Steuersätze gelten Art. 84 MWSTV bzw. Art. 93 f. MWSTG und die allgemeinen übergangrechtlichen Grundsätze (soeben E. 2.1) sinngemäss (Entscheid der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2a/cc; Art. 95 Abs. 2 MWSTG). Insbesondere gilt auch bei den Satzerhöhungen per Anfang 1999 bzw. 2001 für Zahlungen, die noch unter der Geltungsdauer des alten Rechts geleistet wurden, das neue Recht, wenn die Leistungserbringung nach dem Systemwechsel erfolgt ist (Entscheid der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2a/cc, 3b; s.a. die Verwaltungspraxis betreffend Vorauszahlungen: Ziff. 2.3.4 der Broschüre der ESTV "Änderungen ab 1. Januar 1999 [infolge Erhöhung der gesetzlichen Steuersätze]" bzw. Ziff. 5.2.3 der Spezialbroschüre Nr. 01 "Übergang von der MWSTV zum MWSTG [inkl. Erhöhung der Steuersätze]"; ferner Ziff. 2.5 bzw. 5.2.5 für periodische Leistungen).

## **E. 3.1**

Die Steuerbarkeit bedingt gemäss Art. 4 MWSTV bzw. Art. 5 MWSTG, dass Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden, mithin einen Leistungsaustausch. Erforderlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung. Zwischen diesen muss ein unmittelbarer (direkter) ursächlicher Zusammenhang bestehen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; 126 II 443 E. 6; 126 II 249 E. 4a; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.).

## **E. 3.2**

Das Vorliegen eines Entgelts ist nicht nur Voraussetzung des Bestehens eines steuerbarer Umsatzes, sondern es stellt auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar. Es umfasst alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben bzw. überhaupt nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch stehen (statt vieler: Urteil des BVGer A-1430/2006 vom 25. Mai 2007

E. 2.4 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2c; vom 3. Juni 2005, VPB 69.127 E. 2a).

### **E. 3.3**

Sowohl das Bestehen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs als auch Begriff und Umfang des Entgelts als Bemessungsgrundlage sind primär aus der Sicht des Leistungsempfängers zu definieren, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (statt vieler: Urteile des BVGer A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3, 2.5; A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1 mit Hinweisen).

### **E. 3.4**

Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen - und namentlich die Frage nach dem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch - hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteil des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.3.2; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, VPB 70.7 E. 2a; vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 3c/aa, alle mit Hinweisen; Riedo, a.a.O., S. 112 mit Fn. 125).

### **E. 4.1**

Art. 34 MWSTV (Art. 43 MWSTG) regelt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung. Bei Lieferungen und Dienstleistungen entsteht die Steuerforderung je nach Abrechnungsart entweder mit der Rechnungstellung oder mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 34 Bst. a MWSTV, Art. 43 Abs. 1 MWSTG). Bei Vorauszahlungen entsteht die Steuerforderung unabhängig von der Abrechnungsart mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 und 2 MWSTV, Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 und Bst. b MWSTG; vgl. auch Entscheid der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2c; BGE 126 II 249 E. 3a, b).

### **E. 4.2**

Der steuerbare Umsatz (Leistung) ist Grundvoraussetzung der Besteuerung. Vom Steuertatbestand ist aber der Steueranspruch auseinanderzuhalten. Die Voraussetzung eines Umsatzes bzw. einer Leistung für die Steuerbarkeit hat nichts zu tun mit der zeitlichen Entstehung der Forderung oder ihrer Fälligkeit. Diese Faktoren hängen vielmehr von der gewählten Erhebungs- bzw. Abrechnungsmethode ab. Selbst wenn eine solche Lösung in Einzelfällen zu einer Situation führen kann, bei der die Steuerforderung entsteht, bevor ein steuerbarer Vorgang abgeschlossen ist, ist dies nicht zu beanstanden. Erfüllt sich der Steuertatbestand nachträglich nicht, kann eine Entgeltsminderung nach Art. 35 Abs. 2 MWSTV (Art. 44 Abs. 2 MWSTG) geltend gemacht werden (ausführlich: Urteil des BVGer A-1489/2006 vom 14. Januar 2008 E. 2.5; Urteil des BVGer A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 3.4 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1999 [SRK 1998-199] E. 5a; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 107; Thomas P. Wenk, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 7 zu Art. 43; ferner BGE 126 II 249 E. 4c; kritisch zu dieser Rechtsprechung: Béatrice Blum, Entstehung der Steuerforderung vor dem Steuerobjekt, Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis] 2/2008, S. 9 ff.).

### **E. 4.3**

Vorauszahlungen im Sinn von Art. 34 Bst. a MWSTV und Art. 43 Abs. 1 MWSTG liegen dann vor, wenn für eine bestimmte oder zumindest bestimmbar künftige Leistung ein im Voraus bezahltes Entgelt geleistet wird. Eine Vorauszahlung untersteht der Mehrwertsteuer und bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt. Es müssen hierzu die üblichen Voraussetzungen des Leistungsaustauschs gegeben sein, namentlich die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Vorauszahlung und der mehrwertsteuerlichen Leistung (siehe BGE 126 II 249 E. 4; Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 5.4; Entscheide der SRK vom 13. Mai 2004, VPB 68.129 E. 2, 3 mit Hinweis; vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2c; vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 3b/bb; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1563 f.).

### **E. 5.1**

Art. 14 Ziff. 15 MWSTV (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG) nimmt bestimmte Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs - ohne Vorsteuerabzugsberechtigung (Art. 13 MWSTV, Art. 17 MWSTG) - von der Mehrwertsteuer aus. Nach Bst. a dieser Vorschriften zählt die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch Kreditgeber dazu. Als Kreditgewährung wird herkömmlicherweise die Hingabe von Kapital zur Nutzung verbunden mit der Begründung eines Rückzahlungsanspruchs bezeichnet. Ein Umsatz kann systembedingt nur dann von der Steuer ausgenommen werden, wenn er zunächst der Steuer unterliegt, d.h. wenn grundsätzlich ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben ist. Ein solcher liegt bei Kreditgeschäften vor, wenn die Nutzung von Kapital entgeltlich (z.B. gegen Zinsen) gewährt wird. Von der Steuer ausgenommen ist das Entgelt für die Kapitalüberlassung, also die Zinsen, Kosten usw. Der als steuerausgenommen zu beurteilende Umsatz besteht nicht in der Auszahlung des Darlehens bzw. der späteren Rückzahlung des Kapitals. Die Hingabe der Darlehenssumme sowie deren Rückzahlung bilden nicht steuerbares Entgelt (BGE 132 II 353 E. 6.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.1; Urteil des BVGer A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 4.3.2; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 802). Das Kreditgeschäft nach Art. 14 Ziff. 15 MWSTV knüpft an das zivilrechtliche Darlehen (vgl. Art. 312 OR) an, ist aber nach der Rechtsprechung mit diesem nicht deckungsgleich. Es ist daher im Einzelfall genau zu prüfen, ob ein mehrwertsteuerlicher Kredit vorliegt (Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.1; Urteil des BVGer A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 4.3.2; Entscheid der SRK vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 2d; vgl. im Übrigen zum Unterschied zwischen dem Darlehen nach Art. 312 OR und dem weiter gefassten Begriff des Kredits im Zivilrecht: Peter Higi, Zürcher Kommentar zum Obligationenrecht, Teilband V 2b, Zürich 2003, Rz. 14 zu Art. 312 und Rz. 81 ff. Vorbemerkungen zu Art. 312 ff.). Dass die zivilrechtliche Qualifikation nicht allein entscheidend sein kann, ergibt sich im Übrigen auch aus dem mehrwertsteuerlichen Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; die zivilrechtliche Einordnung von Vorgängen kann im Bereich der Mehrwertsteuer nur (aber immerhin) Indizien vermitteln (oben E. 3.4).

### **E. 5.2**

Kein Kredit liegt vor, wenn die hingeebene Summe Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs darstellt. Handelt es sich um ein Entgelt für bestimmte Leistungen und

ist mit der Zahlung eine konkrete Leistungsvereinbarung verbunden, besteht kein Kredit gemäss Art. 14 Ziff. 15 MWSTV (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 E. 4; 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.2; Entscheide der SRK vom 13. Mai 2004, VPB 68.129 E. 3; vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 3b/bb; ferner: Urteil des BVGer A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 5.2.2). Von der Besteuerung ausgenommen ist das Kreditgeschäft dann, wenn eine selbständige Leistung gegeben ist, d.h. die Zahlung keinen Bezug zu einem Leistungsaustauschverhältnis (abgesehen von jenem aus dem Kreditverhältnis) aufweist. Abgrenzungen sind insbesondere gegenüber den im Zusammenhang mit Lieferungen oder Dienstleistungen getroffenen Zins- oder Kreditabreden nötig (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 799, 1563 f.; vgl. auch Philip Robinson/Cristina Oberheid, mwst.com, a.a.O., Rz. 34 zu Art. 18 Ziff. 19).

## **E. 6**

Zum vorliegenden Sachverhalt ist vorab Folgendes festzuhalten: Zwischen der B. und der K. wurden am 27. Februar 1990 zwei Verträge (...) abgeschlossen, in welchen sich die K. verpflichtete, der B. für den Zeitraum 1995 bis 2019 (Vertrag 1995) bzw. 2000 bis 2024 (Vertrag 2000) elektrische Energie zu liefern bzw. zum Bezug zur Verfügung zu stellen (...). Die B. verpflichtete sich zur Zahlung einer fixen Summe von ... für den Vertrag 1995 und ... für den Vertrag 2000 (also total ... Schweizer Franken). Die Summe war ca. zur Hälfte im Verlaufe des Jahres 1990 zu leisten und der Rest am 31. März 1992 sowie am 30. März 1993 (...). Daneben gehörte zum Lieferungspreis auch ein zusätzlicher (proportionaler) Betrag, welcher im Verhältnis stand zu den von der B. effektiv bezogenen Strommengen. Die K. stellt monatlich Rechnung für die gelieferte Energie bzw. die proportionalen Kosten (...). Mit Gründungs- und Partnervertrag vom 1. März 1990 zwischen drei ... Gesellschaften, der B. und der A. wurde die X. gegründet (act. 2). Zweck der X. ist danach die Abwicklung der zwei Energielieferungsverträge zwischen der B. und der K. sowie die Sicherstellung der dazu erforderlichen Finanzierung (...). Die beiden Strombezugsrechte und die Vorauszahlungsverpflichtung gemäss den Verträgen mit der K. (...) wurden mit zwei analogen Verträgen vom 1. März 1990 von der B. an die X. übertragen (...). Gemäss Gründungs- und Partnervertrag übernehmen die Partner sodann je verschiedene Anteile an den Strombezugsrechten (...). Sie sind mit verschiedenen Anteilen an der X. beteiligt (...). Die Partner sind verpflichtet, der X. im Verhältnis ihrer Anteile an den Strombezugsrechten die für die Finanzierung der entsprechenden Energielieferungsverträge erforderlichen Eigenmittel in Form von Aktienkapital und Partnervorschüssen zur Verfügung zu stellen (...). Die Partner übernehmen die Jahreskosten (bzw. die Fixkosten) der X. anteilig sowie die proportionalen Kosten nach Massgabe ihres tatsächlichen Energiebezuges (...). Am 1. März 1990 wurde eine als Darlehensvertrag bezeichnete Vereinbarung zwischen der X. und der B. geschlossen (...). In der Einleitung wurde festgehalten, dass die X. die Finanzierung der Vorauszahlung für die beiden mit der B. abgeschlossenen Strombezugsverträge im Betrag von total ... übernehmen soll. Der Anteil der B. am Vertrag 1995 beträgt 35%, was ... Mio. Schweizer Franken ergibt. Diesen Betrag stellt die B. der X. per 26. März 1990 in Form eines Darlehens zur Verfügung (...). Der Partnervorschuss (II) wird verzinst. Die Zinsen sind dem Anlagekonto B. gutzuschreiben und werden der X. belastet (...). Das Darlehen der B. und die aufgelaufenen Zinsen werden auf einem Separatkonto geführt. Am Ende der Vorfinanzierungsfrist stellt der Saldo dieses Kontos den Betrag der fixen Kosten dar, die während der Dauer der Energielieferungen an die B. abzuschreiben sind (...). Das Darlehen ist nicht kündbar. Ab Beginn der Energielieferungen wird die Investition gemäss Anlagekonto B. amortisiert (...).

Einen praktisch gleichlautenden "Darlehensvertrag" schloss die X. mit der A. (...). Das "Darlehen" wurde auf Fr. ... Mio. festgesetzt (...). Weiter wurde festgehalten, die A. bezwecke mit dieser Lösung günstigere Finanzierungskosten, die Verringerung der Gestehungskosten der Energie, das Vermeiden einer Erhöhung der Finanzierungskosten infolge entsprechender Entwicklungen auf dem Kapitalmarkt und die Vermeidung späterer Belastung durch die einmalige Erfüllung der finanziellen Verpflichtungen in Bezug auf die Vorauszahlungen (...). Am 30. März 1990 überwiesen die B. und die A. die Beträge von rund Fr. ... Mio. bzw. Fr. ... Mio. auf das Konto der X. (...).

## **E. 7**

Im vorliegenden Fall hat die ESTV die Zahlungen der A. und der B. an die X. aus dem Jahr 1990 als Vorauszahlungen, mithin als steuerbares Entgelt für spätere Energielieferungen der X. an die beiden Partner qualifiziert. Deswegen forderte sie im Zusammenhang mit den Steuersatzerhöhungen Anfang 1999 bzw. 2001 Steuern nach. Auch die Zinsgutschriften der X. der Jahre 1998 bis 2000 auf die Anlagekonti "Partnerdarlehen" der A. und der B. betrachtete die ESTV als Vorauszahlungen, weswegen die Steuer aufzurechnen sei (vgl. oben C). Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen von Entgelt für die Energiebezüge. Sie qualifiziert die Zahlungen des Jahres 1990 als Hingabe eines Kredits nach Art. 14 Ziff. 15 Bst. a MWSTV und die späteren Zinsgutschriften als von der Steuer ausgenommenes Entgelt der X. für die Kreditgewährung (vgl. oben D).

### **E. 7.1**

Nachstehend wird zu prüfen sein, wie die Zahlungen der A. und der B. aus dem Jahr 1990 sowie die Zinsgutschriften der Jahre 1998 bis 2000 mehrwertsteuerlich einzuordnen sind. Vorab ist kurz aufzuzeigen, welche unterschiedlichen Steuerfolgen die verschiedenen Qualifikationen durch die Parteien nach sich ziehen:

#### **E. 7.1.1**

Wären die Zahlungen des Jahres 1990 entsprechend der Ansicht der ESTV Vorauszahlungen für die künftigen Stromlieferungen, fielen sie als steuerbares Entgelt grundsätzlich in die Bemessungsgrundlage der Steuer (E. 3.2, 4.3). Als Vorauszahlungen hätten sie grundsätzlich bei ihrer Vereinnahmung die Entstehung der Steuerforderung bewirkt (Art. 34 Bst. a MWSTV; E. 4.1). In Bezug auf das anwendbare Recht ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung massgeblich (E. 2.1). Den vorliegenden Steuerforderungen liegen Energielieferungen der X. an die A. und die B. für einen Zeitraum zwischen 1995 bis 2019 bzw. 2000 bis 2024 zugrunde (vorn E. 6). Sämtliche Leistungen an die A. und die B. fanden somit nach 1995 statt, womit die MWSTV anwendbar wäre (und für die Leistungen ab 2001 das MWSTG). Die Steuerforderung betreffend die "Vorauszahlungen" des Jahres 1990 wäre am 1. Januar 1995 entstanden (E. 2.1; Art. 84 Abs. 3 Satz 3 MWSTV; vgl. Broschüre Übergang von der WUST zur MWST, September 1994, Ziff. 2.2.4; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 1188). Damit wäre diese Steuerforderung, wovon auch die ESTV ausgeht, Ende des Jahres 2000 verjährt (Art. 40 Abs. 1 MWSTV). Die Qualifikation der Zahlungen im Jahr 1990 als Vorauszahlungen hätte folgende Konsequenzen für die vorliegend strittigen Nachforderungen: Es wäre zu prüfen, ob die "Vorauszahlungen" aufgrund der Steuersatzerhöhungen 1999 und 2001 zu Nachforderungen führen können, wie die ESTV vertritt. Die anwendbaren Steuersätze bestimmen sich übergangsrechtlich ebenfalls nach dem Zeitpunkt der Erbringung der Leistungen (oben E. 2.2). Den neuen Steuersätzen

unterstünden folglich die ab Januar 1999 bzw. die ab Januar 2001 erbrachten Leistungen. Soweit sie auf Lieferungen ab 1999 bzw. 2001 entfallen, hätten die Vorauszahlungen somit im Prinzip (ohne dies hier abschliessend zu klären) entsprechende Steuerforderungen aufgrund der Steuersatzerhöhungen (Differenz zu den alten Steuersätzen) zur Folge, welche Anfang 1999 bzw. 2001 entstanden wären (vgl. auch Ziff. 2.3.4 bzw. Ziff. 5.2.3 der oben unter E. 2.2 erwähnten Broschüren der ESTV zur Erhöhung der Steuersätze). Eine detaillierte Prüfung vorbehalten, wären allenfalls auch die nicht ausbezahlten, sondern von der X. den Anlagekonti "Partnerdarlehen" der A. und B. gutgeschriebenen Zinsen der Jahre 1998 bis 2000 als steuerbares Entgelt für künftige Energiebezüge anzusehen, denn durch die Gutschrift auf das Anlagekonto, mit dessen Saldo - jedenfalls im Fall der B. - die Kosten für die späteren Energielieferungen verrechnet wurden (hierzu unten E. 7.4.1), wurde gewissermassen die ursprüngliche Vorauszahlung "erhöht", wie die ESTV argumentiert.

### **E. 7.1.2**

Wären die Zahlungen des Jahres 1990 gemäss der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht als Kredit und die späteren Zinsgutschriften als Zinsen nach Art. 14 Ziff. 15 MWSTV zu qualifizieren, bildete die Hingabe der Darlehensvaluta gar nicht Bestandteil eines steuerbaren Umsatzes und die späteren Zinsen wären von der Steuer ausgenommen (E. 5.1). Bei diesen Vorgängen handelte es sich nicht um die Zahlung eines Entgelts (Vorauszahlungen) für die Stromlieferungen. Vielmehr würde das Entgelt für die Stromlieferungen, wie die X. vertritt, diesfalls erst jeweils im Zeitpunkt der Begleichung der periodischen Rechnungen für die konkreten Strombezüge durch die A. und die B. erbracht. Die Steuerforderungen entstünden (bei Abrechnung nach vereinbartem Entgelt, was vorliegend soweit aus den Akten ersichtlich gegeben ist) nach Art. 34 Bst. a Ziff. 1 MWSTV mit der Rechnungstellung (E. 4.1).

### **E. 7.2**

Die Differenzierung zwischen Vorauszahlungen und Kredit ist in Bezug auf die mehrwertsteuerlichen Folgen von grundlegender Bedeutung (soeben E. 7.1) und es ergeben sich denn auch nicht selten Abgrenzungsprobleme (E. 5.2 und dort zitierte Entscheide). Eine Vorauszahlung bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um im Rahmen eines Leistungsaustauschs bezahltes Entgelt für eine künftige steuerbare Lieferung oder Dienstleistung handelt (E. 3.1, 3.2, 4.3). Ein Kredit gemäss Art. 14 Ziff. 15 MWSTV wird definiert als Hingabe eines Betrags zur Nutzung und zum Gebrauch, verbunden mit der Pflicht des Borgers zur Rückzahlung sowie der Bezahlung eines Entgelts (Zinses) (E. 5.1). Kein Kredit besteht, wenn die Zahlung im Rahmen eines Leistungsaustauschs Entgelt für eine steuerbare Lieferung oder Dienstleistung darstellt (E. 5.2). Zur Abgrenzung zwischen Vorauszahlung und Kreditgewährung ist somit primär die Frage zu beantworten, ob der hingegebene Betrag mit einer steuerbaren Leistung innerlich wirtschaftlich verknüpft ist (steuerbares Entgelt bzw. Vorauszahlung) oder nicht (dann kommt eine Kreditgewährung in Betracht). Es kann in diesem Zusammenhang angefügt werden, dass die ESTV in Bezug auf das Vorliegen eines Steuerobjekts und namentlich eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs als steuerbegründende Tatsachen - für den Fall, dass die Beweiswürdigung zu keinem eindeutigen Ergebnis führt - die Beweislast trägt (vgl. Urteil des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2, 7.2.4, 8.2.2; Entscheid der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177] E. 3b/aa, je mit Hinweisen).

### **E. 7.3**

Zur Untermauerung ihrer Standpunkte beziehen sich beide Parteien unter anderem auf das Zivilrecht. Es ist daran zu erinnern, dass die zivilrechtliche Qualifikation des Sachverhalts vorliegend ein Indiz darstellen kann, aber nicht entscheidend ist. Die mehrwertsteuerliche Beurteilung von Sachverhalten und insbesondere der Frage nach dem Leistungsaustausch erfolgt primär nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (E. 3.4). Auch das Kreditgeschäft nach Art. 14 Ziff. 15 MWSTV knüpft zwar an das zivilrechtliche Darlehen an, die zivilrechtlichen Abgrenzungen sind aber mehrwertsteuerlich nicht entscheidend (E. 5.1). Sodann kann die von den Parteien in den Verträgen verwendete Terminologie Hinweise für die Beurteilung von Verträgen geben, ist aber - namentlich wenn unzutreffende Bezeichnungen verwendet werden - weder zivilrechtlich (vgl. Art. 18 Abs. 1 OR) noch mehrwertsteuerlich bindend (vgl. etwa auch Entscheid der SRK vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 3c). Diesbezüglich ist vor allem anzumerken, dass mit dem von der ESTV an verschiedenen Stellen der Verträge und weiteren Unterlagen der Beschwerdeführerin durch Markierung hervorgehobenen Begriff "Vorauszahlung" zum Grossteil (...) nicht die hier in Frage stehenden Zahlungen der A. und der B. an die X., sondern die von der X. an die K. zu leistenden Vorauszahlungen angesprochen sind. An anderen Stellen ist nicht eindeutig, was mit "Vorauszahlung" gemeint ist. Auch wenn die strittigen Zahlungen der A. und der B. vereinzelt "Vorauszahlungen" oder "Partnervorschüsse" genannt werden (...), werden sie doch mehrheitlich als "Darlehen" (...), "Partnerdarlehen" oder "Partnerfinanzierungen" bezeichnet (Bilanzen und Erfolgsrechnungen, ...), weswegen eher vom Willen der Parteien auszugehen ist, ein zivilrechtliches Darlehen zu verabreden. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist dies aber wie erwähnt höchstens als Indiz für ein Kreditgeschäft zu werten.

### **E. 7.4**

Nach dem Gesagten (E. 7.1, 7.2) ist zu untersuchen, ob die im Jahr 1990 von der A. und der B. bezahlten Summen und die künftigen Stromlieferungen der X. in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch stehen.

#### **E. 7.4.1**

Zugunsten eines solchen Leistungsaustauschs, mithin zugunsten der Qualifizierung der Zahlungen als steuerbares Entgelt (Vorauszahlung) (E. 7.2), lassen sich die folgenden Elemente anführen: Vorliegend besteht ein Komplex aus verschiedenen, praktisch gleichzeitig abgeschlossenen Verträgen (...), welche miteinander verknüpft sind. Dies gilt auch für die Darlehensverträge und den Gründungs- und Partnervertrag vom gleichen Tag, welcher die Ansprüche der B. und der A. auf künftige Stromleistungen der X. begründet (...). Ein gewisser Konnex zwischen den "Darlehen" und den Vereinbarungen betreffend die Stromlieferungen ist also nicht von der Hand zu weisen. Aus der Tatsache allein, dass bei Abschluss der Darlehensverträge bzw. im Zeitpunkt der strittigen Zahlungen bereits eine verbindliche Leistungsvereinbarung (Gründungs- und Partnervertrag) betreffend künftige Energielieferung bestand, kann jedoch noch nicht, wie die ESTV dies tut, auf einen Leistungsaustausch geschlossen werden. Zur Begründung des Austauschverhältnisses stellt die ESTV massgeblich auf Ziff. 5.5 der Darlehensverträge ab. Danach werden die Darlehen der B. und der A. und die aufgelaufenen Zinsen auf einem Separatkonto ("Partnerdarlehen" genannt, vgl. Bilanzen, ...) geführt. Am Ende der Vorfinanzierungsfrist stellt der Saldo dieses Kontos den Betrag der fixen Kosten dar, die während der Dauer der Energielieferungen an die B. abzuschreiben sind (Ziff. 5.5 der Verträge). Mit anderen

Worten sollte ein Teil des durch die A. und die B. zu leistenden Entgelts (genauer die "Fixkosten") für die späteren Stromlieferungen der X. durch Verrechnung mit bzw. "Abschreibung" auf dem Saldo des Kontos "Partnerdarlehen" beglichen werden. Diese Vertragsbestimmung wurde im Fall der B. tatsächlich umgesetzt (...). Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Tatsache der Verrechnung eines Teils der Entgelte für die späteren Energielieferungen mit den "Partnerdarlehen" immerhin eine gewisse Verknüpfung zwischen Letzteren und den späteren Stromlieferungen herstellt. Es handelt sich zwar nicht um einen Beweis, aber zumindest um einen Hinweis auf das Bestehen eines Leistungsaustauschs, mithin einer Vorauszahlung. In Bezug auf die A. ist zu beachten, dass Ziff. 5.5 des Darlehensvertrags nicht umgesetzt wurde. Wie die Beschwerdeführerin angibt (...) und für die Jahre 1996 bis 2002 auch durch die Akten erstellt ist (...), hat die A. jeweils die gesamten Rechnungsbeträge für die Stromlieferungen (Fixkosten und Proportionalkosten, alles inkl. MWST) an die X. überwiesen und es hat keine Verrechnung der Kosten mit der Darlehensschuld stattgefunden. Die X. hat der A. das "Darlehen" denn auch durch Überweisung der vereinbarten Raten effektiv "zurückbezahlt" (...). Anders als noch im Entscheid vom 8. September 2003 (S. 7 unten) stellte die ESTV im Einspracheentscheid diese Erläuterungen der Beschwerdeführerin in Bezug auf die A. im Übrigen nicht mehr in Abrede. Der "Partnervorschuss" der A. hatte folglich entgegen Ziff. 5.5 des Darlehensvertrags jedenfalls in tatsächlicher Hinsicht nicht die Funktion eines "Vorschusses" oder einer "Vorauszahlung", weil (abgesehen vom Jahr 1995, ...) keine Kosten für Stromlieferungen damit verrechnet wurden, sondern die A. die Jahreskosten vollumfänglich zu bezahlen hat.

#### **E. 7.4.2**

Auffällig ist im vorliegenden Fall der Sachumstand, dass die fraglichen Zahlungen der A. und der B. bereits im Jahr 1990 erfolgten, während die von der ESTV als Gegenleistungen angesehenen Stromlieferungen für die Zeit zwischen 1995 und 2019 (Laufzeit des Vertrags 1995) bzw. zwischen 2000 und 2024 (Laufzeit des Vertrags 2000) vereinbart waren. Zu dieser zeitlichen Besonderheit rechtfertigen sich vorab folgende grundsätzliche Überlegungen: Nach Art. 34 Bst. a MWSTV (sowie Art. 43 Abs. 1 MWSTG) entsteht die Steuerforderung im Fall von Vorauszahlungen bei deren Vereinnahmung, d.h. bevor sich ein Leistungsaustausch realisiert hat. Die Tatsache, dass die steuerbare Leistung erst später erfolgt, ändert nichts daran, dass die Steuer anlässlich der Vorauszahlung zu fakturieren und abzuliefern ist. Dies wurde in der Rechtsprechung mehrfach bestätigt (oben E. 4.2). Bei Gegebenheiten wie den vorliegenden wäre also unter Annahme einer Vorauszahlung Jahrzehnte vor der Erfüllung der einzelnen Steuertatbestände (Erbringung der periodischen Stromlieferungen) die Steuerforderung entstanden und hätte - wäre sie nicht inzwischen verjährt, was für die vorliegende grundsätzliche Betrachtung ausser Acht zu lassen ist - entrichtet werden müssen (oben E. 7.1.1). Aus dem zeitlichen Auseinanderliegen zwischen "Vorauszahlung" bzw. Entstehung der Steuerforderung und den Leistungen von teilweise über 20 Jahren könnten sich problematische Konsequenzen ergeben. Würden etwa irgendwann im Verlaufe der Vertragsdauer (bis 2019 bzw. 2024) die Leistungen nicht mehr erbracht, mithin der Steuertatbestand sich gar nicht verwirklichen, hätte von der Beschwerdeführerin (immer unter der Annahme, dass die Steuerforderung nicht verjährt wäre) über lange Zeit eine Steuer bevorschusst werden müssen, die im Grunde zu Unrecht erhoben worden ist. Diesfalls bestünde zwar wie erläutert (E. 4.2) die Möglichkeit einer Rückforderung gestützt auf Art. 35 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 44 Abs. 2 MWSTG (Entgeltsminderung), welche aber (angesichts des zeitlichen Aspekts) mit Unsicherheiten in

Bezug auf die Durchsetzung verbunden wäre. Zudem könnte, obwohl die Steuer wie erwähnt mangels Steuerobjektes eigentlich zu Unrecht erhoben worden wäre, vermutlich kein Vergütungszins verlangt werden, da ein solcher im Falle der Entgeltsminderung gemäss Art. 35 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 44 Abs. 2 MWSTG nicht vorgesehen ist (s.a. Urteil des BVGer A-1489/2006 vom 14. Januar 2008 E. 2.5). Auf der anderen Seite müsste aufgrund der Massgeblichkeit des Zeitpunkts der Leistungen für das anwendbare Recht (E. 2) während der gesamten Dauer der Stromlieferungen damit gerechnet werden, dass künftige Änderungen im Mehrwertsteuerrecht, wie etwa durchaus zu erwartende weitere Steuersatzänderungen (z.B. im Rahmen der Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung), wiederum Nachforderungen der ESTV bewirkten (s.a. E. 7.1.1; zu den Problemen bei mangelnder zeitlicher Nähe zwischen Entstehung der Steuerforderung und Entstehung des Steuerobjekts vgl. zudem: Blum, a.a.O., S. 9 ff.). Diese Konsequenzen aus der Qualifikation als Vorauszahlung scheinen jedenfalls bei den vorliegenden zeitlichen Gegebenheiten namentlich unter Rechtssicherheitsgesichtspunkten nicht unbedenklich und zudem aufgrund der allfälligen späteren Umtriebe (auch aus Sicht der Steuerverwaltung) wenig praktikabel und kaum erhebungswirtschaftlich (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG). (Grösseres) zeitliches Auseinanderliegen zwischen angeblichem Entgelt und künftiger Leistung kann zwar nicht generell zur Verneinung des Leistungsaustauschs bzw. einer Vorauszahlung führen (vgl. auch Urteil des BVGer A-1489/2006 vom 14. Januar 2008 E. 3.2, wo die Leistungen "einige wenige Jahre" im Anschluss an die Rechnungstellung erfolgten). Zumindest sollte dieser Aspekt aber, namentlich bei Zeiträumen wie den vorliegenden, bei der Frage nach dem Bestehen einer Vorauszahlung miteinbezogen werden (sogleich E. 7.4.3; vgl. auch Blum, a.a.O., S. 9 ff.). Es kann im Übrigen nicht davon gesprochen werden, dass hierdurch, wie die ESTV geltend macht, die Regelungen von Art. 34 Bst. a Ziff. 1 MWSTV bzw. Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 MWSTG obsolet würden.

### **E. 7.4.3**

Um einen mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zu begründen, wäre eine unmittelbare wirtschaftliche, ursächliche Verknüpfung zwischen den künftigen Stromlieferungen und den Zahlungen erforderlich (E. 3.1). Wie erwähnt muss vorliegend der Zeitabstand zwischen diesen Vorgängen bei der Prüfung des - für die Bejahung einer Vorauszahlung erforderlichen (E. 4.3) - Leistungsaustauschs berücksichtigt werden. Dabei stellt das zeitliche Element aber nicht etwa ein zusätzliches, eigenständiges Kriterium dar, sondern ein Sachverhaltselement, welches bei der Frage nach dem ursächlichen Zusammenhang (E. 3.1) zu würdigen ist. Vorliegend erscheint das Bestehen der erforderlichen "unmittelbaren" Verknüpfung zwischen den Zahlungen und den erst mindestens 5, längstens aber 30 Jahre danach erfolgenden Leistungen fraglich. In wirtschaftlicher (und auch zivilrechtlicher) Hinsicht kann eine "Vorauszahlung" für zeitlich dermassen viel später vereinbarte Leistungen zunächst als zumindest ungewöhnlich gewertet werden. Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich in zeitlicher Hinsicht zudem massgeblich von den bisherigen Entscheiden, in welchen eine Vorauszahlung bejaht wurde (vgl. BGE 126 II 249 E. 4; Entscheide der SRK vom 13. Mai 2004, VPB 68.129 E. 3; vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 3b/bb; s.a. Urteil des BVGer A-1489/2006 vom 14. Januar 2008 E. 3.2). Für die Beurteilung des Leistungsaustauschs im konkreten Fall steht die Sicht der A. und der B. als Zahlende und Leistungsempfänger der Stromlieferungen im Vordergrund (oben E. 3.3). Es kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass die A. und die B. sich gemäss dem Standpunkt der ESTV auf eine Vereinbarung einlassen wollten, wonach sie eine Vorleistung - und zwar im Umfang des gesamten Entgelts - zu leisten hätten für erst in 5

Jahren erstmals und dann für die folgenden 20 bzw. 25 Jahre periodisch stattfindende Stromlieferungen. Diese Umstände lassen darauf schliessen, dass die Parteien die Zahlungen nicht als Vorauszahlungen für die späteren Energielieferungen begriffen haben.

### **E. 7.5**

Dass die fraglichen Zahlungen der A. und der B. aus dem Jahr 1990 nicht Entgelt für die späteren Energielieferungen bildeten, sondern diese vielmehr als - nicht in einem Austausch mit den Stromlieferung stehende (vgl. hierzu E. 5.2, E. 7.2) - Hingabe eines Kredits nach Art. 14 Ziff. 15 MWSTV zu qualifizieren sind, ergibt sich zudem aus folgenden Überlegungen.

#### **E. 7.5.1**

Ein Kredit bzw. Darlehen bezweckt sowohl zivilrechtlich als auch mehrwertsteuerlich die Überlassung von Kapital zu ungestörtem Gebrauch bzw. Nutzung (E. 5.1; vgl. auch Peter Higi, Zürcher Kommentar zum Obligationenrecht, Teilband V 2b, Zürich 2003, Rz. 9, 23, 43 zu Art. 312 OR).

#### **E. 7.5.2**

Aus Sicht der Parteien und vor allem der B. und der A. (vgl. E. 3.3) lassen bereits die erwähnten zeitlichen Gegebenheiten darauf schliessen, dass nach dem Willen der Parteien Grund für die Zahlung ein Kredit war (E. 7.4.3). Dass die Zahlungen nichts anderem als der Ausstattung der X. mit Kapital im Sinn eines Darlehens dienen, ist insbesondere während der Zeit zwischen 1990 und Ende 1994, als noch keinerlei Stromlieferungen stattfanden, plausibel. Sodann sollten die als Darlehen bezeichneten Beträge ab 1995 bis zum Ende der Dauer der Verträge, also bis 2019 bzw. 2024, amortisiert werden (Ziff. 5.5 und 5.6 der Darlehensverträge, oben E. 6). Die hingegebenen Beträge (abzüglich der Amortisationen bzw. Verrechnungen) blieben also auch für die Zeit nach 1995 und während weiterer 20 bzw. 25 Jahre der X. grundsätzlich als Kapital überlassen, übten also weiterhin die typische Funktion eines Darlehens aus, nämlich die - häufig langfristige - Hingabe und Belassung von Kapital zum Gebrauch.

#### **E. 7.5.3**

Zur Begründung ihres Standpunktes, die strittigen Zahlungen stellten Kredite dar, macht die Beschwerdeführerin geltend, Sinn und Zweck der Darlehensverträge habe darin bestanden, der X. die zur Finanzierung von Investitionen benötigten Mittel zur Verfügung zu stellen. Die Darlehen seien zur Finanzierung der zwei langfristigen Strombezugsrechte bzw. der Erstellung der Produktionsanlage (Kernkraftwerk ...) verwendet worden. Es habe sich um einen gewöhnlichen Investitionskredit gehandelt. Aus den Akten ergibt sich das Folgende (s.a. oben E. 6): Gemäss den Verträgen zwischen der K. und der B. bzw. jenen zwischen der B. und der X. (...) hatte die X. der K. in den Jahren 1990, 1992 und 1993 eine Vorauszahlung von total Fr. .... zu leisten (...). Diese stand im Zusammenhang mit den Investitionen der K., um die vereinbarte (Strom-)Leistung zur Verfügung zu halten (...). In den verschiedenen Verträgen wurde festgehalten, dass Zweck der X. die Abwicklung der zwei Energieverträge über die Strombezugsrechte sowie die Sicherstellung der dazu erforderlichen Finanzierung ist (...). Die Darstellung der Beschwerdeführerin, dass die "Partnerdarlehen" der A. und der B. tatsächlich für die Finanzierung von Investitionen der X. gebraucht wurden, sind damit nachvollziehbar; sie hatte bereits vor den ersten Stromlieferungen die Vorauszahlungen von Fr. ... an die K. zu leisten. Ohne die "Partnerdarlehen" hätte die X. soweit ersichtlich zudem nicht über genügend Mittel für die

Vorauszahlung an die K. verfügt (...). Es kommt hinzu, dass die Höhe der Zahlungen der A. und der B. gerade aufgrund der Höhe der von der X. an die K. zu leistenden Vorauszahlungen berechnet wurden (...). Dass die strittigen Zahlungen von der X. für Investitionen bzw. zur Finanzierung der Vorauszahlungen an die K. verwendet werden sollten, war denn auch in den Verträgen vorgesehen. So sind gemäss Gründungs- und Partnervertrag die Partner verpflichtet, der X. die für die Finanzierung der Energielieferungsverträge erforderlichen Eigenmittel u.a. durch Partnervorschüsse zur Verfügung zu stellen (...). Aus Ziff. 2 der Einleitung der Darlehensverträge sodann ergibt sich klar, dass die B. und die A. der X. die Darlehen gerade im Zusammenhang mit der Vorauszahlung der X. an die K. von Fr. ... zur Verfügung stellten. In Ziff. 3 Einleitung zum Darlehensvertrag mit der A. wird sogar explizit ausgeführt, die A. finanziere ihren Anteil an der Vorauszahlung (womit offensichtlich jene an die K. gemeint ist) durch eine einmalige Auszahlung (...; vorn E. 6). Dieser sich aus den Verträgen ergebende Wille der Parteien, durch die "Partnerdarlehen" die X. mit dem nötigen Kapital zur Finanzierung von Investitionen zu versorgen, ihr mithin Kapital zur Nutzung zu überlassen (E. 5.1), lässt auf ein Kreditgeschäft schliessen. Insgesamt stellten die Zahlungen somit nicht steuerbares Entgelt (Vorauszahlungen) für die künftigen Stromlieferungen dar (E. 7.4), sondern beruhten auf einem selbständigen, von den Stromlieferungen unabhängigen Rechtsgrund, nämlich einer Kreditgewährung nach Art. 14 Ziff. 15 MWSTV.

#### **E. 7.5.4**

Entgegen der Argumentation der ESTV ist im Übrigen auch das einer Kreditgewährung innewohnende Merkmal der Rückzahlung des Kapitals (E. 5.1; vgl. etwa auch Entscheid der SRK vom 13. Mai 2004, VPB 68.129 E. 3) vorhanden. Wie die Beschwerdeführerin erläutert, erfolgte die Rückzahlung im Fall der B. ab dem Jahr 1995 durch Verrechnung eines Teils der Jahreskosten für die Stromlieferungen mit den Partnerdarlehen (siehe Ziff. 5.5 der Darlehensverträge; oben E. 7.4.1). Diese Verrechnung steht dem Begriff der Rückzahlung nicht entgegen. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist die Verrechnung an sich irrelevant, es sind trotzdem zwei Zahlungsflüsse zu unterscheiden, die je einem anderen Leistungsaustauschverhältnis bzw. Geschäft zuzuordnen sind, nämlich eine Zahlung des Entgelts für die Stromlieferung einerseits und eine Amortisation des Darlehen andererseits. Die ESTV macht geltend, zivilrechtlich sei gemäss Art. 312 OR eine Rückzahlung "der nämlichen Art und Güte" erforderlich und eine solche sei in den vorliegenden Darlehensverträgen mit der A. und der B. nicht vorgesehen gewesen. Abgesehen davon, dass die zivilrechtliche Qualifikation für die mehrwertsteuerliche Beurteilung nicht entscheidend ist (vorn E. 5.1, 7.3), ist davon auszugehen, dass grundsätzlich auch zivilrechtlich die Rückerstattung durch Verrechnung möglich ist (BGE 129 III 118 E. 2.2; vgl. ferner Heinz Schärer/Benedikt Maurenbrecher, Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. 1, 4. Aufl., Basel/Genf/München 2007, Rz. 11 zu Art. 312 OR). Die Darlehensverträge enthalten folglich (in Ziff. 5.5 und 5.6, oben E. 6) durchaus einen Anspruch auf Rückzahlung. Im Fall der A. erfolgte die Rückerstattung zudem in effektiver Weise durch Banküberweisungen (oben E. 7.4.1; ...). Im Übrigen war vorliegend auch eine Verzinsung des Kapitals vereinbart, womit auch das Merkmal der Entgeltlichkeit der Kreditgewährung im Sinn von Art. 14 Ziff. 15 Bst. a MWSTV (oben E. 5.1; Urteil des BVer A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 5.2.2) erfüllt ist. Die Tatsache allein, dass der Zins nicht ausbezahlt, sondern dem Anlagekonto der beiden Partner gutgeschrieben wurde, ändert nichts an dessen Qualifikation als Zins (s.a. sogleich E. 7.6.3).

## **E. 7.6**

Beruheten die Zahlungen der A. und der B. des Jahres 1990 auf einer Kreditgewährung im Sinn von Art. 14 Ziff. 15 MWSTV, ergeben sich die folgenden Konsequenzen:

### **E. 7.6.1**

Als Auszahlung eines Kredits stellen die Zahlungen gar nicht Bestandteil eines steuerbaren Umsatzes und kein in die Bemessungsgrundlage fallendes Entgelt dar (oben E. 5.1, 7.1.2). Demnach entstand auf diesen Zahlungen anfangs 1995 auch keine Steuerforderung. Entsprechend dem Vorbringen der Beschwerdeführerin ist vielmehr erst das von der A. und der B. anlässlich der periodischen Rechnungstellung für die Stromlieferungen Geleistete (im Fall der B. durch Verrechnung) als Entgelt für diese zu qualifizieren und die entsprechenden Steuerforderungen entstehen bzw. entstanden nach Art. 34 MWSTV bzw. Art. 43 MWSTG im Zeitpunkt der Rechnungstellung (oben E. 7.1.2). Die Beschwerdeführerin hat gemäss ihren Angaben die Steuer auf den gesamten periodisch fakturierten Jahreskosten ausgewiesen (...), der ESTV deklariert und abgeliefert. Die so beschriebene Art der Besteuerung ist nach dem Gesagten korrekt. Allerdings ist dieser Aspekt respektive sind die konkreten Steuerforderungen aufgrund der periodischen Stromlieferungen im Einzelnen vorliegend nicht Streitgegenstand (Streitgegenstand bilden nur die beiden Nachforderungen aufgrund der Zinsgutschriften und der Steuersatzerhöhung, sogleich E. 7.6.2 f.). Es ist denn auch im vorliegenden Verfahren nicht zu eruieren, ob die Beschwerdeführerin die Fakturierung inklusive Mehrwertsteuer und die Deklaration der Steuer konsequent gemäss ihrer Schilderung gehandhabt hat, also ob sie die Mehrwertsteuer auf dem Entgelt für die Strombezüge richtig abgerechnet hat. Für entsprechende Abklärungen wäre ein separates, neues Verfahren vor der ESTV erforderlich.

### **E. 7.6.2**

Die im vorliegenden Verfahren Streitgegenstand bildenden Nachforderungen beruhen einerseits (EA Nr. 170'599 und 170'602) auf der Erhöhung der Steuersätze per Anfang 1999 bzw. 2001 (E. 2.2, vgl. auch E. 7.1.1). Nachdem die Zahlungen im Jahr 1990 als Kredite und nicht als Entgelt für Stromlieferungen (Vorauszahlungen) zu qualifizieren sind, sind diese Nachforderungen von vornherein nicht rechtens. Das Entgelt für die Strombezüge wird bzw. wurde vorliegend jeweils mit der Begleichung der einzelnen Rechnungen geleistet (E. 7.6.1, 7.1.2). Angesichts der Tatsache, dass Leistungserbringung (Stromlieferungen), Rechnungstellung und Entrichtung des Entgelts unter diesen Umständen je im gleichen Jahr stattfanden und betreffend Höhe der Steuersätze nicht in verschiedene zeitliche Geltungsbereiche fielen, besteht keine übergangsrechtliche Problematik. Die Beschwerde ist in Bezug auf die Nachforderung wegen den Steuersatzerhöhungen gutzuheissen. Nicht Gegenstand der vorliegenden Prüfung ist, ob die Beschwerdeführerin bei der Fakturierung im Einzelnen jeweils die richtigen Steuersätze angewendet hat (E. 7.6.1).

### **E. 7.6.3**

Andererseits sind Nachforderungen aufgrund der Zinsgutschriften durch die X. auf die Konti "Partnerdarlehen" der Jahre 1998 bis 2000 strittig, welche die ESTV ebenfalls als Entgelt für Stromlieferungen qualifiziert hat (vgl. E. 7.1.1; EA Nr. 170'598, 170'600, 170'601, ...). Bei den Zinsgutschriften handelt es sich aber nicht um Vorauszahlungen; wie bei den Zahlungen der A. und der B. des Jahres 1990 (E. 7.4, 7.5) fehlt es auch bei den Zinsgutschriften am unmittelbaren Zusammenhang mit den künftigen Strombezügen.

Vielmehr wurden die Zinsen in den Darlehensverträgen (...) vereinbart und finden darin ihren Rechtsgrund. Die unmittelbare Verknüpfung der Zinsen mit dem Darlehen ist offenkundig. Auch dass keine Auszahlung des Zinses, sondern eine Gutschrift auf das Anlagekonto erfolgte, vermag nichts daran zu ändern, dass ein Zins vereinbart (vgl. schon E. 7.5.4) und auch effektiv gutgeschrieben worden ist. Die Zinsgutschriften stellen als Entgelt für die Kreditgewährung steuerausgenommene Umsätze nach Art. 14 Ziff. 15 MWSTV dar (E. 7.1.2, 5.1). Die Nachforderung der ESTV erfolgte zu Unrecht und die Beschwerde ist auch diesbezüglich gutzuheissen.

## **E. 8**

Der Vollständigkeit halber ist zu einem weiteren Punkt bzw. Vorbringen der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen. Wie bereits erläutert (E. 7.6.1) hat sie nach ihren eigenen Angaben und grundsätzlich zu Recht auf ihren periodischen Rechnung für die Stromlieferungen die Steuer auf dem gesamten Entgelt mitfakturiert, der ESTV deklariert und abgeliefert. In diesem Zusammenhang hält die Beschwerdeführerin der ESTV vor, sich widersprüchlich zu verhalten. Auf der einen Seite vertrete sie, dass die X. die Vorauszahlungen in der Abrechnung des 1. Quartals 1995 hätte deklarieren und versteuern müssen (die Steuerforderung aber Ende 2000 verjährt sei). Auf der anderen Seite verlange sie in ihren Weisungen vom 26. März 2003, dass die X. sämtliche Umsätze aus den Stromlieferungen auch weiterhin inklusive Steuer fakturiere und abrechne. Es könne jedoch nicht angehen, dass die ESTV eine Steuernachbelastung vornehme mit der Begründung, es handle sich um eine Vorauszahlung und nichts desto trotz die Energielieferungen der X. vollumfänglich besteuere, als wären keine Vorauszahlungen geleistet worden. Der Einwand trifft im Grunde zu. Es ist widersprüchlich, davon auszugehen, die Vorauszahlung selbst wäre Bemessungsgrundlage gewesen (wäre sie nicht inzwischen verjährt) und gleichzeitig die Art der Versteuerung der Beschwerdeführerin zu akzeptieren bzw. von ihr in den Weisungen zu verlangen, sie habe weiterhin die (gesamten) Umsätze inklusive Steuer zu fakturieren und mit der ESTV abzurechnen. Unter der Annahme, die Zahlungen 1990 seien Vorauszahlungen, hätte die ESTV konsequenterweise davon ausgehen müssen, dass die Steuer auf den Jahreskosten, soweit (jedenfalls im Fall der B.) mit der "Vorauszahlung" verrechnet (Fixkosten), zu Unrecht fakturiert und deklariert worden ist. Die Haltung der ESTV hätte zur Konsequenz, dass sowohl die "Vorauszahlungen" des Jahres 1990 als auch die gesamten später in Rechnung gestellten Kosten für die Stromlieferungen (inklusive dem mit der "Vorauszahlung" verrechneten Teil) als steuerbares Entgelt für die selben Leistungen betrachtet worden wären. Wäre die Steuer auf der "Vorauszahlung" nicht nach Ansicht der ESTV verjährt gewesen, hätte dies zu einer doppelten Besteuerung der Stromlieferungen geführt. Bezüglich der vorliegend strittigen Steuern auf den Zinsgutschriften sowie wegen Steuersatzerhöhungen hätte dies soweit ersichtlich sogar tatsächlich eine doppelte Besteuerung zur Folge. Zumindest in Bezug auf die Nachforderungen aufgrund der Steuersatzerhöhungen räumte die ESTV dies in ihren Weisungen vom 26. März 2003 (act. 18) selbst ein. Darin erläuterte die ESTV, die Beschwerdeführerin habe auch weiterhin die gesamten Umsätze inklusive Steuer zu fakturieren und abzurechnen. Weil von der ESTV der Steuerbetrag auf den Steuersatzerhöhungen bereits erhoben worden sei, habe die Beschwerdeführerin den ihr zustehenden Steuerbetrag aus der Doppeldeklaration jeweils schriftlich an die ESTV zu melden, damit sie eine entsprechende Gutschrift erhalte. Dies wurde offenbar zumindest in einem Fall auch so gehandhabt und die Gutschrift Nr. 170'219 (act. 30) über Fr. ... ausgestellt. Bemerkenswerterweise wird dieser Aspekt in den Entscheiden der ESTV mit

keinem Wort mehr erwähnt. Weitere Ausführungen zu diesem Punkt erübrigen sich indessen, nachdem die Beschwerde vorstehend gutgeheissen und die besagten Nachforderungen als nicht rechtens qualifiziert worden sind. Ferner wäre auch der Einbezug der Zahlungen des Jahres 1990 der A. und der B. in die Bemessungsgrundlage wie ausgeführt nicht rechtens gewesen; diesbezüglich hat die ESTV - aufgrund ihrer Annahme, die Steuerforderung auf den "Vorauszahlungen" sei verjährt - aber ohnehin keine Steuer erhoben.

### **E. 9.1**

Die Beschwerde wird vollumfänglich gutgeheissen. Die von der Beschwerdeführerin (unter Vorbehalt) bezahlte Steuerforderung von total Fr. ... ist von der ESTV an diese zurückzuerstatten. Die ESTV hat für die Zeit ab der Zahlung der zu Unrecht eingeforderten Steuer bis zur Auszahlung einen Vergütungszins zu 5% auszurichten (Art. 48 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 MWSTV i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.201.49]).

### **E. 9.2**

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss (Fr. 8'000.--) ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von antragsgemäss Fr. 10'500.-- (inkl. Auslagen und MWST) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Ferner hatte die Beschwerdeführerin im Verfahren vor der ESTV eine Parteientschädigung beantragt. Nachdem die ESTV die Einsprache abgewiesen hat, wurde dem Antrag entsprechend auch nicht stattgegeben. Es ist angesichts der vorliegenden Gutheissung zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin auch für das Verfahren vor der ESTV eine Parteientschädigung zuzusprechen ist. Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht vor, dass im Veranlagungs- und Einspracheverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Nach der Rechtsprechung ist diese Verfahrensvorschrift auf am 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG, vor der ESTV hängige Verfahren sofort anzuwenden (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004, je E. 9; ausführlich: Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, VPB 70.56 E. 4a). Dies gilt insbesondere auch in Bezug auf die Parteientschädigung (vgl. Entscheid der SRK vom 8. Juni 2004, VPB 68.161 E. 5). Zudem ist Art. 68 Abs. 1 MWSTG mit der Formulierung, es würden "in der Regel" keine Parteientschädigungen ausgerichtet, ohnehin grosszügiger als Art. 56 Abs. 5 MWSTV, welcher die Ausrichtung einer Parteientschädigung gänzlich ausschloss. Vom Grundsatz der Kostenlosigkeit wird nach Art. 68 Abs. 2 MWSTG dann abgewichen, wenn der Steuerpflichtige das Verfahren schuldhaft verursacht hat. Nach der Rechtsprechung der SRK hat umgekehrt auch die ESTV eine Parteikostenentschädigung nur dann auszurichten, wenn ihr ebenfalls ein solches schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden kann (Entscheid der SRK vom 8. Juni 2004, VPB 68.161 E. 5). Ein solches ist vorliegend nicht gegeben und es bestehen auch sonst keine besondere Umstände, die ein Abweichen von der Regel in Art. 68 Abs. 1 MWSTG rechtfertigen würden. Eine Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren ist nicht zuzusprechen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.