

# **BVGer A-2632/2013 vom 26. Februar 2014**

Bundesverwaltungsgericht, 2014-02-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2632\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2632_2013)

FR: TAF A-2632/2013 du 26 février 2014

IT: TAF A-2632/2013 del 26 febbraio 2014

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 2.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Steuer wird grundsätzlich vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben (Art. 24 Abs. 1 MWSTG).

### **E. 2.2.1**

Factor ist, wer Forderungen aus Lieferungen oder Dienstleistungen, die im Betriebe eines Dritten entstanden sind, an sich übertragen lässt, sie verwaltet und bereit ist, diese für die Zeit zwischen der Übernahme und dem effektiven Zahlungseingang zu bevorschussen und/oder in derselben Zeitperiode das Delkredererisiko zu übernehmen. Factoring ist zum einen eine eigentliche Dienstleistung, indem der Factor seinem Vertragspartner (Klienten) im administrativen Bereich die Führung der Debitorenbuchhaltung mit allen sich daraus ergebenden Aspekten, wie Mahnwesen und Inkasso der Forderungen, anbietet. Auch ist erforderlich, dass er sich die Forderungen vom Klienten übertragen (zedieren) lässt. Die Dienstleistungsfunktion kann je nach den konkreten Bedürfnissen der Vertragsparteien verschieden ausgestaltet sein. Sie umfasst regelmässig die Führung einer Debitorenbuchhaltung, das Mahnwesen und meistens auch das Inkasso. Durch das Factoring kann der Klient die ihm gegen seine Kunden zustehenden Forderungen, die einen Vermögenswert darstellen, mit Hilfe des Factors mobilisieren (Finanzierungsfunktion), wobei dies meistens dadurch geschieht, dass der Factor die ihm vom Klienten zedierten Forderungen bevorschusst. Zuweilen wird in den Factoringverträgen der Factor ermächtigt, zu wählen, ob er auch das Delkredererisiko nach vorangehender Bonitätsprüfung durch den Factor selber übernehmen will (Optionsvereinbarung), womit das Risiko der Zahlungsunfähigkeit der Kunden des Klienten auf den Factor überwältzt wird. Der Factor verpflichtet sich zu einer "Garantieleistung", nämlich zur Zahlung des vom Kunden anerkannten Betrages an den Klienten, während der Klient dem Factor eine Delkredereprovision zu bezahlen hat (zum Ganzen: BVGE 2007/14 E. 2.2.2 m.w.H.). Zu beachten ist, dass gemäss Art. 171 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220) der Zedent (bei der entgeltlichen Abtretung) für die Zahlungsfähigkeit des Schuldners nicht haftet, es sei denn, er habe sich dazu verpflichtet. Eine solche Verpflichtung ergibt sich - zumindest stillschweigend - aus dem Factoringvertrag für den Fall, dass mit dem Factor nicht die Übernahme des Delkredererisikos vereinbart wird bzw.

der Factor nicht von der ihm eingeräumten Option Gebrauch gemacht hat. Übernimmt der Factor nach erfolgter Bonitätsprüfung im konkreten Einzelfall das Delkredererisiko, so spricht man von echtem Factoring. Sofern das Delkredererisiko nicht übernommen wird, liegt demgegenüber unechtes Factoring vor (BVGE 2007/14 E. 2.2.2 m.w.H.; Peer Köning, Probleme bei der Einziehung von Mehrwertsteuerforderungen im Zusammenhang mit Zessionen, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 [2005/2006] 368 ff.) Typisch beim Factoringvertrag ist, dass die Dienstleistungen des Factor stets in Kombination mit (meistens rotierenden) Forderungsübertragungen vereinbart werden; mehrere der genannten Dienstleistungen sind mit der Abtretung von Forderungen verbunden. Der Vertrag stellt, da er sich aus Nominat- und Innominatelementen zusammensetzt, einen gemischten Vertrag dar. Die Nominatenelemente sind in der Regel Auftrag (Art. 394 OR), Darlehensvertrag (Art. 312 OR) und allenfalls (Forderungs-) Kaufvertrag (Art. 187 OR). Zudem findet auf die Abtretung von Forderungen das Zessionsrecht (Art. 164 OR) Anwendung. Innominatelement ist insbesondere die für den Factoringvertrag typische Bonitätsrisikoverteilung bei den (mit Dienstleistungen kombinierten) Zessionen (Globalzessionen), welche die folgenden Strukturen aufweist: (1) das Recht des Factor, aufgrund einer Prüfung der Bonität der Kunden des Klienten die Übernahme des Delkredererisikos zu erklären (Optionsvereinbarung); (2) die durch eine solche Übernahmeerklärung bedingte Pflicht des Factor zu Garantieleistungen im Falle fehlender Bonität der Kunden des Klienten; (3) die durch eine solche Übernahmeerklärung bedingte Pflicht des Klienten zur Leistung von Delkredereprovisionen; (4) die (meistens stillschweigend erklärte) bedingte Pflicht des Klienten, das Bonitätsrisiko zu übernehmen, falls keine Übernahmeerklärung des Factors erfolgt (vgl. BVGE 2007/14 E. 2.2.2 m.w.H.).

### **E. 2.2.2**

Im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs sind (unter anderem) Leistungen, mit Einschluss der Vermittlung, im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Geldforderungen, Checks und anderen Handelspapieren von der Steuer ausgenommen; steuerbar ist jedoch die Einziehung von Forderungen im Auftrag des Gläubigers ("Inkassoauftrag"; Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c MWSTG). Von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c MWSTG werden sämtliche Dienstleistungen im Bereich der Kontoführung einschliesslich der damit zusammenhängenden Schalter- und Automatengeschäften sowie ein Grossteil der Umsätze des übrigen alltäglichen Retailbanking-Geschäfts umfasst. Zu den von der Steuer ausgenommenen Geschäften gehört sodann der Forderungskauf unter Übernahme des vollen Delkredererisikos (echtes Factoring). Werden jedoch Forderungen ohne Übernahme des Delkredererisikos an einen Dritten abgetreten (unechtes Factoring) oder zieht ein Dritter Forderungen im Namen und auf Rechnung des Gläubigers ein, und hat der Dritte dabei über die vom Schuldner bezahlten Beträge Rechnung abzulegen, so liegt kein Finanzierungsgeschäft, sondern eine steuerbare Dienstleistung vor (BVGE 2007/14 E. 2.2.2; vgl. auch Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/Marcel R. Jung/Simeon L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, Rz. 1224 ff., 1249 ff. und 1514).

### **E. 2.3**

Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; vgl. statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. Entscheidend ist somit nicht mehr wie

unter altem Recht, was der Empfänger der Leistung oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.3 m.w.H.). Massgeblich ist vielmehr der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungserbringer (vgl. Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 6 N. 5; Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 24 N. 3).

#### **E. 2.4**

Wird das vom Leistungsempfänger bezahlte oder mit ihm vereinbarte Entgelt korrigiert, ist im Zeitpunkt, in dem die Korrektur verbucht oder das korrigierte Entgelt vereinnahmt wird, eine Anpassung der Umsatzsteuerschuld vorzunehmen. Vom Entgelt dürfen insbesondere Rabatte und Skonti abgezogen werden (vgl. Ziff. 1.1.2 der MWST-Info 7 "Steuerbesserung und Steuersätze"). Der Abzug setzt einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz voraus, der das steuerbare Entgelt auslöst (BGE 136 II 441 E. 3.2, Urteile des Bundesgerichts 2C\_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.3, 2A.220/2003 vom 11. Februar 2004 E. 3.4; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1629/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.2, A 1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 3.2 m.w.H.).

#### **E. 2.5.1**

Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.4.2).

#### **E. 2.5.2.1**

Die ESTV hat die mehrwertsteuerliche Behandlung von Factoringgeschäften in ihrer MWST-Info 04 konkretisiert. Sie unterscheidet in Ziff. 2.3.2 f. zwischen "Inkassoaufträgen" und der "Forderungsabtretungen".

#### **E. 2.5.2.2**

Ein blosser "Inkassoauftrag" liegt gemäss ESTV vor, wenn der Leistungserbringer der "Hauptleistung" einen Dritten (z.B. eine Bank oder ein Inkassobüro) mit dem Inkasso seiner

Forderung gegenüber dem Leistungsempfänger beauftrage und der Dritte über jede einzelne Zahlung des Schuldners mit dem Leistungserbringer abrechne (wobei aber das Bundesverwaltungsgericht bereits in einem früheren Entscheid entgegen dieser Praxis der ESTV entschieden hat, dass das Kriterium der Einzelabrechnung grundsätzlich kein taugliches Abgrenzungskriterium bildet [vgl. ausführlich BVGE 2007/14 E. 3.3.1; Harun Can, Mehrwertsteuer-Folgen der Abtretung von Geldforderungen, in: IFF Forum für Steuerrecht 2008, S. 202]). Der Dritte, welcher definitionsgemäss kein Delkredererisiko trage, müsse unter diesen Voraussetzungen lediglich das Entgelt für die Inkassoleistung versteuern; der Leistungserbringer hingegen den vollen Betrag, welchen der Dritte vom Schuldner vereinnahmt und an den Leistungserbringer weiterleitet, einschliesslich allfälliger Teilzahlungszuschläge, Vertragszinsen und Anrechnungswerte (vgl. MWST-Info 04, Ziff. 2.3.3). Zur möglichen Entgeltsminderung im Rahmen des Inkassoauftrags äussert sich die MWST-Info 04 nicht. Doch werden Entgeltsminderungen dadurch berücksichtigt, dass nur dasjenige Entgelt zu versteuern ist, das der Dritte durch die Zahlung des Leistungsempfängers vereinnahmt.

### **E. 2.5.2.3**

Um eine "Forderungsabtretung (Zession; Art. 164-174 OR)" an einen Dritten handelt es sich gemäss ESTV, wenn der Leistungserbringer die Entgeltforderung gegenüber dem Leistungsempfänger schriftlich an den Dritten mit einer Einzel- oder Globalzession zediert, der Dritte unabhängig vom Zahlungseingang ein Abtretungsentgelt leistet und nicht über jede Zahlung des Leistungsempfängers abgerechnet wird, der Dritte also die Zahlung für eigene Rechnung vereinnahmt. Unter diesen Voraussetzungen habe die Abtretung der Forderung mehrwertsteuerlich keine Auswirkungen auf das Leistungsverhältnis zwischen dem Leistungserbringer (Zedent) und dem Leistungsempfänger (Schuldner). Das bedeute, dass der Zedent nicht lediglich den vom Dritten (Zessionar) für den Erwerb der Forderung bezahlten Betrag, sondern das gesamte Entgelt zu versteuern habe, welches der Schuldner gemäss vertraglicher Vereinbarung entrichten müsse. Der Zessionar erbringe bezüglich der abgetretenen Forderung eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG.

### **E. 2.6**

Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und zielt auf die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003, E. 3.6.1 mit Hinweisen; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112 mit Fn. 125). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2). Ergibt die Auslegung, dass die Norm an formale (meist zivilrechtliche) Begriffe anknüpft, darf nicht auf die tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt werden (Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, § 6 Rz. 14). Knüpft die auszulegende Norm dagegen an wirtschaftliche Tatbestände, rechtfertigt sich das Abstellen

auf den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., Rz. 173; vgl. auch Pierre-Marie Glauser, *Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA*, in: ASA 75 [2006/2007] 727 ff., insb. 729 ff. und 734 f.).

### **E. 2.7.1**

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 1.3.1, A 6241/2011 vom 12. Juni 2012 E. 1.3, je mit Hinweisen; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl., Basel 2013, N 3.141).

### **E. 2.7.2**

Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Grundsätzlich trägt im Steuerrecht die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 3075/2011 vom 30. Mai 2012 E. 4 mit Hinweisen).

### **E. 2.7.3**

Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Aus prozessökonomischen Gründen ist die Beschwerde grundsätzlich reformatorisch ausgestaltet. Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich allerdings vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist. Auch wenn der Rechtsmittelinstanz die Befugnis zusteht, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, soll in diesem Fall die Verwaltungsbehörde über die Angelegenheit des Beschwerdeführers entscheiden. Diese Methode trägt dem Aspekt der Gewaltenteilung besser Rechnung und wahrt das Prinzip der Garantie des doppelten Instanzenzuges, da die Beschwerdeführerin den aufgrund der Rückweisung getroffenen neuen Entscheid der Vorinstanz wiederum mit allen zulässigen Rechtsmitteln anfechten kann (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 1.4, A 7512/2006 vom 23. August 2007 E. 6.1, A-1363/2006 vom 30. Mai 2007 E. 1.3).

### **E. 2.8**

Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]). Das Gebot von Treu und Glauben verhindert illoyales Verhalten der Behörden, prüft also deren Verhalten nach den materiellen Kriterien der Vertrauenswürdigkeit und der Widerspruchsfreiheit (Felix Uhlmann, *Das Willkürverbot* [Art. 9 BV], Bern 2005, Rz. 106). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in

behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 627). Nach dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens dürfen Verwaltungsbehörden insbesondere einen einmal in einer bestimmten Angelegenheit eingenommenen Standpunkt ohne sachlichen Grund nicht wechseln. Verhält sich eine Verwaltungsbehörde widersprüchlich und vertrauen Private auf deren ursprüngliches Verhalten, stellt das widersprüchliche Verhalten eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips dar, wobei die Unterscheidung zwischen dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens und dem Vertrauensschutzprinzip schwer fällt (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 707 f.; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1560/2007 vom 20. Oktober 2009 E. 1.3; vgl. auch Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2004-029/030 vom 3. November 2006 E. 4a/bb; VPB 60.81 E. 3).

### **E. 3.1**

Vorliegend ist - anders als noch im Verfahren vor der ESTV - einzig mehr die mehrwertsteuerliche Behandlung der Zahlungen im Zusammenhang mit den Lieferungen an die D1. \_\_\_\_\_ AG strittig. Während die ESTV davon ausgeht, dass eine Forderungsabtretung i.S.d. MWST-Info 04 vorliegt (E. 2.5.2.3) und die Anforderungen an eine Entgeltsminderung i.S.v. Art. 41 MWSTG (E. 2.4) nicht erfüllt sind, bestreitet die Beschwerdeführerin das Vorliegen einer Forderungsabtretung. Da der "Factoringvertrag" vom 7. Juni 2006 nicht unterzeichnet worden sei, fehle es an der Voraussetzung, dass die Entgeltforderung schriftlich mit Einzel- oder Globalzession zediert werden müsse. Die ESTV bringt dagegen vor, dass im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf wirtschaftliche, tatsächliche Kriterien abgestellt werden müsse. Da die Beschwerdeführerin nicht behauptet (bzw. nachweise), dass der Vertragsinhalt nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht dem tatsächlichen Parteiwillen entsprochen habe, müsse angenommen werden, dass der Inhalt des "Factoringvertrags" vom 7. Juni 2006 dem tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhalten der Parteien entsprochen habe. Dafür spreche auch, dass die D2. \_\_\_\_\_ AG ihre vertraglich vorgesehene Zahlungsregulierungstätigkeit offensichtlich (tatsächlich) ausgeübt und auch die ihr vertraglich zustehende Factoring- bzw. Delkrederegebühr einbehalten habe.

### **E. 3.2**

Von der Beschwerdeführerin nicht bestritten sind die von der ESTV aufgestellten Voraussetzungen, unter denen eine Forderungsabtretung gemäss der MWST-Info 04 Ziff. 2.3.2 angenommen werden kann. Dazu ist freilich auszuführen, dass das Bundesverwaltungsgericht bereits in einem früheren Entscheid, bei welchem unter anderem die Abgrenzung von "fester Abtretung" (nach neuer Terminologie: "Forderungsabtretung") und "Inkassoauftrag" bei Leistungen im Geschäft mit Geldforderungen gemäss Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG Streitgegenstand bildete, angeführt hat, dass das von der ESTV aufgestellte Kriterium der Einzelabrechnung kein taugliches Abgrenzungskriterium bildet (E. 2.5.2.2). Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob ein Abtretungsgeschäft unter die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG fällt, ist vielmehr die Tragung des Risikos der Einbringlichkeit der abgetretenen Forderung (Delkredererisiko; echtes Factoring). Werden Forderungen ohne Übernahme des Delkredererisikos an einen Dritten abgetreten oder zieht ein Dritter Forderungen im Namen und auf Rechnung des Gläubigers ein, und hat der Dritte dabei über die vom Schuldner bezahlten Beträge Rechnung abzulegen, so liegt kein ausgenommenes Abtretungsgeschäft, sondern eine steuerbare Dienstleistung vor (E.

2.2). Vorliegend braucht dementsprechend nicht (mehr) geprüft zu werden, ob eine Einzelabrechnung vorliegt. Dagegen hat sich das Bundesverwaltungsgericht bisher nicht zur von der ESTV aufgestellten Voraussetzung der Schriftlichkeit der Forderungsabtretung geäußert (E. 2.5.2.3).

### **E. 3.3.1**

Unbestrittenermassen liegt zwischen der Beschwerdeführerin und der D2.\_\_\_\_\_ AG kein schriftlicher Vertrag vor. Der "Factoringvertrag" vom 7. Juni 2006 zwischen der Beschwerdeführerin und D2.\_\_\_\_\_ AG wurde von den Parteien nicht unterzeichnet. Damit fehlt es grundsätzlich an einer schriftlichen Zession der Entgeltforderungen wie von der ESTV gemäss Ziff. 2.3.2 der MWST-Info 04 gefordert ist. Es gilt daher zunächst zu prüfen, ob - wie von der ESTV vorgebracht - eine wirtschaftliche Betrachtung der tatsächlichen Gegebenheiten die fehlende Schriftlichkeit für die mehrwertsteuerliche Beurteilung zu ersetzen vermag.

### **E. 3.3.2**

Vorliegend ist weitgehend unbestritten, dass gemäss den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zwischen der Beschwerdeführerin und der D2.\_\_\_\_\_ AG ein mehrwertsteuerlich wie auch immer zu qualifizierendes Factoringverhältnis bestand. So lässt sich dem mit der Stellungnahme vom 22. Juli 2013 der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Schreiben der D2.\_\_\_\_\_ AG entnehmen, dass - wie üblich im Factoringgeschäft - die D2.\_\_\_\_\_ AG gegenüber der D1.\_\_\_\_\_ AG die vorfinanzierten Leistungen zurückgefordert habe. Anschliessend sei der Beschwerdeführerin bei jeder Zahlung ein sog. "Zahlungs-AVIS" zugestellt worden, aus welchem der Auszahlungsbetrag nach Verrechnung der Abzüge (wie Skonti, Delkredere, etc.) entnehmen sei. Die Belastung der Delkredere-Abzüge habe 2.75% des erhaltenen Entgelts betragen und sei - da diese Leistung steuerausgenommen sei - bis anhin ohne Mehrwertsteuer der Beschwerdeführerin belastet worden. Die D2.\_\_\_\_\_ AG scheint somit davon auszugehen, dass ein echtes Factoringgeschäft zwischen ihr und der Beschwerdeführerin vorliegt, da sie ansonsten gemäss Rechtsprechung das von ihr vereinnahmte Entgelt von 2.75% der Gesamtentgeltssumme als Zahlung für die von ihr erbrachte Factoringleistung grundsätzlich hätte versteuern müssen (E. 2.2.2). Der ESTV ist zuzustimmen, dass die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen sich nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht beurteilt, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen hat (E. 2.6). Dies gilt jedoch nur - aber immerhin - wenn der Normsinn das Abstellen auf den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts verlangt. Ergibt die Auslegung, dass eine Bestimmung klare zivilrechtliche Schranken aufweist, darf nicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt werden (E. 2.6). Vorliegend verweist die ESTV in der MWST-Info 04 auf die Bestimmungen der Zession von Art. 164 ff. OR (E. 2.5.2.3), wobei Art. 165 Abs. 1 OR ausdrücklich vorsieht, dass die Abtretung zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Form bedarf. Schriftlichkeit bedeutet diesbezüglich gemäss Art. 13 OR, dass der Vertrag die Unterschriften aller Personen tragen muss, die durch ihn verpflichtet werden. Art. 165 Abs. 1 OR hält im Ergebnis unzweifelhaft fest, dass für die Übertragung einer Forderung für alle wesentlichen Punkte die Schriftlichkeit einzuhalten ist. Der klare Verweis der ESTV auf diese (zivilrechtliche) Norm und die sich daraus ergebende Notwendigkeit der Schriftlichkeit der Abtretung verdeutlichen, dass für die mehrwertsteuerliche Beurteilung des Factoringverhältnisses nach Auffassung der ESTV auf einen zivilrechtlichen Begriff zurückgegriffen wird. Die ESTV ist zudem gemäss dem

Grundsatz von Treu und Glauben und dem Vertrauensschutzprinzips an ihre eigene Praxisfestlegung gebunden (E. 2.8). Sie verhält sich widersprüchlich, indem sie einerseits in der MWST-Info 04 eindeutig und ohne Ausnahme die Schriftlichkeit für die Forderungsabtretung verlangt, andererseits aber im vorliegenden Fall davon abweichen will. In einer solchen Situation darf - entgegen dem Vorbringen der ESTV - die wirtschaftliche Betrachtungsweise keine Anwendung finden. Der ESTV bleibt mit anderen Worten verwehrt, das von ihr selbst aufgestellte Kriterium der Schriftlichkeit durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise der tatsächlichen Verhältnisse zu ersetzen. Folglich muss auch auf das von der ESTV vorgebrachte Argument, der Beschwerdeführerin obliege die Beweislast (E. 2.7.2) in Bezug auf Voraussetzungen der Entgeltsminderungen i.S.v. Art. 41 MWSTG - und damit auch in Bezug darauf, dass die tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhältnisse nicht dem Inhalt des "Factoringvertrags" entsprechen würden, nicht eingegangen zu werden. Im Ergebnis läge nach dem Ausgeführten keine Forderungsabtretung i.S.d. MWST-Info 04 vor und den Vorbringen der Beschwerdeführerin wäre diesbezüglich zu folgen. Aufgrund dem mit der Stellungnahme vom 22. Juli 2013 der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Schreiben der D2.\_\_\_\_\_ AG bestehen nun jedoch Zweifel, ob wirklich keine Forderungsabtretung gegeben ist.

### **E. 3.3.3**

Diesem Schreiben der D2.\_\_\_\_\_ AG lässt sich nämlich entnehmen, dass "ein Vertrag mit gleichem Inhalt [wie demjenigen des 'Factoringvertrags' vom 7. Juni 2006] mit der Muttergesellschaft in Deutschland" bestehe. Im Schreiben wird somit wohl auf einen Factoringvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Muttergesellschaft der D2.\_\_\_\_\_ AG Bezug genommen. Diese Ausführungen der D2.\_\_\_\_\_ AG widersprechen allerdings den Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vom 7. Mai 2013, mit welcher sie geltend macht, dass weder Einzel- noch Globalabtretungen bezüglich der Forderungen gegenüber der D1.\_\_\_\_\_ AG vorliegen würden. Art. 165 Abs. 1 OR setzt mangels Verpflichtung der Zessionarin (vorliegend also die D2.\_\_\_\_\_ AG) nicht voraus, dass diese die Abtretungsurkunde ebenfalls unterzeichnet. Vielmehr genügt, dass die Zedentin (vorliegend die Beschwerdeführerin) als verpflichtete Partei die Urkunde unterzeichnet (vgl. statt vieler Claire Huguenin, Obligationenrecht, Allgemeiner und Besonderer Teil, Zürich 2012, § 15 Rz. 1344). Läge ein solcher schriftlicher Factoringvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Muttergesellschaft vor, mit dem die Beschwerdeführerin ihre Entgeltsforderungen an die D2.\_\_\_\_\_ AG abtritt, wäre die von der ESTV aufgestellte Voraussetzung für die Annahme einer Forderungsabtretung erfüllt. Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin wären somit die Vertragsbeziehungen mit Drittpersonen für die vorliegende mehrwertsteuerliche Beurteilung des Sachverhalts sehr wohl relevant.

### **E. 3.3.4**

Da sich aufgrund der von den Parteien ins Recht gelegten Akten erst aus dem Schreiben vom 7. Mai 2013 der D2.\_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin das (mögliche) Vorhandensein einer schriftlichen Abtretung ergibt, konnte die ESTV bisher hierzu nicht ausführlich Stellung beziehen. Ergäbe sich aus den weiteren Abklärungen, dass ein schriftlicher Vertrag vorläge, mit welchem die Beschwerdeführerin ihre Entgeltsforderungen abtritt, müsste geprüft werden, ob das Delkredererisiko auf die Zedentin übergegangen ist. Falls dem so wäre, stünde echtes Factoring im Raum (E. 2.2.1 f.). Die ESTV hätte infolgedessen zu prüfen, ob in einer solchen Konstellation

Skontoabzüge, die grundsätzlich Entgeltsminderungen gemäss Art. 41 MWSTG (E. 2.3) darstellen, möglich wären.

#### **E. 3.4**

Im Ergebnis hängt somit die mehrwertsteuerliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts davon ab, ob die Entgeltsforderungen im Rahmen eines echten Factoringgeschäfts abgetreten wurden. Für die diesbezügliche Würdigung ist entscheidend, ob die Entgeltsforderung der Beschwerdeführerin gegenüber der D1. \_\_\_\_\_ AG rechtsgültig - also insbesondere schriftlich - zediert wurde. Darüber kann im Moment noch nicht befunden werden. Die Streitsache ist zur Edition des allfälligen Vertrags zwischen der Beschwerdeführerin und der Muttergesellschaft der D2. \_\_\_\_\_ AG und zur allfälligen Würdigung durch die ESTV an diese zurückzuweisen (E. 2.7.3).

#### **E. 4.1**

Bei diesem Verfahrensausgang erweist sich die Streitsache zwar als noch unentschieden. Da die Rückweisung indessen Folge eines ungeklärten Sachverhalts ist, muss die Beschwerdeführerin für das vorliegende Verfahren keine Verfahrenskosten tragen und gilt als prozessual obsiegend. Der dem Bundesverwaltungsgericht einbezahlte Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 1'000.-- ist damit der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückzuerstatten. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG).

#### **E. 4.2**

Die Beschwerdeinstanz spricht der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Zu den weiteren notwendigen Auslagen gehören die Spesen der Partei, soweit sie Fr. 100.-- übersteigen (Art. 13 Bst. a VGKE), sowie der Verdienstausschlag der Partei, soweit er einen Tagesverdienst übersteigt und die Partei in bescheidenen finanziellen Verhältnissen lebt (Art. 13 Bst. b VGKE). Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, dass "ein grosser Kostenaufwand aus Rechtsberatung" entstanden sei, hat aber für das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht keinen Vertreter beigezogen, so dass ihr hieraus keine Kosten entstanden sind. Obwohl die Beschwerdeführerin vorbringt, es sei ihr "ein enormer Aufwand" entstanden, wurden von ihr keine weiteren notwendigen Auslagen beziffert. Eine Parteientschädigung ist deshalb nicht auszurichten.

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