

BVGer A-5651/2013 vom 18. September 2014

Bundesverwaltungsgericht, 2014-09-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5651_2013

FR: TAF A-5651/2013 du 18 septembre 2014

IT: TAF A-5651/2013 del 18 settembre 2014

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

E. 1.2

Der von der Beschwerdeführerin vorgelegte Sachverhalt ist gemäss den Bestimmungen des am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG zu beurteilen. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

E. 1.3

Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1; 131 V 407 E. 2.1.2.1; Ulrich Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (Häfelin et al., a.a.O., N. 1816).

E. 1.4

Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.). Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Eine solche Verfügung liegt mit der einlässlich begründeten Verfügung vom 27. Mai 2013 der ESTV unbestrittenermassen vor (vgl. Sachverhalt F). Das Bundesverwaltungsgericht ist

demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

E. 1.5

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Eine Lieferung liegt insbesondere vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Dieser Lieferungsstatbestand bedingt die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Sie kommt dem Abnehmer dann zu, wenn er wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann. Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums und Besitzes ist dabei nicht (allein) entscheidend. Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG).

E. 2.2.1

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. "Leistungsverhältnis"; vgl. hierzu Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 4 N. 3; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/Marcel R. Jung/Simeon L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 592; Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 18 N. 2). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

E. 2.2.2

Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2; BGE 132 II 353 E. 4.1; BGE 126 II 443 E. 6a m.w.H.). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.8; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 m.w.H.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.1 und A 1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.1). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher

Zusammenhang gegeben sein (Urteil des Bundesgerichts 2C_967/2013 vom 19. Mai 2014 E. 2.1; BVG 2009/34 E. 2.2.1). Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsverhältnisses ist weiter, ob das Entgelt wertmässig der erbrachten Leistung entspricht bzw. ob die Leistung freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erbracht wird. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung im Austausch gegen ein Entgelt erbracht wird (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.3).

E. 2.2.3

Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (Urteil des Bundesgerichts 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3; BVG 2009/34 E. 2.2.1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 4 N. 20; Claudio Fischer/Claude Grosjean, Der Leistungsbegriff, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 711 f.). Grundsätzlich ohne Belang ist dagegen die Sichtweise des Leistungserbringers. Demnach muss die Leistung des Steuerpflichtigen, damit sie steuerbar ist, nicht zwingend auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein (a.A. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., Rz. 650 f.; Hans Georg Ruppe/Markus Achatz, [österreichisches] Umsatzsteuergesetz Kommentar, Wien 2011, § 1 N. 67).

E. 2.2.4

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1 m.w.H.). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG nach dem Aussenaustritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4 m.w.H.; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 772; derselbe, Der mehrwertsteuerliche "Aussenaustritt", ASA 82 S. 451 ff.).

E. 2.3.1

Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG nimmt die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch Kreditgeber - ohne Vorsteuerabzugsberechtigung (Art. 29 Abs. 1 MWSTG) - von der Mehrwertsteuer aus. Eine Leistung kann systembedingt nur dann von der Steuer ausgenommen werden, wenn sie zunächst der Steuer unterliegt, d.h. wenn grundsätzlich ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis gegeben ist (E. 2.2). Ein solcher liegt bei Kreditgeschäften vor, wenn die Nutzung von Kapital entgeltlich (z.B. gegen Zinsen) gewährt wird. Ohne diese Vorschrift wäre die entgeltliche Überlassung von Kapital zur Nutzung (beim Kreditgeber) steuerbar, wobei in die Berechnungsgrundlage alle für den Kredit bezahlten Zinsen, Kosten usw. fallen würden. Die Rückzahlung des Kapitals ist kein Entgelt. Es handelt sich um eine

sog. "unechte" Steuerbefreiung, weil der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann. Als Kreditgewährung wird herkömmlicherweise die Hingabe von Kapital zur Nutzung verbunden mit der Begründung eines Rückzahlungsanspruchs bezeichnet. In welcher Form das Kapital zur Verfügung gestellt wird, kann angesichts der zahlreichen Arten von Kreditgeschäften nicht entscheidend sein.

E. 2.3.2

Von einem Kreditgeschäft kann indessen nur dann gesprochen werden, wenn dieses für sich alleine abgeschlossen wird, ohne dass damit verschiedene vertragliche Verpflichtungen im Rahmen einer Gesamtleistung erfüllt werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 4). Kein Kredit gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG liegt demnach vor, wenn die hingeebene Summe Entgelt für bestimmte Leistungen darstellt, d.h. mit der Zahlung eine konkrete Leistungserbringung verbunden ist. Von der Besteuerung ausgenommen ist das Kreditgeschäft dann, wenn eine selbständige Leistung gegeben ist, d.h. die Zahlung keinen Bezug zu einem (anderen) Leistungsaustauschverhältnis (abgesehen von jenem aus dem Kreditverhältnis) aufweist (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-659/2007 vom 1. Februar 2010 E. 4 und A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 5.2).

E. 2.3.3

Im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs sind weiter auch 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.2; vgl. auch Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., Rz. 1224 ff., 1249 ff. und 1514; Peer Köning, Probleme bei der Einziehung von Mehrwertsteuerforderungen im Zusammenhang mit Zessionen, in: ASA 74 368 ff.).

E. 2.4.1

Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Geiger, MWSTG-Kommentar, Art. 19 N. 1).

E. 2.4.2

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. "Leistungskomplexe"), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein

unteilbares Ganzes bilden. Dabei wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; für die insofern gleiche Regelung unter der Geltung des aMWSTG statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 und 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.3.3).

E. 2.4.3

Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Urteile des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3 und 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 4; BVGE 2007/14 E. 2.3, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.1 und A-2572/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3). Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885, 6961).

E. 2.4.4

Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen können eine Rolle spielen (Art. 19 Abs. 2 MWSTG; zum Ganzen: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2 und 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2; BVGE 2007/14 E. 2.3.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3.1 f.; vgl. dazu Alois Camenzind, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2004, S. 240 ff. insb. Ziff. 3.2 und 6.3 m.w.H.). Nebenleistungen müssen vom gleichen Dienstleistungserbringer herrühren wie die Hauptleistung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.3).

E. 2.4.5

Welche Konstellation - Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung - im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteile des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4, 2A.567/2006 vom 25. April

2007 E. 4.3). Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten (vgl. E. 2.2.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.3; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 262 Rz. 344). Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 3.4).

E. 2.4.6

Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist nach dem Gesagten immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Art. 19 Abs. 1, 3 und 4 MWSTG; Urteile des Bundesgerichts 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2 und 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.3.3).

E. 3.1

Vorliegend ist unbestritten, dass es sich beim zu beurteilenden Verkauf des Leasinggeschäfts der Beschwerdeführerin an das Finanzierungsvehikel SPV um eine Tätigkeit im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs handelt, die von der Steuer ausgenommen ist (E. 2.3). Wie die ESTV richtig vorbringt, kann daher offengelassen werden, ob die Transaktion ein Kreditgeschäft (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG; E. 2.3.1 f.) oder eine Forderungsabtretung darstellt, die gegebenenfalls unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c MWSTG zu subsumieren wäre (E. 2.3.3). Streitig ist einzig, ob das Entgelt für die von der Beschwerdeführerin nach der Transaktion zu erbringenden Servicedienstleistungen zu versteuern ist. Entsprechend den Vorbringen der Beschwerdeführerin ist nachfolgend zunächst zu überprüfen, ob die Servicedienstleistungen als Nebenleistung zur steuerausgenommenen Transaktion des Leasinggeschäfts zu qualifizieren sind (E. 3.2) und damit ebenfalls von der Steuer ausgenommen wären. Andernfalls stellt sich die Frage, ob eine an sich selbst erbrachte Dienstleistung vorliegt, die grundsätzlich keine Mehrwertsteuerfolgen nach sich zieht (E. 3.3).

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Servicedienstleistungen stellten eine Nebenleistung i.S.v. Art. 19 Abs. 4 MWSTG zur ausgenommenen Übertragung des Leasinggeschäfts dar. Sie stünden nämlich in einem direkten Zusammenhang mit der Übertragung, seien ohne die Übertragung zwecklos, würden die Übertragung ergänzen, verbessern und abrunden und würden im Übrigen auch in vergleichbaren Übertragungen üblicherweise erbracht. Da Nebenleistungen das mehrwertsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen, seien vorliegend die Servicedienstleistungen ebenfalls von der Steuer ausgenommen (vgl. Sachverhalt G).

E. 3.2.2

Die ESTV wendet dagegen ein, dass die Servicedienstleistungen nicht als Nebenleistungen zur Forderungsübertragung gelten könnten, weil bei der Forderungsabtretung die Zessionarin - vorliegend also das SPV - als Leistungserbringerin zu gelten habe. Doch selbst für den Fall, dass das SPV nicht als Leistungserbringerin der Hauptleistung angesehen werde, lägen mangels Unselbstständigkeit der Servicedienstleistungen keine Nebenleistungen zur Übertragung vor (vgl. Sachverhalt H).

E. 3.2.3.1

Eine unselbstständige Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, wird dann angenommen, wenn die Nebenleistung im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit der Hauptleistung eng zusammenhängt, die Hauptleistung ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Nebenleistungen müssen vom gleichen Dienstleistungserbringer herrühren wie die Hauptleistung (E. 2.4.4).

E. 3.2.3.2

(Angebliche) Hauptleistung bildet vorliegend unbestrittenermassen die Leistung des SPV im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs. Diese Leistung ist ungeachtet ihrer Rechtsnatur als Kreditgeschäft oder Forderungsabtretung von der Steuer ausgenommen (E. 3.1). Wie die ESTV richtig ausführt, ist das SPV als Erbringerin dieser Leistung zu betrachten. Zwar ist es die Beschwerdeführerin, die vorliegend verleaste Fahrzeuge, Leasingverträge und Debitoren auf das SPV überträgt. Doch handelt es sich bei dieser Übertragung nicht um die zu beurteilende mehrwertsteuerliche Leistung, sondern nur - aber immerhin - um die Sicherungstransaktion der eigentlichen Finanzierungsleistung des SPV. Der ESTV ist dementsprechend zuzustimmen, wenn sie vorbringt, es sei das SPV, das ein "Geschäft mit Geldforderungen" betreibe. Tatsächlich "kauft" das SPV in einem ersten Schritt das Leasinggeschäft der Beschwerdeführerin und belässt es dann in einem zweiten bei dieser. Im Zusammenhang mit diesem "Kaufgeschäft", mit welchem auch das Delkredererisiko übertragen wird, erbringt das SPV eine Finanzierungsleistung, deren Qualifikation als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung unbestritten ist.

E. 3.2.3.3

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Servicedienstleistungen seien als Nebenleistung zur Finanzierungsleistung zu qualifizieren. Das vorliegend zu beurteilende Verhältnis findet seine vertragliche Grundlage im Servicing Agreement. Parteien dieses Agreements sind die Beschwerdeführerin einerseits und das SPV andererseits. Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich gemäss Paragraph 2.2 des Agreements zu gewissen Leistungen gegenüber des SPV ("The Servicer [Beschwerdeführerin] shall render to the Issuer [SPV] the services listed in this Clause 2.2"). Das SPV seinerseits verpflichtet sich gemäss Paragraph 12 des Servicing Agreements zur Bezahlung eines Entgelts ("The Issuer [SPV] shall pay to the Servicer [Beschwerdeführerin] for its services under this Agreement the Servicing Fee [...]"). Die Servicedienstleistungen werden also gemäss Servicing Agreement von der Beschwerdeführerin zu Gunsten des SPV gegen Bezahlung einer Servicing Fee (Servicegebühr) erbracht. Die Beschwerdeführerin ist somit - anders als bei der Finanzierungsleistung - mehrwertsteuerlich als Leistungserbringerin und das SPV als Leistungsempfänger zu betrachten.

E. 3.2.3.4

Zusammenfassend stammen somit die beiden zu beurteilenden Leistungen (Finanzierungsleistung und Servicedienstleistung) nicht von derselben Leistungserbringerin. Damit aber eine Leistung das steuerliche Schicksal einer anderen Leistung teilen kann, müssen diese von demselben Leistungserbringer stammen (E. 2.4.4). Da dies vorliegend nicht der Fall ist, kommt eine einheitliche mehrwertsteuerliche Beurteilung schon deshalb nicht in Frage. Mit dem diesbezüglichen Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin somit nicht durchzudringen. Da eine gemeinsame mehrwertsteuerliche

Behandlung der beiden Leistungen i.S.v. Art. 19 Abs. 4 MWSTG aufgrund verschiedener Leistungserbringer und Leistungsempfänger vorliegend nicht vorgenommen werden kann, braucht auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Voraussetzungen von Art. 19 Abs. 4 MWSTG seien erfüllt (E. 3.2.1), nicht eingegangen zu werden.

E. 3.3.1

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, dass aus wirtschaftlicher Sicht das Leasinggeschäft nicht auf das SPV übertragen werde. Es verbleibe weiterhin in ihren eigenen Büchern. Die Servicedienstleistungen - die im Wesentlichen in der Weiterführung des Leasinggeschäfts bestehen (vgl. oben Sachverhalt B.b) - seien somit als Leistungen an sie selber zu betrachten und somit mehrwertsteuerlich unbeachtlich.

E. 3.3.2

Die ESTV bringt dagegen vor, im "Innenverhältnis" zwischen der Beschwerdeführerin und dem SPV müssten die Aktiven definitiv auf das SPV übergehen, da diese nur so als Sicherheit für die VFN dienen könnten. Dementsprechend würden die Servicedienstleistungen der Beschwerdeführerin nicht an sie selber erbracht. Es handle sich bei den Servicedienstleistungen also um steuerbare Leistungen (i.S.v. Art. 3 Bst. c MWSTG).

E. 3.3.3

Grundsätzlich liegt eine steuerbare Leistung vor, wenn dem Leistungsempfänger ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert in Erwartung eines Entgelts eingeräumt wird (E. 2.1). Begriffsnotwendig ist somit zunächst das Vorhandensein eines Leistungserbringers und eines Leistungsempfängers. Sodann muss die Leistung im Austausch gegen ein Entgelt erfolgen, damit sie steuerbar ist (E. 2.2.1). Zwischen Leistung und Entgelt bedarf es einer inneren wirtschaftlichen Verknüpfung (E. 2.2.2 f.). Vorliegend ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, wenn sie vorbringt, die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis bestehe, richte sich in erster Linie nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und erst in zweiter Linie solle die zivilrechtliche bzw. vertragsrechtliche Sicht als Indiz herangezogen werden (E. 2.2.2). Es ist insoweit von den Parteien unbestritten, dass Tätigkeiten (nämlich die Servicedienstleistungen) seitens der Beschwerdeführerin vorliegen, die als mehrwertsteuerliche Leistungen qualifiziert werden könnten. Ebenfalls unstrittig ist, dass diesen Tätigkeiten ein Entgelt des SPV in der Höhe von 1% pro Jahr der Gesamtsumme des ausstehenden kapitalisierten Forderungsbetrages der gekauften Aktiven gegenübersteht. Sowohl die Art der Tätigkeiten als auch das Entgelt ergeben sich aus dem Servicing Agreement. Diesem ist auch zu entnehmen, dass das SPV das Entgelt für die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin bezahlt. Es besteht mit anderen Worten zwischen den Tätigkeiten der Beschwerdeführerin und dem von dem SPV zu leistenden Entgelt die notwendige innere wirtschaftliche Verknüpfung. Einzig streitige Voraussetzung des steuerbaren Leistungsverhältnisses ist vorliegend somit das Vorhandensein von zwei, von einander verschiedenen Leistungsbeteiligten.

E. 3.3.4

Ob eine Person (oder ein anderer Rechtsträger) Empfänger einer Leistung ist, entscheidet sich danach, ob er als solcher gegen aussen auftritt. Das mehrwertsteuerliche relevante Handeln wird nämlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (E. 2.2.4). Das vorliegend zu beurteilende Verhältnis findet - wie bereits dargestellt (E. 3.2.3.3) - seine vertragliche Grundlage im Servicing Agreement. Die

Beschwerdeführerin verpflichtet sich zu gewissen Leistungen gegenüber des SPV ("The Servicer [Beschwerdeführerin] shall render to the Issuer [SPV] the services listet in this Clause 2.2"). Das SPV seinerseits verpflichtet sich zur Bezahlung eines Entgelts ("The Issuer [SPV] shall pay to the Servicer [Beschwerdeführerin] for its services unter this Agreement the Servicing Fee [...]"). Aus diesen Formulierungen ergibt sich, dass das SPV - entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin - als Leistungsempfängerin gegenüber der Beschwerdeführerin auftritt. Hinweise, dass diesen vertraglichen Bestimmungen wirtschaftlich nicht nachgelebt werden soll, bestehen nicht. Das SPV soll die Leistungen der Beschwerdeführerin erhalten und muss dafür das Entgelt bezahlen.

E. 3.3.5

Die ESTV bringt zu Recht vor, dass die Beschwerdeführerin aus ihrem Aussenauftritt gegenüber den Leasingnehmern nichts zu ihren Gunsten ableiten kann. Zwar ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass aufgrund ihres Auftritts gegenüber den Leasingnehmern sie auch nach Übertragung des Leasinggeschäfts auf das SPV weiterhin mehrwertsteuerlich als Erbringerin der Leistungen gegenüber den Leasingnehmern zu gelten hat. Diese Schlussfolgerung vermag aber die mehrwertsteuerliche Beurteilung des Leistungsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und dem SPV nicht zu beeinflussen. Wie bereits dargestellt (E. 3.3.4), beurteilt sich dieses Verhältnis nach dem Auftritt der Beteiligten (Beschwerdeführerin und SPV) gegenüber einander.

E. 3.3.6

Im Ergebnis ist somit das SPV als Leistungsempfängerin aufgetreten. Die Beschwerdeführerin vermag mit ihrem Vorbringen, die Servicedienstleistungen habe sie gegenüber sich selber erbracht, nicht durchzudringen.

E. 3.4

Nach dem Ausgeführten ist die Verfügung vom 27. Mai 2013 der ESTV nicht zu beanstanden und die Beschwerde somit abzuweisen.

E. 4

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 5'000.- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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