Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 982/2014

Urteil vom 1. September 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
nebenamtlicher Bundesrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
A._____ Suisse SA,
vertreten durch Baker & McKenzie Geneva, Avocats,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Finanzierung über eine Zweckgesellschaft),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 18. September 2014.

Sachverhalt:

A.

A.a. Die A._____ Suisse SA mit Sitz in U._____ (nachfolgend: die Steuerpflichtige) betreibt das Leasinggeschäft mit Motorfahrzeugen. Sie gehört zur international tätigen B._____ Financial Group (früher A._____ Group) und ist seit 1. Januar 1995 als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

A.b. Mit Schreiben vom 18. Oktober 2011 unterbreitete die Steuerpflichtige der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) den folgenden Sachverhalt zur Prüfung der mehrwertsteuerlichen Folgen:

a) Die Steuerpflichtige beabsichtige, ihre Finanzierung zu optimieren und zu diesem Zweck ihr Leasinggeschäft mit Fahrzeugen zu verbriefenünd in ein Finanzierungsmodell zu implentieren. Konkret würde sie ihre Aktiven - im Wesentlichen die Eigentumsrechte an den verleasten Fahrzeugen, die Leasingverträge und die Debitorenbestände aus den Leasingverträgen zusammen mit den damit verbundenen Rechten (im Folgenden: die Aktiven) - auf eine Zweckgesellschaft (Special Purpose Vehicle) übertragen. Als solche würde die C._____ GmbH mit Sitz in U._____ (nachfolgend: die Zweckgesellschaft) fungieren. Aus vertrags- und konkursrechtlicher Sicht erfolge das Geschäft als ein Verkauf. Grundlage bilde ein Asset Sale and Assignment Agreement (Kauf- und Zessionsvereinbarung), die im Entwurf vorliege. Die Zweckgesellschaft würde sich verpflichten,

noch während zwei Jahren (Revolving Period) die neu hinzukommenden Aktiven laufend zu übernehmen.

b) Nach der Übertragung der Aktiven werde die Steuerpflichtige weiterhin als Vertragspartei gegenüber den Leasingnehmern und den Fahrzeugverkäufern auftreten. Sie erbringe aber ihre Leistungen im Rahmen eines Servicing Agreements (Dienstleistungsvereinbarung) gegenüber der Zweckgesellschaft. Dieses Servicing Agreement umfasse folgende Leistungen: Zahlungsannahme, Verwaltung der Rechnungsstellung, Bearbeitung von Leistungsverzügen und Zahlungsausfällen, Rücknahme von finanzierten Fahrzeugen, Verkauf/Verwertung der wieder in Besitz gebrachten und zurückgelieferten Fahrzeuge, Aufbewahrung der Unterlagen über die Aktiven, Vorbereitung der Dienstleistungsdokumente usw. Als Entgelt für diese Dienstleistungen würde die Zweckgesellschaft eine Entschädigung von 1 % pro Jahr, basierend auf der Gesamtsumme der ausstehenden kapitalisierten Forderungsbeträge der gekauften Aktiven, zahlen.

c) Die Zweckgesellschaft ihrerseits finanziere den Kaufpreis zu einem Teil durch eine variable Finanzierungsanleihe (Variable Funding Note), welche an eine in UK, Nordirland oder Jersey ansässige Gesellschaft als Anleihensnehmerin ausgegeben würde. Der restliche Kaufpreis werde durch die Zweckgesellschaft nicht bar bezahlt, sondern in Gestalt eines nachrangigen Darlehens (Subordinated Loan), welches die Steuerpflichtige der Zweckgesellschaft gewähre. Aufgrund dieses Darlehens trage die Steuerpflichtige weiterhin die geschäftlichen Risiken. Die Zweckgesellschaft werde keine Risiken übernehmen und sich im Wesentlichen am Kapitalmarkt fremdfinanzieren. Sie agiere als blosse Conduit-Gesellschaft ohne Angestellte. Aus diesen Gründen werde sie nur einen kleinen und im voraus festgelegten Gewinn ausweisen.

A.c. Nach Ansicht der Steuerpflichtigen ergäben sich aus dem dargestellten Sachverhalt mehrwertsteuerrechtlich die folgenden Konsequenzen:

(1) Nachdem die Aktiven auch nach der Übertragung handelsrechtlich in den Büchern der Steuerpflichtigen geführt würden, handle es sich nicht um einen tatsächlichen Verkauf, sondern um eine Finanzierungsleistung, ähnlich einem Sale-and-lease-back-Geschäft. Die Bezahlung des Kaufpreises durch die Zweckgesellschaft sei daher als Darlehen der Zweckgesellschaft an die Steuerpflichtige zu qualifizieren und unterliege der Mehrwertsteuer nicht. Die von der Steuerpflichtigen an die Zweckgesellschaft geleisteten Zahlungen (z.B. Vorabzahlungen für rechtliche Abklärungen) seien als von der Mehrwertsteuer ausgenommener Zinsaufwand für dieses Darlehen zu betrachten.

(2) Die aus der Dienstleistungsvereinbarung (Servicing Agreement) der Steuerpflichtigen geschuldete Entschädigung (Servicing Fee von 1 %) sei mehrwertsteuerlich nicht von Belang, weil die Steuerpflichtige die zu entschädigenden Dienstleistungen an sich selber erbringe (Innenleistungen).

(3) Der durch die Steuerpflichtige aus dem nachrangigen Darlehen erhaltene Betrag sei als Zinsertrag zu betrachten.

(4) Die im Zusammenhang mit der V̈erbriefungstransaktionänfallenden Vorsteuerbeträge (z.B. für Rechtsberatung, Wirtschaftsprüfung usw.) stünden mit der unternehmerischen Tätigkeit der Steuerpflichtigen im Zusammenhang und könnten im Rahmen ihrer Vorsteuerabzugsberechtigung geltend gemacht werden.

(5) Da die Aktiven aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht als nicht verkauft zu betrachten seien, könne ein allfälliger späterer Rückkauf keine Steuerfolgen nach sich ziehen.

(6) Die Erträge aus dem Fahrzeugleasing würden in der Erfolgsrechnung der Steuerpflichtigen erfasst und seien weiterhin durch diese zu versteuern. Die Zweckgesellschaft werde demnach nicht mehrwertsteuerpflichtig.

(7) Wenn die Leistungen durch einen Backup Servicer erbracht würden, so führe dies grundsätzlich zu steuerbaren Leistungen zwischen den Parteien mit dem Recht auf Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger.

A.d. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2011 nahm die ESTV zur Anfrage wie folgt Stellung:

(1) Die Steuerpflichtige verpflichte sich zur Abtretung von Aktiven (Forderungen), um den Kredit der Zweckgesellschaft zu erhalten und beizubehalten. Es handle sich um eine stille Zession, da gegenüber den Leasingnehmern und den Fahrzeughändlern nach wie vor die Steuerpflichtige als Leasinggeberin auftrete. Damit liege ein Finanzierungsgeschäft mit Sicherungsübereignung vor, für dessen freiwillige Versteuerung nicht optiert werden könne. Da die wirtschaftliche Verfügungsmacht hinsichtlich der Aktiven (Sicherungsmittel) nicht auf die Zweckgesellschaft übertragen werde, lägen keine Lieferungen vor. Das gelte auch für eine spätere Rückgängigmachung der Sicherungsübereignung.

(2) Das Entgelt, welches die Steuerpflichtige von der Zweckgesellschaft für die Bewirtschaftung und Verwaltung der übereigneten Gegenstände und Forderungen erhalte (Servicing Fee 1 %), sei nicht als Nebenleistung zur Finanzierung zu qualifizieren und unterliege der Besteuerung zum Normalsatz.

(3) Von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien jedoch die Zinsen, welche die Steuerpflichtige aus dem nachrangigen Darlehen von der Zweckgesellschaft erhalte.

(4) Die im Zusammenhang mit der V̈erbriefungsaktionänfallenden Kosten seien Teil des Finanzierungsaufwands, der bei der Zweckgesellschaft anfalle. Ein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe nicht.

(5) Die Umsätze aus dem Leasinggeschäft seien auch nach Abtretung der Aktiven bei der Steuerpflichtigen steuerbar.

(6) Steuerbar seien auch die Dienstleistungen für die Bewirtschaftung des Fahrzeug-Portfolios und der übrigen Aktiven durch Dritte; das gelte auch bei Beendigung der Vereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und der Zweckgesellschaft. Sofern diese Dritten ihre Leistungen im Auftrag der Steuerpflichtigen erbringen, könne letztere die ihr belasteten Steuern nur dann als Vorsteuern abziehen, wenn sie die Dienstleistungsgebühr mindestens zu den Selbstkosten mit der Steuer an die Zweckgesellschaft weiter verrechne.

(7) Die Zweckgesellschaft müsse ihre Finanzerträge aus dem Darlehen mit Sicherungsübereignung der Mehrwertsteuer nicht unterstellen und habe in diesem Zusammenhang auch keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

A.e. Die Steuerpflichtige bestritt, dass die von ihr aus dem Servicevertrag zu erbringenden Dienstleistungen (vgl. Sachverhalt B.b lit. b hiervor) steuerbar seien. Es handle sich in wirtschaftlicher Hinsicht um Dienstleistungen an sich selber oder als Nebenleistungen im Zusammenhang mit der von der Steuer ausgenommenen Finanzierungsdienstleistung.

Mit Verfügung vom 27. Mai 2013 stellte die ESTV fest,

d̈ass die durch A._____ Suisse SA im Rahmen des Servicing Agreements zu erbringenden Dienstleistungen zur Durchführung des im Eigentum der C._____ GmbH befindlichen Leasingeschäfts steuerbar sind.¨

B.

Eine Einsprache gegen diese Verfügung wurde von der ESTV im Einverständnis mit der Steuerpflichtigen als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Dieses wies die Beschwerde mit Urteil vom 18. September 2014 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die Steuerpflichtige, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben.

Die ESTV schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Vorinstanz verzichtete auf Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die Beschwerdeführerin ist durch das angefochtene Urteil berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Trotz Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (Art. 42 BGG; BGE 140 III 115 E. 2 S. 116). Eine Verletzung von Grundrechten im Sinne von Art. 106 Abs. 2 BGG wird vorliegend nicht geltend gemacht.

1.3. Grundlage der Entscheidung bildet der von der Beschwerdeführerin zur Beurteilung unterbreitete Sachverhalt. Anwendung findet das totalrevidierte neue Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20).

2.

Angefochten ist der Beschwerdeentscheid über eine Feststellungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Nach Art. 82 Abs. 1 MWSTG trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person älle für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen. Eine Verfügung ist von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person auch zu treffen, wenn für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerforderung, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint. Bereits in der gesetzesvertretenden Verordnung des Bundesrates vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV 1994 [AS 1994 1464]) wie auch des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (Art. 5 Abs. 1 lit. a WUStB [BS 6 173]) bestand ein Anspruch auf Feststellungsverfügung im Entscheidverfahren. Damit ist im Mehrwertsteuerverfahren eine Feststellungsverfügung zulässig, sofern ein schutzwürdiges Interesse an einer Feststellung besteht (Art. 25 Abs. 2 VwVG; SR 172.021). Schutzwürdig ist das Interesse, wenn der Steuerpflichtige bei Verweigerung der Feststellung Vorkehren treffen oder
unterlassen würde und ihm dadurch Nachteile entstünden (Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl. 2014, S. 366 Rz. 1279). Das ist vorliegend der Fall. Die Sachurteilsvoraussetzungen sind gegeben.

3.

Gestützt auf Art. 130 Abs. 1 BV und Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG erhebt der Bund eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Damit wird die Besteuerung des nichtunternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

3.1. Der Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Diese sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG sind verschiedene im Gesetz aufgeführte Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs von der Besteuerung ausgenommen. Dazu zählen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a MWSTG u.a. die Gewährung und die Vermittlung von Krediten sowie die Verwaltung von Krediten durch Kreditgeber. Ferner gehören dazu auch die Vermittlung und Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. b MWSTG) sowie Umsätze, einschliesslich Vermittlung, im Einlagegeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Geldforderungen, Checks und anderen Handelspapieren (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. c MWSTG). Unter das Kreditgeschäft fallen nicht nur die Gewährung von Darlehen oder die Einräumung von Kontokorrent- und Hypothekarkrediten, sondern auch verschiedene Spezialfälle der Kreditvergabe wie z.B. die Sicherungsübereignung, das Factoring oder Sale-and-lease-back-Geschäfte im Rahmen von Leasingverträgen (so ausdrücklich Art. 2 Abs. 2 und 3 Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/ PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 711 ff., 1224 ff., 1514 ff.).

3.2. Leistungen sind entweder Lieferungen oder Dienstleistungen. Eine Lieferung liegt (u.a.) vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, oder beim Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 lit. d Ziff. 1 und 3 MWSTG). Eine Dienstleistung ist jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 lit. e MWSTG).

Wie das Bundesgericht verschiedentlich festgestellt hat, ist bei Transaktionen mit Finanzierungscharakter, in deren Zusammenhang Aktiven übertragen werden, in jedem Fall zuerst zu klären, ob bei der Übertragung des Eigentums an Aktiven der Empfänger dieser Leistung darüber tatsächlich und wirtschaftlich verfügen kann und es sich demnach um eine Lieferung handelt. Dies trifft z.B. dann nicht zu, wenn Aktiven zu Garantiezwecken übertragen werden oder wenn, wie beim Finanzierungsleasing, eine Sicherungsübereignung oder bei Sale-and-lease-back-Geschäften eine Rückübereignung vereinbart wird (Urteil 2A.51/2005 vom 19. Mai 2006 E. 3 in: RDAF 2007 II 352 [Zusammenfassung]; s. auch BGE 126 II 249 E. 4a S. 253; Urteil 2A.399/2002 vom 31. März 2003 E. 3.7, in: StR 58/2003 S. 547 [Zusammenfassung]; ausführlich CAMENZIND ET AL., a.a.O., 3. Aufl. 2012, Rz. 720 ff. und 727 ff., mit Hinweisen zur Verwaltungspraxis; s. auch MOLLARD/ OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, Rz. 4.10 S. 568, Rz. 4.104 S. 595).

4.

Die von der Beschwerdeführerin vorgesehenen Rechtsgeschäfte sind vorab darzustellen und zu prüfen, weil sie Ausgangspunkt und Grundlage für die anschliessend zu beurteilenden Mehrwertsteuerfragen im Zusammenhang mit der von der ESTV getroffenen Feststellung bilden.

4.1. Gemäss der Kauf- und Zessionsvereinbarung (Asset Sale and Assignment Agreement) beabsichtigt die Beschwerdeführerin, die gesamten Aktiven ihres Leasinggeschäfts bestehend aus den Leasingverträgen und Debitorenbeständen, den ausstehenden Forderungen aus den Leistungsverträgen sowie den Eigentumsrechten an den Fahrzeugen usw., auf die C._____ GmbH als Zweckgesellschaft zu übertragen. Der Sinn und Zweck dieser Aktivenübertragung besteht aber nicht in einer Veräusserung, sondern in der Finanzierung der Beschwerdeführerin über den Kaufpreis. Mit der Abtretung der Aktiven erhält die C._____ GmbH die erforderlichen Sicherheiten, die sie für die Begebung der variablen Finanzierungsanleihe (Variable Funding Note) und damit zur Bezahlung des Kaufpreises benötigt. Dem gleichen Zweck (Bezahlung des Kaufpreises) dient auch das von der Beschwerdeführerin der Zweckgesellschaft gewährte nachrangige Darlehen (vgl. Sachverhalt A.b lit. a und c hiervor).

4.2. Im Übrigen verbleibt das Leasinggeschäft vollumfänglich bei der Beschwerdeführerin. Einzelheiten regelt die zwischen der Beschwerdeführerin und der Zweckgesellschaft abzuschliessende Dienstleistungsvereinbarung (Servicing Agreement). Gemäss deren Bestimmungen tritt die Zweckgesellschaft nicht in die Leasingverträge ein, sondern verbleibt das Leasinggeschäft weiterhin bei der Beschwerdeführerin. Im Aussenverhältnis tritt nicht die Zweckgesellschaft als Leasinggeberin auf, sondern die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin erbringt auch alle Leistungen aus den Leasingverträgen gegenüber der Zweckgesellschaft und wickelt die Vertragsverhältnisse ab. Hierfür erhält sie eine Entschädigung (Servicing Fee 1 %) von der Zweckgesellschaft. Die Zweckgesellschaft verfügt auch über kein Personal, das in der Lage wäre, das Leasinggeschäft zu betreiben. Die Abtretung der Aktiven (Forderungen und Rechte) erfolgt somit durch stille Zession (vgl. Sachverhalt A.b lit. b hiervor). Damit würde wirtschaftlich betrachtet ein Verkauf des ganzen Leasinggeschäftes an die Zweckgesellschaft keinen Sinn ergeben. Der Zweckgesellschaft ist verboten, die Leasingverträge zu ver-

kaufen oder darüber zu verfügen. Es soll zudem lediglich ein kleiner Gewinn erwirtschaftet werden (vgl. Sachverhalt A. c).

4.3. Mit der Abtretung der Aktiven verfolgt die Beschwerdeführerin somit den Zweck, der C._____ GmbH die nötigen Sicherheiten zu verschaffen, die sie für die Begebung der variablen Finanzierungsanleihe benötigt (Variable Funding Note). Dem gleichen Zweck dient auch das von der Beschwerdeführerin der Zweckgesellschaft eingeräumte nachrangige Darlehen. Eine Lieferung setzt voraus, dass der Empfänger über den Gegenstand wirtschaftlich verfügen oder diesen gebrauchen und nutzen darf (Art. 3 lit. d Ziff. 1 und 3 MWSTG). Das ist bei der vorliegenden Übertragung von Aktiven nicht der Fall. Die Übertragung erfolgt vielmehr zur Sicherung der Finanzierung der Beschwerdeführerin. Solche Sicherungsübereignungen stellen nach der Rechtsprechung keine Lieferungen dar (vorstehende E. 3.3). Eine Lieferung der Beschwerdeführerin an die Zweckgesellschaft als Hauptleistung scheidet somit aus. Davon, dass die Beschwerdeführerin aufgrund des unterbreiteten Sachverhalts keine Lieferungen erbringt, gehen auch Beschwerdeführerin und Eidgenössische Steuerverwaltung aus.

4.4. In Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist demnach davon auszugehen, dass es sich beim vorliegenden Rechtsgeschäft nicht um eine steuerbare Lieferung handelt, sondern um ein Finanzierungsgeschäft, das mit den übertragenen Aktiven abgesichert werden soll. Als Hauptleistungen erscheinen die Finanzierungsleistungen zu Gunsten der Beschwerdeführerin. Leistungserbringerin ist die Zweckgesellschaft. Es handelt sich bei diesen Leistungen um von der Steuer ausgenommene Finanzdienstleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG. Um welche Art von Finanzierungsgeschäft es vorliegend geht, d.h. feste Forderungsabtretung mit Sicherungsübereignung oder Kreditgewährung, kann offen bleiben, zumal solche Leistungen als Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs auf jeden Fall von der Steuer ausgenommen sind ohne Möglichkeit der Option (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a und b, Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG und dazu vorn E. 3.2). Auch das ist unter den Parteien nicht umstritten.

5.

Im Zusammenhang mit den auf die Zweckgesellschaft übertragenen Aktiven, erbringt auch die Beschwerdeführerin gegenüber der Zweckgesellschaft Leistungen. Es handelt sich um die im Servicing Agreement geregelten Leistungen, die zur Durchführung des auf die Zweckgesellschaft übertragenen Leasinggeschäfts erforderlich sind und für welche die Beschwerdeführerin eine Entschädigung (Servicing Fee) von 1 % des ausstehenden kapitalisierten Forderungsbetrags der gekauften Aktiven erhält. Die ESTV hat dazu festgestellt,

¨dass die durch A._____ Suisse SA im Rahmen des Servicing Agreements zu erbringenden Dienstleistungen zur Durchführung des im Eigentum der C._____ GmbH befindlichen Leasingeschäfts steuerbar sind.¨

Diese Feststellung wird von der Beschwerdeführerin bestritten. Die Beschwerdeführerin macht zum einen geltend, die von ihr erbrachten Serviceleistungen seien als Nebenleistung zur Übertragung des Leasinggeschäfts zu beurteilen und mehrwertsteuerlich gleich wie diese zu behandeln (dazu nachfolgende E. 5.1).

Die Beschwerdeführerin trägt im Weiteren vor, dass, sofern man davon ausgehe, dass die Aktiven bei ihr verbleiben (auch wenn die Forderungen effektiv übertragen werden), die in der Dienstleistungsvereinbarung bezüglich der Servicedienstleistungen geregelten Leistungen als Dienstleistungen an sich selbst zu qualifizieren seien (dazu nachfolgende E. 5.2).

5.1. Zum Einwand der Beschwerdeführerin, dass es sich um Nebenleistungen zur Übertragung des Leasinggeschäfts handle, ergibt sich Folgendes:

5.1.1. Art. 19 MWSTG behandelt die Frage der Mehrheit von Leistungen. Grundsätzlich sind voneinander unabhängige Leistungen selbständig zu behandeln (Abs. 1). Leistungen, die wirtschaftlich zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als ein unteilbares Ganzes anzusehen sind (sog. Leistungskomplexe), gelten demgegenüber als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung

zu behandeln (Abs. 3). Nebenleistungen, d.h. Leistungen, die mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng verbunden sind, folgen dem Schicksal der Hauptleistung und werden gleich behandelt wie diese (Art. 19 Abs. 4 MWSTG; zum Ganzen, vgl. Alois Camenzind, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2004, S. 240 ff., insb. Ziff. 2.2 ff. und 6.3 mit weiteren Hinweisen; Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier, MWSTG Kommentar, 2012, N. 1 ff. zu Art. 19 MWSTG 2009).

5.1.2. Hauptleistung bei Finanzierungsgeschäften mit Sicherungsübereignung ist nicht die Sicherungsübereignung, sondern die Finanzierungsleistung. Auch wenn die Beschwerdeführerin die Aktiven zugunsten der Zweckgesellschaft verkauft, liegt wirtschaftlich aus Sicht der Mehrwertsteuer keine Lieferung, sondern eine Sicherungsübereignung vor (vorstehende E. 3.3). Kommt man vorliegend zum Ergebnis, dass die geplante Transaktion der Finanzierung der Beschwerdeführerin dient und die Aktiven bei der Beschwerdeführerin verbleiben, die auch das Leasinggeschäft fortführt (vorstehende E. 4.1 f.), ist von der Finanzierungsleistung als Hauptleistung auszugehen. Diese wird aber nicht durch die Beschwerdeführerin erbracht, sondern durch die Zweckgesellschaft. Mit Bezug auf die Servicedienstleistungen werden demgegenüber die Leistungen von der Beschwerdeführerin an die Zweckgesellschaft erbracht. Handelt es sich demnach um Leistungen, die von unterschiedlichen Leistungserbringern ausgehen, kann nicht von einer Haupt- und einer Nebenleistung gesprochen werden, weil eine Nebenleistung per definitionem nur als gleichgerichtete Leistung zur Hauptleistung vorkommen kann.

5.1.3. Da die Berufung auf eine Nebenleistung schon aus diesem Grund nicht durchdringt, kann offen bleiben, ob die Voraussetzungen für die Qualifikation als Nebenleistung (Art. 19 MWSTG) erfüllt wäre.

5.2. Zur Frage, ob es sich bei den von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Leasinggeschäft zu erbringenden Leistungen um Leistungen an sich selber handelt (sog. Innenleistungen), ergibt sich Folgendes:

5.2.1. Steuerobjekt der Inlandsteuer sind die von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Damit von einer mehrwertsteuerlich massgebenden Leistung gesprochen werden kann wird die Einräumung eines wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts verlangt (Art. 3 lit. c MWSTG). Eine Leistung im Sinne von Art. 3 lit. c MWSTG liegt nur dann vor, wenn mehrere Beteiligte vorhanden sind. Andernfalls spricht man von reinen Innenleistungen oder von Leistungen an sich selbst (Camenzind et al., a.a.O., N. 612 ff.; Geiger, a.a.O., N. 18 zu Art. 3 MWSTG 2009).

5.2.2. Im vorliegenden Fall erbringt die Beschwerdeführerin ihre Serviceleistungen im Zusammenhang mit dem Leasinggeschäft gegenüber der Zweckgesellschaft, welche der Beschwerdeführerin hierfür eine Entschädigung (Servicing Fee von 1 %) bezahlt. Vertragliche Grundlage bildet das Servicing Agreement zwischen der Beschwerdeführerin und der Zweckgesellschaft. Damit liegt eine Leistung gegen Entschädigung an eine Drittperson vor und ist diese grundsätzlich steuerpflichtig. Mit Art. 26 MWSTG wird zudem festgehalten, dass auch das Ërbringen von Leistungen an eng verbundene Personenäls Leistungsverhältnis gilt. Selbst wenn die Zweckgesellschaft als mit der Beschwerdeführerin eng verbunden betrachtet werden müsste, ist somit von einem Leistungsaustausch auszugehen. Von Innenleistungen kann nicht die Rede sein.

6.

Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig. Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 65 ff. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 5’000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. September 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann