Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-2625/2013

Urteil vom 10. Februar 2014

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2006 - 4. Quartal 2009);
Forderungsabtretung.

Sachverhalt:

A.

A.a

Die A._____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in B._____ bezweckt die Entwicklung und die Produktion von Beleuchtungskörpern bzw. den Handel damit. Gemäss unbestrittener Sachverhaltsvorbringen ist sie eine Tochtergesellschaft einer in [Landesname] domizilierten Unternehmung. Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 1997 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

A.b Mit Schreiben vom 22. November 2011 bestätigte die ESTV der Steuerpflichtigen die offenbar bereits vorgängig telefonisch vereinbarten Termine für die Durchführung einer Mehrwertsteuerkontrolle.

A.c Im Dezember 2011 und im Juni 2012 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen die mit Schreiben vom 22. November 2011 angekündigte Kontrolle betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2006 bis zum 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009) durch. Die ESTV stellte dabei fest, dass die Zahlungsabwicklung zwischen der Steuerpflichtigen und einem Teil ihrer Kunden – namentlich die C1._____ AG, die D1._____ AG (in den Akten teilweise als "… AG" bezeichnet) und diverse E1._____ Bau- und Heimwerkermärkte – über sog. Zentralregulierungsstellen erfolgt seien. So habe die Zentralregulierungsstelle C2._____ GmbH & Co. KG mit Sitz in Deutschland die Zahlungen für die Lieferungen der Steuerpflichtigen an die C1._____ AG, die Zentralregulierungsstelle D2._____ AG die Zahlungen für die Lieferungen an die D1._____ AG sowie die Zentralregulierungsstelle E2._____ AG die Zahlungen für die Lieferungen an die E1._____ Bau- und Heimwerkermärkte vereinnahmt. Im Rahmen der Zahlungsabwicklung seien von den Zentralregulierungsstellen der Steuerpflichtigen gegenüber diverse Abzüge (Skontoabzüge und sog. Zentralregulierungsrabatte) vom ursprünglichen Rechnungsbetrag vorgenommen worden, welche von der Steuerpflichtigen zu Unrecht als Entgeltsminderungen qualifiziert worden seien. Skontoabzüge, die der Leistungsempfänger bei fest abgetretenen Forderungen vornehme, könne der Leistungserbringer gemäss Praxis der ESTV nur dann als Entgeltsminderung behandeln, sofern der Vertrag mit dem Dritten (Zentralregulierer) eine Rückbelastung der vorgenommenen Skontoabzüge vorsehe und diese vom Dritten dem

Leistungserbringer schriftlich gemeldet würden. Diese Voraussetzungen seien für die genannten Leistungsverhältnisse nicht erfüllt.

A.d Nach diversen E-Mails zwischen der Steuerpflichtigen und der ESTV, welche nicht zu einer einvernehmlichen Lösung führten, erliess die ESTV am 11. September 2012 die "Einschätzungsmitteilung Nr. 288'779 / Verfügung" (nachfolgend: die EM), mit welcher sie Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 20'324.-- für die Steuerperioden vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009 nachforderte.

B.
Gegen die EM erhob die Steuerpflichtige am 8. Oktober 2012 "Einsprache" bei der ESTV. Sie beantragte, die EM sei aufzuheben und auf die Umsatzaufrechnungen bezüglich der Jahre 2006 bis 2009 sei zu verzichten – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, dass mit Bezug auf die Kunden C1._____ AG und E1._____ Bau- und Heimwerkermärkte – wenn überhaupt – ein Inkassoauftrag und keine feste Abtretung der Forderungen vorliege, womit die von der ESTV herangezogene Praxis im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung komme. Bezüglich der Skontoabzüge der D1._____ AG komme das konkludente Verhalten der involvierten Parteien einer Vereinbarung über die Rückbelastung der vorgenommenen Skontoabzüge gleich. Die entsprechenden Abzüge seien auch korrekt gemeldet worden, womit die von der Steuerpflichtigen getätigten "Umsatzsteuerkürzungen" in jedem Fall steuerlich als Entgeltsminderungen anzuerkennen seien.

C.
Mit als "Einspracheentscheid" bezeichneter Verfügung vom 5. April 2013 hiess die ESTV die "Einsprache" der Steuerpflichtigen mit Bezug auf die Nachbelastungen gut, welche im Zusammenhang mit den Lieferungen an die C1._____ AG und die E1._____ Bau- und Heimwerkermärkte stehen. An der Nachbelastung bezüglich der Lieferungen an die D1._____ AG hielt die ESTV dagegen fest. Sie brachte im Wesentlichen vor, dass aufgrund der Bestimmungen des "Factoringvertrags" vom 7. Juni 2008 (richtigerweise: 2006) offensichtlich eine "feste Abtretung" im Sinne der Rz. 267 ff. der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (Wegleitung 2008) vorgelegen habe. Das von der Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang vorgebrachte Argument, es handle sich nicht um "echtes Factoring", da die D2._____ AG verpflichtet sei, mit ihr "einzeln abzurechnen", vermöge nicht zu überzeugen, da Letztere der Steuerpflichtigen

vertragsgemäss jeweils den Kaufpreis der angekauften Forderung zu bezahlen habe und nicht den der D2._____ AG konkret für diese Forderung vom Anschlusskunden entrichten Betrag weiterleiten müsse.

Im Übrigen habe die Steuerpflichtige das Vorliegen der Voraussetzungen einer Entgeltsminderung i.S.v. Art. 44 Abs. 2 des (alten) Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) zu beweisen, da es sich hierbei um steuermindernde Tatsachen handle. Ein solcher Nachweis sei aber im vorliegenden Fall nicht erbracht worden.

D.
Gegen diesen "Einspracheentscheid" vom 5. April 2013 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) am 7. Mai 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, den "Einspracheentscheid" bezüglich den Nachbelastungen im Zusammenhang mit den Lieferungen an die D1._____ AG unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV aufzuheben. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen an, dass der von der ESTV angeführte "Factoringvertrag" von der Beschwerdeführerin in dieser Form "nicht akzeptiert" und auch nicht "gegengezeichnet" worden sei. Damit bestünde keine rechtsgültige Abtretung der Forderungen. Es handle sich lediglich um einen Vorschlag seitens der D2._____ AG. Diese habe der Beschwerdeführerin telefonisch bestätigt, dass kein Factoringvertrag vorliege. Bei den umstrittenen "Umsatzsteuerkürzungen" betreffend die Rabatte, Skonto und dergleichen handle es sich somit um Entgeltsminderungen gemäss Art. 44 Abs. 2 aMWSTG.

E.
Mit Vernehmlassung vom 14. Juni 2013 bezieht die ESTV Stellung zur Beschwerde. Mit Bezug auf den nichtunterzeichneten "Factoringvertrag" vom 7. Juni 2006 bringt die ESTV vor, dieser sei von der Beschwerdeführerin als Beilage zur "Einsprache" vom 8. Oktober 2012 selbst beigebracht worden. Es sei weder behauptet noch nachgewiesen worden, dass der Vertragsinhalt nicht dem tatsächlichen Parteiverhalten entsprochen habe, was für die mehrwertsteuerliche Qualifikation letztendlich entscheidend sei. Dementsprechend müsse davon ausgegangen werden, dass der "Factoringvertrag" tatsächlich dem wirtschaftlichen Verhalten der Parteien entsprochen habe, zumal die D2._____ AG ihre vertraglich vorgesehene Zahlungsregulierungstätigkeit offensichtlich ausgeübt und auch

die ihr vertraglich zustehende Factoring- bzw. Delkrederegebühr einbehalten habe.

F.
Mit Eingabe vom 22. Juli 2013 bezieht die Beschwerdeführerin Stellung zur Vernehmlassung der ESTV. Der umstrittene "Factoringvertrag" sei von ihr als Nachweis dafür ins Recht gelegt worden, dass ein solcher von ihr nicht unterzeichnet worden sei. Entgegen dem Vorbringen der ESTV liege somit keine Forderungsabtretung vor. Die Beschwerdeführerin legt zudem ein Schreiben der D2._____ AG vom 7. Mai 2013 ins Recht, in welchem diese der Beschwerdeführerin bestätigt, dass der "Factoringvertrag" vom 7. Juni 2006 nicht unterzeichnet worden sei. Es bestehe ein Vertrag mit gleichem Inhalt mit "der Muttergesellschaft" in Deutschland. Weiter bestätige die D2._____ AG, dass seit Aufnahme der Geschäftsbeziehung mit der Beschwerdeführerin bei jeder Zahlung dieser ein sog. "Zahlungs-AVIS" zugestellt worden sei, aus welchem der Auszahlungsbetrag nach Verrechnung von Abzügen (Skonto, Delkredere, etc.) zu entnehmen sei. Wie im Factoringgeschäft üblich, fordere sie gegenüber ihren Kunden (vorliegend der D1._____ AG) die vorfinanzierten Leistungen zurück. Die von ihr belasteten Delkredere-Abzüge würden 2.75% betragen und seien ohne Mehrwertsteuer erfolgt, da diese Leistungen (Factoring/Dienstleistungsverkehr) von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien.

G.
Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) 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. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist dem-

nach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst festzustellen ist, welches Recht anwendbar ist.

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2006 bis 2009 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG sowie der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV; AS 2000 1347).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.4

1.4.1 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 und BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 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/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

1.4.2 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 oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff., auch zum Folgenden).

1.4.3 Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der als "Verfügung" bezeichneten EM Nr. 288'779 vom 11. September 2012. Freilich ist es nach neuerer Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2 f. mit Hinweisen).

Vorliegend stellt aber jedenfalls der als "Einspracheentscheid" bezeichnete Entscheid der ESTV vom 5. April 2013 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar. Indem die Beschwerdeführerin dagegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (E. 1.4.1) zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde (E. 1.4.2) zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" vom 5. April 2013 einlässlich begründet ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und E. 4.2.5.3).

1.4.4 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Dies erfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in

Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.2

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 überwälzt 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 Facto-

ring. 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 Nominatelemente 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.).

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. 18 Ziff. 19 Bst. c aMWSTG). Von Art. 18 Ziff. 19 Bst. c aMWSTG 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 Gläubi-

gers 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; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 812 ff. und Rz. 352 f.; PHILIP ROBINSON/CRISTINA OBERHEID, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Art. 18 Ziff. 19 N. 43 ff.).

2.3 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet, dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn für die Leistung aufwendet. Dies umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8534/2010 vom 9. Februar 2012 E. 2.4.1, A-6038/2008 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.2, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; grundlegend: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 96, 228).

2.4 Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust usw.) oder werden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährte Rabatte, Rückvergütungen usw.), so kann hierfür in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden

(Art. 44 Abs. 2 aMWSTG). 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.).

2.5

2.5.1 Verwaltungsverordnungen (wie Spezialbroschüren, Branchenbroschüren, Merkblätter 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).

2.5.2

2.5.2.1 Die ESTV hat die mehrwertsteuerliche Behandlung von Entgeltsminderungen bei Factoringgeschäften in ihrer Wegleitung 2008 konkretisiert. Sie unterscheidet dabei zwischen "Inkassoaufträgen" und der "festen Abtretung der Entgeltsforderung".

2.5.2.2 Eine blosser "Inkassoauftrag" liegt gemäss ESTV vor, wenn erstens der Leistungserbringer der "Hauptleistung" einen Dritten, beispielsweise eine Bank oder ein Inkassobüro, mit dem Inkasso seiner Forderung beauftragt habe und zweitens der Dritte über jede einzelne Zahlung des

Leistungsempfängers 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, muss drittens gemäss ESTV in einer solchen Konstellation das Inkasso gegenüber dem Leistungsempfänger in direkter Stellvertretung des Leistungserbringers wahrnehmen. Dementsprechend müsse der Leistungserbringer den Betrag versteuern, den der Leistungsempfänger dem Dritten zahle. Das Entgelt für die Inkassoleistung müsse der Dritte versteuern, wobei der Leistungserbringer grundsätzlich hierfür zum Vorsteuerabzug berechtigt sei (vgl. zum Ganzen: Wegleitung 2008, Rz. 266). Zur möglichen Entgeltsminderung im Rahmen des Inkassoauftrags äussert sich die Wegleitung 2008 nicht. Doch werden Entgeltsminderungen dadurch berücksichtigt, dass nur dasjenige Entgelt zu versteuern ist, das der Dritte durch die Zahlung des Leistungsempfängers vereinnahmt.

2.5.2.3 Um eine "feste Abtretung der Entgeltsforderung" an einen Dritten handelt es sich gemäss ESTV, wenn der Leistungserbringer die Entgeltsforderung gegenüber dem Leistungsempfänger schriftlich an den Dritten mit einer Einzel- oder Globalzession zediert (Art. 164 OR), 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. Ob und welchem Umfang der Dritte das Delkredererisiko tatsächlich übernehme, sei jedoch nicht von Bedeutung. Die Orientierung des Leistungserbringers durch den Dritten über den Zahlungseingang sei ebenfalls nicht vorausgesetzt.

2.5.2.4 Bei einer solchen "festen Abtretung der Entgeltsforderung" an einen Dritten gelte als Entgelt für die Erbringung der Hauptleistung der volle Betrag, den der Leistungsempfänger gemäss vertraglicher Vereinbarung mit dem Leistungserbringer dem Dritten zahlen müsse. Skontoabzüge, die der Leistungsempfänger bei fest abgetretenen Forderungen vornimmt, können gemäss Praxis der ESTV durch den Leistungserbringer als Entgeltsminderungen behandelt werden, sofern der Vertrag mit dem Dritten eine Rückbelastung der vorgenommenen Skontoabzüge vorsehe und diese vom Dritten dem Leistungserbringer schriftlich gemeldet würden (vgl. zum Ganzen Wegleitung 2008, Rz. 267 ff.).

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; RIEDO, a.a.O., 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 (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, 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.).

2.7

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).

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).

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).

3.

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 zwar die Voraussetzungen für die Annahme einer "festen Abtretung der Entgeltsforderung" (E. 2.5.2.3), nicht aber diejenigen für die Genehmigung der Skontoabzüge erfüllt sind, bestreitet die Beschwerdeführerin schon das Vorliegen einer "festen Abtretung der Entgeltsforderung" an sich. Da der "Factoringvertrag" vom 7. Juni 2006 nicht unterzeichnet worden sei, fehle es an der Voraussetzung, dass die Entgeltsforderung 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 behaupte (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 entspro-

chen 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.

3.2 Von der Beschwerdeführerin nicht bestritten sind die von der ESTV aufgestellten Voraussetzungen, unter denen eine "feste Abtretung der Entgeltsforderung" gemäss der Wegleitung 2008 Rz. 267 angenommen werden kann. Dazu ist freilich auszuführen, dass das Bundesverwaltungsgericht bereits in einem früheren Entscheid, bei welchem unter anderem die Abgrenzung von "fester Abtretung" 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 dritten von der ESTV aufgestellten Voraussetzung – nämlich der Schriftlichkeit der Forderungsabtretung (E. 2.5.2.3) – geäussert.

3.3

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 der D2._____ AG wurde von den Parteien nicht unterzeichnet. Damit fehlt es grundsätzlich an einer schriftlichen Zession der Entgeltsforderungen wie von der ESTV gemäss Ziff. 267 der Wegleitung 2008 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.

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 Wegleitung 2008 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 auch nach Auffassung der ESTV auf einen zivilrechtlichen Begriff zurückgegriffen wird. In einer solchen Situation darf – entgegen dem Vorbringen der ESTV – die wirtschaftliche Betrach-

tungsweise keine Anwendung finden und dementsprechend ist nicht auf die tatsächlichen, wirtschaftlichen Verhältnisse, sondern auf die zivilrechtliche Ausgestaltung abzustellen.

Obwohl somit die unbestrittenen tatsächlichen Verhältnisse, wie sie sich aus dem Schreiben der D2._____ AG an die Beschwerdeführerin ergeben, weitgehend den Verhältnissen entsprechen, die sich üblicherweise aus Factoringgeschäften ergeben, sind vorliegend die Voraussetzungen, welche die ESTV an die "feste Abtretung" i.S.d. Wegleitung 2008 aufgrund dieser tatsächlichen Verhältnisse stellt, mangels Schriftlichkeit des Vertrags zwischen der Beschwerdeführerin und der D2._____ AG nicht erfüllt. Der ESTV bleibt mit anderen Worten verwehrt, das von ihr selbst aufgestellte Kriterium der Schriftlichkeit durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise der tatsächlichen Verhältnisse zu ersetzen. Die ESTV wäre im Übrigen auch aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben und dem Vertrauensschutzprinzip an ihre eigene Praxisfestlegung gebunden (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4136/2009 vom 18. März 2011 E. 3.1). 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. 44 Abs. 2 aMWSTG – 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 "feste Abtretung" i.S.d. Wegleitung 2008 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 "feste Abtretung" gegeben ist.

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 "festen Abtretung" erfüllt. Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin wären somit die Vertragsbeziehungen mit Drittpersonen für die vorliegende mehrwertsteuerliche Beurteilung des Sachverhalts sehr wohl relevant.

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. 44 Abs. 2 aMWSTG (E. 2.4) darstellen, möglich wären.

Die ESTV hat – wie aufgezeigt (E. 2.5.2.2) – ihre diesbezügliche Praxis in der Wegleitung 2008 Rz. 270 festgelegt. Der Zessionar darf nach dieser Praxis den vom Erbringer der "Hauptleistung" vorgenommenen Skontoabzug nur dann als Entgeltsminderung behandeln, falls der Factoringvertrag eine Rückbelastung der vorgenommenen Skontoabzüge vorsieht und diese vom Zessionar dem Zedenten schriftlich gemeldet werden. Die Rechtmässigkeit dieser Kriterien zweifelt die Beschwerdeführerin nicht an. Es ist denn auch nicht ersichtlich inwieweit diese Praxisfestlegung der ESTV den gesetzlichen Anforderungen des Art. 44 Abs. 2 aMWSTG zuwiderlaufen sollte (E. 2.4).

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).

4.

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. 1'500.-- 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).

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 Verdienstausfall 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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 5. April 2013 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Gesamtbetrag von Fr. 1'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Ralf Imstepf

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten.

Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: