Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6312/2010

Urteil vom 10. November 2011

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger

Parteien

X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2003 - 4. Quartal 2007).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie bezweckt insbesondere die Gebrauchsüberlassung von Motorfahrzeugen (Leasing) sowie die Erbringung von damit verbundenen Dienstleistungen. Zwischen dem 26. März und dem 10. April 2008 führte die ESTV bei der X._____ eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2007 durch. In der Folge forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 231'572 vom 10. April 2008 u.a. Fr. 54'981.-- Mehrwertsteuer (Ziff. 1 der genannten EA) nach. Diese Nachforderung betraf v.a. Gutschriften der X._____ an Leasingnehmer, welche die ESTV nicht als Entgeltsminderungen akzeptierte und deshalb aufrechnete.

B.
Mit Schreiben vom 5. Mai 2008 teilte die X._____ mit, sie bezahle die Steuernachforderung unter Vorbehalt ihrer Rechtmässigkeit. Am 25. Juni 2008 ergänzte sie, die aufgerechneten Gutschriften würden sich aus sog. Buchwertdifferenzen ergeben, d.h. aus Mehrerlösen bei der Verwertung der Leasingobjekte am Ende der Leasingdauer gegenüber den kalkulatorisch ermittelten Restwerten. Sie sei der Meinung, dass diese Mehrerlöse eine nachträgliche Änderung des Entgelts für die Gebrauchsüberlassung darstellten. Die Zahlungen an die Leasingnehmer gründeten ausschliesslich im entsprechenden Leasingverhältnis und seien als Entgeltsminderungen zu qualifizieren.

C.
Am 22. Juli 2008 hielt die ESTV fest, die in Frage stehenden Gutschriften kämen nur im Zusammenhang mit vorzeitig aufgelösten Leasingverträgen mit Angestellten vor. Da in diesen Fällen der Vertragsauflösung der Angestellte einen Käufer für das Fahrzeug angeben müsse, seien die Gutschriften als "Finders fees" zu qualifizieren. In der Folge liege keine Entgeltsminderung betreffend den Leasingvertrag vor.

D.
Mit Schreiben vom 10. September 2008 antworteten die X._____, bei den sog. "Angestellten-Leasings" (AL) kämen die identischen Leasingverträge mit den gleichen allgemeinen Leasingbedingungen wie bei den übrigen Leasingnehmern zur Anwendung. Besonderheiten

ergäben sich nur bei der vorzeitigen Verwertung des Leasingobjekts. Beim AL erfolge der Kauf der Leasingobjekte direkt beim Importeur (bei der Y._____). Da die Leasingobjekte nicht an den Importeur zurückverkauft würden und sie in der Regel nur bei einer ordentlichen Vertragsauflösung die Verwertung über das Händlernetz selbständig vornehme, habe der Leasingnehmer, der vorzeitig aus dem AL aussteigen wolle, einen solventen Nachfolger (Folgeleasing) oder eine andere Verwertungsmöglichkeit vorzuschlagen. Es sei zu beachten, dass beim AL teilweise erhebliche Sonderzahlungen zu Beginn des Leasingvertrags geleistet würden. Diese Zahlungen versteuere sie – ebenso wie die eigentlichen Leasingraten – zum Normalsatz. Die Sonderzahlungen würden in die Berechnung der zu finanzierenden Investitionssumme einfliessen und dadurch die Höhe der Leasingraten beeinflussen. Wenn eine Sonderzahlung geleistet worden sei, ergebe sich für den Leasingnehmer, der den Leasingvertrag vorzeitig auflöse, ein wesentlicher finanzieller Nachteil. In diesem Fall sei die Höhe der Amortisation, die mittels Leasingraten und der Sonderzahlung bis zur vorzeitigen Beendigung geleistet worden sei, höher als ohne Sonderzahlung. Dies äussere sich in einem tieferen Buchwert des Leasingobjekts in ihren Büchern im Zeitpunkt der vorzeitigen Vertragsauflösung.

E.

In ihren Schreiben vom 17. September 2008 bzw. 28. Oktober 2008 hielten die ESTV bzw. die X._____ an ihren Positionen fest. Nach weiterem Schriftverkehr gewährte die ESTV der X._____ am 12. Februar 2009 Akteneinsicht.

Am 16. März 2009 hielt die X._____ an der Bestreitung der Steuernachforderung gemäss Ziff. 1 der EA Nr. 231'572 vom 10. April 2008 fest. Sie führte insbesondere aus, beim AL seien die Leasingnehmer Mitarbeitende der gesamten Vertriebsorganisation der Produkte der Z._____. Bei einer einvernehmlichen vorzeitigen Vertragsauflösung des AL erfolge keine Neuberechnung der Leasingraten. Die Differenz zwischen dem Verwertungserlös und dem Restbuchwert des Leasinggegenstandes werde dem Leasingnehmer entweder nachbelastet (bei einer negativen Differenz) oder vergütet (bei einer positiven Differenz). Im Weiteren reichte die X._____ am 30. April 2009 die von der ESTV einverlangten Leasingverträge ein.

F.
Am 17. Juni 2009 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid. Darin bestätigte sie die Rechtmässigkeit ihrer Steuernachforderung für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2007 in der Höhe von Fr. 139'045.-- zuzüglich Verzugszins. Dieser Betrag enthielt u.a. die Nachforderung gemäss Ziff. 1 der EA Nr. 231'572 vom 10. April 2008 in der Höhe von Fr. 54'981.--. Zur Begründung legte die ESTV insbesondere dar, ihre bisherige Qualifikation der in Frage stehenden Gutschriften als "Finders fee" erweise sich nicht als stringent, weshalb sie davon Abstand nehme. Die an die Leasingnehmer ausgestellten Gutschriften resultierten aber aus der Veräusserung des entsprechenden Fahrzeugs und damit aus einem mit dem (vorzeitig aufgelösten) Leasingvertrag nicht identischen, separaten Rechtsgeschäft. Aus diesem Grund stellten die Gutschriften auch keine Entgeltsminderungen dar.

G.
Gegen den Entscheid der ESTV vom 17. Juni 2009 erhob die X._____ am 18. August 2009 Einsprache. Zur Begründung legte sie insbesondere dar, sie bestreite die Aufrechnung gemäss Ziff. 1 der EA Nr. 231'572 nur noch im Umfang von Fr. 51'898.20. Es handle sich hierbei um Nachforderungen im Zusammenhang mit den von ihr an die Leasingnehmer vergüteten Mehrwerte aus der Verwertung der Fahrzeuge. Die übrigen Aufrechnungen in dieser Ziffer in der Höhe von Fr. 3'082.80 (Weiterleitung von Rabatten sowie Rückerstattung von Kautionen) akzeptiere sie angesichts der geringfügigen Beträge.

Die zentrale Abweichung zwischen ihrer Position und derjenigen der ESTV liege in der unterschiedlichen Zuordnung der in Frage stehenden Gutschriften zu einem bestimmten Rechtsgeschäft. In aller Regel informiere sich der Leasingnehmer, der aus einem Vertrag vorzeitig aussteigen wolle, bei ihr über die genauen Bedingungen. Sofern sich der Leasingnehmer stets vertragskonform verhalten habe und als Kunde weiterhin willkommen sei, offeriere sie ihm eine von der vertraglichen Kündigungsklausel abweichende Lösung. Es handle sich um eine vorzeitige Beendigung des Leasingvertrags im gegenseitigen Einvernehmen. Sie wolle als Leasinggesellschaft durch die vorzeitige Beendigung weder geschädigt noch bereichert werden. In der Folge verlange sie lediglich die Deckung des aktuellen Restbuchwerts des Leasingobjekts. Je nach Verkehrswert bzw. Verwertungserlös könne – im Vergleich zum Buchwert – ein Mehr- oder ein Minderwert resultieren. Diese Mehr- oder Minderwerte seien Teil der Abrede über die

einvernehmliche vorzeitige Beendigung des Leasingvertrags. Diese Abrede werde in der Gutschrift (bei einem Mehrwert) bzw. in der Rechnung (bei einem Minderwert) an den Leasingnehmer abgebildet. Schriftliche Auflösungsvereinbarungen, als Ergänzung zum Leasingvertrag, würden zur Vermeidung unnötiger administrativer Aufwände keine erstellt.

H.
Mit Einspracheentscheid vom 30. Juni 2010 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie erkannte, sie habe von der X._____ für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2007 über die für diese Perioden bereits deklarierten Beträge und über den in Rechtskraft erwachsenen Betrag in der Höhe von Fr. 87'147.20 hinaus zu Recht Fr. 51'897.80 nachgefordert. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die vorliegend relevanten Gutschriften an nicht mehrwertsteuerpflichtige Personen könnten nur dann eine Minderung des steuerbaren Umsatzes der X._____ darstellen, wenn sie in einer Herabsetzung der steuerbaren Leasingentgelte gründen würden. Dies sei aber nicht der Fall. Die erwähnten Gutschriftsbeträge resultierten aus dem Rechtsgeschäft der Veräusserung des entsprechenden Fahrzeugs bzw. aus der Überführung des Fahrzeugs in ein neues Leasingverhältnis und nicht aus dem Rechtsgeschäft des (vorzeitig aufgelösten) Leasingvertrags. Die von der X._____ ausgestellten Gutschriften würden bloss Zahlungsflüsse an die entsprechenden Kunden dokumentieren. Sie würden in keiner Weise den erforderlichen Nachweis für eine Minderung der ursprünglich vereinbarten Leasingentgelte erbringen. Im Übrigen könne die X._____ aus der Praxis der ESTV bei Mehr- oder Minderpreisen bei Leasingende im Rahmen der Abrechnung über eine Garage, welche die Margenbesteuerung anwendet, von vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der vorliegende Sachverhalt sei kein Anwendungsfall für diese Praxis.

I.
Am 2. September 2010 liess die X._____ (Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 30. Juni 2010 an das Bundesverwaltungsgericht führen. Sie stellte folgende Rechtsbegehren: "(1.) In Aufhebung der Ziffer 2-4 des Dispositivs des vorinstanzlichen (Einsprache-)Entscheids sei festzustellen, dass die X._____ für Tatbestände, welche sich in den Steuerperioden zwischen dem 1. Januar 2003 und dem 31. Dezember 2007 (1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2007) bei ihr ereignet haben, keine (weitere) Mehrwertsteuer zu entrichten hat;

(2.) der Beschwerdeführerin seien aus dem vorliegenden Verfahren keine Kosten aufzuerlegen; (3.) der Beschwerdeführerin sei eine angemessene Entschädigung zuzusprechen". Im Weiteren stellte sie den Verfahrensantrag: "(4.) Bei einer Veröffentlichung des Urteils (auch in elektronischer oder anderer Form) sei eine vollständige Anonymisierung vorzunehmen".

Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, sämtliche Konsumentenleasingverträge enthielten die Möglichkeit einer vorzeitigen Vertragsbeendigung (Kündigung) durch den Leasingnehmer, so auch die vorliegenden Leasingverträge. Bei einer einseitigen Kündigung durch den Leasingnehmer kämen die im Leasingvertrag verankerten Tabellen zur nachträglichen Neuberechnung der Leasingraten zur Anwendung, um der verkürzten Leasingdauer Rechnung zu tragen. Demgegenüber sei die Leasinggesellschaft bei einer vorzeitigen Beendigung des Leasingvertrags im gegenseitigen Einvernehmen grundsätzlich frei, mit dem Leasingnehmer eine andere Methode zu vereinbaren.

Bei den AL sei bei einer vorzeitigen Vertragsbeendigung im gegenseitigen Einvernehmen als Auflösungssaldo jeweils die Differenz zwischen dem zu erzielenden Verwertungserlös und dem Buchwert des Leasingobjekts vereinbart worden. Teil der Abrede zwischen ihr und dem Leasingnehmer sei gewesen, dass auf die in den allgemeinen Leasingbedingungen vorgezeichnete nachträgliche Berechnung der Leasingraten mittels der erwähnten Tabellen verzichtet werde. Durch die Ausstellung der entsprechenden Gutschrift (bei einem positiven Auflösungssaldo) sei diese Abrede bestätigt worden. Eine eigentliche schriftliche Änderung des Leasingvertrags sei dagegen nicht erfolgt. Besonders am AL sei zudem der Umstand, dass die Abrechnung des Auflösungssaldos bei der Beendigung des Leasingvertrags im gegenseitigen Einvernehmen nicht über eine Garage (als die ursprüngliche Lieferantin des Leasingobjekts), sondern direkt zwischen ihr (der Leasinggesellschaft) und dem Leasingnehmer erfolge (sog. direkte Abrechnung).

Im vorliegenden Fall liege einzig noch die Qualifikation der erwähnten Gutschriften über die positiven Auflösungssaldi im Streit. Die ESTV verkenne, dass die Gutschriften mit dem Leasingvertrag bzw. dessen Auflösung im Zusammenhang stünden. Die von der Vorinstanz aufgestellte These, wonach die von der Beschwerdeführerin

ausgerichteten Gutschriften die Entschädigung für eine andere von den Leasingnehmern erbrachte Leistung sein soll, entspreche nicht den Tatsachen. Entgegen der Ansicht der ESTV stünden ihre Gutschriften auch nicht im Zusammenhang mit dem "Rechtsgeschäft der Veräusserung" des Fahrzeugs. Im Weiteren gehe die ESTV bei einem negativen Auflösungssaldo (d.h. der Verkehrswert ist kleiner als der Buchwert) fälschlicherweise davon aus, dass die Zahlung des Leasingnehmers "Entgelt eines Dritten" (sog. Preisauffüllung) bezüglich der Fahrzeugveräusserung sein soll.

Mit den vorliegend im Streit liegenden Gutschriften habe sie mit den Leasingnehmern über die positiven Auflösungsaldi abgerechnet. Die Gutschriften stellten teilweise Rückvergütungen der von den Leasingnehmern zuvor ausgerichteten Entgelte für die Gebrauchsüberlassung der Leasingobjekte dar. Diese Rückvergütungen seien als Entgeltsminderungen zu qualifizieren. Steuerlich zu erfassen sei das, was der Konsument (hier der Leasingnehmer) tatsächlich aufwende, um die Gebrauchsüberlassung des Leasingobjekts zu entschädigen. Dies umfasse die Leasingraten und die Sonderzahlung abzüglich der anlässlich der Beendigung des Leasingvertrags von ihr ausgerichteten Gutschrift.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2010 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem als Behörde im Sinn von Art.

33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a; Urteil des Bundesgerichts 1C_6/2007 vom 22. August 2007 E. 3.3; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Der Beschwerdeführerin fehlt bei ihrem formellen Feststellungsbegehren folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachbelastung inkl. Verzugszinsen (durch Aufhebung der Ziff. 2-4 des Dispositivs des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Steuernachbelastung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5747/2008 vom 17. März 2011 E. 1.3, A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 1.4.2). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.3. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren

gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c; BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7843/2010 vom 22. Juli 2011 E. 1.5).

1.4. Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Anwendbar auf hängige Verfahren ist aber – unter Vorbehalt von Art. 91 MWSTG – das neue Verfahrensrecht (Art. 113 Abs. 3 MWSTG); diese Bestimmung ist jedoch in dem Sinn restriktiv auszulegen, als strikte nur Verfahrensnormen sofort anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.5, A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 1.2, A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Jahre 2003 bis 2007. Er untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und der Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG (aMWSTGV, AS 2000 1347).

2.

2.1. Gemäss Art. 5 aMWSTG unterliegen der Mehrwertsteuer u.a. im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen. Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG), aber auch dann, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Eine Dienstleistung liegt nach Art. 7 Abs. 2 Bst. b aMWSTG auch vor, wenn eine Handlung unterlassen oder eine Handlung beziehungsweise ein Zustand geduldet wird.

2.1.1. Damit überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Dies verlangt, dass einer Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber steht. Die Entgeltlichkeit – vom Eigenverbrauch abgesehen – stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in diesem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 2.1, A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.2 f. und A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.2.1).

2.1.2. Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1 und 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 6 und 8 zu Art. 33). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 und A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 und A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3; zum Ganzen: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.).

2.2. Bei Schadenersatz- oder ähnlichen Entschädigungsleistungen ist mehrwertsteuerlich ebenfalls entscheidend, ob sie im Rahmen eines Leistungsaustauschs geleistet werden oder nicht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2; Entscheide der Schweizerischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.126 E. 2b, 3a, vom 9. November 2005 [SRK 2003-152] E. 3b, 4a, vom 1. Dezember 2004, veröffentlicht in VPB 69.65 E. 3c; RIEDO, a.a.O., S. 241 f.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, RZ. 316, 318; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, in mwst.com, a.a.O., Rz. 52 f. zu Art. 5). Für diese Entscheidung ist die zivilrechtliche Ausgestaltung des Vorgangs oder die Bezeichnung einer Zahlung als Schadenersatz wiederum nicht ausschlaggebend (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 6.2, A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2 mit Hinweisen).

2.2.1. Kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch findet statt, wenn der Schädiger leistet, weil er einen Schaden verursacht hat und, wozu er (gesetzlich oder vertraglich) verpflichtet ist, bloss den wirtschaftlichen Zustand vor dem schädigenden Ereignis wieder herstellt. Der Geschädigte hat dann gegen seinen Willen einen Schaden erlitten. Er erbringt keine steuerbare Leistung und der Schädiger leistet die Zahlung entsprechend nicht, weil er von diesem eine Leistung erhalten hat. Dieser sogenannt "echte Schadenersatz" stellt somit einen mehrwertsteuerlich nicht relevanten Vorgang dar (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 6.2.1, A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2; RIEDO, a.a.O., S. 242; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 315 f.).

2.2.2. Steuerbarkeit ist demgegenüber anzunehmen, wenn bei einer vertraglich vereinbarten Schadenersatzleistung ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zu Tage tritt. Ein steuerbarer Vorgang ist nur gegeben, wenn die Schadenersatzleistung aufgewendet wird, um eine Leistung zu erhalten oder abzugelten, also effektive Gegenleistung für eine Leistung darstellt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 318 f.; RIEDO, a.a.O., S. 242; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, in mwst.com, a.a.O., Rz. 52 f. zu Art. 5). In diesem Fall wird von "unechtem Schadenersatz" gesprochen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 6.2.2).

2.3.

2.3.1. Nach der Praxis der ESTV liegt eine steuerbare Leistung insbesondere vor, wenn Dauerschuldverhältnisse (mit befristeter Dauer) vor Ablauf der vereinbarten Dauer aufgehoben werden. Bei der Entschädigung für die vorzeitige Auflösung des Vertrags handle es sich um das Entgelt für den Verzicht auf die Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis (Ziff. 3.1 des Merkblatts Nr. 4 der ESTV, Schadenersatzleistungen, mit Gültigkeit ab 1. Januar 2001; vgl. auch die etwas präzisierte Ziff. 3.1 der ab 2008 geltenden Fassung).

2.3.2. Die bereits vom Bundesverwaltungsgericht bestätigte Rechtsprechung der SRK hat gestützt auf die oben umschriebenen grundsätzlichen Abgrenzungsmerkmale zwischen "echtem" und "unechtem" Schadenersatz erkannt, dass bei Leistung einer Entschädigung für die einvernehmliche, vorzeitige Beendigung eines Dauerschuldverhältnisses ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch besteht. Die Empfängerin der Entschädigung akzeptiert dabei den vorzeitigen Ausstieg der anderen Vertragspartei aus dem Vertrag. Sie verzichtet auf ihre Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis und erbringt damit eine Leistung im Sinn von Art. 7 Abs. 2 Bst. b aMWSTG. In solchen Fällen von einvernehmlichen Vertragsauflösungen stehe die soeben erwähnte Praxis der ESTV (E. 2.3.1) im Einklang mit dem aMWSTG (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 7.2.2; Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 3b/bb, d, vom 9. November 2005 [SRK 2003-052] E. 4c/aa, dd; vgl. auch die Kritik an dieser Rechtsprechung von JAN OLE LUUK, Mehrwertsteuer bei Entschädigungszahlungen, veröffentlicht in Steuer-Revue [STR] 2007 S. 842 ff.).

2.4.

2.4.1. Das Entgelt ist nicht nur Tatbestandsmerkmal des Steuerobjekts, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (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 selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 2.2.2,

A-2855/2008 vom 4. November 2010 E. 2.8, A-8794/2007 und A-8755/2007 vom 18. Oktober 2010 E. 3.1).

2.4.2. Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (namentlich bei Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust) oder werden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (namentlich bei Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährter Rabatte, Rückvergütungen), so kann hiefür 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; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1620/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.2.1). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Anwendungsfall von Art. 44 Abs. 2 aMWSTG vorliegt, ist stets zu prüfen, ob sich das ursprüngliche Entgelt tatsächlich ermässigt hat, oder ob die ermässigte Zahlung z.B. aufgrund der Verrechnung mit einer Gegenleistung zustande gekommen ist. Nur Minderungen des Entgelts, die im direkten Zusammenhang mit der ursprünglichen Leistung stehen, stellen Entgeltsminderungen im besprochenen Sinne dar. Ein Entgelt aufgrund einer neuen Leistung darf nie als Entgeltsminderung einer vorangegangenen Leistung (oder einer Gegenleistung) abgerechnet werden. Entscheidend ist, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage den ursprünglichen Leistungsaustausch erfasst (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.4; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 123).

3.

Ein Leasingvertrag liegt in der Regel dann vor, wenn die Leasinggeberin dem Leasingnehmer gegen ein in Teilbeträgen zu zahlendes Entgelt (Leasingzins) eine Sache (Leasingobjekt) zur freien Nutzung und Verwendung für einen bestimmten Zeitraum überlässt, wobei der Leasingnehmer die Gefahr trägt und für die Erhaltung aufzukommen hat. Das formale Eigentum verbleibt bei der Leasinggeberin (CLAIRE HUGUENIN, Obligationenrecht, Besonderer Teil, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, Rz. 1379). Da der Vertrag die Pflicht zur Gebrauchsüberlassung (und zur Zahlung der Leasingraten) auf Zeit beinhaltet, liegt ein Dauerschuldverhältnis vor (JÖRG SCHMID/HUBERT STÖCKLI, Schweizerisches Obligationenrecht, Besonderer Teil, Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 2520).

4.
Im vorliegenden Fall überliess die Beschwerdeführerin bei den hier relevanten AL-Verträgen dem jeweiligen Leasingnehmer ein Fahrzeug zum zeitlich befristeten Gebrauch gegen einen monatlichen Leasingzins und allenfalls eine zusätzliche, einmalige Sonderzahlung zu Leasingbeginn (vgl. amtl. Akten Nr. 32, Beilage Nr. 20 zur Einsprache mit Vertragsbeispielen). Im Weiteren wurden diese Leasingverträge anschliessend im gegenseitigen Einvernehmen zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Leasingnehmer vorzeitig aufgelöst. Der Leasingnehmer nannte der Beschwerdeführerin in der Regel einen Käufer für das Fahrzeug. In der Folge leistete die Beschwerdeführerin dem Leasingnehmer eine Gutschrift (inkl. MWST) in der Höhe der Differenz zwischen dem Verwertungserlös des Fahrzeugs und dessen Buchwert. Die Beschwerdeführerin reichte dem Bundesverwaltungsgericht mehrere Muster solcher Gutschriften ein (vgl. z.B. Beschwerdebeilage Nr. 35; Gutschrift mit dem Text: "Leasing Nr. […] Typ Audi A2 […] Chassis-Nr. […] Kontr. Schild […] Vertragslaufzeit vom 02.10.00 bis 01.10.04 […] obigen Leasingvertrag lösten Sie vorzeitig auf […] Auflösungsdatum 01.02.03 [...] Wir vergüten Ihnen die Differenz der Fahrzeugüberschreibung an […] Fr. 1'442'.25 […] Mehrwertsteuer Fr. 109.60").

Strittig ist vorliegend, ob die Beschwerdeführerin diese Gutschriften als Entgeltsminderungen im Sinn von Art. 44 Abs. 2 aMWSTG behandeln darf. Zur Beantwortung dieser Frage ist zu prüfen, ob sich das ursprüngliche Entgelt für die Gebrauchsüberlassung des betreffenden Leasingfahrzeugs tatsächlich ermässigt hat oder ob ein Entgelt aufgrund einer neuen Leistung vorliegt; letzteres dürfte nicht als Entgeltsminderung einer vorangegangenen Leistung – hier des Leasingentgelts – abgerechnet werden (E. 2.4.2).

4.1.
4.1.1. Aufgrund des Leasingvertrages stand das Fahrzeug dem Leasingnehmer zur freien Nutzung und Verwendung zur Verfügung (E. 3). Durch die vorzeitige Auflösung verzichtete er auf den weiteren Gebrauch des Fahrzeugs, d.h. auf seine Rechte aus dem Leasingvertrag. Diese vorzeitige Beendigung hatte wirtschaftlich und rechtlich gesehen zur Folge, dass die Beschwerdeführerin das Fahrzeug anderweitig verwenden konnte, weil sie es dem Leasingnehmer nicht mehr zum Gebrauch überlassen musste. Die Beschwerdeführerin hat denn auch die Fahrzeuge in der Regel an die ihr vom Leasingnehmer genannte Person

verkauft oder sie hat es dieser aufgrund eines neuen Leasingvertrages zur Verfügung gestellt.

Der Leasingvertrag ist ein zeitlich befristetes Dauerschuldverhältnis (vgl. E. 3). Indem der Leasingnehmer auf die weitere Nutzung des Fahrzeugs verzichtet und damit dieses Dauerschuldverhältnis vorzeitig beendet, unterlässt er eine Handlung und hat nach der in E. 2.3.2 dargelegten Rechtsprechung eine Leistung im Sinn von Art. 7 Abs. 2 Bst. b aMWSTG erbracht.

4.1.2. Der von der Beschwerdeführerin dem Leasingnehmer bezahlte Mehrwert (Differenz zwischen dem Verwertungserlös und dem Buchwert) war Teil der Abrede der einvernehmlichen vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrags (vgl. dazu die expliziten Ausführungen in der Beschwerde Rz. 121). Dies ergibt sich bereits aus dessen wiederholten Bezeichnung als "Auflösungsbetrag" und wird im Übrigen auch durch die von der Beschwerdeführerin eingereichten – wenn auch nachträglich erstellten – Erklärungen verschiedener Leasingnehmer bestätigt. In diesen wird nämlich u.a. ausgeführt, die Parteien hätten sich über die Bedingungen der Auflösung geeinigt und die Leasinggesellschaft (d.h. die Beschwerdeführerin) habe dem Leasingnehmer den aufgeführten Vertragsauflösungssaldo ausgerichtet (vgl. Beschwerdebeilagen 36 bis 43). Wie die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache betont, würde der Leasingnehmer den Leasingvertrag nicht vorzeitig beenden, wenn ihm der Auflösungssaldo nicht bezahlt würde (vgl. Einsprache vom 18. August 2009, Ziff. 77). Die Beschwerdeführerin bezahlte demnach den Auflösungsbetrag, damit sie den Leasingvertrag vorzeitig auflösen konnte, d.h. keine Gebrauchsüberlassung mehr erbringen musste und das Fahrzeug weiter verwenden (verkaufen oder neu verleasen) konnte. Wie in den erwähnten Erklärungen im Weiteren zu Recht dargelegt wird, stehen die Gutschriften alleine im Zusammenhang mit der Beendigung des Leasingvertrags. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin bilden die Gutschriften mehrwertsteuerlich jedoch keine Minderung des ursprünglichen Leasingentgelts, sondern das Entgelt für eine neue Leistung des jeweiligen Leasingnehmers, nämlich für dessen Verzicht auf die Fortführung des Leasingvertrags.

4.1.3. Anzufügen bleibt, dass der Leasingnehmer "willentlich" auf seine Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis verzichtet hat. Er hat sich zwar insoweit einen "Schaden" – nämlich die Unmöglichkeit, das Fahrzeug weiter zu nutzen – zufügen lassen. Da er aber diesen "Schaden" nicht

gegen seinen Willen erlitten hat, muss ein echter Schadenersatz auch deshalb verneint werden (E. 2.2.1), nachdem ohnehin ein unechter Schadenersatz, mithin ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch, anzunehmen ist.

4.1.4. Zusammenfassend verzichteten die Leasingnehmer auf die Weiterführung ihrer Leasingverträge und entsprechend auf ihre Ansprüche daraus. Dafür leistete die Beschwerdeführerin ihnen eine Entschädigung in Form der genannten Gutschrift. Zwischen dem Verzicht der Leasingnehmer und der Entschädigung der Beschwerdeführerin ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung in der Form von Leistung und Gegenleistung gegeben (E. 2.1.2). Es liegt damit ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch vor und die entsprechende Leistung des Leasingnehmers wäre grundsätzlich steuerbar. Vorliegend ist indessen zu berücksichtigen, dass die Leasingnehmer wohl regelmässig nicht mehrwertsteuerpflichtige Personen sind.

4.2. Nach dem Gesagten sind zwei Leistungsaustauschverhältnisse zu unterscheiden: erstens das Leasingverhältnis (d.h. die Gebrauchsüberlassung des Fahrzeugs gegen Entgelt in Form der Leasingraten und einer allfälligen Sonderzahlung) und zweitens der oben aufgezeigte Verzicht des Leasingnehmers auf Weiterführung des Leasingvertrags gegen die von der Beschwerdeführerin bezahlte Gutschrift. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin mindern diese Gutschriften demnach nicht das Entgelt für die Gebrauchsüberlassung, sondern sind die Abgeltung für eine neue Leistung des Leasingnehmers. Die Gutschriften sind damit nicht als Entgeltsminderungen im Sinn von Art. 44 Abs. 2 aMWSTG zu qualifizieren. Die von der Beschwerdeführerin beantragte Reduzierung des Leasingentgelts im Umfange der ausgestellten Gutschriften würde einer unzulässigen Verrechnung des Entgelts für zwei verschiedene Leistungen entsprechen (vgl. E. 2.4.2).

4.2.1. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin kam es in einzelnen Fällen vor, dass der Verwertungserlös kleiner war als der Buchwert. In diesen Fällen musste der Leasingnehmer der Beschwerdeführerin den betreffenden Differenzbetrag (negativer Auflösungssaldo) bezahlen. Bei dieser Konstellation leistete der Leasingnehmer einen Betrag, um sich aus dem Leasingvertrag frei zu kaufen. Oder in den Worten der Beschwerdeführerin: "Der Leasingnehmer nimmt die Zahlung an die Beschwerdeführerin nur deshalb vor, weil er eine vorzeitige Beendigung

des Leasingvertrags erreichen will" (Beschwerde, Rz. 131). Ob in diesem Fall ebenfalls ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch gegeben ist (vgl. zum deutschen Recht: EBERHARD HUSMANN, in Günter Rau/Erich Dürrwächter [Hrsg.], Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln 1997 ff., N. 439 zu § 1, wobei hier für den entsprechenden Sachverhalt ein steuerbarer Leistungsaustausch bejaht wird), kann offen bleiben, da solche Zahlungen vorliegend nicht Streitgegenstand sind. Offen bleiben kann aus dem gleichen Grund die Frage, wie Ausgleichsleistungen im Rahmen ordentlicher Kündigungen mehrwertsteuerrechtlich zu behandeln sind.

4.3. Es kann festgehalten werden, dass die ESTV die Gutschriften zu Recht nicht als Entgeltsminderungen im Sinn von Art. 44 Abs. 2 aMWSTG zugelassen hat, wenn auch mit einer anderen Begründung. Die ESTV stellt sich auf den Standpunkt, die Gutschriftsbeträge "resultierten aus dem Rechtsgeschäft der Veräusserung des entsprechenden Fahrzeugs durch die Beschwerdeführerin (bzw. aus der Fahrzeugüberführung in ein neues Leasingverhältnis), nicht hingegen aus dem Rechtsgeschäft des (vorzeitig aufgelösten) Leasingvertrages" (vgl. Vernehmlassung der ESTV vom 11. November 2010 S. 3). Es sei denn auch keine Neuberechnung der Leasingraten erfolgt. Aus diesem Grund sei keine Herabsetzung des Leasingentgelts und damit keine Entgeltsminderung gegeben.

Richtig sind die Ausführungen der ESTV insoweit, als die Gutschriften nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis mit der ursprünglichen Leistung der Beschwerdeführerin, d.h. der Gebrauchsüberlassung (Leasing) des betreffenden Fahrzeugs, stehen. Entgegen den Ausführungen der ESTV stehen die Gutschriften indessen ebenso wenig in einem Austauschverhältnis mit der Veräusserung des Fahrzeugs, sondern sie stellen – wie gesehen – das Entgelt für den Verzicht des jeweiligen Leasingnehmers auf Fortführung seines Leasingvertrags dar. Die Verwertung des Fahrzeugs bzw. der Verwertungserlös ist bloss für die Berechnung der Gutschriftshöhe relevant.

Das Bundesverwaltungsgericht nimmt mit seiner Begründung (E. 4.1) eine Motivsubstitution vor (E. 1.3). Die Parteien mussten jedoch mit dieser rechtlichen Würdigung rechnen, da im vorliegenden Fall unbestrittenermassen die zentrale Frage zu beantworten war, mit welcher Leistung die Gutschriften im Zusammenhang stehen. Im Weiteren ist es bei einer vorzeitigen Beendigung eines befristeten

Dauerschuldverhältnisses naheliegend, dass ein Auflösungssaldo gerade für die "Entlassung" aus dem Vertrag bzw. für den Verzicht des Vertragspartners auf Fortführung desselben bezahlt wird. Dies muss umso mehr gelten, als es bereits einschlägige Präjudizien zu dieser Frage gibt (vgl. E. 2.3.2). Im Übrigen ist die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren durch einen Steuerspezialisten vertreten. Eine vorgängige Anhörung zur Motivsubstitution konnte deshalb unterbleiben.

4.4. Im Weiteren ist die zivilrechtliche Qualifikation der fraglichen Vereinbarung zur vorzeitigen Beendigung des Leasingvertrags zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Leasingnehmer für die mehrwertsteuerliche Beurteilung (namentlich für die Frage eines Leistungsaustausches) grundsätzlich nicht entscheidend (E. 2.1.2). Da eine wirtschaftliche Betrachtung massgeblich ist, kommt im Übrigen dem Umstand keine Relevanz zu, dass die Abrede zur vorzeitigen Beendigung – entgegen den allgemeinen Leasingbedingungen – nicht schriftlich abgefasst worden ist.

4.5. Nicht relevant ist im Übrigen ebenfalls, aus welchem Grund der Verwertungerlös grösser als der Buchwert war bzw. wie sich die betreffende Differenz und damit die Höhe des Entgelts für den Verzicht auf die Weiterführung des Leasingvertrags ergeben hat. Es spielt deshalb keine Rolle, ob bzw. in welchem Ausmass die Differenz aufgrund der Gewährung von "Angestellten"-Rabatten oder durch die Leistung von Sonderzahlungen zu Leasingbeginn resultierte. Ebenso wenig spielt eine Rolle, ob der Leasingnehmer einen Käufer oder allenfalls einen weiteren Leasingnehmer nennen musste bzw. genannt hat.

4.6.

4.6.1. Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, bei einer indirekten Abrechnung des Auflösungssaldos komme es aufgrund der Praxis der ESTV gemäss Ziff. 6.2.5 der Branchenbroschüre Nr. 5, Motorfahrzeuggewerbe, vom Dezember 2007, gesamthaft betrachtet zu einer tieferen Steuerbelastung. Bei der von ihr vorliegend vorgenommenen direkten Abrechnung rechne sie als Leasinggeberin direkt mit dem Leasingnehmer über den Auflösungssaldo ab. Dagegen verkaufe bei einer indirekten Abrechnung die Leasinggeberin das Leasingfahrzeug bei Beendigung des Leasingvertrags einer Garage zu einem bestimmten Wert. In der Folge würde die Garage dem Leasingnehmer die Differenz zwischen dem Verwertungserlös und dem Buchwert ausgleichen. Dabei könne die Garage aufgrund der erwähnten

Verwaltungspraxis – sofern sie die Margenbesteuerung anwende – die Gutschrift als Teil des Fahrzeugeinkaufs berücksichtigen. Die direkte und die indirekte Abrechnung führten demnach zu unterschiedlichen fiskalischen Ergebnissen. Dies verstosse gegen die Neutralität der Steuer, die gemäss Art. 1 Abs. 2 aMWSTG eines der tragenden Prinzipien der Mehrwertsteuer darstelle.

4.6.2. Die von der Beschwerdeführerin zitierte Branchenbroschüre Nr. 5, a.a.O., hält in Ziff. 6.2.5 folgendes fest: "Insbesondere beim Motorfahrzeugleasing kommt es oft vor, dass allfällige Mehr- und Minderwerte dem Leasingnehmer nicht durch die Leasinggesellschaft gutgeschrieben bzw. belastet werden. Vielmehr übernimmt der Motorfahrzeughändler das Fahrzeug von der Leasinggesellschaft zu einem bestimmten Wert. Der Wert, welchen die Leasinggesellschaft in Rechnung stellt, ist bei ihr zum Normalsatz steuerbar. Der Motorfahrzeughändler kann auf diesem Wert grundsätzlich den Vorsteuerabzug geltend machen oder diesen Wert bei der Margenbesteuerung berücksichtigen. Stellt nun der Motorfahrzeughändler dem Leasingnehmer im eigenen Namen Rechnung für einen allfälligen Minderwert, unterliegt dieses Entgelt der MWST zum Normalsatz. Erstellt der Motorfahrzeughändler dem Leasingnehmer eine Gutschrift für einen allfälligen Mehrwert, handelt es sich um einen Teil des Fahrzeugeinkaufs. Der Betrag, welcher dem Leasingnehmer bezahlt wird, darf also bei der Margenbesteuerung berücksichtigt werden" (gemäss Fussnote auf S. 23 der Branchenbroschüre handelt es sich um eine Praxisänderung mit Wirkung per 1. Januar 2008).

4.6.3. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann sie aus einer sich allenfalls – aufgrund der oben zitierten Praxis der ESTV – ergebenden unterschiedlichen steuerlichen Gesamtbelastung bei der Zwischenschaltung einer Garage (indirekte Abrechnung), nichts zu ihren Gunsten ableiten. Eine steuerpflichtige Person hat sich nach ständiger Rechtsprechung bei der von ihr vorgenommenen formellen Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen behaften zu lassen. Es kann somit keine Rolle spielen, ob sie eine steuerlich günstigere Gestaltung hätte vornehmen können (Urteil des Bundesgerichts 2A.420/2000 vom 11. November 2001 E. 3c; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-515/2007 vom 26. März 2010 E. 2.3, A-1665/2006 vom 13. Juli 2009 E. 2.3). Im Weiteren verkennt die Beschwerdeführerin, dass sich die steuerpflichtige Person nicht unmittelbar auf die Grundsätze von Art. 1 Abs. 2 aMWSTG berufen und aus diesen kein subjektives, klagbares Recht ableiten kann (Urteil

des Bundesgerichts 2A.81/2005 vom 7. Februar 2006 E. 6.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 81). Bei diesem Resultat kann offen bleiben, ob die genannte Verwaltungspraxis überhaupt rechtmässig ist und – falls dies zu bejahen wäre – auf den vorliegenden Fall der einvernehmlichen Auflösung von Leasingverhältnissen in den Jahren 2003 bis 2007 (rückwirkend) anwendbar wäre.

5.
Die Beschwerdeführerin stellt zudem den Verfahrensantrag, bei einer Veröffentlichung des Urteils sei eine vollständige Anonymisierung vorzunehmen. Sie habe ein legitimes Interesse daran, dass sie und ihre Vertretung bei einer Veröffentlichung – in welcher Form auch immer – weder erwähnt würden noch, dass aus Formulierungen im Urteil irgendwelche Rückschlüsse auf sie gemacht werden könnten.

5.1.
5.1.1. Das Bundesverwaltungsgericht hat am 21. Februar 2008 gestützt auf Art. 16 Abs. 1 Bst. a VGG das Informationsreglement für das Bundesverwaltungsgericht (Informationsreglement, SR 173.320.4) erlassen. Dieses unterscheidet zwischen dem Verkünden und dem Veröffentlichen von Entscheiden. Gemäss Art. 42 VGG und Art. 4 Abs. 1 des Informationsreglements («Verkünden von Entscheiden») legt das Bundesverwaltungsgericht alle Entscheide im Dispositiv mit Rubrum während 30 Tagen nach deren Eröffnung und nach Ablauf der Sperrfristen öffentlich auf. Die Auflage erfolgt grundsätzlich in nicht anonymisierter Form. Art. 4 Abs. 2 des Informationsreglements sieht eine Ausnahme vor für Fälle, in denen eine Anonymisierung zum Schutz der Persönlichkeit oder anderer privater oder öffentlicher Interessen geboten ist. Da das in Art. 74 Abs. 1 MWSTG festgehaltene Geheimhaltungsgebot den Bestimmungen des Informationsreglements ohnehin vorgeht, werden Urteile auf dem Gebiet des Mehrwertsteuerrechts anonymisiert verkündet.

5.1.2. Gleichzeitig veröffentlicht das Bundesverwaltungsgericht gemäss Art. 5 des Informationsreglements («Veröffentlichung von Entscheiden») seine Entscheide sowohl in einer elektronischen Entscheiddatenbank wie auch (zum Teil) in einer amtlichen Entscheidsammlung. In der elektronischen Entscheiddatenbank werden die materiellen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts veröffentlicht und zwar grundsätzlich ungekürzt (Art. 6 Abs. 1 und 3 des Informationsreglements), aber anonymisiert (Art. 8 Abs. 1 des Informationsreglements). Die

Veröffentlichung der Namen der Parteien ist insbesondere dann zulässig, wenn sie bereits bekannt sind, offensichtlich keine schutzwürdigen Interessen berührt werden oder die Parteien mit der Bekanntgabe einverstanden sind (Art. 8 Abs. 2 des Informationsreglements). In Angelegenheiten des Mehrwertsteuerrechts erfolgt die Veröffentlichung anonymisiert, weil das Bundesverwaltungsgericht – wie oben (E. 5.1.1) erwähnt – dem Geheimhaltungsgebot gemäss Art. 74 Abs. 1 MWSTG untersteht (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 2.1).

5.2. Aufgrund des Geheimhaltungsgebots nach Art. 74 Abs. 1 MWSTG hat das Bundesverwaltungsgericht in Mehrwertsteuerfällen die Verkündung und Veröffentlichung ihrer Entscheide ohnehin in anonymisierter Form vorzunehmen. Der entsprechende Verfahrensantrag der Beschwerdeführerin ist somit gegenstandslos.

6.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird und sie sich nicht als gegenstandslos erweist. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 3'500.-- festgelegt werden (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird und sie sich nicht als gegenstandslos erweist.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Jürg Steiger

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: