

BGer 2C 660/2020 vom 8. November 2021

Bundesgericht, 2021-11-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_660_2020

FR: TF 2C 660/2020 du 8 novembre 2021

IT: TF 2C 660/2020 del 8 novembre 2021

Regeste

Mehrwertsteuer, Steuerperiode 2013 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Beim streitbetroffenen Urteil handelt es sich um einen verfahrensabschliessenden Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 83, 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist dazu legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i.V.m. Art. 141 MWSTV). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

E. 1.2

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Trotz Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), an sich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, sprich willkürlich sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen - wozu auch die unvollständige Feststellung rechtserheblicher Tatsachen zählt (BGE 136 II 65 E. 1.4 S. 68) - und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.). Zur Sachverhaltsfeststellung gehört auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung. Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich als willkürlich gemäss Art. 9 BV, wenn sie offensichtlich unhaltbar oder aktenwidrig ist, wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidwesentliches Beweismittel

unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 f.; Urteile 2C_1072/2014 vom 9. Juli 2015 E. 1.4; 2C_310/2014 vom 25. November 2014 E. 1.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 139 II 404 E. 10.1 S. 444 f.).

E. 1.4

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG). Unzulässig sind damit neue Tatsachen, die bereits der Vorinstanz hätten vorgelegt werden können (BGE 136 III 123 E. 4.4.3 S. 129). Tatsachen oder Beweismittel, welche sich auf das vorinstanzliche Prozessthema beziehen, sich jedoch erst nach dem angefochtenen Entscheid ereignet haben oder entstanden sind, können von vornherein nicht durch das angefochtene Urteil veranlasst worden sein. Solche "echte Noven" sind im bundesgerichtlichen Verfahren in jedem Fall unzulässig (BGE 139 III 120 E. 3.1.2; 133 IV 342 E. 2.1 S. 344).

E. 1.4.1

Die Beschwerdeführerin reicht mit Schreiben vom 23. Oktober 2020 ein Urteil des Oberlandesgerichts Koblenz vom 8. Oktober 2020 (Aktenzeichen 6 U 1582/19) ein, welches nach dem angefochtenen Urteil datiert und dementsprechend unbeachtlich bleibt.

E. 1.4.2

Zudem legt die Beschwerdeführerin im Verfahren vor Bundesgericht erstmals einen "Reisebericht zur Plantagenbesichtigung" von Herrn Dr. B. _____ vom 19. September 2019 sowie verschiedene Schreiben datierend aus dem Jahre 2019 betreffend die Schlagung von Balsa-Bäumen auf ihren Plantagen mangels Absatzmöglichkeiten ein. Gemäss Beschwerdeführerin habe die Vorinstanz erstmals aufgrund fehlender Beispiele für die aktive Bewirtschaftung und Pflege durch die Eigentümer darauf geschlossen, dass die Eigentümer keine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Pflege und Bewirtschaftung gehabt hätten, weshalb die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Bäumen verneint worden sei. Die neu eingereichten Dokumente würden aber eine solche Einflussnahme der Eigentümer belegen und seien folglich rechtserheblich, weil die Vorinstanz diese Möglichkeit ausgeschlossen habe. Allerdings war die Frage des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Bäumen, und in diesem Zusammenhang auch die Möglichkeit der aktiven Bewirtschaftung und Pflege durch die Erwerber, von Beginn an ein zentraler Punkt in diesem Verfahren. Dementsprechend hat nicht erst der Entscheid der Vorinstanz Anlass dazu gegeben, die fraglichen Dokumente einzureichen, weshalb auch sie im vorliegenden Verfahren nicht zu beachten sind.

E. 1.5

Die Beschwerdeführerin beantragt ausserdem erstmals eventualiter die Qualifikation ihrer Umsätze als Dienstleistungen, weshalb die Sache zur Festsetzung der Steuerforderung für das Jahr 2013 an die ESTV zurückzuweisen sei.

E. 1.5.1

Das Bundesgericht urteilt im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nur über Angelegenheiten, welche von einer Vorinstanz bereits beurteilt worden sind. Neue Begehren sind unzulässig (Art. 99 Abs. 2 BGG). Die Neuheit eines Begehrens bezieht sich

auf den vorinstanzlich beurteilten Streitgegenstand, der sich durch die vorinstanzlich gestellten Begehren und das Dispositiv des angefochtenen Entscheids bestimmt (HANSJÖRG SEILER, in: Bundesgerichtsgesetz [BGG], 2. Aufl. 2015, N. 22 f. zu Art. 99 BGG).

E. 1.5.2

Der Streitgegenstand umfasst das durch die Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit dieses angefochten ist, nicht aber die rechtliche Begründung dafür. Bezogen auf die verfügte Geldleistung bedeutet dies, dass Streitgegenstand der vom Rechtsunterworfenen geschuldete oder von der öffentlichen Hand zu erbringende Geldbetrag ist, nicht hingegen die einzelnen Teilaspekte, welche zur Bestimmung des Geldbetrags herangezogen werden. Aus diesem Grund ist es den Parteien unbenommen, ihre rechtliche Argumentation im Laufe des Rechtsmittelverfahrens anzupassen, ohne dass darin eine unzulässige Veränderung des Streitgegenstandes oder gar ein unzulässiges Novum (vor Bundesgericht Art. 99 Abs. 1 BGG) läge (BGE 136 V 268 E. 4.5 S. 277 mit weiteren Hinweisen). Wenn die Beschwerdeführerin vor Bundesgericht ihre Steuerforderung auf eine neue rechtliche Begründung stützt, so liegt darin grundsätzlich keine Veränderung des Streitgegenstandes und kein unzulässiges Begehren.

E. 2

Der Streit betrifft die Steuerperiode 2013. Er beurteilt sich nach dem neuen, am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (vgl. Art. 112 MWSTG).

E. 2.1

Gestützt auf Art. 130 Abs. 1 BV und Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG erhebt der Bund eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Damit wird die Besteuerung des nichtunternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG). Zum Vorsteuerabzug als unerlässliches Element der Netto-Allphasensteuer siehe sogleich E. 2.3.

E. 2.2

Der objektiven Mehrwertsteuerpflicht (Art. 1 Abs. 2 lit. a, Art. 10 ff. MWSTG) unterliegen an sich alle im Inland durch den Unternehmensträger gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Art. 18 Abs. 1 MWSTG ; BGE 142 II 488 E. 2.3.1 S. 492). Anders verhält es sich nur, wenn das Gesetz eine von der Steuer befreite Leistung (Art. 23 Abs. 1 MWSTG) oder eine von der Steuer ausgenommene Leistung (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) vorsieht (vgl. Urteile 2C_488/2017 vom 9. April 2019 E. 2.3.3; 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2015 E. 4.1, in: ASA 85 S. 737). Die im Negativkatalog von Art. 21 Abs. 2 MWSTG genannten Leistungen sind von Gesetzes wegen ausgenommen, es sei denn, die steuerpflichtige Person habe im Sinne von Art. 22 MWSTG für die Versteuerung der Leistung optiert (sog. "Option im objektiven Sinn"; BGE 140 II 495 E. 2.2.2 S. 497). Für Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18, 19 und 23 MWSTG ist eine Option allerdings ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG).

E. 2.3

Aufgrund von Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG , die ihr auferlegten Vorsteuern abziehen. Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht namentlich

bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen verwendet werden, die ihrerseits von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert worden ist (Art. 29 Abs. 1 MWSTG ; BGE 140 II 495 E. 2.2.2 S. 497).

E. 2.4

Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 lit. c MWSTG). Der Begriff "Entgelt" ist mehrwertsteuerrechtlich charakterisiert; es ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 lit. f MWSTG ; vgl. BGE 141 II 182 E. 3.1). Kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer entsteht aus Leistungen, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung auch nicht optiert wird oder werden kann (Art. 21 Abs. 1 und 2, Art. 22 Abs. 1 und 2 MWSTG ; Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.4).

E. 2.5

Eine Leistung im Sinne der Mehrwertsteuer (Art. 3 lit. c MWSTG) ist entweder eine Lieferung oder eine Dienstleistung (Art. 3 lit. d und e MWSTG). Eine Lieferung liegt nach der Legaldefinition vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG). Von einer Lieferung ist auch zu sprechen, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird, und zwar unabhängig davon, ob dadurch der Gegenstand verändert worden ist oder nicht (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG). Als Lieferung - und nicht als Dienstleistung - gelten demnach etwa auch die Bepflanzung und Bewirtschaftung des Bodens, die Gewinnung von Bodenschätzen, Holzschlag und Erntearbeiten (vgl. zum Ganzen Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 4.1 mit Hinweisen). Eine Dienstleistung ist demgegenüber jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 lit. e MWSTG ; 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 4.2).

E. 3

Die Beschwerdeführerin rügt einerseits die falsche Anwendung von Bundesrecht (u.a. Art. 5 BV sowie Art. 3 lit. d und Art. 21 MWSTG) und andererseits eine offensichtliche unrichtige Feststellung des Sachverhalts gemäss Art. 97 Abs. 1 BGG insbesondere in Zusammenhang mit der Beurteilung der vertraglichen Beziehungen zwischen ihr und den Kunden.

E. 3.1

Die Vorinstanz hielt die Ausgangslage zur Beurteilung der "Baumverkäufe" folgendermassen fest: Die Beschwerdeführerin ist die Muttergesellschaft diverser Tochtergesellschaften, welche ihren Sitz in Brasilien haben. Die Beschwerdeführerin selbst übernimmt das Marketing und den "Verkauf" der Bäume an Kaufinteressenten und die Vertragsabwicklung. Die Tochtergesellschaft C._____ Ltda übernimmt ihrerseits - den Aufbau, die Bewirtschaftung, Durchforstung und Einbringung der Schlussernten der Plantagen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Erfüllung der Serviceaufträge; - den Verkauf von Bäumen an die Beschwerdeführerin; - den Verkauf von geernteten Bäumen bzw. des geschlagenen Holzes an Dritte im Auftrag der Baumeigentümer oder den Kauf von geernteten Bäumen/geschlagenen Holzes von den Baumeigentümern. Die zweite Tochtergesellschaft mit Sitz in Brasilien, D._____ Ltda

Ltda, übernimmt die Verarbeitung und Herstellung von Holzprodukten aus Teakholz in eigener Fabrik, hauptsächlich im Auftrag der C. _____ Ltda. Die dritte Gesellschaft (Tochtergesellschaft der C. _____ Ltda), E. _____ Ltda, hat den Erwerb und Besitz von Grundstücken/Land für die Bepflanzung von Bäumen zum Zweck. Aktenkundig sind insbesondere folgende Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Tochtergesellschaft C. _____ Ltda: - Rahmenvertrag zum Baum-Kauf zwischen der Beschwerdeführerin und der C. _____ Ltda; - Baum-Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der C. _____ Ltda; - Bewirtschaftungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der C. _____ Ltda.

E. 3.2

Im Weiteren existieren folgende Vertragsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden (in den Verträgen als "Baumkäufer" bezeichnet) : - "Rahmenvertrag Holzinvestment" - daneben werden nach Angaben der Beschwerdeführerin Einzelverträge, nämlich Kaufverträge und Serviceverträge, abgeschlossen. Ein durch die Beschwerdeführerin als Beispiel eingereichtes Kundendossier enthält eine "Vertragsbestätigung", welche unter Ziff. 1 den "Kaufvertrag" beinhaltet und unter Ziff. 2 bestimmt, dass der Käufer einen Servicevertrag bei der Beschwerdeführerin abschliesse. Weiter sieht Ziff. 3 vor, dass der "vorliegende Kauf- und Servicevertrag [...] einen integralen Bestandteil zum Rahmenvertrag Holzinvestment" bilde. Ein separater Servicevertrag ist im fraglichen Kundendossier nicht vorhanden. Soweit ersichtlich gelten diesbezüglich die Bestimmungen im Rahmenvertrag Ziff. 11. In einem anderen eingereichten Kundendossier findet sich hingegen ein separater Servicevertrag, welcher wiederum Ziff. 11 des Rahmenvertrages entsprechende Bestimmungen enthält. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin erhalten die Interessenten überdies zunächst ein Verkaufsangebot. In diesem Rahmen habe der Käufer die Möglichkeit, durch entsprechendes Ankreuzen den Servicevertrag mit der Beschwerdeführerin abzuschliessen.

E. 3.3

Den soeben genannten Verträgen kann Folgendes entnommen werden:

E. 3.3.1

In der Verkaufsbestätigung Ziff. 1 "Kaufvertrag" werden die Anzahl der Bäume und der Kaufpreis vereinbart. Die Bäume werden in der Verkaufsbestätigung sowie in der Baumurkunde genau bezeichnet (mit Nennung der Parzelle, Bezeichnung von Baumnummern und GPS-Koordinaten). Der Abschnitt in Bst. B des Rahmenvertrags enthält Regeln zum "Kaufvertrag". Der Käufer hat einen Kaufpreis zu entrichten und kauft damit eine bestimmte Anzahl Bäume (Ziff. 3 und 4 Rahmenvertrag). Gleichzeitig mit dem Kauf der Bäume pachtet der Käufer den entsprechenden Boden. Die Pacht umfasst einzig das Recht, die Bäume wachsen zu lassen (Ziff. 7 Rahmenvertrag). Objekt des Kaufvertrags sind "Bäume" ohne Grund und Boden. Des Weiteren kann der Käufer die Bäume jederzeit mit oder ohne Servicevertrag einem Dritten verkaufen und das Eigentum übertragen (Ziff. 8 Rahmenvertrag).

E. 3.3.2

Der Abschnitt in Bst. C des Rahmenvertrags enthält Regeln zum "Servicevertrag". So sieht Ziff. 9.2 des Rahmenvertrags vor, dass der Käufer für die Bewirtschaftung, Ausforstung und den Verkauf der Bäume entweder mit A. _____ AG einen Servicevertrag abschliessen, eine andere Firma beauftragen oder dies selbst durchführen kann. Für den

Fall, dass kein Servicevertrag abgeschlossen wird, sieht Ziff. 10 des Rahmenvertrages die Einzelheiten vor. In diesem Fall ist die A. _____ AG weder für die Bewirtschaftung noch für die Ausforstung oder den Verkauf der Bäume zuständig und verantwortlich (Ziff. 10.1). Der Käufer verpflichtet sich den Boden sorgfältig zu bewirtschaften und für nachhaltige Ertragsfähigkeit und für den Unterhalt zu sorgen. Er verpflichtet sich zudem, sich an die lokalen Gesetze in Brasilien im Zusammenhang mit der Landbewirtschaftung zu halten (Ziff. 10.2). Weiter wird in Ziff. 10.3 bestimmt, dass die Benutzung der Plantagenstrasse alleine von A. _____ AG bestimmt und koordiniert wird und der Käufer vor jeder Benutzung mit A. _____ AG Kontakt aufnehmen muss. Die Landpacht endet automatisch nach Ablauf der im Einzelvertrag spezifizierten Dauer und der Käufer muss die Bäume bis zu diesem Zeitpunkt ausgeforstet haben und den Boden zurückgeben (Ziff. 10.4). In Ziff. 11 des Rahmenvertrages werden demgegenüber die Einzelheiten festgehalten, wenn ein Servicevertrag abgeschlossen wird. In diesem Fall erteilt der Käufer A. _____ AG den Auftrag, die Bäume zu bewirtschaften, zu verwalten, zu pflegen, zu ernten, zu verkaufen und den Netto-Holzerlös aus dem Verkauf dem Käufer auf sein angegebenes Konto zu bezahlen. A. _____ AG übernimmt zudem sämtliche Verpflichtungen aus der Landpacht (Ziff. 11.1). Der Käufer beauftragt und ermächtigt A. _____ AG - unwiderruflich während der Dauer des Servicevertrags - alle Handlungen vorzunehmen, welche vor Erfüllung des Servicevertrags notwendig sind (Ziff. 11.4). Ziff. 11.3 sieht vor, dass der Servicevertrag jederzeit gekündigt werden kann.

E. 3.3.3

Gemäss Ziff. 11.8 des Rahmenvertrages sind die geplanten Ausforstungsjahre und das Jahr der Schlussernte im Einzelvertrag und in der Baumurkunde spezifiziert. In einem Beispiel einer Vertragsbestätigung sowie einer Baumurkunde ist entsprechend eine Rubrik "Ausforstung" enthalten, welche drei bestimmte Jahre spezifiziert (also zwei periodische Ausforstungen und 20 Jahre nach Vertragsschluss das Jahr der Schlussernte). Vor der Ernte informiert A. _____ AG den Käufer und die vorgeschlagene Ausforstung gilt als akzeptiert, wenn der Käufer nicht innerhalb von 10 Tagen die Ausforstung ablehnt (Ziff. 11.9 Rahmenvertrag).

E. 3.3.4

Nach Verkauf der Bäume erhält der Käufer eine detaillierte Abrechnung sowie den Netto-Holzerlös (Ziff. 11.10 Rahmenvertrag). Bei jeder Ernte wird eine Servicegebühr fällig, welche einen im Einzelvertrag definierten Prozentsatz vom Brutto-Holzerlös beträgt (Ziff. 11.13 Rahmenvertrag). Im Beispiel einer Vertragsbestätigung wird die Servicegebühr mit 6% vom Bruttoerlös beziffert. Der Netto-Holzerlös ergibt sich somit aus dem Brutto-Holzerlös abzüglich der Servicegebühr. Gemäss der Beschreibung in der Beschwerde diene die Servicepauschale der Refinanzierung der von der Beschwerdeführerin vorgeschossenen Servicekosten für die Bewirtschaftung. Das von der Beschwerdeführerin eingereichte Beispiel einer Vertragsbestätigung (Kauf von 225 Teakbäumen für Fr. 22'133.--) enthält zusätzlich "Holzerlös-Prognosen", wobei das schlechteste Szenario von einem Erlös von Fr. 45'507.-- das beste demgegenüber von einem solchen in der Höhe von Fr. 77'750.-- ausgeht. Der Käufer ist des Weiteren jederzeit berechtigt, die Bäume zu besichtigen und in die relevanten Unterlagen Einsicht zu nehmen (Ziff. 12.1 Rahmenvertrag). In Ziff. 14.1 des Rahmenvertrages wird präzisiert, dass der Kauf von Bäumen ein sachenrechtliches Geschäft mit Eigentumsübergang darstelle und keine Investition in ein Finanzprodukt. Es wird zusätzlich im Rahmenvertrag vereinbart,

dass A. _____ AG die Bäume (für sich selbst und für die Käufer) in den ersten vier Jahren gegen Unwetter versichert (Ziff. 15.1 Rahmenvertrag). Der Käufer kann den Rahmenvertrag nicht kündigen (Ziff. 17.1 Rahmenvertrag).

E. 3.4

Die Vorinstanz klärte gestützt auf die soeben dargestellten vertraglichen Beziehungen zuerst, ob überhaupt ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis vorliege. Während ausgenommene Leistungen für die Steuerpflichtige hier negative Folgen auf den Vorsteuerabzug zeitigen würden (vgl. Art. 29 Abs. 1 MWSTG), wäre dies bei Annahme eines fehlenden Leistungsverhältnisses (also bei einem sog. Nicht-Entgelt, vgl. Art. 18 Abs. 2 MWSTG) grundsätzlich nicht der Fall (vgl. Art. 33 Abs. 1 MWSTG). In Übereinstimmung mit den beiden Parteien gelangte sie zum Schluss, dass ein solches Leistungsverhältnis bestehe. Aus der Sicht der Investoren sei eindeutig, dass sie eine "Investition" tätigen wollten und erwarteten, für ihre Investition eine Leistung zu erhalten, sei es - worauf sogleich einzugehen ist - nun Eigentum an Bäumen oder ein Recht an der Wertentwicklung bzw. am Ende am Erlös aus dem Verkauf derselben. Sie würden den als "Kaufpreis" bezeichneten Betrag nicht à-Fonds-perdu hingeben, sondern in Erwartung einer Leistung. Ein gewisses "Ausfallrisiko" sei Merkmal der vorliegenden Investitionsart und mache die Zahlung nicht zu einer à-Fonds-perdu Zuwendung, denn es sei nicht von Anfang an beabsichtigt, den Betrag ohne Gegenleistung zu entrichten, vielmehr werde, wie soeben gesehen, eine (beträchtliche) Rendite erwartet. Diese Einschätzung ist nicht zu beanstanden; nur weil die Kunden ihr Geld in ein ökologisches Vorhaben anlegen wollen, verzichten sie nicht im Voraus auf eine Gegenleistung wie z.B. bei einer Spende (Art. 18 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG). Ebenso wenig in Betracht fällt ein zinsloses Darlehen gemäss Art. 18 Abs. 2 Ziff. e MWSTG, da die Käufer nicht am Unternehmen beteiligt werden und somit, sollte nur die Rückzahlung des geleisteten Betrages ohne Zins erwartet worden sein, keine Einlage in ein Unternehmen vorliegt (vgl. MWST-Info 04, Steuerobjekt vom Januar 2010 Ziff. 3.4).

E. 3.5

Als nächstes wendete sich das Bundesverwaltungsgericht der Frage zu, ob dieses Leistungsverhältnis eine Lieferung im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG darstelle oder nicht. Unter Verweis auf ihren Entscheid A-545/2012 vom 14. Februar 2012, welcher ebenfalls die Beschwerdeführerin betraf, sowie auf das Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 schloss die Vorinstanz aus den gesamten Umständen und der Vertragsgestaltung, dass selbst unter der Annahme, dass die Beschwerdeführerin Eigentümerin der Teakbäume gewesen wäre, nicht davon ausgegangen werden könne, dass sie den Investoren die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume eingeräumt habe.

E. 3.5.1

Zwar bestünden durchaus gewisse Elemente, welche zu Gunsten einer Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auf die Käufer im Sinne von Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG sprechen würden. Das gelte vorab für die Bezeichnung der Verträge und die Ausgestaltung der Vertragsbestimmungen, bei welchen von Verkauf und Eigentumsübergang die Rede sei. Ein weiterer Hinweis sei die Tatsache, dass sich das Recht der Investoren auf ganz bestimmte, einzeln ausgeschiedene Bäume beziehe und sich der Holzerlös bezogen auf diese ganz spezifischen Bäume berechne. Dabei handle es sich aber bei den genannten Punkten nur um Indizien, welche für die Verschaffung der wirtschaftlichen

Verfügbarmacht sprechen würden, aber nicht alleine ausschlaggebend seien. In erster Linie sei aber nicht die vertragliche Regelung entscheidend, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise respektive das wirtschaftliche Ergebnis der Vertragsgestaltung und die tatsächlich gelebten Verhältnisse.

E. 3.5.2

In dieser Hinsicht falle aber auf, dass - wie die Beschwerdeführerin selbst eingeräumt habe - die "meisten" Baumeigentümer auf die direkte Pflege/Bewirtschaftung aus praktischen Gründen bewusst verzichteten. Zudem habe die Beschwerdeführerin kein Beispiel dokumentieren können, bei welchem ein Kunde den Servicevertrag gekündigt bzw. nicht unterzeichnet habe und sich selbständig oder über einen beauftragten Dritten um die Bewirtschaftung, Schlagung und den Verkauf der Bäume gekümmert hätte. Folglich sei anzunehmen, dass diese Konstellation gar nicht als reelle Möglichkeit angesehen worden und faktisch nicht vorgekommen sei. Dafür spreche auch der Umstand, dass die Selbstbewirtschaftung zwar im Rahmenvertrag vorgesehen sei, nicht aber in den weiteren eingereichten Verträgen. So werde im "Bewirtschaftungsvertrag für Teak-Plantagen F22 und F23" vom 21. Januar 2013 die Bewirtschaftung für die gesamte Fläche der Plantage geregelt und die Konstellation, dass die "Baumkäufer" ihre Bäume selbst pflegen oder den Service Dritten überlassen könnten, finde keinen Eingang in den genannten Vertrag. Das Gleiche gelte für die in Ziff. 5.11 des Rahmenvertrages zum Baum-Kauf zwischen der Beschwerdeführerin und der C. _____ Ltda vorgesehene Bewirtschaftung für das Pflanzjahr. Im Weiteren falle auf, dass die Situation "ohne Servicevertrag" im Rahmenvertrag nur äusserst knapp geregelt sei (unter Ziff. 10) und gewisse Bestimmungen des Rahmenvertrages diese Möglichkeit gar nicht berücksichtigten. So seien etwa das Kontroll- und Besichtigungsrecht (Ziff. 12) sowie die Pflicht, für die Auszahlung des "Netto-Holzerlöses" ein Bankkonto anzugeben (Ziff. 13.4), lediglich auf die Konstellation "mit Servicevertrag" zugeschnitten. Zudem bestehe eine gewisse Unstimmigkeit zwischen der Bestimmung, dass die Pacht des Bodens einzig das Recht umfasse, die "Bäume wachsen zu lassen" (Ziff. 7.1), und der Möglichkeit, die Bäume selbst zu bewirtschaften, wobei es in der Natur der Sache läge, dass der Boden dabei umfassender genutzt werden müsste, etwa für den Zugang zu den Bäumen durch die Arbeitskräfte inklusive dem Gebrauch von Fahrzeugen bzw. Maschinen. Nicht explizit geregelt sei im Übrigen, wer in diesem Fall "ohne Servicevertrag" den Boden bewirtschaften solle (z.B. Düngung, Unkrautbekämpfung). Aufgrund von Ziff. 7.1 (beschränkte Landpacht) und Ziff. 10 des Rahmenvertrags, wobei sich Letztere nur auf die Bewirtschaftung "der Bäume" beziehe, sei anzunehmen, dass die Käufer auch in der Variante "ohne Servicevertrag" keine Möglichkeiten hätten, den Boden zu bewirtschaften. Es wäre aber zu erwarten, dass die Zuständigkeit für die Bewirtschaftung des Bodens für die Konstellation "ohne Servicevertrag" explizit und klar geregelt würde.

E. 3.5.3

Zusammenfassend gelangt die Vorinstanz zum Schluss, dass selbst im Rahmenvertrag die Konstellation "ohne Servicevertrag" nur oberflächlich und nicht konsequent geregelt worden sei und sie in den weiteren vertraglichen Regelungen gar nicht vorgesehen gewesen sei. Dies erwecke den Anschein, dass diese Variante - im Gegensatz zu derjenigen "mit Servicevertrag" - weniger als realistisch durchführbare, denn vielmehr als lediglich theoretische mögliche Vertragsvariante angesehen worden sei. Unter Berücksichtigung der weiteren Tatsache, dass kein einziger Anwendungsfall dokumentiert worden sei, folgte die

Vorinstanz, dass diese Vertragsgestaltung nicht ernsthaft vorgesehen gewesen und effektiv auch nicht vorgekommen sei. Folglich beschränkte sie sich auf die Prüfung der Konstellation "mit Servicevertrag" (Ziff. 11 Rahmenvertrag).

E. 3.6

Die Beschwerdeführerin rügt, die Annahme der Vorinstanz, wonach gar nie ernsthaft vorgesehen worden sei, den Rahmenvertrag ohne zusätzlichen Servicevertrag abzuschliessen und effektiv auch gar nicht vorgekommen sei, als offensichtlich falsch. Ungeachtet davon, dass die Bäume zum Teil auf eigenem Land und zum Teil auf gepachtetem Land wachsen würden, könne sie nachweisen, dass sie zum Zeitpunkt des Verkaufs an die Kunden zivilrechtliche Eigentümerin der Bäume gewesen sei. Die Bewirtschaftung der Bäume der Beschwerdeführerin sei wiederum Aufgabe der C._____ Ltda. Es sei deshalb im Vertragsverhältnis zwischen ihr und ihrer Tochtergesellschaft nicht vorgesehen, die Bäume nicht zu bewirtschaften und die C._____ Ltda werde für die integrale Bewirtschaftung der Bäume beauftragt. Der von der Vorinstanz zitierte Bewirtschaftungsvertrag für die Teak-Plantagen F22 und F23 regle einzig die Vertragsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ Ltda. Darin gehe es einerseits um die Pflege der Bäume vor dem Verkauf an Dritte und zum anderen, um die Serviceverpflichtung der Beschwerdeführerin gegenüber ihren Kunden, für welche die C._____ Ltda vor Ort beauftragt wird. Es könne folglich aus diesem Vertrag nicht geschlossen werden, dass die Situation ohne Servicevertrag gar nicht als reelle Möglichkeit vorgesehen gewesen sei.

E. 3.7

Den Argumenten der Beschwerdeführerin kann jedoch nicht gefolgt werden:

E. 3.7.1

Beim genannten Vertrag zwischen ihr und ihrer Tochterfirma hat es sich um ein Indiz unter mehreren gehandelt. Selbst wenn die Darstellung der Beschwerdeführerin zutreffend sein sollte, stützt sich die Vorinstanz überwiegend auf den Rahmenvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden ab. Dass dieser in unzutreffender Weise berücksichtigt worden wäre, macht die Beschwerdeführerin aber nicht geltend. Im Weiteren vermag sie keinen Verkauf zu dokumentieren, bei dem ein Kunde den Kaufvertrag ohne zusätzlichen Servicevertrag abgeschlossen (oder später gekündigt hat) und sich selbst um die Bewirtschaftung gekümmert hätte, obschon dies bei mehreren hundert Verkäufen nicht allzu problematisch gewesen sein dürfte, wenn dies ein üblicher Vorgang wäre.

E. 3.7.2

Es ist folglich nicht offensichtlich unhaltbar, wenn die Vorinstanz davon ausgeht, dass die Situation ohne Servicevertrag weder ernsthaft vorgesehen war noch jemals eingetreten ist. Selbst die Beschwerdeführerin muss einräumen, dass die Sprachbarrieren und das vorhandene Angebot nicht unwesentliche Hindernisse für den Abschluss eines Servicevertrages mit einem Drittanbieter darstellen. Insgesamt sind die tatsächlichen Hindernisse für eine eigene Bewirtschaftung wie die blosse Distanz und in allermeisten Fällen die Unkenntnis der lokalen Begebenheiten sowie die faktischen Schwierigkeiten der Bewirtschaftung eines Baumes durch eine Drittfirma auf Grund und Boden, der den Kunden nicht gehört, schlichtweg zu gross, um ein solches Vertragsverhältnis als realistisch erscheinen zu lassen. Ob sich aus den fehlenden Kaufverträgen ohne Servicevertrag auch schliessen lässt, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht an die Käufer übertragen

worden ist, ist sogleich (E. 4) zu prüfen.

E. 3.7.3

Insofern die Beschwerdeführerin beanstandet, die Vorinstanz habe in willkürlicher Weise den Unterschieden zwischen dem vorliegenden Sachverhalt und demjenigen, welcher Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 zugrunde lag, zu wenig Rechnung getragen, betrifft dies die Rechtsanwendung und ist auch unter diesem Aspekt zu würdigen. Dasselbe gilt für die Frage der Qualifikation der Leistung als Wertrecht; auch dies stellt eine Rechtsfrage dar und es ist später darauf zurückzukommen (hinten E. 5).

E. 4

Wie auch die Vorinstanz anerkannte, ist die vertragliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden teilweise anders gelagert als im Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015. Jedoch legte sie ausführlich dar, weshalb die Kunden auch im vorliegenden Fall keine wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Bäumen erlangt haben.

E. 4.1.1

Der Rahmenvertrag sehe für die einzig massgebliche Konstellation "mit Servicevertrag" vor, dass der Käufer der Beschwerdeführerin den Auftrag erteile, die Bäume zu bewirtschaften, zu verwalten, zu pflegen, zu ernten, zu verkaufen und den Netto-Holzerlös aus dem Verkauf dem Käufer auf sein angegebenes Konto zu zahlen (Ziff. 11.1). Der Käufer beauftrage und ermächtige die Beschwerdeführerin - unwiderruflich während der Dauer des Servicevertrages - alle Handlungen vorzunehmen, welche zu dessen Erfüllung notwendig seien.

E. 4.1.2

Sei ein Servicevertrag abgeschlossen worden, nehme der Käufer somit keinerlei Handlungen in Bezug auf die Bewirtschaftung und Schlagung des Holzes vor. Diese Tätigkeiten würden allein durch die Beschwerdeführerin (respektive durch ihre Tochtergesellschaft) ausgeführt. Die Möglichkeit der eigenen Pflege und Bewirtschaftung der Bäume sei dem Käufer entzogen. Während der vereinbarten Zeitdauer bis zur Schlagung (im Vertragsbeispiel 20 Jahre) müsse bzw. könne sich der Käufer nicht um die Bäume kümmern. Weiter seien der Zeitpunkt der Ausforstungen und der Schlussernte im Voraus bestimmt (Ziff. 11.8 Rahmenvertrag und Vertragsbestätigung). Das bedeute, dass der Käufer nicht frei entscheiden könne, zu welchem Zeitpunkt er die Bäume fällen wolle und er somit vom Holzertrag profitieren könne.

E. 4.1.3

Auch der Verkauf der geschlagenen Bäume bzw. des entsprechenden Holzes erfolge durch die Beschwerdeführerin (bzw. die durch sie beauftragte Tochtergesellschaft). Nach der Durchforstung bzw. Schlussernte und dem Verkauf werde eine Abrechnung über die verkauften Bäume erstellt und der Erlös werde abzüglich einer Servicegebühr für die Bewirtschaftung dem Käufer überwiesen (Rahmenvertrag Ziff. 11.1, 11.10, 11.13). Der Käufer sei also auch in den Verkauf des geschlagenen Holzes nicht involviert, d.h. er könne namentlich nicht entscheiden, an wen und zu welchem Preis das geschlagene Holz verkauft werde.

E. 4.1.4

Die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Pflege und Bewirtschaftung der Bäume, auf den Zeitpunkt der Schlagung und auf das Schicksal des geschlagenen Holzes wären typische Befugnisse desjenigen, dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht zukomme. Vorliegend seien jedoch keine dieser Befugnisse für die Käufer in vollem Umfang vorhanden, womit eine wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht bejaht werden könne.

E. 4.2

Die verschiedenen Einwände der Beschwerdeführerin gegen diese Einschätzung laufen ins Leere.

E. 4.2.1

So weist sie zwar wiederholt darauf hin, dass sie ihren Kunden tatsächlich Eigentum an den individualisierten Bäumen verschafft habe. Dies sei sowohl aufgrund von brasilianischem Recht (gemäss Gutachten des Max-Planck-Instituts vom 13. Februar 2019) als auch von Art. 677 f. ZGB zulässig, wonach Fahrnispflanzen, die nicht mit der Absicht einer dauernden Verbindung gepflanzt werden, nicht Bestandteil des Bodens werden, wodurch sie ein eigenes rechtliches Schicksal haben und zu einem gesonderten Eigentum fähig sind. Die Vorinstanz hat nicht in Abrede gestellt, dass die Bäume individuell zugeordnet werden können. Allerdings ist, wie auch bereits im Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 5.5 festgehalten wurde, entscheidend, ob die Beschwerdeführerin ihren Investoren die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Bäumen eingeräumt hat. Dazu ist die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums nicht immer ausreichend. Entscheidend ist, ob der Empfänger den Gegenstand verbrauchen, verändern, belasten und veräussern oder mit den Worten von Art. 641 ZGB darüber in den Schranken der Rechtsordnung nach seinem Belieben verfügen kann (SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 61 ff. zu Art. 3 MWSTG ; FELIX GEIGER/REGINE SCHLUCKEBIER, Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019, N. 22 zu Art. 3 MWSTG). Folglich musste auch bereits in Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 5.2 und 5.6 nicht abschliessend geklärt werden, ob die Beschwerdeführerin tatsächlich ihren Kunden das zivilrechtliche Eigentum an den Bäumen übertragen hat.

E. 4.2.2

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass auch beim Erwerb der Bäume mit Abschluss eines Servicevertrages für den Käufer nach wie vor die Möglichkeit bestehe, auf das Schicksal seiner Bäume Einfluss zu nehmen. So könne er aufgrund der Information durch die Beschwerdeführerin eine vorgeschlagene Durchforstung annehmen oder ablehnen. Der genaue Zeitpunkt der Durchforstung und der Endschlagung (Ernte) sei nicht zum Voraus bestimmt. Zudem könnten insbesondere die für die Durchforstung vorgesehenen Bäume nicht im Voraus feststehen, da diese mit Blick auf optimale Wachstumsmöglichkeiten der restlichen Bäume individuell ausgewählt werden müssten. Der Käufer besitze zu jeder Zeit das abschliessende Weisungsrecht und könne daher die ihm vorgeschlagene Durchforstung ablehnen, wenn diese nicht seinen Erwartungen oder Bedürfnissen entspreche. Abgesehen davon, dass gemäss verbindlicher Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz keine Ablehnung einer vorgeschlagenen Durchforstung bekannt ist, bleiben auch die daraus folgenden Konsequenzen unklar. Die Durchforstung würde nicht stattfinden, einen späteren Zeitpunkt oder eine andere Ausgestaltung der Durchforstung kann der Käufer zumindest gemäss Rahmenvertrag aber gar nicht vorschlagen. Die Beschwerdeführerin behauptet

zwar, der Käufer könne jederzeit die Ernte sowie den Verkauf des Holzes dieser Bäume verlangen. Wie die Vorinstanz jedoch verbindlich festgestellt hat, vermag die Beschwerdeführerin diese Behauptung nicht zu belegen. Die von der Beschwerdeführerin eingereichte E-Mail eines Kunden datierend vom 15. November 2019, in welchem dieser die sofortige Ausforstung verlangt, gibt keine Auskunft darüber, ob eine solche auch tatsächlich stattgefunden hat und der Erlös an den Kunden überwiesen worden ist. Es kann somit offenbleiben, ob dieses Dokument überhaupt hätte vorgebracht werden können (vgl. E. 1.4).

E. 4.2.3

Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, dass dem Käufer das Recht zustehe, die Plantage zu betreten, und er nicht bloss über ein Besichtigungsrecht wie in Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 5.5 verfüge, wodurch der Käufer ebenfalls die Möglichkeit habe, auf seine Bäume Einfluss zu nehmen. Die Beschwerdeführerin gibt aber selbst zu, dass dieses Recht von den Eigentümern aufgrund der geographischen Distanz von den Käufern nicht angestrebt werde. Zudem ergibt sich auch hier die Situation, dass der Käufer faktisch keinen Einfluss auf die Substanz der Bäume nehmen, sondern sie bloss anschauen kann.

E. 4.2.4

Der Reisebericht eines Käufers zum Besuch der Plantagen, welcher der Beschwerdeführerin als Beleg dient, dass ein Käufer auch konkrete Instruktionen zur Pflege und Bewirtschaftung der eigenen Bäume vorbringen könne, ist wiederum aus dem Verfahren zu weisen (vgl. E. 1.4). Ohnehin ist nicht zu übersehen - wie auch die Beschwerdegegnerin ausführt - dass der fragliche Käufer in seinem Bericht insbesondere die seiner Ansicht nach mangelhafte Pflege seiner Bäume beanstandet und weniger einen unmittelbaren Einfluss auf die Substanz der Bäume nimmt. Ohnehin ist es nur schwer vorstellbar, wie ein Käufer ohne spezifische Kenntnisse der Situation vor Ort einen Drittanbieter mit der Pflege beauftragen oder diese selbst übernehmen könnte.

E. 4.2.5

Gemäss Beschwerdeführerin spreche zudem der Umstand, dass die Bewirtschaftung der Bäume nicht im Kaufpreis enthalten sei, ebenfalls für die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Der Käufer erwerbe nur das Eigentum an den Bäumen und pachte das entsprechende Land. Jedoch habe er bei der Ernte die Servicegebühr zu bezahlen, welche einem vertraglich vereinbarten Prozentsatz entspreche. Kündigung der Eigentümer den Servicevertrag vorzeitig, werde eine Gebühr pro Jahr und Hektar zugunsten der Beschwerdeführerin fällig, da die Bewirtschaftung zu entschädigen sei. Inwiefern durch diese Vertragsgestaltung gewährleistet wird, dass der Käufer direkten Einfluss auf das Schicksal seiner Bäume hat, erschliesst sich nicht. Wie bereits erwähnt, ist die Bewirtschaftung der Bäume durch den Käufer selbst oder einen Drittanbieter praktisch ausgeschlossen. Eine theoretisch mögliche vorzeitige Kündigung des Servicevertrages verschafft ihm deshalb keine (zusätzliche) Einflussnahme auf die erworbenen Bäume.

E. 4.2.6

Schliesslich habe der Käufer, gemäss Beschwerdeführerin, jederzeit das Recht, die Bäume zu verkaufen oder auf Dritte zu übertragen. Anders als in Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 5.5 verfügt die Beschwerdeführerin über kein Vorkaufsrecht an den Bäumen, dennoch ändert sich am Ergebnis nichts. Vorab liegt durch die vertragliche Bezeichnung des Vorgangs als "Kauf" mehrwertsteuerrechtlich noch keine Lieferung vor, notwendig ist

dazu, wie bereits erwähnt (E. 4.2.1), die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Selbst durch die Übertragbarkeit der erworbenen Rechte erlangt der Kunde aber nicht die Möglichkeit, unmittelbar auf die Substanz und das Schicksal der Bäume Einfluss zu nehmen. Mit der Veräusserung geht nur das dem Kunden zustehende Recht an den Bäumen über, nicht aber die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne einer mehrwertsteuerlichen Lieferung, welche er gar nicht hat. So wird es auch einem allfälligen Erwerber nicht möglich sein, massgeblichen Einfluss auf das Schicksal der erworbenen Bäume zu nehmen.

E. 4.2.7

Das von der Beschwerdeführerin geschilderte Beispiel mit der erfolglosen Ernte von Balsa-Bäumen unterstreicht ebenfalls die mangelnde Verfügungsmacht der Käufer. (Die dazugehörigen Beweismittel bleiben, wie bereits erwähnt [vgl. E. 1.4] unberücksichtigt). Gemäss Beschwerdeführerin habe sich im Jahr 2019 endgültig gezeigt, dass der Absatzmarkt für Balsa-Bäume in Brasilien eingebrochen sei, da ihr bisheriger Hauptabnehmer von Balsa-Holz den Zukauf und die Verarbeitung gestoppt habe. Die Balsa-Bäume seien als stehende Bäume einem Abnehmer zum Kauf angeboten worden, da das Balsa-Holz unmittelbar nach dem Schlag getrocknet werden müsse, ansonsten rasch ein Verfaulungsprozess einsetze. Die Beschwerdeführerin habe entsprechend die betroffenen Baumkäufer über alternative Absatzmöglichkeiten informiert. Allerdings seien diese am Fehlen eines lokalen Abnehmers oder an zu hohen Transportkosten gescheitert. In der Folge habe die Beschwerdeführerin den rund 620 betroffenen Baumeigentümern einen Lösungsvorschlag unterbreitet, wonach die Bäume geschlagen und fachgerecht zerkleinert in den Boden eingearbeitet werden sollten. Aus Gründen der Kulanz habe die Beschwerdeführerin diesen Dienst innerhalb einer bestimmten Frist kostenlos angeboten, obwohl sie aufgrund des Servicevertrages nicht dazu verpflichtet gewesen wäre. Mittels beigelegtem Antworttalon hätten die Eigentümer das Einverständnis zur vorgeschlagenen Lösung geben können. Auf dem Antworttalon hätten die Käufer bestätigt, dass sie immer noch Eigentümer der Bäume seien, dem unterbreiteten Lösungsvorschlag zugestimmt und die Beschwerdeführerin beauftragt, die betroffenen Bäume zu entsorgen. Diesen Antworttalon hätten gewisse Eigentümer handschriftlich ergänzt und zusätzliche Instruktionen an die Beschwerdeführerin festgehalten, wodurch ersichtlich sei, dass die Eigentümer ihre Einflussmöglichkeiten hätten wahrnehmen können und es sich dabei nicht nur um eine theoretische Möglichkeit gehandelt habe. Diese Betrachtungsweise spiegelt jedoch primär die Interessenlage der Beschwerdeführerin wider. Die Kunden waren in der beschriebenen Situation offensichtlich voll und ganz abhängig von den Empfehlungen der Beschwerdeführerin, welche nicht in der Lage war, für das Balsa-Holz einen Abnehmer zu finden. Schliesslich blieb den Kunden nichts anderes übrig als in den Lösungsvorschlag der Beschwerdeführerin einzuwilligen, wonach die Bäume geschlagen, zerkleinert und anschliessend in den Boden eingearbeitet werden mussten. Alles andere wäre mit zusätzlichen Kosten verbunden gewesen, da Balsa-Holz schnell verfault und nicht auf der Plantage belassen werden konnte. Zudem wird die Landpacht im voraus zeitlich befristet (vgl. Ziff. 7.1 Rahmenvertrag), wodurch es den Eigentümern nicht möglich gewesen war, länger zuzuwarten, bis eine lukrativere Lösung bereit gestanden hätte. Dies zeigt - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - auf, dass die Verfügungsmacht der Kunden über die Bäume eingeschränkt ist. Sie mussten in einen wirtschaftlichen Totalverlust einwilligen, weil sie keine reelle Möglichkeiten hatten, über ihr "Eigentum" zu verfügen.

E. 4.2.8

Insgesamt gelangt die Beschwerdeführerin zum Schluss, dass ein Käufer aufgrund des Abschlusses der Verträge mit ihr und den wirtschaftlichen Gegebenheiten über die vollständige und uneingeschränkte Verfügungsmacht an den einzelnen, individualisierten Bäumen verfüge, womit die Voraussetzungen einer Lieferung nach Art. 3 lit. d MWSTG erfüllt seien. Daran ändere auch der Abschluss des Servicevertrages nichts, da der Käufer auch dann noch die Möglichkeit zur Pflege und Bewirtschaftung der Bäume habe. Auch spiele es keine Rolle, dass der Käufer primär am zukünftigen Holzerlös interessiert sei. Diese Gewinnabsicht beziehe sich immer auf seine Bäume, die bis zur Ernte gepflegt werden müssten, damit sie bestmöglich verkauft werden könnten. Insgesamt bestehe eine vergleichbare Situation wie bei einem Käufer eines Rennpferdes, der den Verkäufer beauftragt, dieses grosszuziehen, um es nach der Aufzucht durch den Verkäufer bestmöglich verkaufen zu lassen. Der Vergleich mit dem Rennpferd ist indessen nicht überzeugend. Ein solches ist, selbst wenn es sich in Brasilien befindet, doch wesentlich mobiler als ein mit dem Boden verbundener Teak-Baum, und eine Einflussnahme ist daher erheblich einfacher.

E. 4.3

Angeht die nicht stichhaltigen Einwände der Beschwerdeführerin ist der Vertragsanalyse und rechtlichen Beurteilung durch die Vorinstanz beizupflichten. Der Vertrag, den die Beschwerdeführerin ihren Kunden anbietet, regelt das Schicksal der Bäume in der Zeit von der Pflanzung bis zum Verkauf abschliessend. Der Investor erhält keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume bzw. keine dem Eigentümer vergleichbare Stellung. Mit dem Abschluss eines "Kauf- und Servicevertrages" erwirbt er vielmehr ein Recht an den zukünftigen Erlösen aus dem Verkauf des geschlagenen Holzes, ohne dass er sich weiter mit den Bäumen auseinandersetzen muss bzw. kann. Das schliesst die Annahme einer Lieferung i.S.v. Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG aus.

E. 5

Da nach dem Gesagten keine Lieferungen vorliegen, handelt es sich bei den Umsätzen der Beschwerdeführerin um Dienstleistungen (Art. 3 lit. e MWSTG). Zu diesen zählt auch die Überlassung immaterieller Werte und Rechte (Art. 3 lit. e Ziff. 1 MWSTG).

E. 5.1

Zu prüfen ist, ob die Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen sind (vgl. vorne E. 2.2). Die Kunden der Beschwerdeführerin investieren in Bäume und erhoffen sich Gewinne. Insofern liegen finanzmarktrechtliche Merkmale vor. Man könnte sich fragen, ob sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als bewilligungspflichtige Entgegennahme von Publikumsgebern qualifizieren liesse (vgl. Urteil 2C_352/2016 vom 9. Dezember 2016 betreffend ein Bauminvestitionsgeschäft). Indessen beschränkt sich die Prüfung des Bundesgerichts vorliegend auf die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation. Der Finanzmarktaspekt wirft mehrwertsteuerrechtlich immerhin die Frage auf, ob von der Steuer ausgenommene Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs im Sinne von 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG vorliegen. Hier interessierend sind lit. a und lit. e dieser Bestimmung: "a. Die Gewährung und die Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber und die Kreditgeberinnen." "e. die Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte), einschliesslich Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen; steuerbar sind

jedoch die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen (namentlich Depotgeschäft) einschliesslich Treuhandanlagen". Bei den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG) handelt es sich um von der Steuer ausgenommene Leistungen, bei welchen die Option im objektiven Sinn von vornherein ausgeschlossen ist (Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG ; vorne E. 2.2 a.E.) und demnach die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs entfällt (Art. 29 Abs. 1 MWSTG ; vorne E. 2.3).

E. 5.2

Die Vorinstanz ist der Ansicht, die "Kaufverträge" fielen unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG, während sich die Beschwerdegegnerin der in Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 6.7 geäusserten Auffassung des Bundesgerichts angeschlossen hat, wonach in einem ähnlich gelagerten Fall am ehesten von einem Kredit gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a MWSTG auszugehen sei. Bei beiden Tatbeständen hiesse dies, dass die Steuerpflichtige die streitbetroffenen Leistungen zwar nicht zu versteuern hat, folgerichtig aber auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann. Geht man hingegen mit der Beschwerdeführerin davon aus, dass eine steuerbare Leistung vorliegt, stünde ihr der Vorsteuerabzug grundsätzlich offen, wobei sie die Leistungen, die im Ausland erbracht werden, aufgrund des Bestimmungslandprinzips nicht zu versteuern hat (Art. 8 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 1 MWSTG ; Urteil 2C_488/2017 vom 9. April 2019 E. 2.3.4 mit Hinweisen).

E. 5.3

Die fehlende Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zieht zwangsläufig eine Schattensteuerbelastung ("taxe occulte") nach sich (dazu schon BGE 123 II 295 E. 5b S. 302; 132 II 353 E. 8.4 S. 367; zum geltenden Recht: BGE 141 II 199 E. 4.2 S. 203). Eine solche widerspricht der im System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug herrschenden Erhebungskonzeption (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG ; BGE 144 II 412 E. 2.1 S. 416; 142 II 488 E. 2.2.2 S. 492). Im Sinne eines blossen Erhebungsgrundsatzes schreibt zudem Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG die Wettbewerbsneutralität vor. In der Rechtsanwendung äussern sich die Erhebungskonzeption und die Wettbewerbsneutralität namentlich darin, dass eine eher "weite Auslegung" des Tatbestandes der steuerbaren Leistung am Platz ist (BGE 142 II 488 E. 2.3.1 S. 492; 141 II 199 E. 4.1 S. 202; s.a. zur Auslegung im Mehrwertsteuerrecht MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 28 zu Auslegung). Spiegelbildlich sind Steuerausnahmen, soweit bei der Auslegung ein Beurteilungsspielraum verbleibt, eher "eng auszulegen", da sie unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten bei einer allgemeinen Verbrauchsteuer wie der Mehrwertsteuer ganz grundsätzlich problematisch sind (BGE 140 II 495 E. 2.3.4 S. 500; 138 II 251 E. 2.3.3 S. 255; vgl. zum Ganzen Urteil 2C_488/2017 vom 9. April 2019 E. 2.3.5).

E. 5.4

Die Steuerausnahme gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG, ist ihrem Charakter nach auf den Bereich der Banken zugeschnitten (vgl. Urteil 2C_488/2017 vom 9. April 2019 E. 2.4.1 mit Hinweisen), auch wenn sie sich nicht auf Banken im Sinne von Art. 1 BankG beschränkt. Der Anwendungsbereich erstreckt sich auf alle Unternehmen, die im Finanzbereich tätig sind und ausgenommene Leistungen erbringen (HARUT

CAN/THOMAS PATT/MICHAEL NIETLISPACH, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 212 zu Art. 21 MWSTG). Eine Unterstellung der durch die Beschwerdeführerin vorgenommenen Baumverkäufe unter diese Ausnahme ist somit durchaus möglich.

E. 5.4.1

Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG nennt u.a. Wertpapiere und Wertrechte. Wertpapiere sind Sachen im Rechtssinn, weshalb an ihnen Eigentum erworben wird (Art. 967 Abs. 1 OR). Wertrechte sind hingegen entmaterialisiert. Im Unterschied zu den Wertpapieren geht ihnen das körperliche Element ab. Im Übrigen haben die Wertrechte dieselbe Funktion wie Wertpapiere (Art. 973c Abs. 1 OR). Aufgrund der Entmaterialisierung ergibt sich die Zuordnung der Rechtszuständigkeit nicht aus dem Besitz der Urkunde, sondern aus den Büchern des Schuldners. Dieser ist verpflichtet, über die von ihm ausgegebenen Wertrechte ein Buch zu führen, in das die Anzahl und die Stückelung der ausgegebenen Wertrechte sowie die Gläubiger einzutragen sind. Als Buch gilt insbesondere auch die Buchhaltung des Schuldners, soweit daraus die geforderten Angaben hervorgehen (Art. 973c Abs. 2 OR). Das Wertrecht entsteht mit der Eintragung in das Buch und besteht nach Massgabe dieser Eintragung (Art. 973c Abs. 3 OR). Es ist zedierbar und verpfändbar (Art. 973c Abs. 4 OR ; vgl. Urteil 2C_488/2017 vom 9. April 2019 E. 2.3.9 mit Hinweisen).

E. 5.4.2

Nach einer Lehrmeinung (PÖSCHEL/MAIZAR, in: Basler Kommentar, Wertpapierrecht, 2012, N. 32 zu Art. 973c OR) können Wertrechte definiert werden als Rechte, die gestützt auf eine gemeinsame rechtliche Grundlage (Statuten/Ausgabebedingungen) in einer Vielzahl ausgegeben bzw. begründet werden und untereinander gattungsmässig identisch sind. Typischerweise handelt es sich um vereinheitlichte und zum massenweisen Handel geeignete Rechte (2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 6.3 mit Hinweisen).

E. 5.4.3

Wie gesehen (vorne E. 4.3), erlangen die Investoren keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume, bzw. keine dem Eigentümer vergleichbare Stellung, sondern erhalten ein Bündel von Leistungen, welches ihnen ein Recht am Wert bzw. an den zukünftigen Erlösen aus dem geschlagenen Holz vermittelt. Mit dem Abschluss eines "Kauf- und Servicevertrages" legen sie ihr Geld in ein standardisiertes Produkt der Beschwerdeführerin an, welches einer Vielzahl von Investoren zu gleichen Konditionen angeboten wird und übertragen werden kann. Mit anderen Worten handelt es sich um vereinheitlichte und zum massenweisen Handel geeignete Rechte, die mehrwertsteuerlich als Wertrechte einzuordnen sind. Höhe und Bestand der Forderungen hängen aufgrund der standardisierten Verträge nicht mehr vom Schicksal der einzelnen Bäume ab. Die Entwicklung des Holzpreises wiederum ist für die Einordnung nicht ausschlaggebend, da ein schwankender Wert einer Forderung der Qualifikation als Wertrecht - wie übrigens auch als Wertpapier (z.B. Aktie) - nicht entgegensteht.

E. 5.4.4

Aufgrund dieser Erkenntnisse ist somit der Meinung der Vorinstanz beizupflichten, wonach ein Umsatz i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG vorliegt. Die gegenteilige Einschätzung des Bundesgerichts in Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 6.3 ist hingegen zu korrigieren.

E. 5.5

Schliesslich äusserte die Vorinstanz auch Zweifel, ob im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Käufern ein (reines) Kredit- bzw. Darlehensverhältnis i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a MWSTG bestehe, welches das Bundesgericht in Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 6.7 als mögliche Steuerausnahme in einem vergleichbaren Fall deklariert hatte. Es sei weder eine Rückzahlung des investierten Betrags noch ein Zins vereinbart worden. Und selbst unter Annahme eines Darlehensverhältnisses könnte die Beschwerdeführerin - wie sie zu Recht ausführe - in diesem Verhältnis zwischen ihr und den Investoren gar keine ausgenommenen Umsätze nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a MWSTG erbringen; vielmehr wären in diesem Verhältnis die Investoren Leistungserbringer, während die Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin anzusehen wäre, welche das Entgelt - den Zins - zu erbringen hätte. Wie es sich damit verhält, kann vorliegend offengelassen werden. Wie soeben gesehen, besteht ohnehin ein Umsatz gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG, womit selbst eine Bestätigung der Zweifel der Vorinstanz keine weiteren Folgen für den Ausgang des Verfahrens zeitigen würde.

E. 5.6

Im Ergebnis bedeutet dies, dass die durch die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen aufgrund von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Das Recht auf Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistung (Option) ist ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG) und ein Vorsteuerabzug nicht möglich (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

E. 6.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 6.2

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 68 BGG).

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