



---

Abteilung I  
A-2572/2021

## Urteil vom 19. Oktober 2022

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ GmbH,**  
vertreten durch  
Pierre Scheuner, Fürsprecher, und  
Patrick Loosli, LL.M.,  
Beschwerdeführerin,  
gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Steuerperioden 2013 bis 2017.

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH (fortan: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Handelsregister die Vermarktung von Rundholz und Waldprodukten sowie die Vermittlung und Vermarktung von Dienstleistungen im Waldbereich. Weitere Leistungen der Gesellschaft sind die Beratung und Unterstützung im Bereich des Holzmarktes für Waldbesitzer und Forstbetriebe, die Mitglieder sind, die Förderung der Verwendung von (...) Holz und die Zusammenarbeit mit anderen Organisationen, für die Wald und Holz im Vordergrund stehen. Die Steuerpflichtige ist seit dem (Datum) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen.

**B.**

Im Juni 2018 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle vor Ort betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 durch. Daraus resultierte die Einschätzungsmittteilung (EM) Nr. 367'410 vom 13. März 2019, worin die ESTV die Steuerforderung für die kontrollierten Steuerperioden 2013 bis 2017 auf CHF 106'953 festsetzte und die Differenz zwischen Steuerforderung und der von der Steuerpflichtigen deklarierten Steuer (Vorsteuerüberhang) in der Höhe von CHF 1'341'876 zugunsten der ESTV zzgl. Verzugszins geltend machte. Die Aufrechnung erfolgte im Wesentlichen für Leistungen der Steuerpflichtigen im Rahmen der «Bewirtschaftung von Wäldern» (Ziff. 2 der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019) bzw. auf Grundlage von Rechnungen, welche die Steuerpflichtige an die Waldeigentümer ausgestellt hat. Demnach hat die Steuerpflichtige den Waldeigentümern jeweils Holz «ab Stock» unter Abzug der Holzernte- und Transportkosten sowie unter Geltendmachung eines Koordinationsabzuges abgekauft. Die vorgenannten auf den Rechnungen ausgewiesenen Abzüge und Kosten wurden von der Steuerpflichtigen als Entgeltsminderung behandelt. Die ESTV ist der Ansicht, dass es sich hierbei nicht um eine Entgeltsminderung, sondern um eine Verrechnung von Leistungen handelt, wonach die Leistungen separat für die Bemessungsgrundlage der Steuer heranzuziehen sind.

**C.**

Mittels Schreiben vom 10. April 2019 liess die Steuerpflichtige die in der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019 vorgenommene Korrektur betreffend die «Bewirtschaftung von Wäldern» bestreiten und beantragte sinngemäss, dass diesbezüglich keine Korrektur vorzunehmen sei.

**D.**

Mit Verfügung vom 20. August 2020 wies die ESTV die Vorbringen der Steuerpflichtigen ab und bestätigte die unter Ziff. 2 der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019 vorgenommenen Aufrechnungen.

**E.**

Mit Eingabe vom 21. September 2020 erhob die Steuerpflichtige Einsprache und beantragte, dass die Verfügung vom 20. August 2020 aufzuheben und die Steuerforderung um die unter Ziff. 2 der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019 erfolgten Aufrechnungen zu korrigieren sei.

Die Steuerpflichtige brachte in ihrer Einsprache hauptsächlich vor, dass die Festsetzungsverjährung bezüglich der Jahre 2013 und 2014 eingetreten sei und der Sachverhalt fehlerhaft festgestellt worden sei, weshalb betreffend die «Bewirtschaftung von Wäldern» keine Verrechnungen von Leistungen, sondern Entgeltsminderungen vorliegen würden.

**F.**

Die Einsprache der Steuerpflichtigen wurde seitens der ESTV mit Einspracheentscheid vom 29. April 2021 abgewiesen und die mit der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019 bzw. mit der Verfügung vom 20. August 2020 festgesetzte Steuerforderung für die Steuerperioden 2013 bis 2017 bestätigt.

**G.**

Gegen den Einspracheentscheid vom 29. April 2021 erhob die Steuerpflichtige (fortan: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 31. Mai 2021 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid vom 29. April 2021 sei aufzuheben und die Steuerforderung sei wie folgt festzusetzen:

2013 auf CHF 269'522 zugunsten der Beschwerdeführerin  
2014 auf CHF 314'322 zugunsten der Beschwerdeführerin  
2015 auf CHF 243'737 zugunsten der Beschwerdeführerin  
2016 auf CHF 233'823 zugunsten der Beschwerdeführerin  
2017 auf CHF 173'330 zugunsten der Beschwerdeführerin

Die Steuernachforderung der Steuerperioden 2013 bis 2017 sei somit um CHF 1'341'686 auf CHF 190 zu reduzieren; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Damit stellt sich die Beschwerdeführerin weiterhin gegen die in Ziff. 2 der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019 erfolgte Steuernachbelastung unter dem Titel «Bewirtschaftung von Wäldern». Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass betreffend die Steuerperioden 2013 und 2014 die Festsetzungsverjährung eingetreten sei und dass der Sachverhalt fehlerhaft festgestellt worden sei, weshalb betreffend die «Bewirtschaftung von Wäldern» keine Verrechnungen von Leistungen, sondern Entgeltminderungen vorliegen würden.

#### **H.**

Mit Vernehmlassung vom 9. Juli 2021 beantragt die ESTV (fortan auch: Vorinstanz), die von der Beschwerdeführerin am 31. Mai 2021 beim Bundesverwaltungsgericht erhobene Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. April 2021 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

#### **I.**

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird nachfolgend insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

#### **1.4**

**1.4.1** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

**1.4.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

**1.4.3** Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. Urteil des BVGer A-992/2012 vom 6. August 2012 E. 1.4.3 mit Hinweisen). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3).

**1.4.4** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweismittelwürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., 2013, Rz. 537).

**1.4.5** Gestützt auf den Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG), welcher im Beschwerdeverfahren gilt, ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen anzuwenden (statt vieler: BGE 131 II 200 E. 4.2). Dies bedeutet, dass das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2;

Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 1.6; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 1.54).

## **2.**

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2017. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2013 bis 2017 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

**2.2** Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Steuerpflichtig bzw. unternehmerisch tätig ist, wer im eigenen Namen eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt (Art. 10 Abs. 1 MWSTG).

## **2.3**

**2.3.1** Unter Leistung ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts zu verstehen, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 Bst. c MWSTG).

**2.3.2** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis» oder «Leistungsaustauschverhältnis»; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5 mit Hinweisen). Kein Leistungsverhältnis liegt demnach vor, wenn es sich bei der fraglichen Leistung nur um eine Innenlei-

tion zur betrieblichen oder unternehmerischen Leistungserstellung handelt, die Leistung also nicht bereits das Endprodukt bildet, das den betrieblichen Bereich verlässt (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.2 und 2.3.2).

**2.3.3** Für ein Austauschverhältnis ist erforderlich, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.).

**2.3.4** Gemäss der Legaldefinition in Art. 3 Bst. f MWSTG gilt als Entgelt ein Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Daraus folgt bereits, dass der Begriff Entgelt nicht nur Geldzahlungen umfasst, sondern alle vermögenswerten Leistungen. Auch die Lieferung eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung kann somit Entgeltscharakter haben. Voraussetzung ist, dass zwischen den gegenseitig erbrachten Leistungen eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Jeder Leistungserbringer muss seine eigene Leistung für den Erhalt der anderen Leistung erbringen. Gegebenenfalls liegt ein Tauschverhältnis im Sinne von Art. 24 Abs. 3 MWSTG vor (FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 24 N 15). Dementsprechend besagt Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird.

Nach Art. 24 Abs. 3 MWSTG gilt bei Tauschverhältnissen der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung. Damit handelt es sich bei Art. 24 Abs. 3 MWSTG um eine blossse Bemessungsregel, die nur anwendbar ist, wenn effektiv ein Tauschverhältnis vorliegt. Eine Definition des Tauschverhältnisses ist im Gesetz nicht vorhanden und damit der Praxis und Rechtsprechung überlassen. Tauschgeschäfte kommen in der Praxis relativ häufig vor. Die Parteien sind sich aber oft nicht bewusst, dass sie in

einem Vertrag gegenläufige Leistungen vereinbaren, die je als eigentliche, selbständige Leistungen anzusehen und zu behandeln sind (SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2015], Art. 24 N 64 f.).

Ein Tauschverhältnis beinhaltet zwei Leistungsverhältnisse mit je zwei selbständigen Leistungen. Die Parteien kommen überein, dass zwei selbständige Leistungen ausgetauscht werden, wobei je das Entgelt für die eigene Leistung durch die andere Leistung erbracht werden soll (Urteil des BGer 2C\_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.2; BVGE 2011/44 E. 3.2.1; Urteil des BVGer A-975/2015 und A-987/2015 vom 17. Dezember 2015 E. 2.3.3.1). Es ist also zu eruieren, ob tatsächlich zwei Leistungsverhältnisse vorliegen, also ob beide Parteien jeweils eine Leistung erbringen wollen, und ob beide je für den Empfang der Leistung ein Entgelt aufwenden (CLAUDIO FISCHER/ROGER ROHNER, Tausch, Leistung an Zahlungs statt oder Rabatt bei Eintauschgeschäften, in: zsis) 2011, Best Case Nr. 7, Ziff. 3.3.2). Nicht nötig ist, dass zwei Steuerobjekte vorliegen. Art. 24 Abs. 3 MWSTG wäre etwa auch anwendbar, wenn nur einer der Beteiligten steuerpflichtig ist und somit nur das eine Leistungsverhältnis der Steuer unterliegt (vgl. zum Ganzen: BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 24 N 66).

Die beiden ausgetauschten Leistungen müssen einander bedingen und eng verknüpft sein. Gleich dem Entgelt in «normalen» Leistungsverhältnissen, muss jeder Leistungserbringer seine eigene Leistung für den Erhalt der anderen Leistung erbringen. Aus Sicht beider Parteien müssen die beiden Leistungen wirtschaftlich miteinander verknüpft sein. Das Vorhandensein von zwei voneinander losgelösten Leistungsverhältnissen zwischen den gleichen Parteien mit blosser Verrechnung der beiden Entgelte begründet keinen Tausch, weil es dann an der erforderlichen Verknüpfung zwischen den beiden Leistungen fehlt. Ein Tausch kann auch gegeben sein, wenn von der einen Partei noch ein Geldbetrag (Aufpreis) entrichtet werden muss, weil die Parteien die beiden Leistungen nicht als gleichwertig ansehen (BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 24 N 67 f.).

Ein Tauschverhältnis liegt beispielsweise vor, wenn ein Unternehmen (im konkreten Fall ein Telekommunikationsunternehmen) seinen bestehenden Kunden für das Anwerben eines Neukunden eine Preisreduktion gewährt

(Urteil des BGer 2C\_307/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 5 f.). Wird dem Käufer im Rahmen einer Eintauschaktion beim Kauf eines neuen Geräts eine Kaufpreisreduktion gewährt, wenn er sein altes, zur Entsorgung bestimmtes Gerät zurückgibt, so liegt kein Tauschverhältnis, sondern eine Entgeltsminderung vor (Urteil des BGer 2C\_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3). Anders wäre der Sachverhalt zu beurteilen, wenn beispielsweise der Detailhändler die alten Geräte revidieren und sodann als Occasionen wieder verkaufen würde (GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 24 N 15).

Für die Bemessung des Entgelts bei Tauschverhältnissen kann nach BOSSART/CLAVADETSCHER wie folgt vorgegangen werden: Sofern die Parteien (in Verträgen und/oder Rechnungen) Werte für die beiden Leistungen vereinbart haben, sollte im Prinzip auf diese abgestellt werden können, solange angenommen werden kann, diese subjektiven Austauschwerte entsprechen dem Marktwert oder kämen diesem zumindest nahe. Ist dies nicht der Fall, oder haben die Parteien keine solchen Werte festgelegt, muss eine eigentliche Schätzung des Marktwertes der erhaltenen Leistung erfolgen. Bei dieser Schätzung (und nur dabei) kann allenfalls hilfsweise auch der Marktwert der eigenen Leistung herangezogen werden (BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 24 N 74).

**2.3.5** Bei Leistungen an Zahlungs statt gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (Art. 24 Abs. 5 MWSTG). Leistungen an Zahlungs statt unterscheiden sich insofern von den Tauschverhältnissen, als sie auf einem sog. Novationsvertrag beruhen. Darin erklärt sich der Gläubiger damit einverstanden, dass ihm der Schuldner an Stelle der ursprünglich vereinbarten Geldleistung eine geldwerte Leistung erbringt (Urteil des BGer 2C\_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.3.2; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 24 N 20; TOBIAS F. RHONER, Bestellung von Material als mehrwertsteuerrelevante Lieferung?, in: Der Schweizer Treuhänder, 2017, S. 639 ff., S. 640).

**2.3.6** Von den Leistungen an Zahlungs statt und Tauschgeschäften sind insbesondere Entgeltsminderungen, z. B. durch Rabatte, Skonti oder dergleichen, abzugrenzen. Liegt eine Entgeltsminderung vor, so kann nach Massgabe der gesetzlichen Bestimmungen vom steuerbaren Umsatz ein Abzug vorgenommen werden bzw. die Umsatzsteuerschuld, gegebenenfalls nachträglich, angepasst werden (Art. 41 Abs. 1 MWSTG). Es handelt sich dabei um Preisnachlässe, die bei Vertragsschluss oder später gewährt werden und die im Sinn der erwähnten Vorschriften vom vereinbarten Ent-

gelt in Abzug gebracht werden können. Der Abzug setzt dabei einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem getätigten Umsatz voraus (BGE 136 II 441 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.3.3; Urteil des BVGer A-975/2015 und A-987/2015 vom 17. Dezember 2015 E. 2.4).

## **2.4**

**2.4.1** Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat. Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach dem Aussenaustritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.1; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG [nachfolgend: Zuordnung von Leistungen], in: ASA 78 S. 757 ff., 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt. Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_734/2019 vom 2. Juni 2021]).

**2.4.2** Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt. Hierbei ist nach objektiven Massstäben – und gerade nicht nach der Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers – zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen. Lediglich aus Sicht eines objektiven Dritten muss erkennbar gewesen sein, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte (Urteil des BGer 2C\_767/2018 vom 8. Mail 2019 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-713/2017 vom

2. Juli 2018 E. 2.4.3; PIERRE-MARIE GLAUSER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 20 N 34 f.; IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, S. 773 ff.). Mithin gilt nicht der Vertreter, der im Sinne der direkten Stellvertretung in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, als Leistungserbringer, sondern der Vertretene. Daraus folgt, dass der Vertreter lediglich die vom Vertretenen erhaltene Entschädigung (Provision) versteuern muss, während der Vertretene als Leistungserbringer das Entgelt für die erbrachte Leistung separat zu versteuern hat. Ob das Entgelt dabei direkt an den Vertretenen bezahlt wird oder über den Vertreter geleitet wird, spielt keine Rolle (vgl. zum ganzen Absatz: Urteile des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.2 sowie A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.3.4; GLAUSER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 20 N 37 ff.).

Findet Art. 20 Abs. 1 MWSTG in einem Dreiparteienverhältnis Anwendung, so wird das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der die eigentliche Leistung erbringenden Person gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person (sog. indirekte Stellvertretung, Art. 20 Abs. 3 MWSTG [BGE 145 II 270 E. 4.4.3]; vgl. dazu: IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, S. 777 und RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», Konturen eines unbestimmten Rechtsbegriffs [nachfolgend: Aussenauftritt], in: ASA 82 S. 451 ff., 465 ff.). Der indirekte Stellvertreter, welcher die Leistung in seinem Namen, aber für die Rechnung des Vertretenen erbringt, wird in die Umsatzsteuerkette integriert, indem die wirtschaftliche Realität zwischen dem Vertretenen und dem Dritten ignoriert und unterstellt wird, dass der Vertreter dem Dritten eine Leistung erbringt, welche ihm vorher vom Vertretenen erbracht worden ist. Somit wird die Vermittlungsleistung zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter negiert bzw. durch eine Warenlieferung oder Dienstleistung ersetzt. Dadurch wird der indirekte Stellvertreter in die gleiche Lage versetzt, wie wenn er für eigene Rechnung handeln würde. Es liegen somit zwei gleichartige, aufeinander folgende Leistungsverhältnisse vor (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.2; GLAUSER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 20 N 19; vgl. IMSTEPF, Aussenauftritt, S. 463; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rn. 46; MWST-Info 04 «Steuerobjekt» [fortan: MI 04] Ziff. 5.3). Die Gleichqualifizierung der beiden Leistungen bezieht sich indes weder auf quantitative Aspekte (Entgelt) noch auf subjektive Aspekte beim Leistungserbringer. So wird die (allfällige) Provision für die vom Vertreter dem Leistungserbringer erbrachte Leistung vom Entgelt in Abzug gebracht, i.e. die Provision wird in die Marge

des Vertreters unqualifiziert (vgl. zum Ganzen: GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 20 N 26 ff.; GLAUSER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 20 N 20 ff.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 Rn. 46; MI 04 Ziff. 5.3).

## **2.5**

**2.5.1** Die Veräusserung von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft sowie der Gärtnerei durch Landwirte und Landwirtinnen, Forstwirte und Forstwirtinnen oder Gärtner und Gärtnerinnen sowie der Verkauf von Vieh durch Viehhändler und Viehhändlerinnen und der Verkauf von Milch durch Milchsammelstellen an milchverarbeitende Betriebe sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG). Als Urproduzenten gelten somit u.a. Forstwirte, die auf forstwirtschaftlichen Flächen Holz erzeugen. Als Urprodukte aus dem eigenen Betrieb, deren Lieferung von der Steuer ausgenommen ist und die Steuerpflicht nicht auslösen, gelten grundsätzlich nur unverarbeitete Produkte. Wo die Verarbeitung eigener Produkte typischerweise im Betrieb des Urproduzenten selbst oder teils ausserhalb des Betriebes erfolgt, ist trotz der Bearbeitung von einer Lieferung eigener Erzeugnisse auszugehen. Holz aus eigenem Wald (Holz ab Stock, Rundholz oder gespaltenes Holz mit oder ohne Rinde in allen marktfähigen Längen, Papierholz oder Holzschnitzel) gilt als Urprodukt (MWST-Branchen-Info 01 «Urproduktion und nahe stehende Bereiche» [fortan: MBI 01] Ziff. 2.1 und 2.1.1). Steuerbar ist indes der Handel mit zugekauften Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei (MBI 01 Ziff. 2.1.2).

**2.5.2** Betreffend «Entgeltsminderungen und/oder Verrechnungen» sieht die Praxis der ESTV Folgendes vor: Bei den Abzügen, welche in direktem Zusammenhang mit der zu erbringenden Leistung der Urproduzenten stehen, liegt keine Verrechnung, sondern eine Entgeltsminderung vor. Der Vorsteuerabzug nach Art. 28 MWSTG kann demzufolge nur von dem um diese Entgeltsminderungen reduzierten Warenwert vorgenommen werden. Diese Regelung gilt ebenfalls bei steuerpflichtigen Urproduzenten zur Bestimmung des steuerbaren Umsatzes. Beispiele hierfür sind Waaggebühren für Schlachtvieh, der Abzug für die Hofabfuhr von Milch sowie Sortier- und Lagerkosten von Gemüse (MBI 01 Ziff. 7.2).

Gemäss der Praxis der ESTV gilt weiter: Werden Urprodukte durch den Abnehmer selbst geerntet, liegt nur dann eine Verrechnung von Erntearbeiten mit der Lieferung eines Urproduktes vor, wenn dem Urproduzenten

die für die Erntearbeiten tatsächlich entstandenen Kosten (z.B. Erntearbeiten oder Transportkosten) und allfällig nach Vertragsabschluss eingetretene Risiken (z.B. Preiszerfall oder Qualitätseinbussen) in Rechnung gestellt beziehungsweise vom Wert des geernteten Gutes in Abzug gebracht werden. Dies gilt auch dann, wenn die Erntekosten in einem Vertrag festgelegt, aber in der Abrechnung nicht offen ausgewiesen werden. Der Wert der Erntearbeiten wird in diesem Fall durch den steuerpflichtigen Abnehmer des Urproduktes je nach Art des Urproduktes zum Normalsatz (z.B. Holzschlagarbeiten) oder zum reduzierten Steuersatz (z.B. Erntearbeiten von Futter- und Lebensmitteln) versteuert.

Im diesbezüglichen Beispiel 1 (in Ziff. 7.2 der MBI 01) bezieht ein steuerpflichtiges Forstunternehmen von einem nicht steuerpflichtigen Waldbesitzer Holz ab Stock. Da die Holzschlagarbeiten in schwierigem Gelände vorzunehmen sind, muss der Waldbesitzer das Risiko für den Holzschlag vertraglich übernehmen. Das Forstunternehmen verrechnet demzufolge den effektiven Aufwand der Holzschlagarbeiten (CHF 2'500) mit dem Wert des Rundholzes (CHF 3'000), was einen dem Waldbesitzer zu bezahlenden Betrag von CHF 500 ergibt. Das steuerpflichtige Forstunternehmen versteuert die Holzschlagarbeiten von CHF 2'500 zum Normalsatz. Auf dem Wert des geernteten Rundholzes von CHF 3'000 kann das Forstunternehmen den Vorsteuerabzug von 2,5 % geltend machen (vgl. zum Vorsteuerabzug die nachfolgende E. 2.5.3).

In Beispiel 2 bezieht ein steuerpflichtiges Forstunternehmen von einem nicht steuerpflichtigen Waldbesitzer Holz ab Stock. Mit dem Waldbesitzer werden in Abhängigkeit der Holzart und dessen Qualität feste Preise vereinbart (Wert des Rundholzes nach der Holzernte: CHF 1'500). Das Risiko für den Holzschlag übernimmt das Forstunternehmen demzufolge selbst. Das Forstunternehmen kann den Vorsteuerabzug von 2,5 % auf dem Wert des geernteten Rundholzes von CHF 1'500 geltend machen. Den Holzverkauf (z.B. an ein Sägewerk) rechnet das Forstunternehmen zum Normalsatz ab (MBI Ziff. 7.2).

**2.5.3** Da ihre Leistungen grundsätzlich von der Steuer ausgenommen sind, müssen Urproduzenten einerseits nicht über die Lieferungen der im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse mit der ESTV abrechnen, haben aber andererseits keinen Anspruch auf Abzug der auf ihren Aufwendungen lastenden Vorsteuer. Die Steuerbelastung der Betriebsmittel und Investitionsgüter beeinflusst jedoch die Preisgestaltung und kann den nichtsteuer-

pflichtigen gegenüber dem steuerpflichtigen Urproduzenten benachteiligen. Um eine Schattensteuer (sog. *taxe occulte*) auf den Erzeugnissen solcher nicht steuerpflichtigen Urproduzenten, Viehhändler und Milchsammelstellen zu vermeiden, sieht Art. 28 Abs. 2 MWSTG vor, dass deren steuerpflichtige Bezüger 2,5 % des ihnen in Rechnung gestellten Betrages (100 %) als Vorsteuer abziehen dürfen. Diese 2,5 % entsprechen in etwa der gesamten Vorsteuerbelastung der Urproduzenten auf ihren Aufwendungen, womit den nicht steuerpflichtigen Urproduzenten auf dem Markt keine Nachteile erwachsen sollen (MBI Ziff. 9.1).

## **2.6**

**2.6.1** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 133 II 366 E. 3.3; Urteil des BGer 2C\_844/2017 vom 17. August 2018 E. 2.3.3; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, S. 276 ff.).

**2.6.2** Gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG verjährt das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (relative Verjährung). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, eine Verfügung, einen Einspracheentscheid, ein Urteil, eine Ankündigung einer Kontrolle oder den Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen (Art. 42 Abs. 2 MWSTG). Mit dem Unterbruch beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen und beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (absolute Verjährung; Art. 42 Abs. 6 MWSTG; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 5.2).

**2.6.3** Das Bundesgericht hat im Rahmen des Urteils 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021 betreffend die verjährungsunterbrechende Wirkung von Einschätzungsmitteilungen festgehalten, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes keine ausschlaggebende Rolle spiele, ob das Dokument datiert, unterzeichnet und inhaltlich ausgefeilt sei. In Art. 42 Abs. 2 MWSTG sei ledig-

lich die Rede von einer «auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichteten empfangsbedürftigen schriftlichen Erklärung». Der Versand einer Einschätzungsmitteilung werde in Art. 42 Abs. 2 MWSTG zwar nicht ausdrücklich erwähnt, er reiche aber fraglos, um die laufende Verjährungsfrist zu unterbrechen. Bei einer Einschätzungsmitteilung handle es sich um ein Verfügungssurrogat, das als solches alle Elemente einer Verfügung enthalte, dieser aber zeitlich vorgelagert sei. Ihr Zweck liege hauptsächlich darin, der steuerpflichtigen Person das rechtliche Gehör zu gewähren, noch bevor die eigentliche Verfügung ergehe (Urteil des BGer 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.4 mit Verweis auf BGE 140 II 202 E. 5.5).

### 3.

Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die in Ziff. 2 der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019 erfolgte und in der Folge seitens der ESTV mittels Verfügung und Einspracheentscheid bestätigte Steuernachbelastung unter dem Titel «Bewirtschaftung von Wäldern» rechtmässig ist.

Die Beschwerdeführerin begründet ihre Beschwerde vorab damit, dass die Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2013 und 2014 verjährt seien. Darauf ist im Folgenden einzugehen.

**3.1** Die Beschwerdeführerin führt hierzu aus, die Verjährung von öffentlich-rechtlichen Forderungen sei von Amtes wegen zu beachten. Anlässlich der Kontrolle der ESTV seien die Steuerperioden 2013 bis 2017 geprüft worden. Im Zeitpunkt der Verfügung vom 20. August 2020 sei für die Steuerforderungen der Steuerperioden 2013 und 2014 die Festsetzungsverjährung eingetreten, sofern nicht rechtzeitig eine ordnungsgemässe Verjährungsunterbrechung durch die ESTV erfolgt sei. Im Einspracheentscheid mache die ESTV geltend, sie habe die Festsetzungsverjährung mit der schriftlichen Ankündigung der Kontrolle vom 4. April 2018 ein erstes Mal rechtsgültig unterbrochen. Mit dieser Unterbrechung habe sich – so die Beschwerdeführerin weiter – die Verjährungsfrist bis zum 3. April 2020 verlängert. Die Verfügung sei aber erst am 20. August 2020 erlassen worden. Die Festsetzungsverjährung wäre nur dann noch nicht eingetreten, wenn die ESTV zwischen dem 4. April 2018 und dem 20. August 2020 die Verjährung ein weiteres Mal rechtsgültig unterbrochen hätte.

Die Beschwerdeführerin fährt fort, die ESTV mache im Einspracheentscheid geltend, sie habe mit dem Erlass der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019 die Verjährung erneut unterbrochen. In Art. 42 Abs. 2 MWSTG werde

aufgezählt – so die Beschwerdeführerin weiter – dass der Erlass einer Verfügung, eines Einspracheentscheides oder eines Urteils die Verjährung unterbreche. Gleiches gelte für die (schriftliche) Ankündigung einer Kontrolle. Hierbei handle es sich um Unterbrechungshandlungen, die nur von der Behörde vorgenommen werden könnten. Der Erlass einer Einschätzungsmitteilung fehle aber in dieser Aufzählung. Die Verjährung könne indes auch durch eine auf die Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung unterbrochen werden. Die Unterbrechung mit diesem qualifizierten Schriftstück könne nicht nur von Behörden, sondern auch vom Steuerpflichtigen vorgenommen werden. Deshalb seien die Voraussetzungen, welche erfüllt sein müssten, für die Behörde wie auch den Steuerpflichtigen gleich. Verlangt werde eine empfangsbedürftige schriftliche Erklärung. In der Botschaft des Bundesrates zum MWSTG werde ausdrücklich festgehalten, dass die Verjährung nur mit einem qualifizierten Schriftstück unterbrochen werden könne. Im Verwaltungsrecht seien die Voraussetzungen für das Vorliegen der Schriftlichkeit nicht näher umschrieben, weshalb auf das Zivilrecht zurückzugreifen sei. Nach Art. 13 OR seien für die Schriftlichkeit die Unterschriften der Parteien notwendig. Damit einer Einschätzungsmitteilung eine verjährungsunterbrechende Wirkung zukomme, müssten die Voraussetzungen an eine empfangsbedürftige schriftliche Erklärung erfüllt sein. Auf der Einschätzungsmitteilung fehle eine Unterschrift, es werde ausdrücklich festgehalten, dass es sich um ein Formular ohne Unterschrift handle. Damit fehle es bei der Einschätzungsmitteilung an der Schriftlichkeit. Das Formular ohne Unterschrift erfülle die Anforderungen an ein qualifiziertes Schriftstück nicht, weshalb der Einschätzungsmitteilung keine verjährungsunterbrechende Wirkung zukomme. Damit sei für die Steuerperioden 2013 und 2014 die Festsetzungsverjährung eingetreten.

**3.2** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung spielt für die verjährungsunterbrechende Wirkung von Einschätzungsmitteilungen nach dem Wortlaut des Gesetzes keine ausschlaggebende Rolle, ob das Dokument datiert, unterzeichnet und inhaltlich ausgefeilt ist. Der Versand einer Einschätzungsmitteilung werde in Art. 42 Abs. 2 MWSTG zwar nicht ausdrücklich erwähnt, er reiche aber fraglos, um die laufende Verjährungsfrist zu unterbrechen (E. 2.6.3).

Damit gilt auch für den vorliegenden Fall, dass mit der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019, welche unbestrittenermassen innert der zweijährigen Verjährungsfrist, die mit der schriftlichen Ankündigung der Kontrolle vom

4. April 2018 ausgelöst wurde, ergangen ist, die Verjährung gültig unterbrochen wurde und zwar unabhängig davon, ob sie die seitens der Beschwerdeführerin bemängelte Unterschrift enthält (E. 2.6.2 f.).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind dementsprechend die Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2013 und 2014 nicht verjährt. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

#### **4.**

Weiter begründet die Beschwerdeführerin ihren Standpunkt, wonach die Steuernachbelastung unter dem Titel «Bewirtschaftung von Wäldern» nicht rechtmässig sei, damit, dass der Sachverhalt fehlerhaft festgestellt worden sei. Bei der «Bewirtschaftung von Wäldern» würden keine Verrechnungen von Leistungen, sondern Entgeltminderungen vorliegen.

**4.1** Im Rahmen des angefochtenen Einspracheentscheids wird der Sachverhalt im Wesentlichen wie folgt festgehalten: Die Beschwerdeführerin sei gemäss Homepage im Auftrag der Mitglieder des Verbands der Waldeigentümer (...) mit dem Ziel gegründet worden, gemeinsam Rundholz und weitere Wald- und Holzprodukte zu vermarkten. Die Beschwerdeführerin kaufe bei Waldeigentümern Holz «ab Stock». Für die Holzschlagarbeiten beauftrage sie Subunternehmen, welche von ihr bezahlt würden. Das Holz werde nach dem Holzschlag von der Beschwerdeführerin an in- und ausländische Abnehmer verkauft. Anlässlich der Kontrolle sei festgestellt worden, dass nach Abschluss des Auftrages an die jeweiligen Waldeigentümer folgende Rechnung gestellt worden sei: Preis «Holz ab Stock» ./.. Unternehmeraufwand (Holzerntekosten) ./.. Koordinationsabzug = Saldo zu Gunsten Waldeigentümer (Vorsteuerabzug 2,5 %, Einkauf Urproduzenten) oder = Saldo zu Gunsten der Beschwerdeführerin (8 % MWST, Umsatz aus Holzverkauf Inland oder Entsorgungsleistung). Beim Preis «Holz ab Stock» handle es sich um den Betrag, welcher für das Holz mit dem Waldeigentümer vereinbart worden sei. Dabei habe es sich auch um Holz minderer Qualität handeln können, welches nicht mehr verkauft, sondern von der Beschwerdeführerin habe entsorgt werden müssen. Der Unternehmeraufwand betreffe die Kosten, welche die Beschwerdeführerin für die Subunternehmen aufgewendet habe, welche die Holzarbeiten durchgeführt und das Holz transportiert hätten. Der Koordinationsabzug bezeichne die Kosten für die eigene Tätigkeit (Vermarktung, Verkauf, administrative Aufwendungen etc.). Habe die Rechnung an die Waldeigentümer einen Saldo zugunsten der Beschwerdeführerin ergeben, so habe sie auf dem Saldobetrag die Steuer zum Normalsatz abgerechnet (Holzertrag oder Entsorgungsleistung). Im

Falle eines Minussaldos bzw. eines Saldos zugunsten des Waldeigentümers, habe sie den Vorsteuerabzug von 2,5 % (Urproduzentenabzug) auf dem Restsaldo geltend gemacht. Auf dem steuerbaren Umsatz aus dem Holzverkauf habe die Beschwerdeführerin die Umsatzsteuer abgerechnet und habe auf den von Dritten bezogenen Fremdarbeiten den Vorsteuerabzug geltend gemacht.

**4.2** Die Beschwerdeführerin führt zur Begründung ihres Standpunktes, wonach eine Entgeltsminderung vorliege, vorab aus, sie sei an die von ihr abgegebenen Offerten gebunden. Eine Überwälzung des Risikos eines Preiszerfalls nach Offertstellung oder von Qualitätseinbussen auf den Waldeigentümer habe nie stattgefunden. Die dem Waldeigentümer offerierten Preise hätten gegolten, auch wenn sie – die Beschwerdeführerin – weniger habe lösen können. Zudem sei sie – die Beschwerdeführerin – wenn sie einen Auftrag erhalten habe, dafür verantwortlich, dass das Holz nach dem Schlag rechtzeitig abgeführt werde und so keine Qualitätseinbussen eintreten könnten. Sollte dies dennoch der Fall gewesen sein, so habe sie diese Einbussen selber tragen müssen. Der Waldeigentümer trage bei den Verkäufen an sie kein Risiko.

Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, die Geschäftsbeziehungen mit den Waldeigentümern, mit denen sie Käufe ab Stock abgewickelt habe, seien von gegenseitigem Vertrauen geprägt, weshalb vieles mündlich vereinbart worden sei. Deshalb verfüge sie – die Beschwerdeführerin – in der Regel nicht über schriftliche Verträge mit den Waldeigentümern. Sie habe der ESTV anlässlich der Kontrolle Bestätigungen von Waldeigentümern eingereicht, wonach die Preise für den Kauf des Holzes ab Stock vorgängig vereinbart worden seien. Damit sie – die Beschwerdeführerin – bei den Waldeigentümern Vertrauen habe gewinnen können, sei sie bei der Preisgestaltung sehr transparent gewesen. Sie habe gegenüber den Waldeigentümern die mit den Käufern des Holzes (Sägereien) und den Subunternehmern für die Holzernte ausgehandelten Konditionen jeweils offengelegt. Auch die eigenen Aufwendungen seien mit dem Koordinationsabzug offen dargelegt worden. Dabei sei zu beachten, dass sowohl beim Aufwand der Subunternehmer für die Holzernte wie auch beim eigenen Aufwand nie der effektive Zeitaufwand mit dem Waldeigentümer abgerechnet worden sei.

Vorliegend sei umstritten – so die Beschwerdeführerin weiter – ob bei den von ihr bei den jeweiligen Waldeigentümern getätigten Holzkäufen ein sog. Kauf ab Stock vorliege, bei dem die Kosten für die Ernte durch die von ihr

(der Beschwerdeführerin) beauftragten Subunternehmer eine Entgeltsminderung darstellen würden oder ob bei diesen Käufen eine gegenseitige Verrechnung von Leistungen vorliege. Sie habe sich bei der Beurteilung ihrer Geschäftsabwicklung auf das Beispiel 2 in der Ziff. 7.2 der MBI 01 abgestützt. Gemäss diesen Ausführungen liege ein Verkauf ab Stock vor, wenn mit dem Waldbesitzer in Abhängigkeit der Holzart und dessen Qualität feste Preise vereinbart würden. Das Risiko für den Holzschlag übernehme der Käufer des Holzes demzufolge selber. Sie (die Beschwerdeführerin) sei bei der Abrechnung der Verkäufe ab Stock wie folgt vorgegangen. Es sei jeweils eine «interne definitive Abrechnung» erstellt worden. Da der effektive Ertrag für das geschlagene Holz erst nach der Vermessung im Sägewerk feststehe, erfolgten diese Abrechnungen erst nach dem Schlag. Für die Erntearbeiten habe sie (die Beschwerdeführerin) jeweils mit Subunternehmern Dienstleistungsverträge für Holzerntearbeiten abgeschlossen, in welchen ein Preis in Abhängigkeit der geschlagenen Menge vereinbart worden sei. In den «internen Abrechnungen» sei der entsprechend der Menge und der Holzqualität vorgängig vereinbarte Ertrag aufgeführt und davon die in Abhängigkeit der geschlagenen Menge bestimmten Erntekosten in Abzug gebracht worden. Auch ihre Marge, welche als Koordinationsabzug bezeichnet und ebenfalls in Abhängigkeit der geernteten Menge bestimmt sei, werde in dieser «internen» Abrechnung ausgewiesen. Ergebe die «interne Abrechnung» ein positives Ergebnis, dann erhalte der Waldeigentümer von ihr – der Beschwerdeführerin – eine Gutschrift. Ergebe die «interne Abrechnung» hingegen ein negatives Ergebnis, dann erhalte der Waldeigentümer von ihr – der Beschwerdeführerin – eine Rechnung über die «Entsorgung minderwertiger Ware». Die «definitiven internen Abrechnungen» seien als interne Kalkulationsunterlagen und nicht als Abrechnungen für den Waldeigentümer gedacht. Aufgrund des Vertrauensverhältnisses mit den Geschäftspartnern lege sie – die Beschwerdeführerin – ihre Kalkulation aber gegenüber den Waldeigentümern offen.

Für die ESTV – so die Beschwerdeführerin weiter – könne offensichtlich ein Verkauf von Holz ab Stock nur dann vorliegen, wenn dem Waldeigentümer ein fixer Preis offeriert werde, ohne dass die Kalkulation offengelegt werde. Werde dem Waldeigentümer transparent dargelegt, wie der Preis zu Stande gekommen sei, wie sie dies tue, dann liege aus Sicht der ESTV eine Verrechnung von Leistungen vor. Der offerierte «ab Stock» Preis kalkuliere sich nun einmal aus dem (erwarteten) Erlös für das Holz, den (erwarteten) Kosten für die Ernte sowie der Marge des Käufers. Wenn sie nun wie vorliegend – so die Beschwerdeführerin weiter – mit der Sägerei für das Holz einen (fixen) Preis – in Abhängigkeit der vermessenen Menge und

der Klassifizierung der Qualität – und mit dem Subunternehmer, welcher die Erntearbeiten vornehme, einen fixen Preis pro m<sup>3</sup> geerntetem Holz vereinbare und auch die eigene Marge pro m<sup>3</sup> definiere, dann ergebe die Subtraktion der zwei letztgenannten Positionen vom Preis, der mit der Sägerei vereinbart worden sei, den Preis, den sie (die Beschwerdeführerin) als Preis ab Stock an den Waldeigentümer bezahle. Dem Waldeigentümer würden dabei keine Leistungen weiterverrechnet.

Die ESTV behaupte, dass sie (die Beschwerdeführerin) den Waldeigentümern den effektiven Aufwand in Rechnung stelle und deshalb ein Verrechnungsgeschäft vorliege. Dies entspreche aber nicht den Tatsachen. In der Kalkulation, welche als «definitive interne Abrechnung» bezeichnet sei, werde einzig vom vereinbarten Preis für das Holz die in Abhängigkeit der geernteten Menge Holz mit den Subunternehmern vorgängig vereinbarte Pauschale für die Ernte sowie ihre ebenfalls in Abhängigkeit der geernteten Menge Holz berechnete Marge (Koordinationsabzug) in Abzug gebracht. Dem Waldeigentümer würden keine Leistungen verrechnet. Ob der von ihr (der Beschwerdeführerin) in der Kalkulation berücksichtigte Koordinationsabzug ihre tatsächlichen Aufwendungen decke oder nicht, sei offensichtlich ihr Risiko.

**4.3** Die ESTV bringt hiergegen im Wesentlichen vor, die Beschwerdeführerin habe vorliegend die Holzerntearbeiten und Marge als Entgeltsminderung betrachtet, obwohl eine Leistungsverrechnung vorliege, bei welcher Leistungen gegenseitig verrechnet würden und jeder Vertragspartner seine Leistungen zu versteuern habe (mit Verweis auf das in Ziff. 7.2 der MBI 01 aufgeführte Beispiel 1). Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach es sich bei den an die Waldeigentümer ausgestellten Schlussabrechnungen um interne Kalkulationsunterlagen handle, welche nicht als Abrechnungen an die Waldeigentümer gedacht seien, sei nicht korrekt. Die Schlussabrechnungen seien jeweils an die Waldeigentümer ausgestellt worden. Solche Schlussabrechnungen dienten naturgemäss zur Gegenüberstellung aller Kosten und zur Rechnungstellung. Es würden zudem keine schriftlichen Absprachen oder Verträge vorliegen, welche vorgängig unter den Parteien getroffen worden seien.

Weiter führt die ESTV aus, entgegen den Aussagen der Beschwerdeführerin sei die Offenlegung der Preiskalkulation für die Unterscheidung zwischen einer Entgeltsminderung und einem Verrechnungsgeschäft nicht das zentrale Kriterium. Gemäss Ziff. 7.2 der MBI 01 liege auch eine Verrechnung vor, wenn die Erntekosten in einem Vertrag festgelegt, aber in

der Abrechnung letztlich nicht offen ausgewiesen würden. Im Unterschied dazu könne eine Entgeltsminderung vorliegen, wenn die Berechnung der Holzpreise vorgängig abgestuft nach Holzkategorie offengelegt werde. Schliesslich werde beispielsweise bei einem Rabattverkauf von Waren der Rabatt auf einer (Kassen-)Quittung auch aufgeführt und gleichwohl als Preisminderung behandelt. Vorliegend sei der Holzpreis jedoch nicht vorgängig unter Berücksichtigung der Holzerntearbeiten kalkuliert, sondern die effektiven Kosten des Holzschlages seien nach Abschluss der Arbeiten in Rechnung gestellt worden. Das von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde dargestellte Vorgehen bei der Rechnungstellung, wonach sie den Ertrag des Holzes mit den Holzerntekosten und ihrer Marge verrechne, entspreche genau dem Vorgehen bei Verrechnungen (mit Verweis auf das in Ziff. 7.2 der MBI 01 aufgeführte Beispiel 1). Die Beschwerdeführerin verkenne entsprechend, dass der Holzpreis «ab Stock» dem Holzertrag und nicht dem Schlussaldo entspreche. Der Schlussaldo zeige nur das Ergebnis auf, welches nach Verrechnung der Leistungen resultiere.

Sodann fügt die ESTV an, vorliegend sei das Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Waldeigentümern und nicht den Subunternehmern zu beurteilen. Wenn die Beschwerdeführerin die Kosten, welche sie für die Arbeiten der Subunternehmer trage, an die Waldeigentümer weiterverrechne, zeige dies auf, dass die Waldeigentümer überwiegend das unternehmerische Risiko des Geschäfts tragen würden. Der einzelne Waldeigentümer kenne vorgängig zwar den Preis, welchen er je nach Qualität und Menge von der Beschwerdeführerin für das Holz erhalte. Bis zur Rechnungstellung bleibe jedoch unklar, ob er von der Beschwerdeführerin für den Holzverkauf schlussendlich Geld erhalte oder – falls die Kosten der Beschwerdeführerin den jeweiligen Holzertrag überstiegen – eine Schuld zu begleichen habe. Die Beschwerdeführerin hingegen erziele – da sie die Kosten weiterverrechnen könne – in jedem Fall mindestens ein kostendeckendes Ergebnis. Auch wenn die Beschwerdeführerin nicht nachweislich in jedem Einzelfall die Kosten 1:1 an die Waldeigentümer weiterverrechne, seien diese weitgehend an die Waldeigentümer überwältigt worden. So sei gemäss der Aufstellung im Anhang der EM Nr. 367'410 vom 13. März 2019 ersichtlich, dass sich der «Unternehmeraufwand auf Lieferantengutschriften» des Kontos Nr. 3060 und die «Fremdarbeiten (Unternehmeraufwand)» des Kontos Nr. 4500 betragsmässig decken und somit der Aufwand der Beschwerdeführerin weiterverrechnet werde. Dass die Beschwerdeführerin ihre eigenen Aufwände weitgehend an die Waldeigentümer weiterverrechne, zeige auf, dass sie als Käuferin des Holzes nicht nur Leistungs-

empfängerin, sondern auch Leistungserbringerin bezüglich der Holzernarbeiten sei. Zudem sei vorliegend weder belegt noch ergebe es sich aus den Umständen, dass es sich bei den Positionen in der Schlussabrechnung – wie es die Beschwerdeführerin darlege – um eine zum Voraus vereinbarte Pauschale für Erntearbeiten und Marge handle.

**4.4** Diesen Ausführungen zufolge ist der Sachverhalt insofern umstritten, als dass sich die Parteien nicht darüber einig sind, ob hier Beispiel 1 oder 2 der in Ziff. 7.2 der MBI 01 erläuterten Fallbeispiele einschlägig ist, i.e. ob die Beschwerdeführerin den Waldeigentümern Leistungen erbringt, die mit den Holzlieferungen der Waldeigentümer verrechnet werden (zwei Leistungsverhältnisse) oder ob es sich dabei lediglich um Innenleistungen handelt (E. 2.3.2) und sich das seitens der Waldeigentümer vereinnahmte Entgelt für die Holzlieferungen entsprechend vermindert (nur ein Leistungsverhältnis). Nicht strittig ist – wohl zu Recht (vgl. E. 4.4.2) –, dass die in Ziff. 7.2 der MBI 01 dargelegte Praxis grundsätzlich gesetzeskonform ist.

**4.4.1** Vorauszuschicken ist, dass es im vorliegenden Fall lediglich deshalb zu einer Aufrechnung seitens der ESTV gekommen ist, weil die strittigen Leistungen der Beschwerdeführerin zum Normalsatz zu versteuern sind, während sie für die Leistungen der Waldeigentümer, deren Entgelt sich entsprechend erhöht, lediglich den Vorsteuerabzug für den Bezug steuerausgenommener Urprodukte in Höhe von 2,5% geltend machen kann (E. 2.5.3); ansonsten, i.e. wären die Waldeigentümer steuerpflichtig und würden sie die Holzlieferungen freiwillig zum dann geltenden Normalsatz versteuern, führte die Aufrechnung von Umsatzsteuern für die strittigen Leistungen an die Waldeigentümer aus Sicht der Beschwerdeführerin infolge des sich in gleichem Masse erhöhenden Vorsteuerabzugs zu einem reinen Nullsummenspiel.

**4.4.2** Wie in E. 2.5.2 schon aufgezeigt, unterscheidet die Praxis der ESTV bei der Frage, ob die Selbsternte durch den Abnehmer zu einer Verrechnung von Leistungen (Ernteleistung gegen die Lieferung eines Urprodukts) oder zu einer Entgeltsminderung (Entgelt für das Urprodukt verringert sich) führt, im Wesentlichen danach, wer das Risiko von höheren Erntekosten trägt. Werden die Erntekosten pauschal im Preis berücksichtigt, ist demnach von einer Entgeltsminderung auszugehen, während von einer Verrechnung der Ernteleistung mit der Lieferung des Urproduktes auszugehen ist, wenn dem Urproduzenten die tatsächlich für die Ernte angefallenen Kosten (inkl. unerwartete Mehrkosten) in Rechnung gestellt werden.

**4.4.2.1** Am Beispiel eines Erdbeerfelds heisst dies, der Urproduzent gewährt einen Preisnachlass, weil der Abnehmer die Beeren selbst erntet. Der Urproduzent verkauft dem Abnehmer demnach noch nicht geerntete und deshalb günstigere Beeren. Die Kosten der Selbsternte sind somit im Sinne eines pauschalen Rabatts abgegolten. Das hierauf folgende Ernten der Beeren seitens des Abnehmers ist dessen Innenleistung. Unerwartet höhere Erntekosten schmälern dessen Gewinn beim Weiterverkauf. Es gibt nur ein Leistungsverhältnis betreffend den Verkauf noch nicht geernteter Beeren.

Im Gegensatz dazu erbringt der Abnehmer dem Urproduzenten eine Ernteleistung, wenn Letzterer nicht nur im Sinne eines pauschalen Rabatts, sondern effektiv für die Erntekosten (inkl. unerwartete Mehrkosten) aufkommt. Der Urproduzent verkauft dem Abnehmer (nach erbrachter Ernteleistung seitens des Abnehmers) die geernteten Beeren zum (höheren) Preis geernteter Beeren. Es bestehen somit zwei Leistungsverhältnisse – die Ernteleistung seitens des Abnehmers und der Verkauf geernteter Beeren seitens des Urproduzenten – deren Entgelte miteinander verrechnet werden.

**4.4.2.2** Das in Ziff. 7.2 der MBI 01 (aber nicht im entsprechenden Fallbeispiel 1) erwähnte Kriterium, wonach im Falle der Verrechnung von Erntearbeiten mit der Lieferung eines Urproduktes dem Urproduzenten auch allfällig nach Vertragsabschluss eingetretene Risiken (z.B. Preiszerfall oder Qualitätseinbussen) in Rechnung gestellt beziehungsweise vom Wert des geernteten Gutes in Abzug gebracht werden, dürfte nur für die Zeit zwischen Vertragsschluss und der tatsächlichen Lieferung des geernteten Produktes (Verfügungsgeschäft) gelten. Damit wird der Urproduzent, der dem selbsterntenden Abnehmer die geernteten Früchte verkauft (Verrechnung), gleich behandelt, wie der Urproduzent, der die Früchte von einem Dritten ernten lässt und sie anschliessend an die Abnehmer verkauft. Nicht relevant ist somit, wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, die dem Waldeigentümer offerierten Preise hätten gegolten, auch wenn sie – die Beschwerdeführerin – weniger habe lösen können. Denn sobald die Lieferung der geernteten Früchte an die Beschwerdeführerin erfolgt ist, trägt diese – ausser im Falle indirekter Stellvertretung (vgl. E. 4.5) – ohnehin das Risiko eines Preiszerfalls.

**4.4.2.3** Nach dem Gesagten erscheint die seitens der ESTV in Ziff. 7.2 der MBI 01 gewählte Lösung zur Abgrenzung von Entgeltsminderungen und Verrechnungsgeschäften sachgerecht.

**4.4.3** Zu prüfen ist damit, ob sich der hier in Frage stehende Sachverhalt unter das Beispiel 1 (Verrechnung) oder das Beispiel 2 (Entgeltsminderung) gemäss Ziff. 7.2 der MBI 01 subsumieren lässt. Es geht also darum, ob die Erntekosten pauschal im vereinbarten Preis berücksichtigt sind oder ob dem Urproduzenten seitens der Abnehmerin die tatsächlich für die Ernte angefallenen Kosten (inkl. unerwartete Mehrkosten) in Rechnung gestellt werden.

Nicht strittig ist zurecht, dass die Abnehmerin, i.e. die Beschwerdeführerin, selbst erntet. Sie gilt auch dann als Abnehmerin (und Weiterverkäuferin) des geernteten Holzes, wenn betreffend den Verkauf des geernteten Holzes ein indirektes Stellvertretungsverhältnis vorliegt (vgl. E. 2.4.2 und E. 4.5).

**4.4.3.1** Wie die Beschwerdeführerin zurecht ausführt, ist für die Frage, ob eine Entgeltsminderung oder eine Verrechnung vorliegt, nicht entscheidend, ob die Kalkulation offengelegt wird oder nicht. Dies scheint auch die ESTV anzuerkennen. Entscheidend ist einzig, ob vor dem Holzschlag ein fester Preis für das Holz «ab Stock» in Abhängigkeit der Holzart und dessen Qualität vereinbart wird. Wenn also zwischen der Waldeigentümerin und der Beschwerdeführerin vor dem Holzschlag vereinbart worden wäre, dass die Waldeigentümerin für Holz «ab Stock» den Betrag von CHF 70 pro m<sup>3</sup> abzüglich Ernte- und Transportkosten von pauschal CHF 20 pro m<sup>3</sup>, also netto CHF 50 pro m<sup>3</sup> erhält, sind die Ernte- und Transportkosten als Entgeltsminderung zu behandeln, auch wenn sie offen ausgewiesen sind. Denn das Risiko von unerwarteten Mehrkosten für Ernte und Transport würde die Abnehmerin des Holzes, i.e. die Beschwerdeführerin, tragen.

Nicht entscheidend für die mehrwertsteuerliche Behandlung ist dementsprechend, ob im Anschluss an die Holzlieferung eine Schlussabrechnung erstellt wird, worin die Kosten des Holzes denjenigen der Ernte gegenübergestellt werden und schliesslich – nachdem die Gesamtsumme geschlagener m<sup>3</sup> Holz bekannt ist – Rechnung gestellt oder eine Gutschrift gewährt wird. Entscheidend ist vielmehr, was die Parteien betreffend die Kosten der Holzernte (Risiko unerwarteter Mehrkosten) vereinbart haben.

**4.4.3.2** Im vorliegenden Fall stellt sich im Rahmen der Erstellung des urteilswesentlichen Sachverhalts das Problem, dass – wie die Parteien übereinstimmend ausführen – keine schriftlichen Verträge existieren, aus welchen hervorgehen könnte, ob vor dem Holzschlag ein fester Preis für das

Holz «ab Stock» vereinbart wurde. Damit wird die Beweisführung betreffend dieses entscheidende Sachverhaltselement – i.e. der vorgängigen Vereinbarung – erschwert. Somit kann nur – aber immerhin – anhand von weiteren Indizien erörtert werden, was wohl zwischen der Beschwerdeführerin und den Waldeigentümern vor dem jeweiligen Holzschlag vereinbart wurde.

**4.4.3.2.1** Die Beschwerdeführerin hat in diesem Zusammenhang Bestätigungen von Waldeigentümern eingereicht, wonach die Preise für den Kauf des Holzes «ab Stock» vorgängig vereinbart worden seien. Konkret geht aus diesen Schreiben hervor, dass die Waldeigentümer die stehenden Bäume ihrer Waldungen «ab Stock» verkaufen würden. Mit diesem Kauf sei die Beschwerdeführerin Eigentümerin und für eine fachgerechte Ernte und Abführung verantwortlich. Die Waldeigentümer würden für den Verkauf «ab Stock» einen ausgehandelten Betrag pro Kubikmeter erhalten. Die Höhe der Gutschrift hänge von der effektiv eingemessenen Holzmenge ab.

Diese Schreiben seitens der Waldeigentümer würden die Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin – wonach die Erntekosten pauschal im vereinbarten Preis berücksichtigt sind und es sich bei der Ernte und dem Transport demnach um Innenleistungen handle – an und für sich stützen. Indes fällt erstens auf, dass sämtliche der genannten Bestätigungen annähernd wortlautgetreu aufgesetzt sind, i.e. wohl auf einer «Vorlage» basieren, und dass sie erst nach der Kontrolle erstellt wurden. Des Weiteren ist zu beachten, dass die Waldeigentümer – soweit diese überhaupt steuerpflichtig sind – für die Holzverkäufe nicht optiert haben und die Mehrwertsteuer, die (zumindest in Zukunft) auf sie überwältzt werden dürfte, ceteris paribus nicht als Vorsteuer werden geltend machen können. Damit haben die Waldeigentümer am Ausgang des vorliegenden Verfahrens ein grosses Eigeninteresse, womit ihren Bestätigungen keine hohe Beweiskraft zukommt.

Weiter liegen zwei Abrechnungen betreffend Holzlieferungen im Recht. Diese bestehen jeweils aus einer Gutschrift bzw. einer Rechnung, in welcher lediglich der Saldo (Holzlieferung ./.. Unternehmeraufwand [Holzernstekosten] ./.. Koordinationsabzug) aufgeführt ist. Ist der Saldo positiv, lautet der Artikel-Code «Kauf ab Stock». Ist der Saldo negativ, lautet der Artikel-Code «Entsorgung minderwertiger Ware», wobei in beiden Fällen aufgeführt wird, wieviel m<sup>3</sup> Holz geliefert bzw. abgeführt worden ist. Weiter beinhalten die Abrechnungen betreffend Holzlieferungen jeweils eine Schluss-

abrechnung, aus welcher sich der gutgeschriebene bzw. in Rechnung gestellte Saldo herleiten lässt. In dieser Schlussabrechnung ist vorab unter der Rubrik «Holzertrag» aufgeführt, welchen Sägereien zu welchem Preis wieviel m<sup>3</sup> Holz («Menge») verkauft worden ist. Sodann ist in der Rubrik «Unternehmeraufwand» aufgeführt, welche (zum Teil verschiedene) Subunternehmen die Erntearbeiten vorgenommen haben und welche Beträge diese der Beschwerdeführerin hierfür in Rechnung gestellt haben. Nicht ersichtlich ist indes, für wie viele m<sup>3</sup> geerntetes Holz («Menge») die einzelnen Beträge stehen. In der Rubrik «Koordinationsabzug» sind schliesslich die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Vermarktung, den Verkauf und Administratives (seitens der Beschwerdeführerin auch als «Marge» bezeichnet) aufgeführt. Der Koordinationsabzug bemisst sich – wie die Beschwerdeführerin selbst vorbringt und auch aus der Schlussabrechnung hervorgeht – anhand des gelieferten bzw. abgeführten Holzes in m<sup>3</sup> («Menge»).

In der Rubrik «Unternehmeraufwand» bleibt somit die Spalte «Menge» – im Unterschied zu den Angaben unter den Rubriken «Holzertrag» und «Koordinationsabzug» – leer. Mit anderen Worten bemisst sich der Unternehmeraufwand – im Unterschied zum Holzertrag und zum Koordinationsabzug – offenbar nicht anhand der Erntemenge. Die einzelnen für die Ernte in Rechnung gestellten Beträge haben demnach – zumindest gemäss den Schlussabrechnungen – keinen ersichtlichen Bezug zur Erntemenge. Die Ausgestaltung der Abrechnungen betreffend Holzlieferungen spricht somit gegen die Darstellung, wonach mit den Waldeigentümern vor dem Holzschlag Pauschalen pro m<sup>3</sup> Holzernte vereinbart worden seien. Vielmehr ist die Ausgestaltung der Abrechnungen ein Indiz dafür, dass den Waldeigentümern die tatsächlich für die Ernte angefallenen Kosten (inkl. unerwartete Mehrkosten) in Rechnung gestellt worden sind.

Für eine Fakturierung der tatsächlich für die Ernte angefallenen Kosten spricht sodann ein seitens der ESTV ins Recht gelegtes Schreiben der Beschwerdeführerin an eine Waldeigentümerin vom 17. März 2016. In diesem Schreiben hat die Beschwerdeführerin der Waldeigentümerin mitgeteilt, dass sie – die Beschwerdeführerin – es versäumt habe, zwei Unternehmeraufwände vom Oktober 2015 an die Waldeigentümerin weiter zu verrechnen. Das Rechnungstotal betrage CHF 64'972.40 inkl. MWST und betreffe den Holzschlag (...) 1. Halbjahr 2015. Wird für ein Produkt ein Rabatt gewährt – hier ein Selbsternterabatt – wird dieser in der Regel gleich vom in Rechnung gestellten «Bruttopreis» in Abzug gebracht. Wenn, wie wohl

in casu, die Beschwerdeführerin der Waldeigentümerin zunächst den vollumfänglichen Preis für geerntetes Holz vergütet (wahrscheinlich abzüglich eines Koordinationsabzugs) und der Waldeigentümerin einige Monate später den Ernteaufwand (bzw. den «Selbsternterabatt») in Rechnung stellt, so spricht dies nach der allgemeinen Lebenserfahrung gegen einen pauschalen Rabatt pro m<sup>3</sup> Holz für die Selbsternte, sondern vielmehr für die Fakturierung der tatsächlichen Aufwendungen. Denn im Zeitpunkt, in welchem die Lieferung des geernteten Holzes vergütet wird, ist bekannt, wie viel m<sup>3</sup> Holz tatsächlich geerntet und ausgeliefert werden konnte. Ergo hätte bereits in diesem Zeitpunkt die vorgängig vereinbarte Selbsternte-Pauschale pro m<sup>3</sup> vom zu vergütenden Preis abgezogen werden können. Ein anderes Vorgehen weckt – wie bereits angedeutet – Zweifel betreffend die Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin, wonach zwischen den Parteien vor dem Holzschlag ein Rabatt im Sinne einer Selbsternte-Pauschale pro m<sup>3</sup> vereinbart worden sei und der Waldeigentümerin in diesem Sinne vor dem Holzschlag ein fester Preis für das (noch nicht geerntete) Holz «ab Stock» offeriert worden sei.

Auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach sie für die Erntearbeiten jeweils mit Subunternehmern Dienstleistungsverträge abgeschlossen habe, in welchen ein Preis in Abhängigkeit der geschlagenen Menge vereinbart worden sei, was die Beschwerdeführerin mit der Beilage eines «Dienstleistungsvertrags für Holzerntearbeiten» belegen will, ändert nichts am hiervor gezogenen Schluss. Im genannten Vertrag sind zwar Preise pro m<sup>3</sup> geerntetes Holz festgelegt. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Beschwerdeführerin auch mit den Waldeigentümern vor dem Holzschlag Pauschalen pro geerntetem m<sup>3</sup> Holz vereinbart hat. Weiter betrifft der beigelegte «Dienstleistungsvertrag für Holzerntearbeiten» ein anderes Waldstück sowie einen anderen Waldeigentümer als diejenigen, die Gegenstand bzw. Partei der im Recht liegenden Abrechnungen sind. Überdies kann aus diesem einzelnen Mustervertrag nicht darauf geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin mit den Subunternehmen stets Pauschalen pro m<sup>3</sup> für die Erntearbeiten vereinbart.

**4.4.3.2.2** Alles in allem ist das Gericht davon überzeugt, dass zwischen der Beschwerdeführerin und den Waldeigentümern vor dem Holzschlag keine Erntepauschale vereinbart wurde und demnach die Waldeigentümer das Risiko allfälliger Mehrkosten der Holzernte zu tragen hatten.

**4.4.4** Damit handelt es sich bei der Ernte bzw. den entsprechenden Kosten auf Seiten der Beschwerdeführerin nicht um eine Innenleistung bzw. auf

Seiten der Waldeigentümer nicht um eine Entgeltsminderung. Vielmehr bestehen zwei Leistungsverhältnisse – zum einen die Holzernte und zum anderen die Lieferung von geerntetem Holz – deren Entgelte miteinander verrechnet werden (vgl. MBI 01, Ziff. 7.2 Beispiel 1).

Da die Preise der jeweiligen Leistungen – zumal in den Abrechnungen dargelegt – bekannt sind, kommt die in Art. 24 Abs. 3 MWSTG festgehaltene Bemessungsregel – unabhängig davon, ob hier ein Tauschverhältnis gegeben ist oder nicht – nicht zur Anwendung (vgl. E. 2.3.4 letzter Absatz). Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die Ernteleistungen ist somit das den Waldeigentümern in Rechnung gestellte Entgelt. Damit kann offenbleiben, ob es sich bei der vorliegenden Konstellation um einen Tausch oder um eine «blosse Verrechnung» zweier Leistungsentgelte handelt (E. 2.3.4). Die der Beschwerdeführerin seitens der ESTV aufgerechnete Mehrwertsteuer für das Erbringen von Ernteleistungen erweist sich dementsprechend als rechtens, womit die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist.

**4.5** Weiter ist zu prüfen, ob die ESTV der Beschwerdeführerin auch für die hinter dem Begriff «Koordinationsabzug» stehenden Tätigkeiten (Vermarktung, Verkauf und Administratives) zurecht Mehrwertsteuer aufgerechnet hat. Während die ESTV der Ansicht ist, auch hier liege eine Verrechnung mit den Entgelten der Holzlieferung vor (zwei Leistungsverhältnisse), vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, der Koordinationsabzug bewirke eine Entgeltsminderung bei den Waldeigentümern bzw. unter dem Titel «Koordinationsabzug» würden keine Leistungen an die Waldeigentümer erbracht (nur ein Leistungsverhältnis).

**4.5.1** Vorab ist diesbezüglich zu erwähnen, dass die in Ziff. 7.2 der MBI 01 dargestellte Praxis Entgeltsminderungen nur bei Abzügen vorsieht, welche in direktem Zusammenhang mit der zu erbringenden Leistung des Urproduzenten stehen. Beispiele dafür sind Waaggebühren für Schlachtvieh, der Abzug für die Hofabfuhr von Milch, Sortier- und Lagerkosten für Gemüse sowie die ausführlich dargestellte Selbsternte durch den Abnehmer, soweit die diesbezüglichen zusätzlichen Kriterien (i.e. ein fester Preis für das noch nicht geerntete Urprodukt) erfüllt sind (E. 2.5.2).

Ob Tätigkeiten wie «Vermarktung, Verkauf und Administratives» ebenfalls in genügend direktem Zusammenhang mit der Lieferung des geernteten Holzes seitens der Waldeigentümer stehen und die vorliegende Praxis

demnach zur Anwendung kommt, ist fraglich. Denkbar erschiene dies einzig im Rahmen eines indirekten Stellvertretungsverhältnisses, in welchem der Stellvertreter nach Art. 20 Abs. 3 MWSTG als Abnehmer der Ware gilt und den Urproduzenten gleichzeitig beim Verkauf an einen Dritten unterstützt. In einem solchen Fall jedoch, wird – wie vorliegend – der den Waldeigentümern für die genannten Tätigkeiten fakturierte Koordinationsabzug ohnehin vom Entgelt in Abzug gebracht (E. 2.4.2).

**4.5.2** Denn wie in E. 4.4 (insbesondere E. 4.4.2.1) gesehen, verkaufen die Waldeigentümer der Beschwerdeführerin keine ungeernteten Bäume mit anschliessender Ernte-Innenleistung seitens der Beschwerdeführerin, sondern die Waldeigentümer beziehen – chronologisch betrachtet – zuerst eine Ernteleistung der Beschwerdeführerin und liefern Letzterer nach erfolgter Ernte die geernteten Bäume. Dieselben geernteten Bäume liefert die Beschwerdeführerin im Anschluss an verschiedene Sägereien. Dabei tritt sie im eigenen Namen auf, handelt jedoch für Rechnung der Waldeigentümer. Letzteres ergibt sich sowohl aus den Abrechnungen als auch aus den Parteivorbringen. Demnach erhalten die Waldeigentümer exakt den Preis vergütet, welchen die Beschwerdeführerin vor dem Holzschlag mit den Sägereien vereinbart. Von diesem Preis wird den Waldeigentümern ein bestimmter Betrag pro m<sup>3</sup> Holz abgezogen, welcher die verkaufsbedingten Aufwendungen der Beschwerdeführerin abgelden soll. Dass die Waldeigentümer bei den «Verkäufen» an die Beschwerdeführerin kein Risiko tragen würden – wie die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Voraussetzungen in Ziff. 7.2 der MBI 01 ausführt – ist nicht erstellt bzw. die in den Akten liegenden Abrechnungen lassen auf ein Handeln auf Rechnung der Waldeigentümer schliessen (vgl. E. 4.4.3.2.1).

Damit handelt die Beschwerdeführerin als indirekte Stellvertreterin. Es ist somit im Sinne der Fiktion von Art. 20 Abs. 3 MWSTG von zwei gleichartigen aufeinanderfolgenden Leistungsverhältnissen betreffend die Lieferung von geernteten Bäumen auszugehen, i.e. die Vermittlungsleistung der Beschwerdeführerin (abgegolten durch den Koordinationsabzug) wird negiert bzw. durch die Lieferung geernteter Bäume ersetzt. Während der Beschwerdeführerin das (gesamte) mit den Sägereien vereinbarte Entgelt als Umsatz zurechenbar ist, verringert sich das Entgelt der Waldeigentümer für die Lieferung der geernteten Bäume an die Beschwerdeführerin um den Koordinationsabzug. Mit anderen Worten muss die Beschwerdeführerin den Koordinationsabzug bzw. die dahinter stehenden Leistungen nicht ver-

steuern. Im Gegenzug dazu verringert sich ihr Vorsteuerabzug, da das Entgelt für die von den Waldeigentümern bezogenen Leistungen um den Koordinationsabzug kleiner wird (E. 2.4.2).

**4.5.3** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Mehrwertsteuer, die der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Koordinationsabzug aufgerechnet worden ist, gutzuheissen.

Die seitens der ESTV von der Beschwerdeführerin nachgeforderte Umsatzsteuer ist somit um gesamthaft CHF 79'708.79 zu reduzieren (18'003.82 [2013] + CHF 15'775.24 [2014] + CHF 15'151.95 [2015] + CHF 15'472.96 [2016] + CHF 15'304.82 [2017]). Im Gegenzug dazu verringert sich der der Beschwerdeführerin zustehende Vorsteuerabzug um CHF 24'908.99 (CHF 225'047.78 [2013] + CHF 197'190.56 [2014] + CHF 189'399.42 [2015] + CHF 193'411.97 [2016] + CHF 191'310.24 [2017] = CHF 996'359.97 \* 2.5%). Im Ergebnis ist die von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Koordinationsabzug nachgeforderte Mehrwertsteuer demnach um CHF 54'799.80 zu reduzieren.

## 5.

Zusammenfassend ist die Beschwerde teilweise, i.e. im Betrag von CHF 54'799.80, gutzuheissen (E. 4.5.3) und die in Dispositiv-Ziffer 3 des angefochtenen Einspracheentscheides vom 29. April 2021 bezifferte, seitens der Beschwerdeführerin betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 – zusätzlich zu ihrer Selbstdeklaration – noch geschuldete Mehrwertsteuer von CHF 1'341'876 auf CHF 1'287'076.20 zu reduzieren.

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## 6.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteienschädigung zu befinden.

**6.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 6.1).

Streitig waren in der vorliegenden Sache Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 1'341'686 (CHF 1'341'876 abzüglich den unbestrittenen CHF 190

[vgl. Sachverhalt Bst. G]). Die Beschwerdeführerin obsiegt im Umfang von CHF 54'799.80 (vgl. E. 5), i.e. zu rund 4%. Bei dieser Sachlage sind die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 20'000 im Umfang von CHF 19'200 der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 800 ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**6.2** Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des grossmehrheitlichen Unterliegens ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss auf CHF 1'200 festzusetzen.

Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Betrag von CHF 54'799.80 gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen.

**2.**

Die in Dispositiv-Ziffer 3 des angefochtenen Einspracheentscheides vom 29. April 2021 bezifferte, seitens der Beschwerdeführerin betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 – zusätzlich zu ihrer Selbstdeklaration – noch geschuldete Mehrwertsteuer wird von CHF 1'341'876 auf CHF 1'287'076.20 reduziert.

**3.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 20'000 werden der Beschwerdeführerin im Umfang von CHF 19'200 auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von CHF 800 nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von CHF 1'200 zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**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 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)