



Abteilung I
A-6474/2018

Urteil vom 15. Juni 2020

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Dominique da Silva.

Parteien

A. _____ AG,
(...),
vertreten durch
PricewaterhouseCoopers AG,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Teakbauminvestment (2013).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG ist eine im schweizerischen Handelsregister eingetragene Gesellschaft mit Sitz in Zürich, welche im Jahr 2007 gegründet wurde. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die Gesellschaft namentlich den Kauf sowie den nachhaltigen Aufbau und Betrieb von land- und forstwirtschaftlichen Plantagen, die forstwirtschaftliche Nutzung von Waldflächen, insbesondere Tropenwald, den Weiterverkauf von Plantagen und Baumbeständen, insbesondere den Handel von Holz und die Veredelung von land- und forstwirtschaftlichen Produkten im Zusammenhang mit Hart- und Edelhölzern. Die Haupttätigkeit der A. _____ AG umfasst gemäss Angaben der Gesellschaft den Einkauf von Teakbäumen und anderen tropischen Baumarten im Ausland und den Weiterverkauf dieser Bäume an in- und ausländische Kunden. Die zum Verkauf angebotenen Bäume standen laut Gesellschaft im Jahr 2013 sowohl auf von brasilianischen Grundeigentümern gepachtetem Land als auch auf gekauftem Grund und Boden, wobei über 6'000 Hektar Fläche bewirtschaftet worden seien (vgl. Beschwerde Ziff. 3.1 f.).

B.

Mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-545/2012 vom 14. Februar 2013 wies das Gericht eine von der A. _____ AG am 30. Januar 2012 eingereichte Beschwerde ab. Die Beschwerdeführerin hatte bereits damals vertreten, sie übertrage den Käufern Eigentum an den Bäumen und es lägen mehrwertsteuerliche Lieferungen vor. Das Bundesverwaltungsgericht hingegen kam zum Schluss, dass es sich nicht um mehrwertsteuerliche Lieferungen, sondern um ausgenommene Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs handle. Dieses Urteil erwuchs mangels Anfechtung in Rechtskraft.

C.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2013 gelangte die A. _____ AG erneut an die ESTV und ersuchte um Eintragung in das Mehrwertsteuerregister per 1. Januar 2013. Dabei wurden die Umsätze des Jahres 2013 auf insgesamt Fr. 16'043'000.-- beziffert (Lieferungen und Dienstleistungen im Inland: Fr. 35.000.-- / Ausland-Ausland-Lieferungen: Fr. 16'000'000.-- / ausgenommene Umsätze: Fr. 8'000.--). Zum obgenannten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Sachverhalt B hiervoor) äusserte sich die

A._____ AG dahingehend, dass sie in jenem Verfahren vor allem aufgrund der ungenügenden Dokumentation ihrer Geschäftstätigkeit gescheitert sei (vgl. zum Ganzen Beschwerdebeilage Nr. 4, Ziff. 3.1).

D.

Mit Schreiben vom 27. Januar 2014 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die Eintragung der Gesellschaft per 1. Januar 2013 im Mehrwertsteuerregister (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 25). Am 17. Februar 2014 beantwortete die ESTV aber das Anmeldeschreiben von der A._____ AG dahingehend, dass die Voraussetzungen für eine Erfassung der Unternehmung im Mehrwertsteuerregister per 1. Januar 2013 zwar gegeben seien, der Verkauf von Bäumen allerdings eine von der Steuer ausgenommene Finanzdienstleistung darstelle, bei welcher eine Option und infolgedessen die Vorsteuerdeklaration ausgeschlossen sei (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 23).

E.

Die A._____ AG reichte eine auf den 13. Februar 2014 datierte Mehrwertsteuerdeklaration über die Steuerperiode vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2013 ein. Sie deklarierte darin einen Totalumsatz von Fr. 16'834'281.32 und gab neben den überwiegend im Ausland erzielten Umsätzen von Fr. 16'830'900.27 einen steuerbaren Gesamtumsatz in der Höhe von Fr. 3'844.20 an (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 24).

F.

Mit Schreiben vom 25. März 2014 bestritt die A._____ AG die Beurteilung der ESTV vom 17. Februar 2014 und verlangte erstmals nach einer einlässlich begründeten Verfügung (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 7). Dieses Schreiben wurde daraufhin mit Eingabe vom 19. November 2014 durch die A._____ AG ergänzt (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 9).

G.

Im Folgenden wurden mehrere Schreiben zwischen der ESTV und der A._____ AG ausgetauscht, welche überwiegend die Einforderung bzw. Einreichung weiterer Unterlagen zum Gegenstand hatten. Am 7. August 2017 erhob die A._____ AG eine Rechtsverzögerungsbeschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht und beantragte, die mit Schreiben vom 25. März 2014 verlangte einlässlich begründete Verfügung sei unverzüglich auszustellen (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 20). Am 30. August 2017 erliess die ESTV eine Verfügung worin sie die Qualifikation der Teakbau-

mumsätze als von der Steuer ausgenommen bestätigte und ihre Steuerforderung der Steuerperiode 2013 auf Fr. 32'437.95 festsetzte. Eine einlässlich begründete Leistungsverfügung sei jedoch nicht möglich, da laut ESTV angefragte Unterlagen noch nicht vorlägen (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 8). Mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4401/2017 vom 6. Februar 2018 wurde das Verfahren betreffend Rechtsverzögerung vom Bundesverwaltungsgericht als gegenstandslos geworden abgeschrieben, soweit darauf eingetreten wurde.

H.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2017 erhob die A. _____ AG Einsprache gegen die Verfügung der ESTV vom 30. August 2017 und beantragte im Wesentlichen die Aufhebung der Verfügung vom 30. August 2017 sowie dass die realisierten Teakbaumverkäufe als (steuerbefreite) Lieferungen zu qualifizieren seien. Des Weiteren sei die Steuerforderung für das Jahr 2013 auf Fr. 126'792.26 zu ihren Gunsten festzusetzen und es sei ihr eine Gutschrift über den genannten Betrag zzgl. Vergütungszins ab dem 14. April 2017 auszustellen (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 26).

I.

Am 15. und 16. Januar 2018 führte die ESTV zur weiteren Sachverhaltsabklärung und Überprüfung der Mehrwertsteuerdeklaration eine externe Kontrolle bei der A. _____ AG durch. Gestützt auf die daraus gewonnenen Erkenntnisse informierte die ESTV die Gesellschaft über eine zu erwartende reformatio in peius (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 2). Letztere verzichtete auf eine Stellungnahme hierzu.

J.

Mit Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2018 erkannte die ESTV auf Abweisung der Einsprache der A. _____ AG vom 2. Oktober 2017. Die Steuerforderung der ESTV betrage für die Steuerperiode Kalenderjahr 2013 Fr. 126'058.-- zzgl. 4% Verzugszins ab 15. Oktober 2013 (mittlerer Verfall). Dabei wurde die Umsatz- und Bezugsteuer auf Fr. 130'439.-- korrigiert und der berechtigte Vorsteuerabzug auf Fr. 4'381.-- reduziert (Rz. 50 des Einspracheentscheids, Akten der Vorinstanz Nr. 1). Die Vorinstanz vertrat die Ansicht, dass es sich bei den zu beurteilenden Transaktionen sowohl zwischen der Beschwerdeführerin und den «Baumkäufern» bzw. Investoren als auch zwischen Landeigentümern/Plantagenbesitzern und der Beschwerdeführerin um keine Lieferungen im mehrwertsteuerrechtlichen

Sinn handle, sondern dass diese als ausgenommene Dienstleistungsumsätze im Finanzbereich entsprechend Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 i.V.m. Art. 3 Bst. e Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) zu qualifizieren seien.

K.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die A. _____ AG (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 12. November 2018 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt im Wesentlichen (und unter Kosten- und Entschädigungsfolgen) die Aufhebung des Einspracheentscheids sowie die Qualifikation der von der Beschwerdeführerin realisierten Teakbaumverkäufe als (steuerbefreite) Lieferungen. Die Steuerforderung für das Jahr 2013 sei auf Fr. 125'672.-- zu Gunsten der Beschwerdeführerin festzusetzen. Demzufolge sei der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2013 eine Gutschrift über Fr. 125'672.-- zzgl. Vergütungszins ab dem 14. April 2014 auszustellen.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin seien vorliegend die Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG erfüllt und die Baumverkäufe folglich als Lieferungen im Ausland zu qualifizieren. Sie begründet ihre Ansicht im Wesentlichen damit, dass die Baumkäufer nicht in Finanzprodukte, sondern in Sachwerte investieren würden. Die Käufer würden zivilrechtliche Eigentümer der Bäume und es werde ihnen im Sinn von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG die wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen, da sie individuell über die erworbenen Bäume verfügen könnten. Der Käufer habe zu 100% die Möglichkeit, während der Vertragsdauer auf das Schicksal der einzelnen Bäume Einfluss zu nehmen. Es stehe dem Baumkäufer frei, einen Servicevertrag mit der Beschwerdeführerin abzuschliessen. Die Kunden könnten den Servicevertrag auch kündigen und die Baumpflege selber vornehmen oder durch einen Dritten vornehmen lassen. Der Rahmenvertrag verpflichte den Baumkäufer gemäss Ziff. 10.2 einzig, für den Unterhalt der Bäume zu sorgen und sich dabei an die lokalen Gesetze zu halten (vgl. zum Ganzen Beschwerde Ziff. IV/B/2.2). Dem Baumkäufer stehe auch ein Zutrittsrecht auf die Plantage zu. Lediglich als Sicherheitsmassnahme müsse die Beschwerdeführerin vorgängig informiert werden. Dieses Zutrittsrecht gebe dem Baumkäufer die Möglichkeit, die Pflege seiner Bäume selber oder durch einen von ihm beauftragten Dritten vorzunehmen (Beschwerde Ziff. IV/B/2.2.c. mit Hinweis auf Rahmenvertrag Ziff. 12.1). Der Käufer erhalte beim Kauf der Bäume auch einen Steckbrief zur jeweiligen Plantage, mit Beschreibung der Lage, Plotübersicht sowie GPS Daten; die Bäume könnten einem Käufer direkt zugeordnet werden und die Individualisierbarkeit sei von der Pflanzung bis zur Ernte

und zum Verkauf der Bäume gegeben (Beschwerde Ziff. IV/B/2.2.c/e). Der Umstand, dass die meisten Baumeigentümer auf diese direkte Pflege aus praktischen Gründen (etwa aufgrund der grossen geographischen Distanz) verzichten würden, sei dabei ohne Bedeutung. Der Baumkäufer könne ja schliesslich jederzeit einen lokalen Dritten seines Vertrauens beauftragen (vgl. Beschwerde Ziff. IV/B/2.2.c). Des Weiteren habe der Baumkäufer auch ein jederzeitiges Verkaufs- bzw. Übertragungsrecht (weiterführend Beschwerde Ziff. IV/B/2.2.d). Die Beschwerdeführerin habe den jeweiligen Baumkäufern/Baumeigentümern aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen auch das zivilrechtliche Eigentum an den jeweiligen Bäumen (nicht aber am Boden) übertragen. Sowohl nach brasilianischem als auch nach schweizerischem Recht sei es möglich, das (zivilrechtliche) Eigentum an Bäumen unabhängig vom Eigentum am Grund und Boden zu übertragen. Die Bäume seien als Fahrnispflanzen gemäss Art. 678 ZGB zu qualifizieren und seien damit sonderrechtsfähig (vgl. Beschwerde insbesondere Ziff. IV/B/2.3). Die hier zu beurteilende Konstellation unterscheide sich von derjenigen in Urteil des Bundesgerichts 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 und weiche in den entscheiderelevanten Kriterien davon ab (siehe dazu die Übersicht in Beschwerde Ziff. IV/B/2.4). Weiter legt die Beschwerdeführerin ausführlich dar, weswegen es sich ihrer Ansicht nach um keine von der Steuer ausgenommene Leistung handelt (vgl. Beschwerde Ziff. IV/B/3).

L.

Mit Vernehmlassung vom 9. Januar 2019 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde und hält dabei an ihrem bisherigen Rechtsstandpunkt fest. Sie wiederholt im Wesentlichen ihre Auffassung, dass den Kunden der Beschwerdeführerin keine wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen werde. Was das Urteil des Bundesgerichts 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 anbelange, so könne die ESTV die Schlussfolgerungen des Bundesgerichts nachvollziehen. Die Einordnung der Umsätze unter Bst. e oder Bst. a des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG sei nicht entscheidend, namentlich, weil Verträge regelmässig Elemente verschiedener Vertragstypen beinhalten würden. Weiter sei es nicht Aufgabe der ESTV als Teil der Exekutive, ein höchstrichterliches Urteil in Frage zu stellen.

M.

Mit Eingabe vom 26. Februar 2019 nimmt die Beschwerdeführerin Stellung zur Vernehmlassung. Mit Schreiben vom 26. März 2019 reicht sie überdies eine Kopie einer Rechtsauskunft des Max-Planck-Instituts zur Eigentums-

verschaffung nach brasilianischem Sachenrecht ein, welche im Zusammenhang mit einer Rechtsache in Deutschland angefertigt worden sei. Die Rechtsauskunft komme zum Schluss, dass das Eigentum an Bäumen vom Eigentum an Grund und Boden getrennt übereignet werden könne, wenn diese im Zeitpunkt der Übereignung zur Trennung von Grund und Boden bestimmt seien. Die Übereignung müsse zudem nicht in ein Register eingetragen werden, um zwischen den Parteien wirksam zu sein.

N.

Auf weitere Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die vorliegenden Akten wird, soweit entscheidewesentlich, im Folgenden eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt.

1.2 Die Beschwerdeführerin ficht einen Einspracheentscheid der ESTV an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht,

7. Aufl. 2016, Rz. 1146 ff.; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 Rz. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

1.4 Des Weiteren gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit der richterlichen Entscheidung 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 beweibelastet 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-4308/2015 vom 18. Februar 2016 E. 1.4.2 m.w.H.).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch KLAUS A. VALLENDER, in: Bernhard Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 Rz. 8 ff.; zum Ganzen anstelle vieler: Urteile des BVGer A-4610/2019 vom 11. März 2020 E. 2.1.1, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.1.1).

2.2

2.2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.2.2 Steuerobjekt der Inlandsteuer bildet ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis (bzw. nach altrechtlicher Terminologie: Leistungsaustausch). Ein Leistungsverhältnis ist charakterisiert durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [nachfolgend: Botschaft zum MWSTG], BBl 2008 6885, 6939; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl., 2012, S. 254 Rz. 594 ff.; IVO BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rz. 3; ferner auch [mit teilweise abweichender Abgrenzung der einzelnen Elemente] FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], Art. 18 N 2; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], 2015, Art. 18 N 24 f.):

- Es bedarf einer Leistung zwischen zwei Beteiligten (Leistungserbringer und Leistungsempfänger);
- der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen;
- die Leistung und das Entgelt müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

Fehlt eine dieser Voraussetzungen, besteht in Bezug auf die Inlandsteuer kein Steuerobjekt und der Vorgang steht ausserhalb des Geltungsbereichs der (schweizerischen) Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.2 m.w.H.). Dies ist namentlich der Fall bei den in Art. 18 Abs. 2 MWSTG (in nicht abschliessender Weise) aufgezählten sog. Nicht-Entgelten (altrechtlich: Nicht-Umsätze, vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.3).

2.2.3 Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG). Eine Dienstleistung ist jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG).

Als Lieferung gilt insbesondere das Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (vgl. Art. 3

Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Dieser Grundtatbestand der Lieferung bedingt somit eine Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist zwar der Hauptanwendungsfall einer solchen Lieferung, aber dennoch nicht zwingend erforderlich und unter Umständen auch nicht genügend. Der Empfänger muss nicht als Eigentümer, sondern wie ein Eigentümer wirtschaftlich über den Gegenstand verfügen können. Dies ist der Fall, wenn er den Gegenstand brauchen oder verbrauchen, verändern, belasten und veräussern kann. Er muss Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstands zugewendet erhalten. Wesentlich ist, dass der Empfänger die Verfügungsmacht durch eine entsprechende Zuwendung des leistenden Unternehmers – welcher seinerseits über die wirtschaftliche Verfügungsmacht verfügen muss – empfängt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.51/2005 vom 19. Mai 2006 E. 3 sowie statt vieler: Urteile des BVGer A-545/2012 vom 14. Februar 2013 E. 3.5.1 m.w.H.; A-6828/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.2; ausführlich dazu auch: SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2015, Art. 3 N 61 ff.; FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 N 22).

Ebenfalls als Lieferung gilt das Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind (sog. Bearbeitungslieferung; Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG) sowie das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG).

2.2.4 Vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer zufolge eines Leistungsverhältnisses erfasst, jedoch von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind die in Art. 21 MWSTG genannten Leistungen. Vorsteuern auf Eingangsleistungen, welche für die Erbringung solcher ausgenommener Leistungen verwendet werden, und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, können nicht abgezogen werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG sind Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs von der Besteuerung ausgenommen. Das Geld- und Kreditgeschäft ist dabei aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht an eine einzelne Branche gebunden und der Anwendungsbereich dieser Norm infolgedessen auch nicht auf Banken im Sinne der Bankengesetzgebung beschränkt. Entscheidend ist vielmehr die Art der Umsätze und nicht die Eigenschaft des Leistungserbringers (vgl. Urteil des BVGer A-545/2012 vom 14. Februar 2013 E. 3.5.2 m.w.H.).

Für nach dieser Ziff. 19 von Art. 21 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Umsätze ist die Option für die Versteuerung ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Nach Art. 21 Ziff. 19 Bst. a MWSTG ist die Gewährung und Vermittlung von Krediten von der Steuer ausgenommen. Als Kreditgewährung wird herkömmlicherweise die Hingabe von Kapital zur Nutzung verbunden mit der Begründung eines Rückzahlungsanspruchs bezeichnet. Ein Umsatz kann systembedingt nur dann von der Steuer ausgenommen werden, wenn er zunächst der Steuer unterliegt, d.h. wenn grundsätzlich ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben ist. Ein solcher liegt bei Kreditgeschäften vor, wenn die Nutzung von Kapital entgeltlich (z.B. gegen Zinsen) gewährt wird. Von der Steuer ausgenommen ist das Entgelt für die Kapitalüberlassung, also die Zinsen, Kosten und dergleichen. Der als steuerausgenommen zu beurteilende Umsatz besteht nicht in der Auszahlung des Darlehens bzw. der späteren Rückzahlung des Kapitals. Die Hingabe der Darlehenssumme sowie deren Rückzahlung bilden nicht Entgelt, dieser Vorgang ist mehrwertsteuerlich nicht relevant (BGE 132 II 353 E. 6.1; Urteil des BGer 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.1; Urteile des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 5.1; A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 4.3.2).

Gemäss Art. 21 Ziff. 19 Bst. e MWSTG sind von der Steuer ausgenommen "die Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte), einschliesslich Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen". Der Gesetzgeber hat eine weite Umschreibung der von dieser Norm erfassten werthaltigen Rechte gewählt. So gehören – neben jenen mit Wertpapieren im Sinne des Obligationenrechts – ganz allgemein die Umsätze mit Wertrechten und Derivaten zu den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen. Wertrechte sind nicht verkündete Rechte mit gleicher oder zumindest ähnlicher Funktion wie Wertpapiere (etwa Urteil des BVGer A-545/2012 vom 14. Februar 2013 E. 3.5.2). Wertrechte sind somit nicht wie Wertpapiere in einer Urkunde verkörpert und bedürfen daher gemäss Art. 973c OR des Eintrags in einem vom Schuldner geführten Wertrechtbuch. Wertrechte können 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 und damit um Effekten im Sinn von Art. 2 Bst. a

des Bundesgesetzes vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (BEHG, SR 954.1) (zum Ganzen Urteil des BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 6.3 m.w.H.). Im Zusammenhang mit den in Art. 21 Ziff. 19 Bst. e MWSTG ebenfalls genannten Derivaten wurde in der Rechtsprechung festgehalten, dass darunter jedenfalls Derivate fallen, welche sich auf Wertpapiere, Gesellschaftsanteile usw. beziehen (Urteil des BGer 2C_299/2009 vom 28. Juni 2010 E. 3.1). Was Derivate auf Waren oder Energie anbelange, deren zugrundeliegende Transaktion steuerbare Lieferungen darstellen, ist nach der Praxis der ESTV, welche gerichtlich grundsätzlich geschützt wurde, hingegen zu unterscheiden, ob die Wertrechte und Derivate in einem Zusammenhang mit einer physischen Lieferung stehen, oder ob sie losgelöst von einer physischen Lieferung (und somit aus spekulativen Gründen) eingegangen wurden. Nur im zweiten Fall lägen ausgenommene Leistungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG (bzw. der entsprechenden altrechtlichen Bestimmung) vor (vgl. MWST-Branchen-Info Nr. 14 Ziff. 5.8.2 [publiziert am 23. Februar 2015]; Urteil des BGer 2C_299/2009 vom 28. Juni 2010 E. 3.4; Urteil des BVGer A-1656/2006 vom 19. März 2009 E. 2.4.1 ff.).

2.3 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- und vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des BGer 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 m.w.H.; BVGE 2007/23 E. 2.3.2.). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen vorrangige Bedeutung zu (Urteil des BGer 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in: ASA 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht bzw. wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten, ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (Urteil des BGer 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5769/2016 vom 11. April 2017 E. 4.7, A-6537/2013 und A-7158/2013 vom 23. September 2014 E. 5.3, A-545/2012 vom 14. Februar 2013 E. 3.6, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, wie die von der Beschwerdeführerin als «Baumverkäufe» bezeichneten Vorgänge zu qualifizieren sind. Hierzu soll zunächst einmal die Ausgangslage genauer betrachtet werden.

3.1.1 Die Beschwerdeführerin ist die Muttergesellschaft diverser Tochtergesellschaften, welche ihren Sitz unter anderem in Brasilien haben. Die A._____-Gruppe und die Aufgaben der verschiedenen Gesellschaften im hier fraglichen Jahr 2013 werden in der Beschwerde (insbesondere S. 8) wie folgt geschildert:

Die Beschwerdeführerin selbst übernehme *das Marketing und den Verkauf der Bäume an Kaufinteressenten und die Vertragsabwicklung.*

Die Tochtergesellschaft B._____ *GmbH übernehme 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 der Kauf von geernteten Bäumen/geschlagenem Holz von den Baumeigentümern.

Die zweite Tochtergesellschaft mit Sitz in Brasilien, C._____ *GmbH, übernehme die Verarbeitung und Herstellung von Holzprodukten aus Teakholz in eigener Fabrik, hauptsächlich im Auftrag der B._____ *GmbH.**

Die dritte Gesellschaft (Tochtergesellschaft der B._____ *GmbH), D._____ *GmbH, habe 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 B._____ *GmbH:*

- Rahmenvertrag zum Baum-Kauf zwischen der Beschwerdeführerin und der B._____ *GmbH (Beschwerdebeilagen Nr. 41 und 42.01);*
- Baum-Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der B._____ *GmbH (Beschwerdebeilage Nr. 42.03);*
- Bewirtschaftungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der B._____ *GmbH (Beschwerdebeilage Nr. 42.02).*

3.1.2 Des Weiteren existieren folgende Vertragsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und den Kunden (in den Verträgen [und auch im Folgenden teilweise] als «Baumkäufer» bezeichnet):

- «Rahmenvertrag Holzinvestment» (Beschwerdebeilagen Nr. 43 und 42.14);
- daneben werden nach Angaben der Beschwerdeführerin Einzelverträge, nämlich Kaufverträge und Serviceverträge, abgeschlossen. Aktenkundig ist ein Kundendossier in Beschwerdebeilage Nr. 42. Dieses enthält eine «Vertragsbestätigung» (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 42.15), 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 in diesem Kundendossier in Beschwerdebeilage Nr. 42 nicht vorhanden. Soweit ersichtlich gelten diesbezüglich die Bestimmungen im Rahmenvertrag Ziff. 11 (in Beilage Nr. 12 zu Beschwerdebeilage Nr. 4 findet sich hingegen ein separater Servicevertrag, welcher Ziff. 11 des Rahmenvertrags entsprechende Bestimmungen enthält).

Nach den 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 auszuschliessen (vgl. Beilage Nr. 10 zu Beschwerdebeilage Nr. 4).

Diesen vorgenannten Verträgen kann Folgendes entnommen werden:

In der Verkaufsbestätigung Ziff. 1 «Kaufvertrag» werden die Anzahl der Bäume und der Kaufpreis vereinbart. Die Bäume werden in der Verkaufsbestätigung sowie in der Baumkunde (Beschwerdebeilage Nr. 42.20) 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 diesem das Eigentum übertragen (Ziff. 8 Rahmenvertrag).

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 der A. _____ AG einen Servicevertrag abschliessen kann, eine andere Firma beauftragen kann oder dies selbst durchführen kann.

Für den Fall, dass *kein Servicevertrag* abgeschlossen wird, sieht Ziff. 10 des Rahmenvertrags 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 der A. _____ AG bestimmt und koordiniert wird und der Käufer vor jeder Benutzung mit der 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 Rahmenvertrags werden demgegenüber die Einzelheiten festgehalten, wenn ein *Servicevertrag abgeschlossen* wird. In diesem Fall erteilt der Käufer der 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. Die A. _____ AG übernimmt zudem sämtliche Verpflichtungen aus der Landpacht (Ziff. 11.1). Der Käufer beauftragt und ermächtigt die A. _____ AG – unwiderruflich während der Dauer des Servicevertrags – alle Handlungen vorzunehmen, welche zur Erfüllung des Servicevertrags notwendig sind (Ziff. 11.4). Ziff. 11.3 sieht vor, dass der Servicevertrag jederzeit gekündigt werden kann.

Gemäss Ziff. 11.8 des Rahmenvertrags 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; Beschwerdebeilagen Nr. 42.15 und 42.20). Vor der Ernte informiert die 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; s.a. Beschwerdebeilage Nr. 42.21).

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 (Beschwerdebeilage Nr. 42.15). 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 (vgl. Beschwerde Ziff. IV/B/3.3.2).

Das 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 (Beschwerdebeilage Nr. 42.15).

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 Rahmenvertrags wird präzisiert, dass der Kauf von Bäumen ein sachenrechtliches Geschäft mit Eigentumsübertragung darstelle und keine Investition in ein Finanzprodukt.

Es wird zusätzlich im Rahmenvertrag vereinbart, dass die 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).

3.2 Vorliegend ist zunächst die Frage zu klären, ob ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis vorliegt. Die Parteien gehen zwar beide von einem solchen aus (nur der Inhalt der Leistung ist strittig), aber dennoch drängt sich die Beantwortung der Frage auf, weil sie vom Bundesgericht im hier einschlägigen Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 in E. 6.7 (vgl. dazu auch sogleich E. 3.3.1.1) im Prinzip offengelassen wurde. Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts kann diese Frage vorliegend jedoch nicht unbeantwortet bleiben, hat sie doch Auswirkungen auf das Vorsteuerabzugsrecht: 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). Aus der Sicht der Investoren ist eindeutig, dass sie eine «Investition» tätigen wollen und erwarten, für ihre Investition eine Leistung zu erhalten, sei es – was noch zu entscheiden sein wird – nun Eigentum an Bäumen oder ein Recht an der Wertentwicklung bzw. am Erlös aus dem Verkauf derselben. Sie geben den als «Kaufpreis» bezeichneten Betrag nicht à fonds perdu hin, sondern in Erwartung einer Leistung. Dass es ein gewisses «Ausfallrisiko» gibt, ist Merkmal der vorliegenden Investitionsart und macht die Zahlung nicht zu einer à fonds perdu Zuwendung, denn es ist nicht von Anfang an beabsichtigt, den Betrag gegenleistungslos zu entrichten, im Gegenteil wird eine (beträchtliche) Rendite erwartet (vgl. dazu die Holzerlös-Prognosen in der Vertragsbestätigung; E. 3.1.2 hiervor). Aufgrund des Gesagten ist somit, in Übereinstimmung mit den beiden Parteien, ein Leistungsverhältnis zu bejahen.

3.3 Als nächstes ist abzuklären, ob – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – eine Lieferung im Sinn von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG vorliegt oder nicht.

3.3.1 Die Gerichte haben diese Frage für zwei (mit der vorliegenden vergleichbaren) Situationen bereits wie folgt beurteilt.

3.3.1.1 Im Entscheid des Bundesgerichts 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 ging es zwar um einen eine andere Unternehmung betreffenden, aber sehr ähnlich gelagerten Fall. Dabei kam das Bundesgericht zum Schluss, dass der Vertrag, den die damalige Beschwerdeführerin ihren Kunden angeboten hat, das Schicksal der Bäume in der Zeit von der Pflanzung bis zum Verkauf abschliessend regelt. Der Investor erhielt gemäss Bundesgericht im dortigen Fall keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume

bzw. keine dem Eigentümer vergleichbare Stellung. Daran änderte sich auch aufgrund eines gegebenen Besichtigungsrechts auf der Plantage nichts. Mit dem Abschluss des «Kauf- und Dienstleistungsvertrages» wurde vielmehr ein Recht am Wert bzw. an den zukünftigen Erlösen aus dem Verkauf des geschlagenen Holzes erworben, ohne dass der Investor sich weiter mit den Bäumen auseinandersetzen muss. Dies schliesst – so folgert das Bundesgericht – die Annahme einer Lieferung aus (zum Ganzen E. 5.6 des Urteils; vgl. ebenso das Urteil des BVGer in gleicher Sache A-6537/2013 vom 23. September 2014 E. 6.6 ff.).

3.3.1.2 Im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-545/2012 vom 14. Februar 2013, welches die vorliegende Beschwerdeführerin betraf, kam das Gericht für die damals strittige Periode zum Schluss, dass es zu keiner Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Teakbäume vom Grundeigentümer auf die Beschwerdeführerin gekommen war (E. 4.2.6 des Urteils). Auch der jeweilige Investor erwarb nach Auffassung des Gerichts nicht die tatsächliche Verfügungsmacht über die ausgewählten Bäume, sondern vielmehr ein standardisiertes Bündel von Leistungen, welches dem Investor ein Recht am Wert bzw. an den zukünftigen Verkaufserlösen der Teakbäume sicherte, ohne dass er sich weiter mit den Bäumen auseinandersetzen musste (E. 4.3.3 des Urteils).

3.3.2 Bezogen auf den vorliegenden Fall ist zunächst einzuräumen, dass gewisse Elemente zu Gunsten einer Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Sinn von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG auf die Investoren bzw. «Käufer» ins Feld geführt werden könnten.

Dazu zählt zunächst die Bezeichnung der Verträge und die Ausgestaltung der Vertragsbestimmungen, welche von Verkauf und Eigentumsübergang sprechen (vgl. E. 3.1.2 hiervor). Zu nennen ist auch die Tatsache, dass sich das Recht der Investoren auf ganz bestimmte, einzeln ausgeschiedene Bäume bezieht (vgl. Kaufvertrag und Baumurkunde, siehe E. 3.1.2 hiervor), und sich nach den Angaben der Beschwerdeführerin entsprechend auch der Holzerlös bezogen auf diese ganz spezifischen Bäume berechnet (ausführlich dazu Beschwerde S. 14, 17). Jedoch handelt es sich bei den genannten Punkten nur um Indizien, welche für eine Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und somit eine Lieferung nach Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG sprechen, welche aber nicht allein entscheidend sind. Grundsätzlich ist bei der Beurteilung des Sachverhalts hinsichtlich der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation die vertragliche Regelung denn auch nicht (allein) entscheidend. In erster Line ist auf die wirtschaftliche

Betrachtungsweise bzw. das wirtschaftliche Ergebnis der Vertragsgestaltung und die tatsächlich gelebten Verhältnisse abzustellen (vgl. E. 2.3).

Die Beschwerdeführerin verweist sodann auf die Beurteilung der Bankenkommision (nachfolgend: EBK) (Schreiben vom 19. Oktober 2007, Beschwerdebeilage Nr. 48) und der eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (nachfolgend: FINMA) (Schreiben vom 30. Juni 2016, Beschwerdebeilage Nr. 49). Was das Schreiben der EBK anbelangt, so datiert es aus dem Jahr 2007, betrifft also nicht den hier strittigen Zeitraum. Abgesehen davon hat das Bundesverwaltungsgericht bereits festgestellt, dass die FINMA bzw. die EBK ihre Beurteilung aus der für sie relevanten Perspektive und nach den dafür massgebenden Gesetzen vornimmt und sich diese von den vorliegend einzig relevanten mehrwertsteuerrechtlichen Normen unterscheiden, weswegen auch keine Bindungswirkung in Bezug auf eine mehrwertsteuerliche Qualifikation gegeben ist und somit unterschiedliche Ergebnisse denkbar bleiben (vgl. Urteile des BVGer A-545/2012 vom 14. Februar 2013 E. 4.3.6, A-6537/2013 vom 23. September 2014 E. 6.8.1). Entsprechend kann die Beschwerdeführerin aus den Beurteilungen der EBK und der FINMA auch vorliegend nichts zu ihren Gunsten ableiten.

Schliesslich ergibt sich aus den Verträgen, dass – wie die Beschwerdeführerin wiederholt hervorhebt – die Käufer den Servicevertrag von Anfang an ausbedingen oder auch später noch kündigen können (Ziff. 9.2, 10 und 11.3 Rahmenvertrag, vgl. E. 3.1.2 hiervor). In solchen Fällen würde sich der Käufer selbst bzw. eine von ihm beauftragte Drittfirma um die Bewirtschaftung der Bäume kümmern und diese schlagen sowie selbst verkaufen. Diese Konstellation würde sich erheblich von jener «mit Servicevertrag» unterscheiden und es wären zumindest gewisse Indizien für eine Befähigung der Käufer, über die Bäume zu verfügen (z.B. sie zu brauchen und zu veräussern, vgl. E. 2.2.3) auszumachen.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob diese in den Verträgen theoretisch vorgesehene Konstellation in der Praxis überhaupt je vorkam. Wie erwähnt ist eine (theoretische) vertragliche Regelung nicht entscheidend, vielmehr sind die tatsächlich gelebten Verhältnisse zu berücksichtigen (vgl. soeben und E. 2.3). Die Beschwerdeführerin räumt zumindest ein, dass die «meisten» Baumeigentümer auf die direkte Pflege/Bewirtschaftung aus praktischen Gründen bewusst verzichteten (vgl. Beschwerde S. 23). Zudem wurde von der Beschwerdeführerin – obwohl es sich bei diesem Punkt um ein wesentliches Element ihrer Argumentation handelt – kein einziges Beispiel dokumentiert ins Recht gelegt, bei dem ein Kunde den Servicevertrag gekündigt

bzw. nicht unterzeichnet und sich selbständig oder über einen beauftragten Dritten um die Bewirtschaftung, die Schlagung und den Verkauf «seiner» Bäume gekümmert hätte. Folglich ist anzunehmen, dass diese Konstellation bei Vertragsschluss gar nicht als reelle Möglichkeit angesehen wurde und faktisch nicht vorkam.

Zudem ist – wie die ESTV in der Vernehmlassung zutreffend erwähnt – diese Situation zwar im Rahmenvertrag vorgesehen, nicht aber in den weiteren eingereichten Verträgen. So wird im von der Beschwerdeführerin (im gerichtlichen Verfahren neu) eingereichten «Bewirtschaftungsvertrag für Teak-Plantagen F22 und F23» vom 21. Januar 2013 (Beschwerdebeilage Nr. 42.2) 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, findet keinen Eingang in den genannten Vertrag (s.a. Vernehmlassung S. 5 unten). Das Gleiche gilt für die in Ziff. 5.11 des Rahmenvertrags zum Baum-Kauf zwischen der Beschwerdeführerin und der B. _____ GmbH vorgesehene Bewirtschaftung für das Pflanzjahr (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 42.1).

Auffällig ist auch, dass diese Situation «ohne Servicevertrag» im Rahmenvertrag nur sehr knapp geregelt ist (unter Ziff. 10) und gewisse Bestimmungen des Rahmenvertrags diese Möglichkeit darüber hinaus gar nicht berücksichtigen. So sind etwa das Kontroll- und Besichtigungsrecht (Ziff. 12 Rahmenvertrag) sowie die Pflicht, für die Auszahlung des «Netto-Holzerlöses» ein Bankkonto anzugeben (Ziff. 13.4 Rahmenvertrag) lediglich auf die Konstellation «mit Servicevertrag» zugeschnitten. Weiter besteht eine gewisse Unstimmigkeit zwischen der Bestimmung, dass die Pacht des Bodens einzig das Recht umfasse, die «Bäume wachsen zu lassen» (vgl. Ziff. 7.1 Rahmenvertrag) 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 inkl. dem Gebrauch von Fahrzeugen bzw. Maschinen. Nicht explizit geregelt ist im Übrigen, wer in diesem Fall «ohne Servicevertrag» den Boden bewirtschaften soll (z.B. Düngung, Unkraut- und Ungrasbekämpfung). Aufgrund von Ziff. 7.1 (beschränkte Landpacht) und Ziff. 10 des Rahmenvertrags, wobei sich Letztere nur auf die Bewirtschaftung «der Bäume» bezieht, ist anzunehmen, dass die Käufer auch in der Variante «ohne Servicevertrag» keine Möglichkeit 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.

Zusammengefasst ergibt sich, dass selbst im Rahmenvertrag die Konstellation «ohne Servicevertrag» nur oberflächlich und nicht konsequent geregelt wurde und sie in den weiteren vertraglichen Regelungen gar nicht vorgesehen war. Dies erweckt den Anschein, dass diese Variante – im Gegensatz zu derjenigen «mit Servicevertrag» – weniger als realistisch durchführbare, denn vielmehr als lediglich theoretisch mögliche Vertragsvariante angesehen wurde. Unter Berücksichtigung der weiteren Tatsache, dass kein einziger Anwendungsfall dokumentiert wurde, gelangt das Gericht zur Überzeugung, dass diese Gestaltung nicht ernsthaft vorgesehen war und auch effektiv nicht vorkam. Zu prüfen ist somit im Folgenden einzig die nachweislich effektiv gelebte Konstellation «mit Servicevertrag» (Ziff. 11 Rahmenvertrag). Wie die Fälle ohne Servicevertrag mit der A. _____ AG zu beurteilen wären, muss hier in der Folge nicht geklärt werden.

3.3.3 Der Rahmenvertrag sieht für diese hier massgebliche Konstellation «mit Servicevertrag» vor, dass der Käufer der A. _____ AG den Auftrag erteilt, 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 beauftragt und ermächtigt die A. _____ AG – unwiderruflich während der Dauer des Servicevertrags – alle Handlungen vorzunehmen, welche zur Erfüllung des Servicevertrags notwendig sind (Ziff. 11.4 Rahmenvertrag; siehe zum Ganzen E. 3.1.2 hiervor).

Wurde ein Servicevertrag abgeschlossen, nimmt der Investor somit keinerlei Handlungen in Bezug auf Bewirtschaftung und Schlagung des Holzes vor. Diese Tätigkeiten werden allein durch die Beschwerdeführerin (resp. durch ihre Tochtergesellschaft) ausgeführt. Die Möglichkeit der eigenen Pflege und Bewirtschaftung der Bäume ist dem Investor entzogen. Während der vereinbarten Zeitdauer bis zur Schlagung (im Vertragsbeispiel 20 Jahre) muss bzw. kann sich der Investor nicht um die Bäume kümmern.

Weiter sind der Zeitpunkt der Ausforstungen und der Schlussernte im Voraus bestimmt (vgl. Ziff. 11.8 Rahmenvertrag und Vertragsbestätigung). Das bedeutet, dass der Investor nicht frei entscheiden kann, zu welchem Zeitpunkt er die Bäume fällen will und er somit vom Holzertrag profitieren kann (immerhin kann er aber «die Bäume» als solches jederzeit verkaufen, dazu auch noch sogleich).

Was die von der Beschwerdeführerin erwähnte Bestimmung, dass der «Baumkäufer» den unterbreiteten Durchforstungsvorschlag ohne Begründung ablehnen könne (vgl. Ziff. 11.9 des Rahmenvertrags, Beschwerdebeilage Nr. 42.21), anbelangt, so hat sie keine Belege für Beispiele eingereicht, in welchen Durchforstungsvorschläge abgelehnt worden wären. Es scheint sich also auch hier eher um eine theoretische Möglichkeit zu handeln. Des Weiteren hätte eine solche Ablehnung – soweit ersichtlich – einzig zur Folge, dass die vorgesehene Durchforstung nicht stattfindet. Eine massgebliche Einflussmöglichkeit, indem etwa die Durchforstung zu einem vom Käufer gewünschten Zeitpunkt stattfinden würde, hat der Käufer zumindest laut dem Rahmenvertrag nicht. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, der Investor könne jederzeit die Ernte seiner Bäume sowie den Verkauf des Holzes dieser Bäume verlangen und auch jederzeit alle seine Bäume schlagen lassen und das Holz zu sich nach Hause liefern lassen (vgl. Beschwerde S. 22), wurde von ihr nicht belegt und geht aus dem Rahmenvertrag nicht hervor.

Auch der Verkauf der geschlagenen Bäume bzw. des entsprechenden Holzes erfolgt durch die Beschwerdeführerin (bzw. die durch sie beauftragte Tochtergesellschaft; s.a. Beschwerde S. 16). Nach der Durchforstung bzw. Schlussernte und dem Verkauf wird eine Abrechnung über die verkauften Bäume erstellt und der Erlös wird abzüglich einer Servicegebühr für die Bewirtschaftung dem Käufer überwiesen (vgl. Rahmenvertrag Ziff. 11.1, 11.10, 11.13; s.a. Beschwerde S. 16 sowie E. 3.1.2 hiervor). Der Investor ist also auch in den Verkauf des geschlagenen Holzes nicht involviert, d.h. er kann namentlich nicht entscheiden, an wen und zu welchem Preis das geschlagene Holz verkauft wird.

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 zukommt. Vorliegend ist jedoch keine dieser Befugnisse für die Investoren vollumfänglich vorhanden, womit eine wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht bejaht werden kann.

Das nach vorgängiger Anmeldung jederzeitige Recht der Besichtigung der Plantage sowie die Berechtigung, Einsicht in die Unterlagen zu nehmen, worauf die Beschwerdeführerin verweist, begründen demgegenüber keine «Befähigung, über den Gegenstand zu verfügen» (vgl. dazu E. 2.2.3) und stellen somit keine Indizien für eine wirtschaftliche Verfügungsmacht der Investoren dar.

Ebenfalls ändert sich nichts am Gesagten, wenn in Ziff. 8 des Rahmenvertrags festgehalten ist, dass der Käufer die Bäume jederzeit einem Dritten «verkaufen» und diesem «das Eigentum übertragen» kann. Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, zu solchen Eigentümer-Wechseln komme es laufend. Die Baumeigentümer würde sie darüber informieren und die Ausstellung von neuen Baumzertifikaten verlangen (vgl. Beschwerde S. 18 unten). Zunächst ist auch in diesem Zusammenhang erneut festzuhalten, dass die im Vertrag gewählte Terminologie (Verkauf der Bäume bzw. Eigentumsübertragung) nicht entscheidend ist, sondern vielmehr das wirtschaftliche Ergebnis einer solchen «Übertragung» (vgl. dazu E. 2.3). Mit der Veräusserung, geht nur das den Investoren zustehende Recht an den Bäumen über. Eine solche Übertragbarkeit der Rechte der Investoren ist bei anderen Vertragstypen genauso möglich (s.a. Urteil des BVGer A-545/2012 vom 14. Februar 2013 E. 4.3.2 in fine) und spricht somit nicht entscheidend für eine «Eigentumsübertragung» bzw. für die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Sinn einer mehrwertsteuerlichen Lieferung (vgl. dazu E. 2.2.3 hiervor).

Damit kommt man im vorliegenden Fall zum selben Ergebnis wie im ebenfalls die Beschwerdeführerin (aber frühere Steuerperioden) betreffenden Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-545/2012 vom 14. Februar 2013 sowie im vorgenannten Bundesgerichtsentscheid 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 (vgl. dazu E. 3.3.1 ff. hiervor), dass den Kunden keine wirtschaftliche Verfügungsmacht eingeräumt und somit keine Lieferung nach Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG erbracht wird.

Das strittige Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Kunden als Ganzes kann – was auch nicht geltend gemacht wird – ebensowenig als Lieferung im Sinn von Art. 3 Bst. d Ziff. 2 oder 3 MWSTG (vgl. E. 2.2.3 in fine) qualifiziert werden. Nur wenn – was aufgrund des Gesagten aber nicht der Fall ist – in Bezug auf die Bäume eine Lieferung nach Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG anzunehmen gewesen wäre, hätten allenfalls in Bezug auf Servicevertrag und Landpacht noch zusätzlich Lieferungen nach Art. 3 Bst. d Ziff. 2 oder 3 MWSTG stattgefunden bzw. wären solche überhaupt näher zu prüfen gewesen.

Aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Kunden kann (gleich wie in den beiden hiervor in E. 3.3. zitierten Urteilen des BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 sowie des BVGer A-545/2012 vom

14. Februar 2013) offengelassen werden, ob zunächst die Beschwerdeführerin und sodann die Investoren zivilrechtlich Eigentümerin der Bäume werden oder nicht (vgl. dazu E. 2.2.3).

3.4 Liegt aufgrund des Gesagten keine mehrwertsteuerliche Lieferung vor, kann es sich nur um eine Dienstleistung handeln (vgl. E. 2.2.3, erster Absatz). Als nächstes ist auf die Frage einzugehen, wie diese zu qualifizieren ist, namentlich ob es sich um eine steuerausgenommene Leistung handelt.

3.4.1 Aus den hiervor dargestellten vertraglichen Bestimmungen ergibt sich rein wirtschaftlich betrachtet das Bild eines Investors, der einen bestimmten Betrag in einen bestimmten Sachwert investiert, in der Hoffnung, an dessen Wertentwicklung zu partizipieren und nach Ablauf einer bestimmten, im «Kaufvertrag» vorbestimmten Zeit (von z.B. 5 und 10 Jahren, vgl. E. 3.1.2 hiervor) erste Ausschüttungen aus Ausforstungen zu erhalten und zum vorgesehenen Zeitpunkt des Endschlags (z.B. nach Ablauf von 20 Jahren; vgl. ebenfalls E. 3.1.2) den Netto-Erlös aus dem Verkauf des geschlagenen Holzes. Der Investor erhofft sich, dass die Ausschüttungen insgesamt den investierten Betrag (weit) übersteigen (vgl. vorn E. 3.1.2 zu den in der Vertragsbestätigung gemachten «Holzerlös-Prognosen»). Immerhin besteht auch ein (wohl eher geringes) Ausfallrisiko, zumindest nach Ablauf der ersten vier Jahre, in welchen eine Versicherung besteht (vgl. E. 3.1.2). Zentral ist somit vorliegend gleich wie in den gerichtlich beurteilten Fällen (vgl. E. 3.3.1) das Recht am Wert bzw. an den zukünftigen Verkaufserlösen der Teakbäume. Das Bundesverwaltungsgericht geht damit von einem Finanzumsatz im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG aus, dies in Übereinstimmung mit den Urteilen A-6537/2013 vom 23. September 2014 E. 6.10 und A-545/2012 vom 14. Februar 2013 E. 4.3.3, wo zwar Bst. e nicht genannt, aber von einem «Wertrecht» gesprochen wird (vgl. zudem E. 3.5.2 des Urteils, wo Bst. e thematisiert wird). Dies deckt sich auch mit der von der ESTV zunächst – zeitlich vor dem Urteil des Bundesgerichts 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 – vertretenen Auffassung (vgl. Rz. 39 Einspracheentscheid).

3.4.2 Ob allenfalls «eher» ausgenommene Umsätze nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG (Umsätze aus Krediten) vorliegen, wie das Bundesgericht im Urteil 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 in E. 6.7 angenommen hat, muss hier nicht abschliessend geprüft werden, da die Rechtsfolgen die gleichen wären. Das Bundesverwaltungsgericht hat jedoch zumindest Zweifel, ob im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Investoren vorliegend ein (reines) Kredit- bzw. Darlehensverhältnis gegeben ist.

Zunächst wurde weder eine Rückzahlung des investierten Betrags noch ein Zins vereinbart (vgl. dazu E. 3.1.2). Aber selbst unter Annahme eines Darlehensverhältnisses könnte die Beschwerdeführerin – wie sie zu Recht ausführt – in diesem Verhältnis zwischen ihr und den Investoren gar keine ausgenommenen Umsätze nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG erbringen; vielmehr wären in diesem Verhältnis die Investoren Leistungserbringer, während die Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin anzusehen wäre, welche das Entgelt – den Zins – erbringen würde.

Wie bereits gesagt wären jedenfalls die Rechtsfolgen dieselben, ob nun ein Umsatz nach Bst. a oder Bst. e von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG vorliegt. Auf die weitere Kritik der Beschwerdeführerin am Urteil des Bundesgerichts 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 muss hier deshalb nicht weiter eingegangen werden (vgl. aber die Präzisierungen zur Frage ob ein Leistungsverhältnis vorliegt in E. 3.2).

3.4.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin erbringt, im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind und der entsprechende (mit diesen Leistungen im Zusammenhang stehende) Vorsteuerabzug somit ausgeschlossen ist.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

Bei diesem Ausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 VwVG). Diese werden in Anwendung von Art. 1 i.V.m. Art. 2 und Art. 3 Bst. b des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf insgesamt Fr. 8'500.-- festgelegt. Dieser Betrag ist dem einbezahlten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

Eine Parteientschädigung kann der Beschwerdeführerin nicht zugesprochen werden (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 8'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart Meier

Dominique da Silva

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: