

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 401/2021

Urteil vom 7. September 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichterin Hänni,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG
Dr. Niklaus Honauer und Stephanie König,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2012-2016,

Beschwerde gegen das Urteil des
Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom
6. April 2021 (A-2668/2019).

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ AG ist eine im Schweizerischen Handelsregister eingetragene Gesellschaft mit Sitz in U. _____, welche im Jahr 2006 gegründet wurde. Laut Ausführungen der Gesellschaft bezweckt sie den Kauf und Verkauf sowie den nachhaltigen Aufbau und die Nutzung von forstwirtschaftlichen Plantagen. Dies deckt sich auch mit dem im Handelsregister angegebenen Zweck. Die Gesellschaft sei das eigentliche Bindeglied zwischen Teakbaum-Interessenten und den Länder- und Bewirtschaftungsgesellschaften in Costa Rica. Sie schliesse die Verträge über den Verkauf von Teakbäumen mit Interessenten aus der Schweiz und anderen Ländern ab. Ausserdem sei sie gemäss eigenen Angaben zuständig für die Bildung, Kontrolle und Verwendung der Bewirtschaftungsrücklagen.

B.

Mit Urteilen A-6537/2013 bzw. A-7158/2013 vom 12. September 2014 wies das Bundesverwaltungsgericht die damaligen Beschwerden der A. _____ AG betreffend die Perioden vom 1. Mai 2006 bis 31. Dezember 2009 und 1. Januar 2010 bis 30. September 2011 ab. Das Bundesverwaltungsgericht stellte damals fest, dass

die Leistungen, welche die A._____ AG erbrachte, entgegen deren Auffassung keine mehrwertsteuerlichen Lieferungen darstellten, sondern dass es sich um von der Steuerpflicht ausgenommene Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs handle. Daher sei der Gesellschaft in Bezug auf die genannten Steuerperioden nicht möglich, sich altrechtlich freiwillig der Steuerpflicht zu unterstellen bzw. neurechtlich auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten sowie die in Frage stehenden Vorsteuerabzüge zu beanspruchen.

Das Bundesgericht wies die von der A._____ AG erhobene Beschwerde gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts ab und hielt in seinem Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 seinerseits fest, dass die Gesellschaft im Rahmen ihrer Verträge betreffend Teakbäume keine Lieferungen erbringe, da der Investor keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume erhalte (E. 5). Vielmehr handle es sich um steuerausgenommene Dienstleistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, welche nicht optierbar seien (E. 6). Die A._____ AG erbringe somit keine Leistungen, welche, wenn sie im Inland erbracht würden, als Lieferungen oder Dienstleistungen steuerpflichtig wären. Sie erbringe ausschliesslich von der Steuer ausgenommene und nicht optierbare Dienstleistungen. Deshalb erfülle die Unternehmereigenschaft im mehrwertsteuerlichen Sinne nicht und sei nicht vorsteuerabzugsberechtigt (E. 7).

C.

C.a. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2015 ersuchte die A._____ AG bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) um die rückwirkende Eintragung in das Mehrwertsteuerregister per 1. Januar 2012. Dem Gesuch kam die ESTV zunächst nach.

C.b. In ihrem Schreiben vom 27. Januar 2016 informierte die ESTV die A._____ AG darüber, dass die Registrierung im Mehrwertsteuerregister wieder rückgängig gemacht werde. Gemäss dem Urteil des Bundesgerichts 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 erfülle die Gesellschaft die Unternehmereigenschaft nicht und sei demzufolge nicht steuerpflichtig. Änderungen der Geschäftstätigkeit im Vergleich zum bundesgerichtlichen abschliessend beurteilten Sachverhalt seien nicht ersichtlich.

C.c. Nach einem Schriftenwechsel und einer externen Kontrolle der A._____ AG am 17. Januar 2018 durch die ESTV stellte diese keine Änderung der Verhältnisse seit dem bereits abschliessend mehrwertsteuerlich beurteilten Zeitraum vom 1. Mai 2006 bis 30. September 2011 fest. Mit Verfügung vom 14. November 2018 bestätigte die ESTV ihre mehrwertsteuerliche Beurteilung der Tätigkeiten der Gesellschaft und setzte die Steuernachforderung gegenüber der Gesellschaft entsprechend den Erhebungen im Rahmen der externen Kontrolle für die Steuerperioden 2012 bis 2016 auf insgesamt Fr. 634'656.– fest.

C.d. Mit Einspracheentscheid vom 1. Mai 2019 wies die ESTV die Einsprache der A._____ AG ab und bestätigte die Steuerforderung.

D.

Gegen diesen Einspracheentscheid legte die A._____ AG Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Dieses wies die Beschwerde mit Urteil vom 6. April 2021 ab.

E.

Mit Eingabe vom 11. Mai 2021 erhebt die A._____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. April 2021 vollumfänglich aufzuheben und die von der A._____ AG realisierten Teakbaumverkäufe als (steuerbefreite) Lieferungen zu qualifizieren. Die Beschwerdegegnerin [ESTV] sei anzuweisen, die per 1. Januar 2012 vorgenommene Löschung der A._____ AG aus dem Register der Steuerpflichtigen zu widerrufen und die A._____ AG mit Wirkung per 1. Januar 2012 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. Der A._____ AG sei der volle Vorsteuerabzug zu gewähren und die Steuerforderung um die der A._____ AG für die Steuerperioden 2012 - 2016 zustehenden Vorsteuerbeträge herabzusetzen. Eventualiter seien die Umsätze als steuerbare Dienstleistungen zu qualifizieren. Demzufolge sei die Sache eventualiter zu Festsetzung der Steuerforderung für die Jahre 2012 - 2016 an die ESTV zurückzuweisen.

Die ESTV beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Das Bundesverwaltungsge-

richt verzichtet auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

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

1.2. Die Beschwerdeführerin beantragt erstmals eventualiter die Qualifikation ihrer Umsätze als Dienstleistungen, weshalb die Sache zur Festsetzung der Steuerforderung für die Jahre 2012 bis 2016 an die ESTV zurückzuweisen sei.

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

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

1.3. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht, d.h. es ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Urteils aufzuzeigen, inwiefern die entsprechenden Rechtsnormen verletzt worden sein sollen (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 140 II 141 E. 8; 139 I 229 E. 2.2).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" (Art. 9 BV) gleichzusetzen (BGE 140 III 264 E. 2.3). Auch in Bezug auf die Anfechtung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung gilt die qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht (vgl. E. 2.1 oben). Auf rein appellatorische Kritik an der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3; 139 II 404 E. 10.1).

2.

Der Streit betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2016. Er beurteilt sich nach dem neuen, am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (vgl. Art. 112 MWSTG).

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

2.2. Der objektiven Mehrwertsteuerpflicht (Art. 1 Abs. 2 lit. a, Art. 10 ff. MWSTG) unterliegen an sich alle im Inland durch den Unternehmensträger gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Art. 18 Abs. 1 MWSTG; BGE 142 II 488 E. 2.3.1). Anders verhält es sich nur, wenn das Gesetz eine von der Steuer befreite Leistung (Art. 23 Abs. 1 MWSTG) oder eine von der Steuer ausgenommene Leistung (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) vorsieht (vgl. Urteile 2C 488/2017 vom 9. April 2019 E. 2.3.3; 2C 1076/2015 vom 9. Dezember 2015 E. 4.1, in: ASA 85 S. 737). Die im Negativkatalog von Art. 21 Abs. 2 MWSTG genannten Leistungen sind von Gesetzes wegen ausgenommen, es sei denn, die steuerpflichtige Person habe im Sinne von Art. 22 MWSTG für die Versteuerung der Leistung optiert (sog. "Option im objektiven Sinn"; BGE 140 II 495 E. 2.2.2). Für Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18, 19 und 23 MWSTG ist eine Option allerdings ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG).

2.3. Aufgrund von Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG, die ihr auferlegten Vorsteuern abziehen. Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht namentlich bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen verwendet werden, die ihrerseits von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert worden ist (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; BGE 140 II 495 E. 2.2.2).

2.4. Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 lit. c MWSTG). Der Begriff "Entgelt" ist mehrwertsteuerrechtlich charakterisiert; es ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 lit. f MWSTG; vgl. BGE 141 II 182 E. 3.1). Kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer entsteht aus Leistungen, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung auch nicht optiert wird oder werden kann (Art. 21 Abs. 1 und 2, Art. 22 Abs. 1 und 2 MWSTG; Urteile 2C 660/2020 vom 8. November 2021 E. 2.3; 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.4).

2.5. Eine Leistung im Sinne der Mehrwertsteuer (Art. 3 lit. c MWSTG) ist entweder eine Lieferung oder eine Dienstleistung (Art. 3 lit. d und e MWSTG). Eine Lieferung liegt nach der Legaldefinition vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG). Von einer Lieferung ist auch zu sprechen, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird, und zwar unabhängig davon, ob dadurch der Gegenstand verändert worden ist oder nicht (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG). Als Lieferung - und nicht als Dienstleistung - gelten demnach etwa auch die Bepflanzung und Bewirtschaftung des Bodens, die Gewinnung von Bodenschätzen, Holzschlag und Erntearbeiten (vgl. zum Ganzen Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 4.1 mit Hinweisen). Eine Dienstleistung ist demgegenüber jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 lit. e MWSTG; Urteile 2C 660/2020 vom 8. November 2021 E. 2.5; 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 4.2).

3.

Die Beschwerdeführerin rügt die falsche Anwendung von Bundesrecht, unter anderem Art. 5 BV und Art. 3 lit. d sowie Art. 21 MWSTG. Jedoch geht aus der Beschwerde nicht nachvollziehbar hervor, inwiefern Art. 5 BV verletzt sein sollte. Mangels hinreichender Begründung ist auf diese Rüge nicht einzutreten (vorne E. 1.3).

3.1. Die Beschwerdeführerin beschreibt in ihrer Beschwerde den Sachverhalt aus ihrer Sicht; sie legt aber nicht dar, dass und inwiefern die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung offensichtlich unrichtig oder rechtsverletzend erfolgt sein soll. Auf diese ist folglich abzustellen.

3.2. Die Vorinstanz hielt die Ausgangslage zur Beurteilung der "Baumverkäufe" folgendermassen fest:

3.2.1. Wie gesehen (vorne A.), bezweckt die Beschwerdeführerin den Kauf und Verkauf sowie den nachhaltigen

Aufbau und die Nutzung von land- und forstwirtschaftlichen Plantagen. Die Haupttätigkeit der Beschwerdeführerin umfasst gemäss den vorliegenden Verträgen und den allgemeinen Geschäftsbedingungen den Einkauf von Teakbäumen und anderen tropischen Baumarten im Ausland (Costa Rica und Ecuador) und den Weiterverkauf dieser Bäume an in- und ausländische Kunden. Die Beschwerdeführerin schliesst die Verträge über den "Verkauf" von Teakbäumen mit Interessenten aus der Schweiz und anderen Ländern ab. Ausserdem ist sie zuständig für die Sicherstellung von Rücklagen, welche der Bezahlung für die Bewirtschaftung und die Ausforstung der Plantagen bis zur ersten kommerziellen Ausforstung dienen. Für die Bezahlung der Kosten für die Pflege, die Ausforstung und den Verkauf ist allein die Beschwerdeführerin verantwortlich. Zudem sind zwei "Bewirtschaftungsgesellschaften" involviert, welche für die Bewirtschaftung der Baumbestände zuständig sind: Die B. _____ S.A. und C. _____ S.A. zur Erfüllung der mit den "Baumeigentümern" mittels Kauf- und Dienstleistungsvertrag vereinbarten Bewirtschaftung schliesst die Beschwerdeführerin sog.

"Bewirtschaftungsverträge" mit den "Service-Gesellschaften" in Costa Rica bzw. Ecuador ab. Diese Bewirtschaftungsgesellschaften treten aber gegenüber den Bauminteressenten nicht in Erscheinung. Es wird lediglich in den allgemeinen Geschäftsbedingungen erwähnt, dass die Forstfachleute der beiden "Ländergesellschaften", D. _____ S.A. und E. _____ S.A., die Bewirtschaftung der Bäume leiten.

3.2.2. Zwischen der Beschwerdeführerin und den "Baumeigentümern" bzw. den Interessenten wird ein "Kauf- und Dienstleistungsvertrag" abgeschlossen. In diesem Vertrag werden unter anderem die Anzahl Bäume, die Bezeichnung der Plantage, die Dauer der Rotations- und Laufzeit sowie der Verkaufspreis definiert. Gegenstand des Vertrages ist auch der Auftrag des Kunden, die gekauften Teakbäume während der Dauer der Wachstumsphase zu pflegen, zu bewirtschaften, zu verwalten, zu schlagen und auszuforsten. Dabei bestimmt die Beschwerdeführerin in Absprache mit den Forstexperten vor Ort den genauen Zeitpunkt der Ausforstung und der Schlussernte sowie die Anzahl der zu schlagenden Bäume einer Ausforstungsphase. Das Plantagenmanagement sieht bei Neupflanzungen nach dem gewöhnlichen Gang der Dinge kommerzielle Ausforstungen und Verwertungen in den Jahren 10 und 15 sowie eine Schlussernte im Jahre 20 vor. Die Schlagung der Bäume zu Ausforstungs- und Erntezwecken sowie gegebenenfalls die Weiterverarbeitung zu handelbarem Holz werden vom Plantagenmanagement überwacht. Das Holz wird auf dem nationalen oder internationalen Markt zum bestmöglich erzielbaren Preis verkauft und nach jedem Verkauf wird der erzielte Nettoerlös an den Kunden weitergeleitet. Gemäss "Kaufvertrag" bzw. den allgemeinen Geschäftsbedingungen erwirbt der Kunde von der Beschwerdeführerin einen genau spezifizierten, bereits gepflanzten und nummerierten Teakbaumbestand. Jeder Teakbaum erhält eine individuelle Baumnummer die bis zu seiner Ernte bzw. bis zum Verkauf gültig bleibt. Durch die Nummerierung kann der Kunde seinen Teakbaumbestand auf den Plantagen eindeutig identifizieren. Nach Erhalt des vollständigen Gesamtpreises erhält der Kunde eine Baumeigentums-Urkunde mit Detailangaben über die Bäume.

3.3. Die so geschilderte Vertragssituation stimmt weitgehend mit dem Geschäftsmodell überein, welches in Urteil 2C 660/2020 zu beurteilen war.

Wie auch dort gilt es vorab zu eruieren, ob die soeben dargestellten vertraglichen Beziehungen überhaupt als ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zu qualifizieren sind. Während ausgenommene Leistungen für die Steuerpflichtige hier negative Folgen auf den Vorsteuerabzug zeitigen würden (vgl. Art. 29 Abs. 1 MWSTG), wäre dies bei Annahme eines fehlenden Leistungsverhältnisses (also bei einem sog. Nicht-Entgelt, vgl. Art. 18 Abs. 2 MWSTG) grundsätzlich nicht der Fall (vgl. Art. 33 Abs. 1 MWSTG). In Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 6.7 welches ebenfalls die Beschwerdeführerin betraf, wurde diese Frage nicht abschliessend geklärt, wobei allerdings die damalige Vertragssituation nicht mit der jetzigen identisch war.

In Übereinstimmung mit der Vorinstanz und in Bestätigung der Erkenntnis aus Urteil 2C 660/2020 E. 3.4 ist auch vorliegend ein Leistungsverhältnis zu bejahen. Aus Sicht der Investoren ist es eindeutig, dass sie eine "Investition" tätigen wollen und erwarten, für ihre Investition eine Leistung zu erhalten. Sei es nun Eigentum an Bäumen oder ein Recht an der Wertentwicklung bzw. am Ende am Erlös aus dem Verkauf derselben. Sie geben den als "Kaufpreis" bezeichneten Betrag nicht à-Fonds-perdu hin, sondern in Erwartung einer Leistung. Ein gewisses Ausfallrisiko ist Merkmal der vorliegenden Investitionsart und macht die Zahlung nicht zu einer à-Fonds-perdu Zuwendung. Es ist nicht von Anfang an beabsichtigt, den Betrag ohne Gegenleistung zu entrichten, vielmehr wird eine Rendite erwartet. Nur weil die Kunden ihr Geld in ein "ökologisches Vorhaben" anlegen wollen, verzichten sie nicht im Voraus auf eine Gegenleistung wie z.B. bei einer Spende (Art. 18 Abs. 2

Ziff. 4 MWSTG). Ebensovienig in Betracht fällt ein zinsloses Darlehen gemäss Art. 18 Abs. 2 Ziff. e MWSTG, da die Käufer nicht am Unternehmen beteiligt werden und somit, sollte nur die Rückzahlung des geleisteten Betrages ohne Zins erwartet worden sein, keine Einlage in ein Unternehmen vorliegt.

4.

Umstritten ist hingegen, ob dieses Leistungsverhältnis eine Lieferung im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG darstellt oder nicht.

4.1. Die Vorinstanz schloss anhand der gesamten Umstände und der Vertragsgestaltung, dass nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Beschwerdeführerin den Investoren die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume eingeräumt habe.

4.1.1. Zwar bestünden durchaus gewisse Elemente, welche zu Gunsten einer Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auf die Käufer von Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG sprechen würden.

Das gelte vorab für die Bezeichnung der Verträge und die Ausgestaltung der Vertragsbestimmungen, bei welchen von Verkauf und Eigentumsübergang die Rede sei. Ein weiterer Hinweis sei die Tatsache, dass sich das Recht der Investoren auf ganz bestimmte, einzeln ausgeschiedene Bäume beziehe und sich der Holzerlös bezogen auf diese ganz spezifischen Bäume berechne. Dabei handle es sich aber bei den genannten Punkten nur um Indizien, welche für die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht sprechen würden, jedoch nicht alleine ausschlaggebend seien. In erster Linie sei nicht die vertragliche Regelung entscheidend, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise respektive das wirtschaftliche Ergebnis der Vertragsgestaltung und die tatsächlich gelebten Verhältnisse (vgl. auch Urteil 2C 660/2020 vom 8. November 2020 E. 3.5.1).

4.1.2. Gemäss Vorinstanz spricht für eine wirtschaftliche Verfügungsmacht der Baumkäufer grundsätzlich auch die Möglichkeit des Baumkäufers, den Dienstleistungsvertrag zu kündigen und die sich bietenden Alternativen der eigenen Bewirtschaftung oder vorzeitigen Fällung von Bäumen. Die Auflösung des Dienstleistungsvertrags sei gemäss den allgemeinen Geschäftsbedingungen ausdrücklich möglich.

4.1.3. Allerdings sei diese Ausgestaltung der vertraglichen Situation nicht ernsthaft vorgesehen. Es bestehe keine konsequente Regelung der Möglichkeit der eigenen Bewirtschaftung durch die Baumkäufer oder durch sie beauftragte Dritte und die Beschwerdeführerin habe kein Beispiel dokumentieren können, bei dem ein Kunde seinen Dienstleistungsvertrag gekündigt habe. Dementsprechend beschränkte sich die Vorinstanz auf die Prüfung der vertraglichen Konstellation mit "Dienstleistungsvertrag".

4.2. Sodann liegt aus der Sicht der Vorinstanz keine (hinreichende) Verfügungsmacht beim Verkäufer.

4.2.1. Die Vereinbarung mit den Baumkäufern sehe für die einzig massgebliche Konstellation "mit Dienstleistungsvertrag" vor, dass der Kunde der Beschwerdeführerin den Auftrag erteilt, die Bäume zu bewirtschaften, zu pflegen, zu ernten, zu verkaufen und schliesslich den Netto-Holzerlös aus dem Verkauf an ihn zu überweisen. Hierzu werde die Beschwerdeführerin ermächtigt, alle Handlungen vorzunehmen, welche zur Erfüllung der obengenannten Aufgaben notwendig seien.

4.2.2. Der Käufer selbst nehme somit keine Handlungen in Bezug auf die Bewirtschaftung und Schlagung des Holzes vor. Diese Tätigkeiten würden allein durch die Beschwerdeführerin (respektive durch ihre "Ländergesellschaften") ausgeführt, welche auch über den Zeitpunkt der Ausforstung und Schlussernte bestimme. Das bedeute, dass der Käufer nicht frei entscheiden könne, zu welchem Zeitpunkt er die Bäume fällen wolle und er vom Holzertrag profitieren könne. Selbst die Entscheidung über eine mögliche Verlängerung der Vertragslaufzeit des Dienstleistungsvertrages obliege gemäss den allgemeinen Geschäftsbedingungen "ausschliesslich" der Beschwerdeführerin.

4.2.3. Die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Pflege und Bewirtschaftung der Bäume, auf den Zeitpunkt der Schlagung und auf das Schicksal des geschlagenen Holzes wären typische Befugnisse desjenigen, dem die

wirtschaftliche Verfügungsmacht zukomme. Vorliegend seien jedoch keine dieser Befugnisse für die Käufer in vollem Umfang vorhanden, womit eine wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht bejaht werden könne.

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

4.3.1. Die Beschwerdeführerin bringt vor, ein Käufer müsse zur Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht während der Vertragsdauer die Möglichkeit haben, auf das Schicksal seiner Bäume Einfluss zu nehmen. Ob er von dieser Möglichkeit auch Gebrauch mache, könne nicht entscheidend sein. Es genüge vielmehr, wenn der Empfänger wirtschaftlich wie ein Eigentümer über die Gegenstände verfügen, das heisse brauchen oder verbrauchen, verändern, belasten und veräussern könne. Eine solche Verfügungsmacht sei zu bejahen, wenn ihm die Substanz, der Wert und der Ertrag des Gegenstands zugewendet werde. Die Zuwendung der Substanz erfolge im vorliegenden Fall im Zeitpunkt der Schlagung der Bäume respektive nach dem Verkauf der Bäume. Dann würden dem Baumkäufer die Erlöse der auf seine Rechnung verkauften Bäume gutgeschrieben. Der erzielte Holzpreis hänge dabei unmittelbar von der Qualität und Quantität des Baumes respektive des geschlagenen Holzes (Substanz) ab. Ob der Baumkunde mit einem Dienstleistungsvertrag der Beschwerdeführerin den Auftrag erteile, die Bäume zu bewirtschaften und auf seine Rechnung zu verkaufen, könne daran nichts ändern.

4.3.2. Wie das Bundesgericht entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers bereits entschieden hat (Urteil 2C 660/2020 vom 8. November 2021 E. 4.2.6), ist es für das Bestehen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nicht ausreichend, wenn dem Kunden der blosse Verkaufserlös aus der Sache (nach Abzug einer Gebühr) zugute kommt. Nach Abschluss der Verträge kann er die erworbenen Bäume weder verändern oder verbrauchen noch sonstwie auf sie einwirken. Er hat faktisch keine Möglichkeit auf die Bäume in irgendeiner Weise einzuwirken und es kann nicht gesagt werden, er habe bloss keinen Gebrauch von seiner wirtschaftlichen Verfügungsmacht gemacht, vielmehr hatte er gar keine. An dieser Erkenntnis ändert auch der Umstand nichts, dass die Beschwerdeführerin gemäss eigenen Angaben die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Kunden übertragen möchte.

4.3.3. Wie die Vorinstanz verbindlich festgehalten hat, ist die Kündigung des Dienstleistungsvertrages und die Bewirtschaftung der Bäume durch den Kunden selbst eine bloss theoretische Möglichkeit, welche vorliegend nicht zu beachten ist (vorne E. 4.1). Das Recht der Kunden auf Zutritt zur Plantage ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin somit nur mit der Möglichkeit der Besichtigung verbunden. Die Bäume zu pflegen oder zu schlagen und damit seine wirtschaftliche Verfügungsmacht auszuüben, ist hingegen nicht vorgesehen.

4.3.4. Schliesslich ist die Beschwerdeführerin der Meinung, dass die Pflege der Bäume einen separaten Vertrag darstellten und unabhängig vom späteren Verkauf der Bäume als Lieferung gemäss Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG zu beurteilen sei. Es besteht jedoch kein Anlass, den Kaufvertrag und den Dienstleistungsvertrag mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln. Schon nur deshalb weil die beiden Verträge immer zusammen abgeschlossen werden und ein Kauf ohne Dienstleistungsvertrag de facto gar nicht möglich ist (vorne E. 4.1). Es handelt sich um einen wirtschaftlichen Vorgang, welcher nicht in einzelne Leistungen aufzuteilen ist und gemäss bundesgerichtlicher Praxis als Gesamtes zu beurteilen ist (vgl. Urteile 2C 660/2020 vom 8. November 2021 E. 4.3; 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 5.6).

4.4. Angesichts der nicht stichhaltigen Einwände der Beschwerdeführerin ist der Vertragsanalyse und rechtlichen Beurteilung durch die Vorinstanz beizupflichten. Der Vertrag, den die Beschwerdeführerin ihren Kunden anbietet, regelt das Schicksal der Bäume in der Zeit von der Pflanzung bis zum Verkauf abschliessend. Der Investor erhält keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume bzw. keine dem Eigentümer vergleichbare Stellung. Mit dem Abschluss eines "Kauf- und Dienstleistungsvertrages" erwirbt er vielmehr ein Recht an den zukünftigen Erlösen aus dem Verkauf des geschlagenen Holzes, ohne dass er sich weiter mit den Bäumen auseinandersetzen muss bzw. kann. Das schliesst die Annahme einer Lieferung i.S.v. Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG aus (vgl. Urteil 2C 660/2020 vom 8. November 2020 E. 4.3).

5.

Da nach dem Gesagten keine Lieferungen vorliegen, handelt es sich bei den Umsätzen der Beschwerdeführerin

um Dienstleistungen (Art. 3 lit. e MWSTG). Zu diesen zählt auch die Überlassung immaterieller Werte und Rechte (Art. 3 lit. e Ziff. 1 MWSTG).

5.1. Zu prüfen ist, ob die Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen sind (vgl. vorne E. 2.2). Die Kunden der Beschwerdeführerin investieren in Bäume und erhoffen sich Gewinne. Insofern liegen finanzmarktrechtliche Merkmale vor. In jüngster Zeit war wiederholt umstritten, ob es sich bei ähnlich gelagerten Dienstleistungen in Zusammenhang mit dem Verkauf von Bäumen auf ausländischen Plantagen um als von der Steuer ausgenommene Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG handelt (ausführlich dazu Urteile 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 6 und 2C 660/2020 vom 8. November 2021 E. 6). Ist dies der Fall, gelten sie als von der Steuer ausgenommene Leistungen, bei welchen die Option im objektiven Sinn von vornherein ausgeschlossen ist (Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG; vorne E. 2.2 a.E.) und demnach die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs entfällt (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; vorne E. 2.3).

5.2. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass eine steuerbare Dienstleistung vorliege und ihr der Vorsteuerabzug grundsätzlich offenstehe. Die Vorinstanz und die Beschwerdegegnerin sind sich hingegen zwar einig, dass es sich bei den vorliegenden Verkäufen um von der Steuer ausgenommene Umsätze handelt, sie bringen jedoch unterschiedliche rechtliche Begründungen vor. Während die Vorinstanz annimmt, "die Kaufverträge" seien als Wertrechte im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG zu qualifizieren, geht die Beschwerdegegnerin von einem Kredit nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a MWSTG aus.

5.3. Nachdem das Bundesgericht in Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 6.7 noch festhielt, dass am ehesten ein Kredit nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a MWSTG vorliege, korrigierte es in Urteil 2C 660/2020 vom 8. November 2021 E. 5.4 seine Ansicht und folgte der Auffassung der Vorinstanz, wonach Dienstleistungen wie die vorliegende als Umsätze mit Wertrechten im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG gelten. Es besteht vorliegend kein Anlass, von dieser Beurteilung wieder abzuweichen.

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

6.

Die Beschwerdeführerin beantragt zudem, sie sei mit Wirkung per 1. Januar 2012 in das Register der MWST-Pflichtigen einzutragen. Der Eintrag setzt die subjektive Steuerpflicht voraus (vgl. Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 9).

6.1. Ein Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, das ausschliesslich Leistungen mit Leistungsort im Ausland erbringt (sog. Ausland-Ausland-Geschäfte), ist mangels steuerpflichtiger Leistungen im Inland (Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG in Verbindung mit Art. 18 Abs. 1 MWSTG) von der Steuerpflicht befreit. Es kann aber gestützt auf Art. 11 Abs. 1 MWSTG auf die Befreiung verzichten und ist dann steuerpflichtig (Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.3).

6.2. Die subjektive Steuerpflicht bedingt eine unternehmerische Tätigkeit, die auf die "nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen" ausgerichtet ist (Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG). Gemäss der Legaldefinition liegt eine Leistung vor, wenn sie in Erwartung eines Entgelts erfolgt (Art. 3 lit. c MWSTG). Kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer entsteht aus Leistungen, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung auch nicht optiert wird oder werden kann (Art. 21 Abs. 1 und 2, Art. 22 Abs. 1 und 2 MWSTG; vgl. vorne E. 2.4). Die Generierung von ausschliesslich steuerausgenommenen Leistungen, für die nicht optiert werden kann, stellt daher keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 MWSTG dar. Erbringt eine Person ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen ohne Möglichkeit der Option, ist sie auch nicht subjektiv steuerpflichtig (Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2014 E. 3.4).

6.3. Folglich besteht keine Unternehmereigenschaft im Sinne von Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG und die Be-

schwerdeführerin ist nicht steuerpflichtig; die Voraussetzungen für die Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ab 1. Januar 2012 sind nicht erfüllt (Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 9).

6.4. Die Beschwerdeführerin verweist auf die Kritik in der Lehre, die am vorgenannten Urteil geäußert wurde (ROGER ROHNER, Freiwillige MWST-Registrierung: Bundesgericht relativiert Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts, zsis Best Case Nr. 2; vgl. auch CLAUDIO FISCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 6 zu Art. 11 MWSTG). Es besteht jedoch kein Anlass von der Einschätzung in Urteil 2C 1002/2014 vom 28. Mai 2015 - welches im Übrigen ebenfalls die Beschwerdeführerin betraf - abzuweichen. Neben der Vorinstanz (E. 3.4.4 des angefochtenen Entscheids) stimmt ein Grossteil der Lehre mit dem Ergebnis überein, auch wenn teilweise abweichende Begründungen vorgebracht werden (vgl. FELIX GEIGER/REGINE SCHLUCKEBIER, Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019, N. 2 zu Art. 11 MWSTG; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, S. 1094 Rz. 43 f.).

7.

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

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

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 10'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, mitgeteilt.

Lausanne, 7. September 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: F. Mösching