Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-545/2012

Urteil vom 14. Februar 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____ AG, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (freiwillige Steuerpflicht).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG ist eine im schweizerischen Handelsregister eingetragene Gesellschaft mit Sitz in […]. Nach eigenen Angaben ist sie spezialisiert auf den Aufbau und die Bewirtschaftung von nachhaltigen Teak-Forstinvestments in Brasilien und den internationalen Absatz sowie die Verwertung von Teakholz.

B.
Am 29. Mai 2007 stellte die A._____ AG den Antrag auf freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht rückwirkend auf den 1. Mai 2007. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) lehnte diesen am 26. Juni 2007 mit der Begründung ab, die A._____ AG erziele Einkünfte aus von der Steuer ausgenommen Umsätzen und erfülle daher die Eintragungsvoraussetzungen nicht.

C.
In der Folge legten die A._____ AG und die ESTV zwischen dem 27. Juli 2007 und dem 6. August 2010 in zahlreichen Schreiben ihre jeweiligen Standpunkte genauer dar. Die A._____ AG vertrat die Ansicht, dass es sich bei ihren Geschäften um Verkäufe von individualisierten Bäumen im Ausland handle und somit nicht um eine von der Steuer ausgenommene Dienstleistung gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. e des im fraglichen Zeitpunkt in Kraft stehenden Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Die Verkäufe der Teakbäume in Brasilien seien daher grundsätzlich als steuerbare Lieferungen im Ausland zu betrachten und die A._____ AG aufgrund der von der ESTV festgelegten Praxis ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. Die A._____ AG versuchte, ihren Standpunkt mit Einreichung verschiedener Unterlagen zu belegen.

Die ESTV war demgegenüber der Auffassung, dass die Kunden der A._____ AG nicht frei über die "gekauften" Bäume verfügen könnten. Sie würden nicht Eigentümer der Bäume, sondern würden im besten Fall Wertrechte erwerben, denen der Wert der Bäume gegenüberstehe. Die Kunden seien Anleger und die Tätigkeit der A._____ AG müsse mehrwertsteuerlich unter Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG eingeordnet werden. Die Voraussetzungen der freiwilligen Unterstellung unter die Steuerpflicht seien somit nicht erfüllt.

Da die ESTV bis zum Schluss an ihrer Einschätzung festhielt, verlangte die A._____ AG mit Schreiben vom 12. August 2010 eine anfechtbare Verfügung.

D.
Mit Verfügung vom 21. April 2011 bestätigte die ESTV ihren Rechtsstandpunkt abermals und verneinte den auf den 1. Mai 2007 geltend gemachten Anspruch auf freiwillige Unterstellung der A._____ AG unter die Mehrwertsteuerpflicht.

E.
Die hiergegen am 19. Mai 2011 erhobene Einsprache wies die ESTV mit Entscheid vom 20. Dezember 2011 ab. Sie begründete dies unter anderem damit, dass es trotz der neu eingereichten Unterlagen nicht belegt sei, dass die A._____ AG Eigentümerin der von den Grundeigentümern "gekauften" Teakbäume werde. Auch eine freie wirtschaftliche Verfügungsmacht könne nicht erstellt werden. Die A._____ AG sei daher nicht in der Rechtsposition, die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne von Art. 6 Abs. 1 aMWSTG auf Dritte – ihre Kunden – übertragen zu können.

F.
Mit Eingabe vom 30. Januar 2012 reichte die A._____ AG (Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Entscheid der ESTV ein und beantragt, der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2011 sei aufzuheben und die Beschwerdeführerin sei per 1. Mai 2007 in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmungen einzutragen – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Schweizerischen Eidgenossenschaft. Die Beschwerdeführerin bringt dazu vor, dass sie das Eigentum an den eingepflanzten Bäumen von den Grundeigentümern erwerben und dieses danach mittels Kaufvertrag an ihre Kunden weiterübertragen würde. Die Kunden der Beschwerdeführerin würden somit zu rechtmässigen Eigentümern der Bäume. Bei der Tätigkeit der Beschwerdeführerin handle es sich um den An- und Verkauf von Bäumen im Ausland und dementsprechend mehrwertsteuerrechtlich um eine Lieferung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 aMWSTG im Ausland und nicht um ein Anlagegeschäft. Eine Eintragung müsse somit möglich sein.

G.
Mit Vernehmlassung vom 9. Juli 2012 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde und hält dabei an ihrem bisherigen Rechtsstandpunkt

fest. Zusammenfassend bringt sie vor, dass es im Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden um eine bestmögliche Vermehrung des von den Kunden eingesetzten Geldes gehe, nicht aber um eine Lieferung von Bäumen, welche nach eingehender Analyse der eingereichten Unterlagen und den vorgebrachten Angaben ohnehin nicht in der Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin stünde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da sich der vorliegende Sachverhalt im Jahr 2007 zugetragen hat bzw. ein Eintragungsgesuch rückwirkend auf den 1. Mai 2007 zu beurteilen ist, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht dem aMWSTG.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf ([statt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3,

A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 1.3, A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid vom 20. Dezember 2011 grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149). Jedoch ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen. Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen ([statt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3626/2009 vom 7. Juli 2010 E. 1.2, A 7164/2007 vom 3. Juni 2010 E. 1.5, A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 1.4).

2.2 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen ganz oder teilweise gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.3 Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Be-

hörde den Sachverhalt von sich aus abklären (Untersuchungspflicht). Der Untersuchungsgrundsatz gilt auch im Mehrwertsteuerrecht, da nach Art. 81 Abs. 1 MWSTG der Vorbehalt für Steuerverfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerrecht keine Anwendung findet. Der Untersuchungsgrundsatz erfährt jedoch durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung. Die Mitwirkungspflicht gilt naturgemäss gerade für solche Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörden und welche diese ohne Mitwirkung der Partei gar nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erheben könnte (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.49 ff.). Des Weiteren hat eine Partei insbesondere bei Verfahren, welche durch eigenes Begehren eingeleitet wurden, die Pflicht, bei der Sachverhaltsfeststellung mitzuwirken (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VwVG). Im Mehrwertsteuerverfahren wird der Untersuchungsgrundsatz zudem dadurch relativiert, dass dem Steuerpflichtigen spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2).

2.4 Gemäss dem – durch die Mitwirkungspflicht der Partei eingeschränkten – Untersuchungsgrundsatz trägt die Behörde die Beweisführungslast (subjektive oder formelle Beweislast). Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird hingegen nicht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist – mangels spezialgesetzlicher Regelung – Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) in analoger Anwendung massgebend. Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der "Nichtnachweislichkeit" einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben ([statt vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 5938/2011 vom 4. Juli 2012 E. 2.1.2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454). Dies bedeutet bei Gesuchen um freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht nach Art. 27 Abs. 1 aMWSTG, dass der Gesuchsteller für das Vorhandensein der zur Unterstellung notwendigen Voraussetzungen beweisbelastet ist, da mit der Unterstellung unter die Steuerpflicht steuermindernde Effekte – beispielsweise die Erstattung der Vorsteuer – angestrebt werden.

2.5 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des Einspracheentscheids war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat, und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; [statt vieler] BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Der Streitgegenstand wird zudem durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens nur verengen, er kann nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2010 vom 28. Januar 2011 E. 1.2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2).

2.6 Die Beschwerdeführerin beantragt die Eintragung in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen und somit die freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht rückwirkend auf den 1. Mai 2007. Dies ist der Streitgegenstand des vorinstanzlichen und des vorliegenden Verfahrens. Die Beschwerdeführerin führt in ihrem Gesuch vom 29. Mai 2007 bzw. im "Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht" vom 26. April 2007 (vgl. […]) aus, der erste Vertrag (mit einem Kunden) sei am 10. Mai 2007 abgeschlossen worden und am gleichen Tag sei auch die erste Rechnungsstellung erfolgt. In der Folge hatte die Vorinstanz die Beschwerdeführerin mehrfach darauf hingewiesen, sämtliche relevanten Dokumente einzureichen. Trotz dieses Gesuchs um rückwirkende Eintragung – die gesetzlichen Eintragungsvoraussetzungen müssen zu jenem Zeitpunkt erfüllt gewesen sein – und des bereits erfolgten ersten Vertragssabschlusses legt die Beschwerdeführerin keinen einzigen Vertrag ins Recht, welcher in jenem Zeitraum Gültigkeit erlangt hätte und so die Vertragsstruktur zwischen der Beschwerdeführerin und den beteiligten Dritten aufzeigen könnte. Alle sich in den Akten befindenden – für das Verhältnis der Beschwerdeführerin zu ihren Geschäftspartnern relevanten – Dokumente und Verträge (bzw. Vertragsbestandteile) datieren von Zeitpunkten meist lange nach dem 1. Mai 2007. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) liegen dem Gericht beispielsweise in den Versionen 3, 4 bzw. 5, gültig ab dem 18. Juli 2007, dem 9. September 2008 bzw. dem 4. März 2011, vor, wobei einzig die Version 3 vom 18. Juli 2007 noch genügend nahe am Eintragungszeitpunkt erscheint. Die erste vollständige – für die vorliegende Beurteilung verwendbare – Vertragsdokumentation

zwischen der Beschwerdeführerin und einem Grundeigentümer datiert sogar erst vom 1. Januar 2009. Wie die Beschwerdeführerin angesichts der grossen zeitlichen Differenz ihr Gesuch und somit auch die vorliegende Beschwerde für den massgeblichen Zeitpunkt belegen möchte, ist unklar. Dabei kann es im vorliegenden Verfahren auch nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts sein, den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen und zu erstellen (E. 2.1). Vielmehr wäre es einzig der Beschwerdeführerin möglich gewesen, die notwendigen, sich auf den massgebenden Zeitpunkt beziehenden Dokumente einzureichen, wozu sie aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht (E. 2.3) auch angehalten gewesen wäre. Es kann somit nicht überprüft werden, ob die Voraussetzungen für die Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht im streitbetroffenen Zeitpunkt – 1. Mai 2007 – erfüllt gewesen sind. Diese Nichtüberprüfbarkeit der Eintragungsvoraussetzungen schlägt sich zu Ungunsten der Beschwerdeführerin aus, da sie dafür beweisbelastet ist (E. 2.4). Die Beschwerde ist bereits aus diesem Grund abzuweisen.

2.7 Wie zu zeigen sein wird (E. 3 ff.), ändert sich aber auch bei Einbezug der sich auf den Zeitraum nach dem 1. Mai 2007 beziehenden Belege nichts an diesem Ergebnis. Dazu ist freilich zu bemerken, dass die nachfolgende Prüfung jedoch nicht so weit gehen kann, als dass ein möglicher Anspruch auf Eintrag gemäss dem seit dem 1. Januar 2010 geltenden MWSTG geprüft werden kann, da hierzu weder die Beschwerdeführerin noch die Vorinstanz überhaupt Stellung genommen haben und sich das neue Recht vom alten nicht unwesentlich unterscheidet (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 484 ff.). Infolgedessen sind konsequenterweise alle Dokumente (v.a. Vertragsmuster), die erst nach dem 1. Januar 2010 von der Beschwerdeführerin verwendet wurden, nicht in die Beurteilung mit einzubeziehen (so u.a. […]).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug [Mehrwertsteuer]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Die Mehrwertsteuer will den Konsum der Verbraucher besteuern (BGE 123 II 295 E. 5a; Urteil des Bundesgerichts 2C_399/2011 vom 13. April 2012 E. 2.1). Sie ist u.a. geprägt von den Prinzipien der Wettbewerbsneutralität und der Besteuerung im Bestimmungsland (Bestimmungslandprinzip; KLAUS A. VALLENDER, in:

Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl., St. Gallen/Zürich/Basel/Genf 2008, N 7 zur Art. 130; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 49 f.).

3.2 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Inlandsteuer; Art. 5 Bst. a - c aMWSTG).

3.3 Mehrwertsteuerpflichtig und damit Steuersubjekt der Mehrwertsteuer wird, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen ist gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz nach Art. 21 Abs. 3 aMWSTG bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sogenannte Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr betragen würde.

3.4 Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen derjenigen Person, welche nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht oder nach Art. 25 Abs. 1 aMWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen ist, gestatten, sich der Steuerpflicht freiwillig zu unterstellen (subjektive Option; Art. 27 Abs. 1 aMWSTG; siehe auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1115 ff.). Die Verwaltungspraxis der ESTV zu Art. 27 Abs. 1 aMWSTG verlangt, dass pro Jahr ein Mindestumsatz von Fr. 40'000.-- erzielt wird (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer bzw. Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [nachfolgend: Wegleitung 2001 bzw. Wegleitung 2008], Rz. 688; Spezialbroschüre Nr. 02 "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer" [nachfolgend: Spezialbroschüre Nr. 02], in den Versionen gültig ab 1. Januar 2001 und ab. 1. Januar 2008, Rz. 4.2.1), was das Bundesverwaltungsgericht in konstanter Praxis als zulässig erachtet hat (Ur-

teile des Bundesverwaltungsgerichts A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.2, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.2.1, A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.2.1, A-1534/2006 vom 9. Mai 2007 E. 4.1.2). Diese Praxis der ESTV lässt eine Option für die Steuerpflicht auch dann zu, wenn die Umsätze eines inländischen Unternehmens ausschliesslich aus im Ausland erbrachten Leistungen (reine Auslandumsätze) stammen, die steuerbar wären, würden sie im Inland erbracht (BVGE 2007/38 E. 4.1.2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1411/2006 vom 14. Mai 2007 E. 4.2.2).

3.5 Umstritten ist vorliegend die Frage, ob die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin im Ausland (Brasilien) erbringt, steuerpflichtig wären, würden sie in der Schweiz erbracht. Wäre dies der Fall, könnte sich die Beschwerdeführerin gemäss Praxis der ESTV freiwillig der Steuerpflicht unterstellen. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf diese Frage.

3.5.1 Zu den im Inland steuerbaren Umsätzen gehören die gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen (Art. 5 Bst. a aMWSTG) und die gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen (Art. 5 Bst. b aMWSTG). Eine Lieferung eines Gegenstands liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über den Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG). Die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gehört demzufolge zum Grundtatbestand der Lieferung. Sie besteht in der Übertragung der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist demgegenüber 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. Unerheblich ist, auf welche Weise der Leistende dem Empfänger die Verfügungsmacht verschafft (Übertragung des Besitzes durch Übergabe des Gegenstandes, Einigung, Besitzkonstitut, Aushändigung des Warenpapiers usw.). Entscheidend 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1612/2006 und A-1613/2006 vom 9. Juli 2009 E. 2.3, A-1342/2006 vom 3. Mai 2007

E. 6.1; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 219 N. 186 ff.; PATRICK IMGRÜTH, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000 [mwst.com], N. 1 zu Art. 6; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 93 f. N. 209 ff).

3.5.2 Das Gesetz nimmt jedoch in Art. 18 aMWSTG zahlreiche Umsätze von der Steuer aus, so auch diejenigen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. a-g aMWSTG. Diese von der Steuer ausgenommenen Umsätze stehen im Zusammenhang mit der Bereitstellung und Verschiebung von Geldmitteln und deren Surrogaten, der Kapitalhingabe bzw. -aufnahme sowie der Übertragung von Finanzierungsinstrumenten. So sind unter Geldverkehr die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der technischen Ausführung des Zahlungsverkehrs bzw. der Überwachung von Guthaben infolge von Einzahlungen und Gutschriften zu verstehen. Der Kapitalverkehr bedingt ebenfalls einen Geldverkehr, zudem aber auch den (kurz- oder langfristigen) Einsatz der Geldmittel als Produktionsfaktoren, was ihre Hingabe gegen Entgelt und Übernahme eines gewissen wirtschaftlichen Risikos – allenfalls gegen Sicherheiten – durch den Kapitalgeber bedingt (vgl. PHILIP ROBINSON/CRISTINA OBERHEID, mwst.com, N. 1 ff. zu Art. 18 Ziff. 19). Das Geld- und Kreditgeschäft ist mehrwertsteuerlich nicht an eine einzelne Branche gebunden. Der Anwendungsbereich dieser Norm ist daher auch nicht auf Banken im Sinne der Bankengesetzgebung beschränkt. Entscheidend ist vielmehr die Art der Umsätze und nicht die Eigenschaft des Leitungserbringers (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 796; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 324 N. 507; ROBINSON/OBERHEID, mwst.com, N. 4 ff. zu Art. 18 Ziff. 19). Umsätze des Geld- und Kreditgeschäfts können somit beispielsweise auch aus Nebentätigkeiten von Handels- und Industriegesellschaften erzielt werden.

Zu den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen des Geld- und Kapitalverkehrs gehören nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG 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 Rechten 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

verurkundete Rechte mit gleicher oder zumindest ähnlicher Funktion wie Wertpapiere.

3.6 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; ausführlich: RIEDO, a.a.O, S. 112). 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 Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2). Nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4).

4.

Im vorliegenden Fall geht es um die mehrwertsteuerliche Beurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin. Dass ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden (nachfolgend auch: Investoren) stattfindet, ist unbestritten. Strittig ist hingegen die Frage, was genau Gegenstand dieses Austausches ist und ob es sich dabei – falls sie in der Schweiz erfolgen würden (E. 3.4 in fine) – um von der Steuer ausgenommene Umsätze nach Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG handelt.

Um diese Frage zu beantworten, ist in einem ersten Schritt auf das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Grundeigentümern (E. 4.1 f.) einzugehen. Die daraus gewonnenen Erkenntnisse ermöglichen in einem zweiten Schritt eine Beurteilung der Vorgänge zwischen der Beschwerdeführerin und den Investoren (E. 4.3).

4.1 Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (E. 3.5.1). Es muss demnach eine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Teakbäume von der Beschwerdeführerin auf ihre Kunden – die Investoren – erfolgen. Dies setzt voraus, dass die Beschwerdeführerin ihrerseits überhaupt die wirtschaftliche Verfügungsmacht innehatte. Nachfolgend ist daher zu prüfen, was genau die Be-

schwerdeführerin von den Grundeigentümern erwirbt. Nur die aus diesem Verhältnis tatsächlich erworbenen Rechte könnte sie im Anschluss an die Investoren weiterübertragen.

4.1.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie kaufe die eingepflanzten Teakbäume von den Grundeigentümern in Brasilien und erwerbe so das Eigentum an den Bäumen, nicht jedoch an den Grundstücken. Danach verkaufe sie die – immer noch eingepflanzten – Bäume in kleineren Einheiten an verschiedene schweizerische und internationale Investoren weiter. Dazu werde ein Baumkaufvertrag abgeschlossen und die Investoren würden ihrerseits das Eigentum an den im Vertrag einzeln aufgezählten Bäumen erwerben. Jeder Baum sei genau individualisierbar und könne einem Investor zugeordnet werden. Die Investoren würden zudem ein Baumzertifikat erhalten, auf welchem die gekauften Bäume aufgelistet seien und das Eigentum an ihnen bestätigt werde. Das Zertifikat stelle jedoch kein Wertpapier dar. So trage der Kunde nach Abschluss des Vertrags Nutzen und Gefahr an den Bäumen, könne im Gegenzug jederzeit über die Bäume verfügen, beispielsweise durch einen Verkauf an einen Dritten. Solche Verkäufe von noch eingepflanzten Bäumen als bewegliche Güter seien nach brasilianischem Recht möglich. Die Kunden hätten zudem das Recht, nicht aber die Pflicht, mit der Beschwerdeführerin einen Baumservicevertrag abzuschliessen, welcher eine professionelle Bewirtschaftung der Bäume sicherstelle. Dieser Vertrag könne aber auch mit einer Drittfirma abgeschlossen werden. Bei der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit handle es sich demnach einzig um den An- und Verkauf von Bäumen im Ausland und dementsprechend mehrwertsteuerlich um eine Lieferung im Ausland. Würde diese in der Schweiz stattfinden, wäre sie steuerbar.

4.1.2 Die ESTV vertritt demgegenüber die Ansicht, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die eingepflanzten Teakbäume würde weder von den Grundeigentümern auf die Beschwerdeführerin noch von dieser danach auf die Investoren übergehen. Eine Übertragung von Besitz und Eigentum würde nicht stattfinden, da die Bäume während der ganzen Dauer des Bewirtschaftungszyklus mit Grund und Boden verbunden blieben, an welchem die Investoren keinerlei Rechte hätten. Die Investoren würden einzig – was auch die Werbung der Beschwerdeführerin anpreise – eine möglichst hohe Rendite auf ihren Investitionen erwarten. Damit gehe es im Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Investoren um eine bestmögliche Vermehrung des eingesetzten Kapitals, nicht aber um die Lieferung von Bäumen, was aufgrund der fehlenden Verfü-

gungsmacht der Beschwerdeführerin ohnehin nicht möglich wäre. Es handle sich somit um Leistungen gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG und demzufolge sei ein Optieren für die freiwillige Steuerpflicht gemäss Art. 27 Abs. 1 aMWSTG nicht möglich.

4.2

4.2.1 Das Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin ist so aufgebaut, dass sie von verschiedenen Grundeigentümern in Brasilien eingepflanzte und sich im Wachstum befindende Teakbäume "kauft" und diese in Tranchen an Investoren unter anderem auch in der Schweiz zusammen mit einem Servicevertrag "verkauft". Ausgangspunkt für die nachfolgende Beurteilung sind – mangels zeitnäherer Dokumente (vgl. E. 2.6) – die von der Beschwerdeführerin eingereichten Verträge, welche die Beschwerdeführerin mit einem Grundeigentümer am 1. Januar 2009 in Brasilien abgeschlossen hat. Mangels weiterer eingereichter Dokumente wird dabei davon ausgegangen, dass auch die mit anderen Grundeigentümern abgeschlossenen Verträge die gleiche Struktur und – soweit hier wesentlich – den gleichen Inhalt haben. Zudem ist daran zu erinnern, dass der Umstand, dass die Verträge mit dem Grundeigentümer dem brasilianischen Recht unterstehen, nichts daran ändert, dass die sich stellenden Fragen ausschliesslich unter dem einzig massgebenden Blickwinkel des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts zu betrachten sind.

4.2.2 Die Beschwerdeführerin und der Grundeigentümer schliessen zusammen verschiedene Verträge ab; einen sog. Teakbaum-Kaufvertrag (nachfolgend: "Kaufvertrag Grundeigentümer"; vgl. […]), einen Landpachtvertrag (nachfolgend: "Pachtvertrag Grundeigentümer"; vgl. […]) und einen Servicevertrag (nachfolgend: "Servicevertrag Grundeigentümer"; vgl. […]). Gemäss "Kaufvertrag Grundeigentümer" wird eine bestimmte Anzahl Teakbäume, welche auf einer mittels GPS-Daten definierten Fläche stehen, verkauft. Die Bäume befinden sich noch im Wachstum und bleiben auch nach Vertragsabschluss fest mit Grund und Boden des Grundeigentümers – des Verkäufers der Bäume – verbunden. Der "Kaufvertrag Grundeigentümer" sieht vor, dass mit der Bezahlung des Kaufpreises das Eigentum an den Bäumen auf die Beschwerdeführerin übergeht. Dazu soll die Beschwerdeführerin nach Bezahlung des Kaufpreises im offiziellen Landregister als Eigentümerin der Teakbäume für mindestens 21 Jahre oder bis zur Schlagung von sämtlichen Bäumen eingetragen werden ([…]). Die Bewirtschaftung, Ausdünnung, Schlagung und Veräusserung der Teakbäume erfolgen jedoch durch den Grundeigentümer nach einem festgelegten Serviceplan ([…]). Die Leistungen für Pflege

und Unterhalt bis und mit dem bereits vereinbarten Verkauf der Bäume sind demnach Bestandteil des "Kaufvertrags Grundeigentümer". Die Beschwerdeführerin als Käuferin hat gemäss "Kaufvertrag Grundeigentümer" ihrerseits (einzig) die Pflicht, den Kaufpreis zu bezahlen. Der Kaufvertrag ist auf 21 Jahre bzw. bis zur Schlagung des letzten Baums befristet ([…]) und kann aus wichtigen Gründen vorzeitig gekündigt werden. Gleichzeitig mit dem "Kaufvertrag Grundeigentümer" schliesst die Beschwerdeführerin ebenfalls mit dem Grundeigentümer den "Pachtvertrag Grundeigentümer" ab. Er beinhaltet die Pachtung der Fläche, auf welcher die Teakbäume stehen. Die Wirtschaftswege gehören ausdrücklich nicht zum Pachtgegenstand ([…]). Die Pachtdauer beträgt 21 Jahre und der Pachtpreis ist im Kaufpreis der Teakbäume bereits enthalten. Als dritten Vertrag schliessen die gleichen Parteien den "Servicevertrag Grundeigentümer" ab. Dieser dient der Präzisierung der Pflichten des Grundeigentümers, welche bereits im Kaufvertrag umschrieben sind ([…]). Der "Servicevertrag Grundeigentümer" regelt die Individualisierung, Gesunderhaltung, Pflege, Bewirtschaftung, Qualitätsoptimierung, Ausdünnung und Ausforstung der mittels Kaufvertrag von der Beschwerdeführerin gekauften Bäume ([…]). Mit diesem Vertag werden sämtliche Arbeiten, welche ab Vertragsschluss bis und mit Schlagung und Verkauf der Bäume am Ende der (befristeten) Vertragsdauer anfallen, sowie sämtliche dazu notwendigen Entscheidungen dem Grundeigentümer überlassen. Auch die Fällung und der Verkauf der Bäume an den festgelegten Terminen obliegen dem Grundeigentümer. Dieser erhält dafür von der Beschwerdeführerin eine Entschädigung, welche sich nach der Grösse der bewirtschafteten Fläche bemisst. Die Entschädigung ist jedoch erst ab dem Zeitpunkt geschuldet, ab welchem die Beschwerdeführerin die Bäume an Investoren "weiterverkauft" hat. Zuvor trägt der Grundeigentümer die Unterhaltskosten selbst ([…]). Die Beschwerdeführerin hat gemäss Vertrag bei all diesen Arbeiten und Entscheidungen betreffend die soeben mittels "Kaufvertrag Grundeigentümer" von ihr "erworbenen" Bäumen – ausser bei der Vermarktung und in Zweifelsfällen – kein Mitspracherecht. Der "Kaufvertrag Grundeigentümer", der "Pachtvertrag Grundeigentümer" und der "Servicevertrag Grundeigentümer" bilden eine Einheit und setzen das gegenseitige Bestehen voraus. So ist der Servicevertrag denn auch integraler Bestandteil des Kaufvertrags.

4.2.3 Es besteht kein Anlass, die schuldrechtliche Zulässigkeit dieser Verträge vorliegend in Frage zu stellen. Die Beschwerdeführerin erhält vom Grundeigentümer denn auch tatsächlich gewisse Rechte übertragen. So erwirbt sie insbesondere das Recht am Wert der Bäume und an deren

Wertentwicklung in den Jahren bis zum Vertragsende. Dabei erwirbt sie – wie sogleich zu zeigen sein wird – mit Bezahlung des "Kaufpreises" nach Vertragsabschluss jedoch nur eine Forderung auf Zahlung des Verkaufserlöses der Bäume nach deren Schlagung und Verkauf an Dritte.

4.2.4 Betrachtet man das Verhältnis zwischen dem Grundeigentümer und der Beschwerdeführerin als Ganzes unabhängig der Aufteilung in die drei verschiedenen Verträge und vor allem aus der – massgebenden – wirtschaftlichen Perspektive (E. 3.6), wird ersichtlich, dass die Möglichkeit der freien Verfügung der Beschwerdeführerin über die Bäume mit diesen Verträgen nicht angestrebt wurde. Die Beschwerdeführerin "kauft" zwar gemäss Vertrag die Teakbäume von den Grundeigentümern, gleichzeitig verbleibt aber die tatsächliche Verfügungsmacht über die Bäume beim Grundeigentümer, welcher während der gesamten Vertragsdauer alleine die Möglichkeit hat, direkt auf das Schicksal der Bäume Einfluss zu nehmen. Er ist für sämtliche Entscheidungen betreffend die Bäume bis zum Verkauf zuständig. Die Beschwerdeführerin hat darauf (nahezu) keinen Einfluss. Auch wenn es nicht ungewöhnlich ist, dass ein Eigentümer Arbeiten an Gegenständen in seinem Eigentum durch einen Dritten ausführen lässt, so hat er doch als Ausfluss seines Eigentums – zu irgendeinem Zeitpunkt zumindest – die allgemeine Verfügungsmacht über sein Eigentum. Die Beschwerdeführerin besitzt aufgrund der Gestaltung der drei Verträge dagegen zu keinem Zeitpunkt – auch nicht für eine logische Sekunde – ein allgemeines Weisungsrecht, mit welchem sie jederzeit und alleine über das Schicksal der Bäume verfügen könnte. Dies hat seinen Grund darin, dass die Beschwerdeführerin alle Geschäfte mit dem Grundeigentümer abschliesst, welcher ununterbrochen die faktische Verfügungsmacht über die Bäume behält und diese – auch nicht für kurze Zeit – an die Beschwerdeführerin abgibt. Dies mag seinen Grund darin haben, dass ein Grundeigentümer die alleinige Kontrolle über die auf seinem Grundstück wachsenden Pflanzen und Bäume behalten möchte. So ist bereits für eine Änderung in der Bewirtschaftung der Bäume die Zustimmung des Grundeigentümers erforderlich. Auch durch eigenes Handeln kann die Beschwerdeführerin nicht (frei) über die Bäume verfügen. Eine Besichtigung der Teakbäume ist zwar vertraglich (wohl) zugesichert, doch hat die Beschwerdeführerin kein Recht, die Bäume jederzeit vom von ihr gepachteten Land fortzuschaffen, da im Pachtvertrag die Benutzung der Wirtschaftswege ausdrücklich vom Pachtgegenstand ausgenommen worden ist. Ein vertraglich oder gar dinglich gesicherter Zugang zu den Bäumen für deren anschliessenden Abtransport besteht nicht und wäre nur mit Zustimmung des Grundeigentümers möglich. Abgesehen

vom Zugang zu den Bäumen lässt es die Vertragsstruktur auch nicht im Belieben der Beschwerdeführerin, die Bäume – aus welchen Gründen auch immer – vorzeitig zu fällen und anderweitig zu verwenden.

In der Zeit bis zur Schlagung der Bäume kann die Beschwerdeführerin nicht in massgeblicher Weise auf die Entwicklung der Bäume Einfluss nehmen. Zu dieser Übertragung allein des Wertes der Bäume passt, dass alle drei Verträge auf 21 Jahre oder bis zur Schlagung des letzten Baumes befristet sind. Während dies beim "Pachtvertrag Grundeigentümer" und beim "Servicevertrag Grundeigentümer" nicht ungewöhnlich erscheint, wird beim "Kaufvertrag Grundeigentümer" klar, dass es sich nicht um einen gewöhnlichen Kaufvertrag handelt. Im Gegensatz zu einem normalen Kaufvertrag im Sinne eines einfachen Verfügungsvertrags ist der vorliegende Vertrag als Dauervertrag für den Zeitraum von 21 Jahren abgeschlossen. Während dieser Dauer kann der Vertrag aus wichtigem Grund gekündigt werden. In einem solchen Fall vereinbarten die Parteien, dass die Rückabwicklung der bereits verkauften Bäume besprochen werden müsse ([…]). Vertragsbestandteil ist somit nicht bloss die "Veräusserung" von Bäumen, sondern vielmehr die Sicherung der Wertentwicklung der Bäume, damit die Beschwerdeführerin auf dem – von den Investoren – eingesetzten Kapital eine gewinnbringende Rendite erzielen kann. So lässt sich auch die Kündigungsmöglichkeit des Kaufvertrags erklären, da insbesondere die Beschwerdeführerin auf die richtigen Entscheidungen des Grundeigentümers betreffend die Bäume angewiesen ist, selbst darauf aber keinen Einfluss nehmen kann. Es ist anzunehmen, dass diese Vertragsausgestaltung von den Parteien bewusst gewählt wurde, da ein über 21 Jahre dauerndes Investment das eigentliche Ziel der Zusammenarbeit zwischen dem Grundeigentümer und der Beschwerdeführerin gewesen sein mag. Hinzu kommt weiter, dass die Beschwerdeführerin sogar einen Teil des wirtschaftlichen Risikos beim Grundeigentümer belässt. So muss sie gemäss "Servicevertrag Grundeigentümer" nicht einmal die Bewirtschaftungskosten tragen, bevor die Bäume nicht an einen Investor "weiterverkauft" und somit auch diese Kosten weiterübertragen wurden. Auch dies spricht gegen eine eigentümerähnliche Stellung bzw. wirtschaftliche Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin.

4.2.5 Das soeben Ausgeführte wird auch bei einer – wenngleich mehrwertsteuerrechtlich nicht entscheidenden – sachenrechtlichen Betrachtung gestützt. So ist zur Übertragung der Bäume zu erwähnen, dass – selbst wenn man mit der Beschwerdeführerin einig gehen wollte und ein Verkauf von mit dem Boden verbundenen Bäumen sachenrechtlich in

Brasilien möglich wäre – die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren nicht einmal den im "Kaufvertrag Grundeigentümer" ([…]) vorgesehenen Eintrag im Landregister ins Recht gelegt hat, obwohl sie von der Vorinstanz mehrfach aufgefordert worden war, alle relevanten Dokumente einzureichen. Dieser Eintrag hat daher als nicht nachgewiesen zu gelten. Die von den Parteien vertraglich vorgesehenen Schritte des "Verkaufs" wurden demnach nicht vollständig vollzogen, obgleich auch aus dem von der Beschwerdeführerin eingereichten Parteigutachten hervorgeht, dass diesem Eintrag erhebliche Bedeutung zukommt, insbesondere zur Sicherung allfälliger Rechte gegenüber Dritten (vgl. […]).

4.2.6 Es kann somit an dieser Stelle festgehalten werden, dass es aufgrund der dem Gericht vorgelegten Verträge – zumindest unter dem vorliegend einzig massgebenden Blickwinkel der schweizerischen Mehrwertsteuer – zu keiner Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Teakbäume vom Grundeigentümer auf die Beschwerdeführerin kommt.

4.3

4.3.1 Betrachtet man nun das für den vorliegenden Fall entscheidende Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Investoren, so ergibt sich folgendes Bild. Die Beschwerdeführerin bündelt die vom Grundeigentümer erworbenen Rechte (E. 4.2.3 f.) und bietet diese als standardisiertes Paket in kleineren Tranchen den Investoren zum Kauf an. Bemessungsgrösse sind jeweils 1'080 Teakbäume oder ein Mehrfaches davon (vgl. […]). Auf dem vorgedruckten Bestellschein, welcher bereits die Ausforstungstermine und somit den Zeitpunkt der Schlagung und Verwertung festlegt, können die Investoren die gewünschte Anzahl Bäume auswählen und zudem entscheiden, ob die Pflege der Bäume durch die Beschwerdeführerin oder durch eine Drittfirma erfolgen soll. Vertragsbestandteil werden auch die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der Beschwerdeführerin. Mit Annahme der Bestellung der Investoren durch die Beschwerdeführerin wird der Vertrag abgeschlossen (nachfolgend: "Kaufvertrag Investoren") und nach Bezahlung des Kaufpreises erhält der Kunde überdies ein sogenanntes Baumzertifikat. Darin bescheinigt die Beschwerdeführerin dem Kunden sein "persönliches Baumeigentum". Es wird der Standort, die Anzahl, die genaue Baumnummer, das Pflanzungsjahr und die Ausforstungstermine aufgeführt.

4.3.2 Der "Kaufvertrag Investoren" ist nicht – wie es der Name vermuten liesse – ein normaler Kaufvertrag. Es wird mit ihm vielmehr ein Bündel

von Rechten übertragen. So hält er zwar fest, wie viele Bäume der Investor "kauft", gleichzeitig sind auf dem Bestellschein und später im "Kaufvertrag Investoren" die Ausforstungs- und Verkaufstermine bereits festgelegt. Diese Termine sind für den Investor gleichbedeutend mit der – im besten Fall gewinnbringenden – Rückzahlung seiner Einlage. Mit dem "Kauf" erfolgt somit gleichzeitig wieder der "Verkauf" zu einem späteren Datum. Darum wird auch der Preis dieses Pakets durch die Beschwerdeführerin anhand des zukünftigen Verkaufspreises berechnet. Dies hat zur Folge, dass der Investor primär das Recht an der Wertentwicklung der Bäume bis zum bereits vereinbarten Verkauf erwirbt. So führt die Beschwerdeführerin dazu selbst gegenüber einem Investor aus, dass die Kaufpreise auf realistischen und erreichbaren Holzerlösen basieren würden (vgl. […]). Das Leistungspaket, welches die Beschwerdeführerin den Investoren anbietet, regelt zudem das Schicksal der Bäume in der Zeit bis zum "Verkauf" abschliessend. So sind die Pacht des Landes, auf welchem die Bäume stehen, wie auch die Unterhalts- und Pflegeleistungen im "Kaufvertrag Investoren" enthalten. Der Investor erhält keine unbeschränkte bzw. wirtschaftliche Verfügungsmacht über "seine" Bäume. So ist er zwar berechtigt, seine Bäume nach Voranmeldung zu besichtigen, ein Zutrittsrecht auf die Plantage, welches ihm erlauben würde, die Bäume selbst zu pflegen, zu fällen und abzutransportieren oder sonst wie ein Eigentümer über sie zu verfügen bzw. auf deren Substanz einzuwirken, erhält er nicht. All dies wäre denn auch nur mit Zustimmung des Grundeigentümers möglich, da die Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin – wie gesehen (E. 4.2.4) – ihrerseits nicht so weit geht. Zum Grundeigentümer hat der Investor demgegenüber keine vertraglichen Beziehungen und somit keinerlei Ansprüche bzw. Rechte.

Auch die Pflege und der Unterhalt "seiner" Bäume stehen nicht im Belieben des Investors. So lässt es ihm die Beschwerdeführerin zwar offen, ob er mit ihr oder mit einer Drittfirma, einen Servicevertrag abschliessen möchte, schreibt aber gleichzeitig bereits in den AGB vor, dass sich die beauftragte Drittfirma verpflichten muss, "die Grundsätze der nachhaltigen Plantagenbewirtschaftung gemäss den vorliegenden AGBs und gemäss Plantagenbewirtschaftungsplan und -standard ebenfalls einzuhalten" (vgl. […]). Eine Drittfirma ist also an die genauen Vorgaben der Beschwerdeführerin gebunden und ein Investor hat nahezu keinen Raum für eine Pflege der Bäume nach seinen eigenen Vorstellungen bzw. nach alternativen Methoden. Insbesondere ist es ihm nicht erlaubt, den Unterhalt auf ein (nachbarschaftsrechtlich) absolut notwendiges Minimum zu reduzieren. Überhaupt nicht vorgesehen ist die Möglichkeit der Pflege direkt

durch den Investor selbst, obwohl dies für einen Eigentümer bzw. einen wirtschaftlich Berechtigten die naheliegendste Art wäre ([…]). Neben diesen vertraglichen Vorgaben steht der Wahl einer Drittfirma zudem entgegen, dass die Vertragskonstruktion zwischen dem Grundeigentümer und der Beschwerdeführerin eine solche Drittpflege der Bäume des Investors gar nicht vorsieht. So pachtet die Beschwerdeführerin nur das Land, auf welchem die Bäume stehen, nicht aber die Wirtschaftswege. Sie hat selbst nur das Recht die Plantage zu betreten, um die Bäume zu besichtigen (Ziff. […] "Kaufvertrag Grundeigentümer"). Auch wurde im "Servicevertrag Grundeigentümer" die Bewirtschaftung der gesamten Fläche dem Grundeigentümer übertragen, welcher dafür auch entschädigt wird. Dies alles hätte demnach zur Folge, dass ein Investor, falls er eine Drittfirma beauftragen möchte, die notwendigen Zutrittsrechte zu "seinen" Bäumen mit dem Grundeigentümer direkt vereinbaren müsste, da die Beschwerdeführerin selbst nicht über diese Befugnisse verfügt und diese somit auch nicht übertragen kann. Dabei ist fraglich, ob der Grundeigentümer seinerseits überhaupt ein Interesse an einer solchen Vereinbarung hätte, da ihm dadurch womöglich Honorar aus dem "Servicevertrag Grundeigentümer" entgehen würde. Die Möglichkeit der Wahl einer Drittfirma für die Pflege besteht zwar grundsätzlich, kommt für einen Investor tatsächlich jedoch kaum in Frage, was wiederum bedeutet, dass ein Investor während der Vertragslaufzeit auf die Substanz "seiner" Bäume nicht einwirken kann, da diese ihm mit dem "Kaufvertrag Investoren" nicht übertragen wurde. Diese Tatsache wird indirekt bestätigt durch den Umstand, dass die Beschwerdeführerin dieses Wahlrecht der Investoren zwar in ihren Eingaben wiederholt betont, dabei jedoch keinen Fall aufzuzeigen vermag, in welchem ein Investor auch tatsächlich eine Drittfirma beauftragt hat.

Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass ein Investor "seine" Bäume auf einen Dritten frei übertragen kann. Gemäss "Kaufvertrag Investoren" ist auf das Vertragsverhältnis das schweizerische Recht anwendbar. Eine Übertragung der vom Investor erworbenen Rechte bzw. Wertrechte ist nach diesem – gegebenenfalls mittels Zession – ohne weiteres möglich. Die Übertragbarkeit ist hier demnach kein taugliches Kriterium.

4.3.3 Mit Abschuss des "Kaufvertrags Investoren" erwirbt ein Investor somit 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 Ver-

kaufserlösen der Teakbäume sichert, ohne dass er sich weiter mit den Bäumen auseinandersetzen muss. Auf die Substanz der Bäume kann er nicht einwirken oder sonst Einfluss darauf ausüben. Aus der hier einzig relevanten mehrwertsteuerrechtlichen Betrachtungsweise kann von einer Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht bzw. von der Verschaffung einer dem Eigentümer ähnlichen Stellung nicht gesprochen werden.

Die Investoren als Kapitalgeber setzen ihre Gelder als Produktionsfaktoren ein in der Hoffnung auf eine gute Entwicklung des Baumbestandes und einer Steigerung des Holzpreises auf den Weltmärkten. Diesen Gewinnchancen stehen die Risiken von sinkenden Holzpreisen und schlechten Ernten gegenüber, welche ebenfalls grundsätzlich von den Investoren zu tragen sind. Sie investieren dabei ihr Geld in ein standardisiertes Produkt der Beschwerdeführerin, welches einer Vielzahl von Investoren zu gleichen Konditionen angeboten wird und übertragen werden kann. Dieses Wertrecht ist mehrwertsteuerlich unter Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG einzuordnen.

4.3.4 Dieser Schluss wird auch bei – wenngleich mehrwertsteuerrechtlich nicht entscheidender – sachenrechtlicher Betrachtung erhärtet. Bereits der "Kaufvertrag Investoren" erscheint unter Berücksichtigung des "Kaufvertrags Grundeigentümer" nicht geeignet, das Eigentum zu übertragen. So sieht der "Kaufvertrag Grundeigentümer" noch vor, dass die Beschwerdeführerin als Eigentümerin der Bäume in das Landregister eingetragen werden soll. Demgegenüber fehlt eine solche Regelung im "Kaufvertrag Investoren" gänzlich. Die Beschwerdeführerin – wäre sie denn in das Landregister eingetragen worden – würde weiterhin im Register eingetragen sein, obwohl ein Investor die auf dem Land des Grundeigentümers stehenden Bäume erworben haben soll. Dies könnte erhebliche Nachteile für die Investoren im Falle eines Zugriffs Dritter auf die Bäume verursachen. Die ungleiche Regelung zwischen dem "Kaufvertrag Grundeigentümer" und dem "Kaufvertrag Investoren" lässt darauf schliessen, dass die Übertragung des Eigentums auf die Investoren – obwohl in den Verträgen so erwähnt – nicht angestrebt wurde. Es ist überdies fraglich, ob eine solche Eigentumsübertragung aus Kosten- und Praktikabilitätsgründen überhaupt im Sinne der Parteien gewesen wäre.

4.3.5 An dieser Beurteilung vermögen auch die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ändern. Ihr ist zwar insofern zuzustimmen, als dass sämtliche Bäume jeweils einem Investor zugeordnet werden

können, doch kann aus diesem Umstand nicht abgeleitet werden, dass der Investor auch frei über die entsprechenden Bäume verfügen kann. Die Zuordnung dient vielmehr der Berechnung des vom Investor gekauften Wertrechtes. So werden die Bäume vermessen und das Volumen bestimmt, damit nach der Schlagung und dem Verkauf an einen Dritten, der entsprechende Wert dem Investor gutgeschrieben werden kann. Die Zuordnung der Bäume ist denn auch mehr oder weniger zufällig. Die Investoren erhalten bei Vertragsabschluss eine Fläche mit der gewünschten Anzahl Bäume "zugeteilt", ohne dass sie nähere Informationen zu genau dieser Teilfläche hätten. Aufgrund des Angebots der Beschwerdeführerin und der für alle Bäume gleich lautenden Preis- und Renditeberechnung (auf den Bestellscheinen) muss zudem davon ausgegangen werden, dass sämtliche angebotenen Tranchen absolut gleichwertig sind. Ansonsten würden einzelne Investoren, ohne es zu wissen oder überprüfen zu können, alleine durch die Zuteilung finanzielle Nachteile erleiden. Die Zuteilung spiegelt somit einzig den Wert des erworbenen Rechts dar. Dass – in massgeblicher wirtschaftlicher Betrachtungsweise – alleine das Wertrecht und eben nicht die zugeteilten Bäume als solche Vertragsbestandteil sind, zeigt sich auch daran, dass die Beschwerdeführerin einem Kunden sogar die (teilweise) Rückzahlung des Kaufpreis zusicherte, falls die in Aussicht gestellte Rendite – aufgrund einer (anscheinend) ungenauen ursprünglichen Renditeberechung – nicht erreicht werden konnte. Dies obwohl es an den "verkauften" Bäumen nichts zu beanstanden gab (vgl. […]). Es bleibt somit dabei, dass die fehlende Übertragung der Substanz der Bäume der Annahme einer mehrwertsteuerlichen Lieferung eines Gegenstandes entgegensteht.

4.3.6 Unerheblich ist schliesslich der Einwand, die Eidgenössische Bankenkommission (EBK) und die Eidgenössische Finanzverwaltung (EFV) hätten bestätigt, dass die Beschwerdeführerin keine Tätigkeit im Finanzbereich ausübe. Die beiden Behörden hatten die Tätigkeit der Beschwerdeführerin jeweils aus der für sie relevanten Perspektive und nach den dafür massgebenden Gesetzen beurteilt. Da diese sich von den vorliegend einzig relevanten mehrwertsteuerlichen Normen unterscheiden können und sie zudem auch verschiedene Zwecke verfolgen, wäre es hinzunehmen, dass es zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen kann. Etwas zu ihren Gunsten ableiten, kann die Beschwerdeführerin daraus jedenfalls nicht.

4.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin erbringt, nicht steuerbar wären, auch wenn sie im In-

land erbracht würden. Es erfolgt zwar ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und den Investoren, dieser stellt jedoch einen von der Steuerpflicht ausgenommenen Umsatz gemäss Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG dar. Eine freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht ist aus diesem Grund nicht möglich.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten von Fr. […] sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. […] werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: