Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1002/2014

Urteil vom 28. Mai 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AG, Beschwerdeführer, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Steuerpflicht 1.5.2006 - 31.12. 2009 und 1.1.2010 - 30.9. 2011),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 23. September 2014.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG mit Sitz in X._____ (nachfolgend: A._____ AG) bietet Anlegern Direktinvestitionen in Teakbäume auf Plantagen in Costa Rica und in Ecuador an. Sie betreibt diese Plantagen über Ländergesellschaften in Costa Rica und in Ecuador.
Die A._____ AG wurde gestützt auf ihre Angaben im Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht per 1. Mai 2006 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Aufgrund einer Kontrolle im Jahre 2011 kam die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zum Schluss, dass die A._____ AG ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Umsätze im Investmentbereich tätige. Mit Schreiben vom 21. Oktober 2011 teilte die ESTV dieser mit, dass sie die Voraussetzungen für die Steuerpflicht nicht erfülle und sich der Mehrwertsteuer auch nicht freiwillig unterstellen könne. Sie werde im Register der Steuerpflichtigen gelöscht. Mit zwei Einschätzungsmitteilungen vom 1. November 2011 forderte die ESTV die total rückvergüteten Nettosteuern (Vorsteuerüberhänge) der Jahre 2006 bis 2009 (Fr. yyy.–) und vom 1. Januar 2010 bis 30. September 2011 (Fr. yyy.–) zurück.
Mit Entscheiden vom 21. Oktober 2013 und 20. November 2013 wies die ESTV die Einsprachen der A._____ AG ab, bestätigte die Löschung der Steuerpflichtigen im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen rückwirkend per 6. Mai 2006 und stellte fest, dass diese auch ab 1. Januar 2010 die Voraussetzungen für die subjektive Mehrwertsteuerpflicht nicht erfülle.

B.
Die A._____ AG führte Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Dieses vereinigte die Verfahren und

wies mit Urteil vom 23. September 2014 die Beschwerden ab.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die A._____ AG, sie sei mit Wirkung ab 1. Mai 2006 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen und es sei ihr eine Gutschrift im Betrag von Fr. yyy.– auszustellen.
Die ESTV beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Vorinstanz verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die Beschwerdeführerin ist durch das angefochtene Urteil besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 140 III 115 E. 2 S. 116). Eine Verletzung von Grundrechten, für welche eine qualifizierte Rügepflicht gilt (Art. 106 Abs. 2 BGG), wird vorliegend nicht gerügt.

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), sofern die diesbezüglichen Feststellungen nicht offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG).

2.

2.1. Am 1. Januar 2010 trat das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (nMWSTG; SR 641.20) in Kraft. Auf die vor diesem Datum eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse sind weiterhin das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) und die zugehörigen Ausführungsbestimmungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 nMWSTG). Auf hängige Verfahren findet das neue Verfahrensrecht sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 nMWSTG).

2.2. Der vorliegende Fall betrifft sowohl das geltende wie auch das abgelöste Recht. Das Bundesgericht behandelt die Sache (wie bereits die Vorinstanz) im gleichen Urteil, wobei zwischen den Mehrwertsteuer-Perioden, die nach neuem Recht, und jenen, die altrechtlich zu beurteilen sind, zu unterscheiden ist.

I. Mehrwertsteuer 1. Quartal 2010 - 3. Quartal 2011

3.
Umstritten ist vorliegend das Recht der Beschwerdeführerin zum Abzug der ihr auf dem Bezug von Leistungen im Inland in Rechnung gestellten Mehrwertsteuern (Vorsteuern).

3.1. Wer steuerpflichtig ist, kann im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit u.a. die ihm in Rechnung gestellte Inlandsteuer als Vorsteuern abziehen (Art. 28 Abs. 1 lit. a nMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 nMWSTG betreibt und nicht nach Absatz 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Von der Steuerpflicht ist befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100’000.– Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann aber

verzichtet werden (Art. 10 Abs. 2 lit. a in Verb. mit Art. 11 nMWSTG). Im Gegensatz zum alten Recht (vgl. Art. 21 Abs. 1 aMWSTG) ist somit für die subjektive Steuerpflicht ein Mindestumsatz nicht mehr Voraussetzung. Zentrales Kriterium ist vielmehr die Unternehmereigenschaft, die dann vorliegt, wenn eine auf die ñachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungenäusgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. a nMWSTG; zum Ganzen, vgl. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 Rz. 34 S. 80;).

3.2. Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, setzt die subjektive Steuerpflicht und damit die unternehmerische Tätigkeit zudem einen Bezug zum Inland voraus. Würde dieses Erfordernis nicht gelten, könnte jedes Unternehmen weltweit die subjektive Mehrwertsteuerpflicht erfüllen (Baumgartner et al., § 3 Rz. 3 und 28 ff.; Camenzind/ Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, S. 195 Rz. 421). Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) ist dieser Inlandbezug gegeben, wenn
a. Leistungen im Inland erbracht werden oder
b. sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte in der Schweiz befindet.

3.3. 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 nMWSTG in Verbindung Art. 18 Abs. 1 nMWSTG) von der Steuerpflicht befreit. Es kann aber gestützt auf Art. 11 Abs. 1 nMWSTG auf die Befreiung verzichten, und ist dann steuerpflichtig (ESTV, Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung 2009, ad Art. 8 Abs. 1). Eine entsprechende Verwaltungs- und Gerichtspraxis bestand aus Gründen der Wettbewerbsneutralität bereits zum alten Mehrwertsteuergesetz (ESTV, Spezialbroschüre Nr. 2 Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, Ziff. 4; BVGE 2007/38 E. 4.1.2 mit weiteren Hinweisen) und ist mit Art. 60 MWSTV nunmehr auch positivrechtlich verankert.

3.4. Die subjektive Steuerpflicht - und damit das Recht zum Vorsteuerabzug (Art. 28 Abs. 1 nMWSTG) - setzt überdies eine unternehmerische Tätigkeit voraus, die auf die ñachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungenäusgerichtet ist (Art. 10 Abs. 1 lit. a nMWSTG). Der Begriff L̈eistungenïst im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn zu verstehen. Gemäss der Legaldefinition liegt eine Leistung vor, wenn sie in Erwartung eines Entgelts erfolgt (Art. 3 lit. c nMWSTG). Auch der Begriff Ëntgeltïst mehrwertsteuerrechtlich charakterisiert. 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 nMWSTG). Die Generierung von ausschliesslich steuerausgenommenen Leistungen, für die nicht optiert werden kann, stellt daher keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 nMWSTG dar. Erbringt eine Person ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen ohne Möglichkeit der Option, ist sie auch nicht subjektiv steuerpflichtig (s. auch Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, S. 1094 Rz. 43 f.).

3.5. Die Beschwerdeführerin ist unbestrittenermassen eine schweizerische Gesellschaft mit Sitz im Inland. Sie hat mit verschiedenen Ländergesellschaften in Ecuador und Costa Rica, die zur gleichen Unternehmensgruppe gehören, Verträge abgeschlossen, die es ihr ermöglichen sollen, die Leistungen gegenüber ihren Kunden zu erbringen. Es handelt sich somit bei der Beschwerdeführerin um eine schweizerische Unternehmung mit einer Geschäftstätigkeit im Ausland. Als solche ist sie nach Art. 10 nMWSTG grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig. Sie ist zwar nach Art. 10 Abs. 2 nMWSTG von der subjektiven Steuerpflicht befreit, kann aber gestützt auf Art. 11 Abs. 1 nMWSTG auf die Befreiung verzichten. Unter den Parteien ist denn auch unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die geltend gemachten Vorsteuerabzüge beanspruchen könnte, wenn ihre im Ausland erbrachten Leistungen im Inland steuerpflichtig wären (angefochtenes Urteil E. 5).

3.6. Es stellt sich somit die Frage, ob die Beschwerdeführerin im Ausland Leistungen erbringt, die, würden sie im Inland erbracht, steuerpflichtig wären. Das ist nicht der Fall, wenn die Beschwerdeführerin ausschliesslich Leistungen erbringt, welche im Inland von der Steuer ausgenommen wären, und für deren Versteuerung auch nicht optiert werden könnte. In diesem Falle wäre auch die Unternehmereigenschaft nicht gegeben (Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG; vgl. vorstehende E. 3.4) und die Beschwerdeführerin subjektiv nicht steuerpflichtig. Damit bestünde auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 28 Abs. 1 nMWSTG).

4.

4.1. Leistungen im Sinne der Mehrwertsteuer (Art. 3 lit. c nMWSTG) sind entweder Lieferungen oder Dienstleistungen.
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 nMWSTG). 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 nMWSTG). Als Lieferung - und nicht als Dienstleistung - gelten demnach etwa auch die Bepflanzung und Bewirtschaftung des Bodens, die Gewinnung von Bodenschätzen, Holzschlag und Erntearbeiten (Camenzind et al., a.a.O., S. 174 Rz. 375 mit Hinweis auf MWST-Info 06, Ziff. 3.1 [webbasierte Publikation der ESTV]).

4.2. Eine Dienstleistung ist demgegenüber jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 lit. e nMWSTG). Es stellt sich daher vorab die Frage, ob eine Lieferung vorliegt.

5.

5.1. Wie die ESTV im Einspracheentscheid (E. 6.2) dargelegt hat, setzt die Übertragung der Verfügungsmacht über das Investitionsgut (Baumpflanzungen) auf die Anleger voraus, dass die Beschwerdeführerin selbst diese Verfügungsmacht für sich in Anspruch nehmen konnte. Die ESTV stellte nach eingehenden Abklärungen fest, dass bezüglich der Eigentumsverhältnisse an Grund und Boden und an den darauf bestehenden Plantagen und heranwachsenden Bäumen weiterhin erhebliche Unsicherheiten bestünden. Aufgrund der eingereichten Unterlagen hätten in keinem einzigen Fallbeispiel schlüssige und nachprüfbare Eigentumsverhältnisse der Beschwerdeführerin nachgewiesen werden können. Schon das behauptete Grundeigentum der Ländergesellschaften in Ecuador und Costa Rica bleibe angesichts der nicht vollständig lesbaren, zum Teil nicht aussagekräftigen Grundbuchauszüge zweifelhaft. Bei keinem der Grundstücke sei das Eigentum der Ländergesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung der Beschwerdeführerin im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen belegt, so dass es auch an einem Nachweis des abgeleiteten Eigentums der Beschwerdeführerin an den auf diesem Grundstück heranwachsenden Bäumen fehle. Das wäre aber Voraussetzung, damit von einer Lieferung von Bäumen an die Anleger gesprochen werden könnte.

5.2. Die Vorinstanz liess offen, ob die Beschwerdeführerin aufgrund der vertraglichen Beziehungen zwischen ihr und den Ländergesellschaften das Eigentum an den Teakbäumen erlangt hatte. Denn selbst wenn die Beschwerdeführerin Eigentümerin der Teakbäume gewesen wäre, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Investoren die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume erlangt hätten. Betrachte man die von der Beschwerdeführerin mit ihren Kunden abgeschlossenen Ḱauf- und Dienstleistungsverträgeünter Berücksichtigung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB), sei ersichtlich, dass damit keine Übertragung der Verfügungsmacht über die Bäume auf den Investor angestrebt werde; denn dessen Möglichkeit, während der Vertragsdauer auf die Bäume Einfluss zu nehmen, sei stark eingeschränkt.

5.3. Es wird von keiner Seite bestritten, dass zwischen der Beschwerdeführerin und den Ländergesellschaften einerseits sowie der Beschwerdeführerin und den Kunden (Investoren) andererseits Vertragsbeziehungen und Leistungsverhältnisse bestehen. Wie die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift ausführen lässt, sind die B._____ SA und die C._____ SA (Ländergesellschaften) Eigentümerinnen der Grundstücke, auf welchen die Bäume stehen. Zuständig zur Bewirtschaftung der Baumbestände seien die D._____ SA und die E._____ SA. Alle Gesellschaften einschliesslich die Beschwerdeführerin würden der A._____ Group angehören. Diese biete ihren Kunden eine langfristige, sachwertorientierte Geldanlage in Teakholz. Der Beschwerdeführerin komme die Aufgabe zu, den Kunden zu ermöglichen, Teakbäume auf den Grundstücken der Ländergesellschaften zu erwerben.

5.4. Das Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Kunden untersteht einem Ḱauf- und Dienstleistungsvertrag, den die Beschwerdeführerin mit ihren Kunden (Kaufinteressenten) abschliesst. Der Ab-

schnitt Ḱaufvertragënthält die Angaben zur Zahl der Bäume, die der Kunde erwirbt, die Bezeichnung der Plantage und die beanspruchte Fläche, die Dauer der Rotations- und Laufzeit (je nach Vertrag zwischen 15 und 20 Jahren) und den Verkaufspreis. Im Abschnitt Ḍienstleistungsvertragërteilt der Kunde der Beschwerdeführerin den Auftrag, die gekauften Teakbäume entsprechend den AGB selber oder durch Dritte während der vereinbarten Rotations- und Laufzeit żu bewirtschaften, zu verwalten, zu schlagen, auszuforsten, zu ernten und zu verkaufen.̇ Im Übrigen verweist der Vertrag auf die AGB (vorliegend in den weitgehend übereinstimmenden Fassungen von 2006, 2008 und 2011).
Gemäss den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen erhält der Kunde nach Bezahlung des Kaufpreises eine Ḅaumeigentums-Urkundeṁit sämtlichen Detailangaben (einschliesslich Nummerierung, Jahr der Pflanzung und genauem Standort des Baumes), die ihn als Baumeigentümer ausweisen soll (s. auch Ziff. 27.2 AGB). Die exakte Nummerierung wird sowohl im Baum-Register der Beschwerdeführerin als auch in der Baumeigentums-Urkunde festgehalten, so dass laut der Beschwerdeführerin j̇eder Eigentümer seine Teakbäume problemlos auf der Plantageḟinden kann. Gegen Ende der Rotationszeit und vor dem Schlagen und Verkauf des Holzes werden dem Kunden die Entscheidungen des Managements mitgeteilt. Ist dieser damit nicht einverstanden, kann er den Vertrag vorzeitig auflösen.
Der Verkauf der geschlagenen Bäume erfolgt in eigenem Namen der Beschwerdeführerin (Ziff. 1.3 der AGB 2006 und 2008). Vom Brutto-Verkaufserlös bringt sie eine Bewirtschaftungs- und Verarbeitungsgebühr in der Höhe von zehn Prozent sowie eine Managementgebühr von fünf Prozent in Abzug, bevor die Auszahlung des Nettoerlöses an den Kunden erfolgt (Ziff. 16 - 18 AGB). Zwei kleinere Auszahlungen werden im Kauf- und Dienstleistungsvertrag nach Aufforstung im 10. und 15. Jahr in Aussicht gestellt.

5.5. Die Vorinstanz (angefochtenes Urteil E. 6.4) schloss aus den gesamten Umständen und der Vertragsgestaltung, dass selbst unter der Annahme, dass die Beschwerdeführerin Eigentümerin der Teakbäume gewesen wäre, nicht davon ausgegangen werden könne, dass sie dem Investor die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume eingeräumt habe. Denn die Möglichkeit des Investors, während der Laufzeit des Vertrages auf das Schicksal der Bäume Einfluss zu nehmen, sei stark beschränkt. Diesbezüglich würden der Ḱauf- und Dienstleistungsvertragünd die zugehörigen AGB dem Kunden lediglich das Recht einräumen, im Falle eines Schadens an den Bäumen sämtliche Dokumente über den Schadensfall einzusehen und die Plantage zu besichtigen und vor dem Schlagen der Bäume über die Ëmpfehlungendes Managements der Beschwerdeführerin informiert zu werden. Hingegen sorge die Beschwerdeführerin nach den AGB für den Unterhalt und die Bewirtschaftung der Bäume v̈on der Einpflanzung auf der Plantage bis zur Schlagung und Ernte sowie ihrem Verkauf.̇ Auch bestimme die Beschwerdeführerin - bzw. in ihrem Auftrag die Ländergesellschaft - den genauen Zeitpunkt der Ausforstung und der Schlussernte sowie die Anzahl der zu schlagenden Bäume.
Die Vorinstanz leitete daraus ab, dass das Leistungspaket, welches die Beschwerdeführerin dem Investor anbiete, das Schicksal der Bäume bis zum Verkauf des Holzes abschliessend regle. Der Investor erhalte in keinem Zeitpunkt, auch nicht für eine 'logische Sekunde', ein allgemeines Weisungsrecht bezüglich 'seiner' Bäume. Sein Recht bestehe im Wesentlichen - nebst den Informationsrechten - im Anspruch auf Auszahlung des Nettoerlöses nach Abzug der Managementgebühren und einer Bewirtschaftungs- und Verarbeitungsgebühr. Er könne zwar den Ḱauf- und Dienstleistungsvertragj̈ederzeit kündigen. Allerdings stehe ihm auch im Fall einer vorzeitigen Vertragsauflösung nicht das Recht zu, den Zeitpunkt für das Schlagen der Bäume selbst zu bestimmen. Vielmehr nehme die Beschwerdeführerin die Schlagung und den Abtransport des Holzes innerhalb eines Zeitraums von sechs Monaten selbst oder durch von ihr beauftragte Dritte auf Kosten des Investors vor. Zudem stehe der Beschwerdeführerin im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung ein Vorkaufsrecht an den Bäumen zu (s. auch Ziff. 14 AGB 2006, 2008, 2011). Auch das Recht, den Ḱauf- und Dienstleistungsvertragäuf einen Dritten zu übertragen (Ziff. 21 AGB 2006, 2008, 2011), ändere daran nichts, da
eine Vertragsübernahme durch einen Dritten eine umfassende sei und die Verfügungsmöglichkeiten des Kunden in gleichem Masse und damit entscheidend einschränke (angefochtenes Urteil E. 6.6). Die Vorinstanz schliesst daraus, dass der Kunde mit dem Abschluss des Kauf- und Dienstleistungsvertrags die tatsächliche Verfügungsmacht nicht erwerbe und von einer dem Eigentümer ähnlichen Stellung nicht gesprochen werden könne (angefochtenes Urteil E. 6.5). Vielmehr würden die Kunden der Beschwerdeführerin als Kapitalgeber (Investoren) ihre Gelder als Produktionsfaktoren einsetzen, und zwar in der Hoffnung auf eine gute Entwicklung des Baumbestandes und eine Steigerung des Holzpreises beim Verkauf (angefochtenes Urteil E. 6.7).

5.6. Dieser Vertragsanalyse und rechtlichen Beurteilung durch die Vorinstanz ist beizupflichten. Es folgt aus diesen Ausführungen, dass der Vertrag, den die Beschwerdeführerin ihren Kunden anbietet, das Schicksal der Bäume in der Zeit von der Pflanzung bis zum Verkauf abschliessend regelt. Der Investor erhält keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume bzw. keine dem Eigentümer vergleichbare Stellung. Daran ändert auch das Besichtigungsrecht auf der Plantage nichts. Mit dem Abschluss des Ḱauf- und Dienstleistungsvertragesërwirbt er vielmehr ein Recht am Wert bzw. an den zukünftigen Erlösen aus dem Verkauf des geschlagenen Holzes, ohne dass er sich weiter mit den Bäumen auseinandersetzen muss. Das schliesst die Annahme einer Lieferung aus.

6.

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

Zu prüfen ist, ob die Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen sind (vgl. vorn E. 3.4). Die Vorinstanz bezeichnet die Kunden der Beschwerdeführerin als Kapitalgeber (Investoren). In Frage stehen mithin Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs. Im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a und e nMWSTG von der Steuer u.a. ausgenommen:

ä. Die Gewährung und die Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber und die Kreditgeberinnen.¨
ë. die Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte), einschliesslich Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen; steuerbar sind jedoch die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen (namentlich Depotgeschäft) einschliesslich Treuhandanlagen.:

Für die von der Steuer ausgenommenen Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 nMWSTG) ist auch die Option für die Versteuerung ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 lit. a nMWSTG).

6.2. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Investoren mit dem Abschluss des Ḱauf- und Dienstleistungsvertragsïhr Geld als Produktionsfaktor einsetzen, und zwar in der Hoffnung auf eine gute Entwicklung des Baumbestands und eine Steigerung des Holzpreises auf den Weltmärkten. Diesen Gewinnchancen stünden die Risiken sinkender Holzpreise und schlechter Ernten gegenüber, welche grundsätzlich von den Investoren zu tragen seien. Es handle sich um Investitionen in ein standardisiertes Produkt der Beschwerdeführerin. Die Vorinstanz qualifiziert diese Investitionen als Ẅertrechteïm Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e nMWSTG (angefochtenes Urteil E. 6.7).
Demgegenüber bestreitet die Beschwerdeführerin, dass ihre Umsätze im Zusammenhang mit Wertrechten oder Derivaten stünden. Die Umsätze aus den Baumverkäufen könnten auch nicht als Umsatz aus der Veräusserung von Anteilen an einer Gesellschaft qualifiziert werden. Der Kauf der Bäume bilde aus Sicht des Investors vielmehr eine Geldanlage, und zwar in eine Sachanlage, wie etwa bei der Investition in Immobilen, Kunst, Wein oder Oldtimer.

6.3. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e nMWSTG nennt u.a. Wertpapiere und Wertrechte. Wertpapiere sind Sachen im Rechtssinn, weshalb an ihnen Eigentum erworben wird (Art. 967 Abs. 1 OR). Wertrechte (droits-valeurs, diritti valori) sind demgegenüber Forderungen im Rechtssinn, die durch Zession übertragen werden (Art. 973c Abs. 4 OR in Verb. mit Art. 164 OR; ausführlich Renato Constantini, Effektenkommission heute, in: SJZ 2013 S. 25). Im Übrigen unterscheiden sich die Kategorien Wertpapier und Wertrecht wesentlich (Pöschel/Maizar, in: Basler Kommentar, Wertpapierrecht, 2012, N. 29 ff. zu Art. 973c).
Wertrechte sind nicht wie Wertpapiere in einer Urkunde verkörpert und bedürfen daher gemäss Art. 973c Abs. 1 OR des Eintrags in einem vom Schuldner geführten Wertrechtebuch. Nach einer Lehrmeinung (Pöschel/Maizar, a.a.O., N. 32 zu Art. 973c) können Wertrechte definiert werden als Rechte, die gestützt auf eine gemeinsame rechtliche Grundlage (Statuten/Ausgabebedingungen) in einer Vielzahl ausgegeben bzw. begründet werden und

untereinander gattungsmässig identisch sind. Typischerweise handelt es sich um vereinheitlichte und zum massenweisen Handel geeignete Rechte und damit um Effekten im Sinne von Art. 2 lit. a des Bundesgesetzes vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (BEHG; SR 954.1).
Da im vorliegenden Fall Höhe und Bestand der Forderungen der Investoren gegenüber der Beschwerdeführerin vom Holzpreis und von der Ernte abhängen und diese nicht von vornherein bestimmt werden können, ist nicht ersichtlich, wie die Beschwerdeführerin in der Lage sein könnte, ein Buch über die Wertrechte zu führen. Das spricht gegen das Vorliegen von Wertrechten im Sinne von Art. 973c OR. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die Beteiligungen der Kunden (Investoren) in einem Wertrecht m̈obilisiertẅerden können, zumal schon die AGB der Beschwerdeführerin die Vertragsübernahme nicht favorisieren. Die von der Vorinstanz vorgenommene Qualifikation ist daher abzulehnen.

6.4. Die Investition bei der Beschwerdeführerin verschafft dem Kunden auch keinen Anteil an einem Sondervermögen, wie dies bei der Anlage in einen Anlagefonds oder in andere Derivate der Fall ist. Die Kunden der Beschwerdeführerin erwerben zwar ein standardisiertes Produkt auf der Grundlage eines Formularvertrages, doch berechnet die Beschwerdeführerin angeblich das Ergebnis für jeden Kunden separat anhand des Ertrags auf den ihm zugewiesenen Objekten (Bäumen). Es besteht kein verselbständigtes Sondervermögen, das den Kunden anteilsmässig nach Anzahl ihrer Anteile zugewiesen ist. Darin unterscheidet sich die Investition bei der Beschwerdeführerin von der Anlage in Anlagefonds und Derivate.

6.5. Da die Kunden an den Bäumen, wie dargelegt, kein Eigentum erwerben, geht auch der Vergleich der Beschwerdeführerin mit Investitionen in Immobilien, Kunst, Wein oder Oldtimer fehl. Schliesslich kann auch vom Erwerb einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an der Beschwerdeführerin keine Rede sein.

6.6. Da keine Dienstleistungen garantiert sind und der Kunde auf die Tätigkeit der Beschwerdeführerin praktisch nicht einwirken kann, kann die Zahlung des K̈aufpreisesäuch nicht als ein Entgelt für Dienstleistungen der Beschwerdeführerin betrachtet werden.

6.7. Der Formularvertrag in Verbindung mit den AGB vermittelt vielmehr das Bild, wonach der Kunde der Beschwerdeführerin mit einer einmaligen Geldzahlung Mittel zur Verfügung stellt, so dass diese tätig werden kann. Bei den von den Kunden geleisteten Zahlungen (K̈aufpreis)̈ handelt es sich daher um eine Direktinvestition in ein Projekt, das die Beschwerdeführerin im Ausland betreibt. Die Investition erfolgt aus der Sicht der Kunden mit dem Ziel der Geldanlage in ein ökologisches Vorhaben und gleicht damit der Anlage in einen Anlagefonds zu einem bestimmten Zweck, ohne dass allerdings ein Sondervermögen vorliegen würde. Dem Kunden steht praktisch auch keine Möglichkeit offen, Einfluss auf die Beschwerdeführerin zu nehmen. Es wird ihm während der Laufzeit des Vertrags nach der Ausforstung im 10. und 15. Jahr nach Pflanzung eine Zahlung ausgerichtet. Diese Zahlungen wie auch die Schlusszahlung sind aber nicht garantiert, sondern hängen von der Ernte und dem Geschäftsgang ab. Im Falle eines Schadens ist die Beschwerdeführerin nicht zum Ersatz, sondern nur zu Schadensminderungshandlungen verpflichtet (Ziff. 12 AGB).

Solche Beiträge an ein Projekt sind am ehesten als Darlehen oder Kredit mit nicht garantierter Zins- und Kapitalrückzahlung zu charakterisieren. Im schlimmsten Fall stellen sie eine à-Fonds-perdu-Leistung dar. Kredite, einschliesslich Darlehen, können einen Leistungsaustausch bewirken (BGE 132 II 353 E. 4.3 u. 6.1). Ist das der Fall, so ist der Umsatz von der Steuer ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgenommen (Art. 21 Ziff. 19 lit. a nMWSTG). Dabei stellt nicht die Zahlung des Kapitals und dessen Rückzahlung den Leistungsaustausch dar, sondern die Gewährung des Kredits gegen ein Entgelt. Wird gar kein Entgelt geleistet, liegt kein Leistungsaustausch vor (Nichtumsatz, vgl. BGE 132 II 353 E. 4.3).

Im Ergebnis bedeutet dies: Sofern zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden ein Leistungsaustausch statt findet, ist dieser nach Art. 21 Ziff. 19 nMWSTG von der Steuer ausgenommen. Das Recht auf Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistung (Option) ist ausgeschlossen (Art. 21 Abs. 2 lit. a nMWSTG).

7.
Nach dem Gesagten erbringt die Beschwerdeführerin keine Leistungen, die, wenn sie im Inland erbracht

würden, als Lieferungen oder Dienstleistungen steuerpflichtig wären. Sie erbringt ausschliesslich Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, die von der Steuer ausgenommen sind ohne Möglichkeit der Option für deren Versteuerung. Die Unternehmereigenschaft im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne (Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG) ist nicht erfüllt und die Beschwerdeführerin nicht steuerpflichtig (vorne E. 3.4). Damit entfällt auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Die Beschwerde ist hinsichtlich der Mehrwertsteuerperioden 1. Quartal 2010 bis 3. Quartal 2011 abzuweisen.

II. Mehrwertsteuer vom 1. Mai 2006 - 31. Dezember 2009

8.
Das MWSTG 1999 (Art. 6 Abs. 1 und 2) definiert den Begriff der Lieferung gleich wie das MWSTG 2009 (Art. 3 lit. d). Das gilt auch für den Begriff der Dienstleistung (Art. 7 aMWSTG, Art. 3 lit. e nMWSTG). Die Umschreibung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs stimmen in den beiden Gesetzen wörtlich überein (Art. 18 Abs. 1 Ziff. 19 aMWSTG, Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 nMWSTG). Für diese Leistungen kann weder nach altem noch nach neuem Recht für die Versteuerung optiert werden (Art. 26 Abs. 1 lit. a aMWSTG a contrario; Art. 22 Abs. 2 lit. a nMWSTG). Die unterschiedliche Gesetzestechnik ändert daran nichts. Auch die Praxis, wonach ein Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, das ausschliesslich Ausland-Ausland-Geschäfte tätigt, aus Gründen der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht bewilligt werden konnte, bestand bereits unter dem abgelösten Recht (vgl. vorne E. 3.3). Somit erbringt die Beschwerdeführerin auch nach altem Recht keine Leistungen, die wenn sie im Inland erbracht würden, als Lieferungen oder Dienstleistungen steuerpflichtig wären, und entfällt die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Es kann vollumfänglich auf die Ausführungen im
Abschnitt I. hiervor verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Mehrwertsteuerperioden 1. Quartal 2010 bis 3. Quartal 2011 abzuweisen.

III. Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen

9.
Die Beschwerdeführerin beantragt, mit Wirkung ab 1. Mai 2006 in das Register der MWST-Pflichtigen eingetragen zu werden. Der Eintrag setzt die subjektive Steuerpflicht voraus.

9.1. Altrechtlich beträgt die Umsatzgrenze für die Festlegung der Steuerpflicht Fr. 75'000.– (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Der für die Feststellung der Steuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 21 Abs. 3 lit. a aMWSTG). Der Begriff Entgelt bezieht sich auf die steuerbaren Umsätze (Art. 21 Abs. 3 lit. a in Verb. mit Abs. 1 aMWSTG). Die von der Steuer ausgenommenen Umsätze (Art. 18 aMWSTG) bewirken kein Entgelt und gehören nicht dazu (Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl. 2003, S. 374). Die Voraussetzungen für die Steuerpflicht sind nach altem Recht nicht erfüllt.

9.2. Die Beschwerdeführerin erbringt auch nach dem neuen Recht ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Umsätze, was eine Steuerpflicht nicht begründet (vorstehende E. 7). Damit sind auch die Voraussetzungen für die Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ab 1. Januar 2010 nicht erfüllt.

10.
Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Als unterliegende Partei ist die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 65 und 66 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 20'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 28. Mai 2015

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann