



Abteilung I
A-5660/2022

Urteil vom 21. Mai 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

Parteien

A._____,
vertreten durch
SwissVAT AG,
Stampfenbachstrasse 38, 8006 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Forstrevier- und Schutzwaldbeiträge,
Subvention, Treu und Glauben (Steuerperioden 2015-2019).

Sachverhalt:

A.

Der Zweckverband A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in B._____ (Kanton C._____) bezweckt die effiziente und kostengünstige Pflege und Bewirtschaftung der Wälder der Burgerkorporationen B._____ und D._____ (Kanton C._____) sowie der Bürgergemeinden E._____ und G._____ (beide Kanton F._____). Zudem übernimmt sie auf dem Gebiet der Einwohnergemeinden B._____ und D._____ (nachfolgend für alle Gemeinden und Korporationen: Verbandsgemeinden) die Aufgaben des Revierversands. Sie ist seit dem 1. August 2009 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

B.

Am 1. September 2020 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle für die Steuerperioden 2015 – 2019 durch. Sie schloss diese mit der Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. (...) vom 10. Dezember 2020 ab und setzte die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2015 – 2019 auf Fr. 41'056.- fest.

In der EM hielt die ESTV unter anderem fest, dass die Steuerpflichtige von den Kantonen C._____ und F._____ gestützt auf Vereinbarungen Revierebeiträge (nachfolgend auch: Forstrevierbeiträge) für die Beratung und Holzanzeichnung im Privatwald sowie die Öffentlichkeitsarbeit erhalte. Diese Beiträge würden der Mehrwertsteuer zum Pauschalsteuersatz von 6.1 % (bis 2017) bzw. 5.9 % (ab 2018) unterliegen (Ziff. 2 der EM).

Weiter erbringe die Steuerpflichtige den Verbandsgemeinden eine Leistung in Form von Schutzwaldpflege (Forstarbeiten), die zum Normalsatz steuerbar sei. Die Verbandsgemeinden würden als Waldbesitzerinnen hierfür vom Kanton Beiträge erhalten. Erst ab der Steuerperiode 2018 seien diese Erträge von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Ziff. 3b der EM).

C.

C.a Mit Eingabe vom 9. Februar 2021 bestritt die Steuerpflichtige die EM Nr. (...) und beantragte auf die Aufrechnungen gemäss deren Ziff. 2 und 3 betreffend die Forstrevierbeiträge sowie die Schutzwaldbeiträge von Kanton und Gemeinden zu verzichten. Für den Fall, dass die ESTV an ihrer Aufrechnung festhalte, beantragte die Steuerpflichtige eine einlässlich begründete Verfügung.

Zur Begründung der Bestreitung wies die Steuerpflichtige insbesondere darauf hin, dass mit den Forstrevierbeiträgen – mit Ausnahme der Holzanzeichnungen – sowie den Schutzwaldbeiträgen keine konkreten Einzelleistungen abgegolten würden. Es handle sich bei den Beiträgen vielmehr um Pauschalen für die Erfüllung von im öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben der Kantone F._____ und C._____. Da mit den Holzanzeichnungen eine Bewilligung erteilt werde, handle es sich um eine hoheitliche Tätigkeit. Die Schutzwaldbeiträge seien zudem weitergeleitete Subventionen. Gestützt auf eine verbindliche Auskunft, welche von der ESTV erst per 1. Januar 2019 widerrufen worden sei, sei es rechtswidrig, diese Beiträge zu besteuern.

C.b Mit Verfügung vom 2. November 2022 setzte die ESTV die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2015 – 2019 auf Fr. 40'814.- zuzüglich Verzugszins fest. Der Begründung kann entnommen werden, dass die Steuerpflichtige die Revierbeiträge vom Kanton C._____ für die Bereitschaft erhalte, private Waldeigentümer zu beraten. Dabei erbringe sie (die Steuerpflichtige) eine steuerbare Leistung an den Kanton C._____. Dies gelte auch für die Holzanzeichnung die der Steuerpflichtigen als gesetzliche Vollzugsaufgabe übertragen und als Teil der Revierbeiträge entschädigt würde. Entsprechend könne ausgeschlossen werden, dass die Steuerpflichtige dem Kanton C._____ gegenüber eine hoheitliche Aufgabe erbringe. Steuerbare Leistungen lägen auch den Revierbeiträgen zu Grunde, die die Steuerpflichtige vom Kanton F._____ für die Erfüllung gesetzlich vorgesehener Aufgaben im Bereich der Waldwirtschaft erbringe. Die Schutzwaldbeiträge der beiden Kantone würden insoweit als Subventionen gelten, als sie den Waldeigentümern ausbezahlt würden, welche die Waldbewirtschaftung von Gesetzes wegen vornehmen müssten. Die Steuerpflichtige führe die entsprechenden Arbeiten zugunsten der Waldeigentümer aus und erbringe damit eine steuerbare Leistung an diese, welche für die Steuerperioden 2015 – 2017 der Mehrwertsteuer unterliege.

Schliesslich würden die schriftlichen Auskünfte, mit welchen sie – so die ESTV abschliessend – den kantonalen Ämtern in den Jahren 2007 und 2008 rechtsverbindliche Auskünfte erteilt habe, Bindungswirkung nur zwischen ihr und diesen entfalten. Eine entsprechend schriftliche Auskunft, welche die Steuerpflichtige betreffen würde, sei nicht aktenkundig.

D.

D.a Gegen die Verfügung vom 2. November 2022 erhob die Steuerpflichtige am 2. Dezember 2022 Einsprache und beantragte, diese als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. In der Sache beantragt sie – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV –, die Forstrevierbeiträge (Ziff. 2 der EM) sowie die Schutzwaldbeiträge (Ziff. 3b der EM) um den Betrag von Fr. 37'511.40 zu reduzieren.

Die ESTV kam dem Antrag der Steuerpflichtigen (nachfolgend: Beschwerdeführerin) um Weiterleitung der Einsprache (nachfolgend: Beschwerde) als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht mit Schreiben vom 7. Dezember 2022 nach.

D.b In ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 2023 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Steuerpflichtigen (nachfolgend: Beschwerdeführerin).

D.c In ihrer unaufgeforderten Stellungnahme vom 17. Februar 2023 liess die Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht ergänzende Überlegungen zukommen.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Angefochten ist vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 2. November 2022. Diese ist einlässlich begründet. Die Vorinstanz hat die dagegen gerichtete Einsprache vom 2. Dezember 2022 – auf Antrag der

Beschwerdeführerin – als Sprungbeschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (statt vieler: Urteile des BVGer A-3115/2022 vom 21. Juni 2023 E. 1.2, A-6454/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 1.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.2).

1.3 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG und das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.4 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtene Verfügung in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

1.6 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG, der im Mehrwertsteuerrecht trotz der Ausnahme in Art. 2 Abs. 1 VwVG anwendbar ist [Art. 81 Abs. 1 MWSTG]). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (statt vieler: BGE 137 II 136 E. 6.2; BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Urteile des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 1.6.1, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; Art. 81 Abs. 3 MWSTG).

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (SR 210; nachfolgend: ZGB) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.6.1, 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 2.3.1; Urteil des BVGer A-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

1.7 Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2015 – 2019. Somit ist in casu das MWSTG gemäss den in diesen Jahren gültigen Fassungen (AS 2015 5339, 2016 2131, 2017 249 3575, 2018 5103) massgebend.

2.

Vorab ist in Bezug auf den Sachverhalt festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin implizit darauf verzichtet hat, Unterlagen zu den Schutzwaldbeiträgen einzureichen, die sie vom Kanton F._____ erhalten hat (Ziff. 3.2 Bst. b der Beschwerde). Diese wurden von der Vorinstanz unter der gleichen Kontonummer wie die Schutzwaldbeiträge des Kantons C._____ aufgerechnet (Ziff. 3b der EM). Soweit die Beschwerdeführerin aus den Schutzwaldbeiträgen des Kantons F._____ daher etwas zu ihren Gunsten ableiten will hätte es ihr obliegen, die entsprechenden Unterlagen einzureichen. Da sie darauf verzichtet hat, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit ihrer Behauptung zu tragen (E. 1.6). Im Ergebnis ändert dies indessen nichts, da die mehrwertsteuerliche Qualifikation der kantonalen Schutzwaldbeiträge grundsätzlicher Art und der Auszahlungsmechanismus (Stundenrapporte, Pauschalen pro massgebendem Perimeter) nicht entscheidend ist (E. 5.4.4; vgl. Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 5.5).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a und Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Der Leistungsbegriff ist ein Oberbegriff, der sowohl die Lieferungen (Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch die Dienstleistungen umfasst (Art. 3 Bst. e MWSTG). 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 Bst. c MWSTG). Als Entgelt gilt der Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung enthält (Art. 3 Bst. f MWSTG).

3.2 Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis» [vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG]).

3.2.1 Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» gegeben ist (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteile des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.1, A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Die Entgeltlichkeit stellt dabei ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1). Als entgeltlich und somit als Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten alle Leistungen, welche in Erwartung eines Entgelts erbracht wurden (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6941). Hierbei ist auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.1 mit Hinweisen).

3.2.2 Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelflüssen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWST Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST Kommentar], N 9 zu Art. 18 MWSTG) – gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a – I MWSTG genannten Mittelflüsse nicht als Entgelt (sog. Nicht-Entgelte; vgl. auch Urteile des BVGer A-2765/2022 vom 9. Februar 2024 E. 2.2, A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5). Das Weiterleiten solcher Mittelflüsse unterliegt nicht der Steuer (vgl. Art. 30 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]).

Zu den sog. Nicht-Entgelten zählen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG unter anderem Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (BGE 141 II 182 E. 3.1; Urteile des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.6.1, A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1 [bestätigt durch BGE 149 II 43]).

3.3 Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge (ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, in: OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, 2020, S. 247, die auf S. 250 darauf hinweist, dass auch die Doktrin zum Subventionsgesetz [dazu sogleich] nicht einheitlich sei). Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 149 II 43 E. 3.2 f., 140 I 153 E. 2.5.4; Urteil des BGer 2C_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5; Urteile des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.2, A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.1). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung werden Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts bezeichnet, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt (vgl. BGE 126 II 443 E. 6b; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.4.1).

3.3.1 Nach Art. 29 MWSTV gelten als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die vom Gemeinwesen ausgerichteten:

- a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SuG, SR 616.1);

- b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt;
- c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht;
- d) mit den Buchstaben a – c vergleichbaren Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

Unter Abgeltungen im Sinn von Art. 3 Abs. 2 SuG sind Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zu verstehen, die zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich ergeben aus der Erfüllung von bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgaben (Bst. a) oder aber von öffentlich-rechtlichen Aufgaben, die dem Empfänger vom Bund übertragen worden sind (Bst. b). Letztere werden in Art. 29 MWSTV nicht genannt, da diesfalls in der überwiegenden Zahl der Fälle ein Leistungsverhältnis vorliegt. Auch hier ist jedoch im Einzelfall nicht ausgeschlossen, dass dem beitragsausrichtenden Gemeinwesen gegenüber keine Leistung erbracht wird und es sich bei den Beiträgen um Subventionen handelt (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 2.3.1; vgl. Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009, Art. 29 Bst. b MWSTV (<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/17547.pdf>), letztmals besucht am 8. April 2024).

Die vergleichbaren Mittelflüsse nach Art. 29 Bst. d MWSTV, die gestützt auf kantonales oder kommunales Recht ausgerichtet werden, müssen nicht unmittelbar auf ein kantonales oder kommunales Subventionsgesetz ergehen. Es reicht, dass sie sich auf andersartiges kantonales oder kommunales Recht stützen (BGE 149 II 43 E. 3.3; Urteil des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.6.2). Zu denken ist etwa an einen Beschluss des zuständigen kommunalen Organs (Legislative oder Exekutive), das in Anwendung eines Gemeindereglements erfolgt (Urteil des BGer 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.3.3).

3.3.2 Beim Begriff der Subvention bzw. des öffentlich-rechtlichen Beitrags im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG handelt es sich um einen wirtschaftlichen Begriff. Ob ein bestimmter Mittelfluss unter diesen Begriff fällt, ist im Einzelfall und unabhängig von der Bezeichnung des Mittelflusses zu entscheiden (Urteile des BGer 2C_268/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.3.2, 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5, 2C_233/2019 vom 29. August 2019 E. 5.4). Eine Subvention oder ein anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG kann auch dann vorliegen, wenn sich der Mittelfluss nicht auf das Subventionsgesetz stützt

(Urteil des BGer 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 4.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_609/2022 vom 13. Juni 2023]).

Auch Leistungen, die sich der Staat zur Erfüllung seiner öffentlichen Aufgabe beschafft, können der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen. Voraussetzung ist auch hier, dass ein Leistungsverhältnis vorliegt und nicht eine Subvention, welche kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer ist. Es ist alsdann zu unterscheiden, ob der Staat eine Subvention bezahlt, um ein bestimmtes Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt, zu fördern (BGE 141 II 182 E. 3.3, 140 I 153 E. 2.5.4 f.; Urteile des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 2.3.3, A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 3.4.3.4 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_736/2022 vom 3. April 2023]) oder ob er sich eine individualisierte und konkrete Leistung beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen (BGE 141 II 182 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_233/2019 vom 29. August 2019 E. 5.3, 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.5; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.2). Zwar liegt auch bei einer Subvention insofern eine gewisse Leistung des Geldempfängers vor, als er sich in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als förderungswürdige Gegenleistung erscheint (BGE 126 II 443 E. 6c; Urteil des BGer 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.5; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.4.1). Es besteht darin keine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, so dass nicht von einem Leistungsaustausch gesprochen werden kann (BGE 149 II 53 E. 6.1, 141 II 182 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.2).

Ist mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifische (Gegen-)Leistung der empfangenden Person verknüpft und steht es ihr frei, wie sie die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, deutet dies praxisgemäss auf eine Subvention hin (Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 6.1.6, A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.2 in fine). Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand jedoch «unentgeltlich», d.h. ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten (BGE 140 I 153 E. 2.5.5, 126 II 443 E. 6c; Urteil des BGer 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3; Urteile des BVGer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022], A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.2 [bestätigt durch BGE 149 II 43]; GEIGER, MWST Kommentar, N 11 zu Art. 18 MWSTG; zum Ganzen: BGE 141 II 182 E. 3.5).

Demgegenüber weist ein Interesse des Beitragszahlers an der Erfüllung der öffentlichen Aufgabe auf ein Leistungsverhältnis hin. Wie gesehen (s. weiter oben in dieser Erwägung), kann dieses Interesse insbesondere darin bestehen, dass die Leistung des Beitragsempfängers den Staat von einer ihm obliegenden Aufgabe entlastet (Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

3.4 Subventionen sind demzufolge von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsverhältnisses. Sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (vgl. Urteil des BGer 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.4; Urteil des BVGer A-5046/2021 vom 15. August 2023 E. 2.4).

3.5 Wie bereits erwähnt, hat die *Weiterleitung von Mittelflüssen* nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG bei demjenigen, der den Beitrag weiterleitet, keine steuerlichen Konsequenzen (vgl. E. 3.2.2). Mit dieser Regelung wird sichergestellt, dass keine Umqualifikation der Mittelflüsse erfolgt, wenn der Beitragsempfänger nicht der End-Destinatär ist, sondern Ersterer die finanziellen Mittel lediglich im Sinne des Beitragszahlers an die End-Destinatäre weiterleitet. Gegebenenfalls hat die Weiterleitung der Mittelflüsse nicht zur Folge, dass zwischen dem Beitragsempfänger und dem End-Destinatär ein Leistungsverhältnis entsteht (Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.3; GEIGER, MWST Kommentar, N 51 zu Art. 18 MWSTG). Damit eine blossе Weiterleitung vorliegt, muss dem End-Destinatär der Mittelflüsse nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG oder eines Teils davon ein Rechtsanspruch darauf zustehen. Der Mittelzufluss muss für ihn bestimmt sein und der oder die Zwischenempfänger der Beiträge müssen zur Weiterleitung verpflichtet sein. Sie treten hinsichtlich dieser Mittel nur als Vertreter auf (Urteil des BVGer A-2765/2022 vom 9. Februar 2024 E. 2.7.2 [angefochten beim BGer]; BEATRICE BLUM, MWST Kommentar, N 16 zu Art. 33 MWSTG).

4.

4.1 Gemäss Art. 77 BV sorgt der Bund dafür, dass der Wald seine Schutz-, Nutz- und Wohlfahrtsfunktionen erfüllen kann (Abs. 1). Er legt die Grundsätze über den Schutz des Waldes fest (Abs. 2). Er fördert Massnahmen zur Erhaltung des Waldes (Abs. 3). Gestützt auf diese Verfassungsgrundlage hat der Bundesgesetzgeber das Waldgesetz vom 4. Oktober 1991 (WaG, SR 921.0) erlassen, wonach – unter Vorbehalt von Art. 49 WaG (betreffend die eigenen Vollzugsaufgaben des Bundes und

namentlich des Bundesrates) – die Kantone dieses Gesetz vollziehen und die notwendigen Vorschriften erlassen (Art. 50 Abs. 1 WaG). Zwecks Vollzugs sorgen die Kantone für eine zweckmässige Organisation des Forstdienstes (Art. 51 Abs. 1 WaG). Sie teilen ihre Gebiete in Forstkreise und Forstreviere ein. Diese werden durch Waldfachleute mit höherer Ausbildung und praktischer Erfahrung geleitet (Art. 51 Abs. 2 WaG). In finanzieller Hinsicht gewährt der Bund den Kantonen auf der Grundlage von Programmvereinbarungen globale Abgeltungen an Massnahmen, die für die Erfüllung der Funktion des Schutzwaldes notwendig sind (Art. 37 Abs. 1 Einleitungssatz WaG).

4.2

4.2.1 Die Verfassung des Kantons F. _____ vom 17. Mai 1984 (SGS 100; nachfolgend: KV/F.) sieht in Bezug auf die Waldwirtschaft vor, dass der Kanton für die Erhaltung des Waldes sorgt und zusammen mit den Einwohnergemeinden die Waldwirtschaft unterstützt, wobei Letztere die Aufsicht über den Wald im Rahmen ihrer Gebietshoheit ausüben (§ 124 KV/F.). Ebenso sind die Bürgergemeinden zur Bewirtschaftung ihrer Waldungen verpflichtet, wobei sie mit den Einwohnergemeinden zusammenarbeiten (§ 44 Abs. 3 KV/F.).

4.2.2 Gemäss dem kantonalen Waldgesetz vom 11. Juni 1998 des Kantons F. _____ (kWaG, [...]) obliegt die Waldbewirtschaftung den Waldeigentümern (§ 14 Abs. 2 Satz 1 kWaG).

In organisatorischer Hinsicht besteht ein Forstrevier in der Regel aus dem Gebiet einer oder mehrerer Einwohnergemeinden (§ 31 Abs. 1 kWaG). Der Regierungsrat fasst die Forstreviere zu Forstkreisen zusammen (§ 32 Abs. 1 kWaG). Die Bürgergemeinden, die Burgergemeinden, die Burgerkorporationen, die Einwohnergemeinden und der Kanton haben zur gemeinsamen, effizienten Bewirtschaftung ihrer Waldungen einen Verband zu bilden, wenn sie im Forstrevier je mehr als 25 ha Waldeigentum besitzen (Revierverband). In besonderen Fällen kann der Regierungsrat die Revierverbandspflicht aufheben oder schon bei kleineren Waldflächen vorsehen (§ 34 Abs. 1 kWaG). Für den Revierverband gilt das Gemeindegesetz (§ 34 Abs. 2 Satz 1 kWaG). Der Revierförster leitet im Dienst des Revierverbands den Forstbetrieb (§ 35 Abs. 1 Bst. a kWaG), unterstützt die Einwohnergemeinden bei der Erfüllung ihrer Aufgaben im Wald (§ 35 Abs. 1 Bst. b kWaG) und übt für den Kanton die Forstaufsicht im Forstrevier aus (§ 35 Abs. 1 Bst. c kWaG). Vereinbarungen mit anderen Kantonen über

eine gemeinsame Forstorganisation bleiben vorbehalten § 33 Abs. 1 kWaG).

4.2.3 In finanzieller Hinsicht gewährt der Kanton F. _____ auf Gesuch hin «Anschlussbeiträge an Bundesbeiträge» sowie «Von Bundesbeiträgen unabhängige Kantonsbeiträge» (s. Sachüberschrift zu § 26 und 27 kWaG i.V.m. § 49 Abs. 2 kantonale Waldverordnung vom 22. Dezember 1998 [kWaV, SGS 570.11]). Er vergütet den Revierverbänden die von ihm an die Revierförster übertragenen Aufgaben (§ 28 Abs. 1 kWaG). Vergütet werden nach § 28 Abs. 2 kWaG insbesondere: die Aufsicht der Forstaufsicht im Forstrevier (Bst. a), die Erteilung der Holzschlagbewilligungen für die nicht-betriebsplanpflichtigen Waldeigentümer sowie deren Beratung (Bst. b), die Mitwirkung bei der Waldentwicklungsplanung (Bst. c), die Mitwirkung bei der Erfüllung forstlich angeordneter kantonaler Aufgaben im Wald (Bst. d). Der Kanton vergütet die Aufgaben nach § 28 Abs. 2 Bst. a-c kWaG jährlich und pauschal (§ 51 Abs. 1 kWaV). Die übrigen Vergütungen des Kantons an die Revierverbände erfolgen jährlich und nach den aufgewendeten Selbstkosten (§ 51 Abs. 2 kWaV).

Die Einwohnergemeinden vergüten dem Revierverband die kommunalen Aufgaben, die dem Revierförster übertragen sind (§ 30 Abs. 1 kWaG). Die Vergütungen erfolgen jährlich und nach den aufgewendeten Selbstkosten (§ 55 Abs. 1 kWaV).

4.3

4.3.1 Laut Art. 123 der Verfassung des Kantons C. _____ vom 8. Juni 1986 (KV/C., [...]) übt der Kanton die Aufsicht über alle Waldungen aus (Abs. 1). Er gewährleistet die Erhaltung der Wälder in ihrer Schutz-, Nutz- und Erholungsfunktion (Abs. 2). Er fördert die naturnahe Bewirtschaftung der Wälder (Abs. 3).

4.3.2 In Bezug auf die Forstorganisation teilt der Regierungsrat das Kantonsgebiet in Forstkreise und Forstreviere ein (§ 28 des Waldgesetzes vom 29. Januar 1995 des Kantons C. _____ [...; nachfolgend: WaG/C.]). Die Wälder einer oder mehrerer politischer Gemeinden sind für den Vollzug von hoheitlichen Aufgaben zu einem Forstrevier zu vereinigen (§ 30 Abs. 1 WaG/C.). In der Regel leiten die Leiter von Forstrevieren öffentliche Forstbetriebe oder Forstbetriebsgemeinschaften. Die Leitung der betrieblichen Aufgaben kann auch an private Unternehmen übertragen werden (§ 30 Abs. 2 WaG/C.). Waldeigentümer können zur gemeinsamen Bewirtschaftung ihrer Wälder Forstbetriebsgemeinschaften bilden oder gemeinsam

Unternehmen errichten (§ 31 Abs. 1 WaG/C.). Kanton und Gemeinden können Vollzugsaufgaben an andere Träger öffentlicher Aufgaben im Sinne von Art. 85 KV/C. delegieren (§ 35 Einleitungssatz WaG/C.). Der Regierungsrat kann mit Nachbarkantonen Vereinbarungen treffen, wenn Forstbetriebsgemeinschaften Wälder aus verschiedenen Kantonen umfassen (§ 31 Abs. 5 WaG/C.).

Gemäss § 13 Abs. 2 WaG/C. ist die Bewirtschaftung der Wälder Aufgabe der Eigentümer, wobei die Massnahmen naturnah und wirtschaftlich auszuführen sind.

4.3.3 In finanzieller Hinsicht entrichtet der Kanton gestützt auf Programmvereinbarungen mit dem Bund und im Rahmen der bewilligten Kredite Förderungsbeiträge, sofern die Voraussetzungen nach Artikel 35 Abs. 1 WaG erfüllt sind (§ 25 Abs. 1 WaG/C.). Diese unterteilen sich in Abgeltungen für den Schutz vor Naturereignissen und die Erfüllung der Funktion des Schutzwaldes sowie Finanzhilfen für Massnahmen zur Erhaltung und Verbesserung der biologischen Vielfalt im Wald und der Wirtschaftlichkeit der nachhaltigen Waldbewirtschaftung (§ 26 Abs. 1 und 2 WaG/C. i.V.m. § 46 der Waldverordnung vom 14. November 1995 des Kantons C. _____ [WaVC., ...] sowie Art. 36 f. und 38 f. WaG). Abgeltungen sind Beiträge zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich aus der Erfüllung rechtlich vorgeschriebener oder öffentlich-rechtlicher Aufgaben ergeben und dem Empfänger vom Bund oder Kanton übertragen worden sind (§ 47 Abs. 1 WaVC.). Beim Schutzwald richtet sich die Höhe der Abgeltungen nach der zu pflegenden Schutzwaldfläche, der zu verhindernden Gefährdung und der Wirksamkeit der Massnahme (§ 26 Abs. 3 Satz 2 WaG/C.). Die Höhen der Finanzhilfen beträgt maximal 70 % der beitragsberechtigten Kosten (§ 26 Abs. 4 WaG/C.). Weiter entrichtet der Kanton den Waldeigentümern Beiträge an die gemeinwirtschaftlichen Leistungen (§ 27 Abs. 1 WaG/C.).

4.4

4.4.1 Die Beschwerdeführerin ist gemäss ihren Statuten vom 1. August 2009 ein Zweckverband im Sinn von § 34 Abs. 1 Bst. c des Gemeindegesetzes vom 28. Mai 1970 des Kantons F. _____ (GemG, SGS 180 [siehe auch § 34c GemG]), § 34 kWaG und § 58 kWaV sowie § 51 Abs. 5 WaG/C. (§ 1 der Statuten). Sie bezweckt die effiziente und kostengünstige Pflege und Bewirtschaftung der Wälder der Verbandsgemeinden, wobei ihr diese hierfür ihre Wälder unentgeltlich zur Nutzung zur Verfügung stellen, während das Eigentum an den Wäldern bei den Verbandsgemeinden verbleibt

(§ 2 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 und 4 der Statuten). Die Betriebsleitung der Beschwerdeführerin übernimmt die dem Revierförster von den Kantonen übertragenen hoheitlichen und im öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben auf dem Gebiet der Verbandsgemeinden und eigener Waldungen auf dem Gebiet anderer Gemeinden (§ 7 Abs. 1 der Statuten).

4.4.2 In finanzieller Hinsicht stehen die Beiträge Dritter an die Nutzung und Pflege der betreuten Waldungen der Beschwerdeführerin zu (§ 5 Abs. 3 der Statuten). Gleiches gilt für die Pauschalabgeltungen der Kantone für die Leistungen des Revierförsters (§ 7 Abs. 2 der Statuten). Der Betriebsgewinn gemäss Jahresrechnung wird je nach Stand des Eigenkapitals an die Verbandsgemeinden im Verhältnis zur Gesamtwaldfläche ganz oder zu einem Drittel ausbezahlt (§ 24 Abs. 2 und 3 der Statuten).

4.5

4.5.1 Zwischen dem Kanton C._____ und der Beschwerdeführerin besteht eine Leistungsvereinbarung vom 25. Januar und 3. April 2013 (Akten der Vorinstanz [nachfolgend: act. 4]). In deren Anhang werden für die einzelnen Bereiche, insbesondere Waldbewirtschaftung, Privatwald und Öffentlichkeitsarbeit, die Aufgaben und Zuständigkeiten detailliert umschrieben (z.B. Holzanzeichnung gemäss Weisung, Führen einer Nutzungskontrolle, Melden von Missständen/Vergehen an Kreisförster [Notiz, Planskizze mit Koordinaten und Fotos], Holzschlaggesuch zur Bewilligung an Kreisförster einreichen, Weiterleiten von Gesuchen für Fördermassnahmen, waldbauliche Beratung, Öffentlichkeitsarbeit leisten [Waldführungen, Medienarbeit, Vorträge]).

4.5.2 Sodann legt der Kanton C._____ jährlich mittels Regierungsratsbeschluss (nachfolgend: RRB) die Kantonsbeiträge an die Leistungen der Leiter von Forstrevieren zur Erfüllung der im öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben fest (RRB des Kantons C._____ vom 15. Mai 2018 und 24. September 2019 [act. 4]). Für die verschiedenen Aufgaben werden Pauschalbeiträge pro Einheit entrichtet (z.B. Sicherstellen einer nachhaltigen und naturnahen Waldbewirtschaftung im öffentlichen Wald: Fr. (...) /m³ Hiebsatz; Beratung im Privatwald: Fr. (...)/Parzelle; Holzanzeichnung: Fr. (...) /m³ angezeichnetes Holz usw.).

4.5.3 Demgegenüber legt das Amt für Wald des Kantons C._____ mittels Verfügung an den Revierförster der Beschwerdeführerin die Abgeltung (Revierbeiträge) für die «Hoheitsaufgabe Forstrevier» fest, wobei auch diese gestützt auf Einheiten bzw. Parameter (Hektare Wald, Silve Hiebsatz

[in der Forstwirtschaft verwendetes Mass des stehenden Holzvolumens, das jährlich auf einer bestimmte Fläche genutzt werden kann], Einwohner, nicht betriebsplanpflichtige Eigentümer, pro Hektare nicht betriebsplanpflichtige Waldeigentümer) ermittelt werden (Verfügungen des Amts für Wald des Kantons C. _____ vom 15. Juni 2018 und 31. Mai 2019 [act. 4]).

5.

Die sich stellende Rechtsfrage nach der mehrwertsteuerlichen Qualifikation der fraglichen Beiträge ist nach Wiedergabe der diesbezüglichen Vorbringen der Parteien (E. 5.1 f.) zunächst hinsichtlich der Forstrevierbeiträge (E. 5.3) und sodann betreffend die Schutzwaldbeiträge (E. 5.4) zu beurteilen – und dies jeweils mit Bezug auf beide betroffenen Kantone. Die Ergebnisse werden schliesslich in einem Zwischenfazit (E. 5.5) sowie im Rahmen einer Zusammenfassung (E. 5.6) festgehalten.

5.1 Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass sowohl die Forstrevier- als auch die Schutzwaldbeiträge beider betroffenen Kantone nicht aufgrund konkreter Gegenleistungen (z.B. gestützt auf Stundenrapporte), sondern in beiden Fällen nach den allgemeinen, gesetzlich vorgeschriebenen Parametern (z.B. Waldfläche, Einwohnerzahl, Kubikmeter Nutzholzmenge, Privatwaldanteil etc.) erfolgen würden. Da sich diese Parameter von Jahr zu Jahr kaum ändern würden, seien die Forstrevierbeiträge sehr konstant. Diese würden vor allem dazu dienen, die Verluste der Forstbetriebe zu decken, die sich aufgrund der gesetzlichen Vorschriften ergäben. Es bestehe keinerlei Zusammenhang zwischen der Höhe dieser kantonalen Beiträge und den im einzelnen Forstbetrieb vorgenommenen Arbeiten. Dementsprechend liege kein Leistungsverhältnis vor. Lediglich die Beiträge des Kantons C. _____ für die Sicherstellung einer nachhaltigen und naturnahen Waldbewirtschaftung im öffentlichen Wald unterlägen gewissen Schwankungen. Diese würde gemäss der Leistungsvereinbarung [wohl: RRB] vom 24. September 2019 als einen von verschiedenen Parametern die Menge des geschlagenen Holzes berücksichtigt. Auch hier bestehe keinerlei Beziehung zwischen den kantonalen Beiträgen und den konkreten Leistungen. Selbst wenn bei diesem Teil der kantonalen Beiträge ein enger Bezug zwischen Beitrag und Leistung bejaht würde, sei diese Leistung (die Holzanzzeichnung) nicht steuerbar, da es sich um eine hoheitliche Tätigkeit des Försters gegenüber den Privatwaldbesitzern handle. Diese Aufgabe sei nicht vom Kanton an sie (die Beschwerdeführerin) übertragen worden, sondern es handle sich um die Erfüllung allgemeiner gesetzlicher Vorschriften im Bereich des Forsts. Sie – so die Beschwerdeführerin weiter – habe

keine unternehmerische Freiheit diese hoheitliche Aufgabe zu übernehmen. Vielmehr sei der Revierförster dazu gesetzlich verpflichtet. Entsprechend würden die beiden Kantone sie (die Beschwerdeführerin) finanziell unterstützen, damit sie die gesetzlich vorgeschriebenen Aufgaben überhaupt erfüllen könne. Sie selbst sei dabei faktisch ein verlängerter Arm der kantonalen Verwaltung, welche die umfassende Aufsicht über die Forstgesetzgebung ausübe. Die Übertragung einer hoheitlichen Aufgabe von einem Gemeinwesen an sie (die Beschwerdeführerin) und eine in diesem Zusammenhang vorgenommene Abgeltung sei keine unternehmerische Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn. Der Detaillierungsgrad der Umschreibung dieser Aufgaben habe ausserdem keinen sachlichen Bezug dazu, ob eine Subvention oder ein Leistungsverhältnis vorliege.

Die Beschwerdeführerin schlussfolgert daraus, die Forstrevier- und Schutzwaldbeiträge seien als klassische Subventionen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu qualifizieren. Das gehe auch aus den Schreiben der Vorinstanz vom 11. Dezember 2007, 11. Dezember 2013 und 31. Mai 2018 hervor. Diese Schreiben seien zwar nicht an sie selbst adressiert gewesen, aber mit Kenntnis der Vorinstanz an zahlreiche Forstverwaltungen weitergeleitet worden. Unklar sei, wann und aus welchen Gründen die Vorinstanz ihre Praxis verschärft habe. Offenbar habe Letztere bereits seit 2012 einige Steuerpflichtige in diesem Bereich anders und damit rechtsungleich und willkürlich behandelt. Dennoch könne sie (die Beschwerdeführerin) sich nicht auf eine verbindliche individuelle Rechtsauskunft oder die Gleichbehandlung im Unrecht berufen, da die strengen Voraussetzungen in beiden Fällen nicht erfüllt seien.

Es sei – so die Beschwerdeführerin – von der Vorinstanz bisher nie in Zweifel gezogen worden, die Beiträge des Bundes an die Kantone gestützt auf das WaG als Subvention im Sinne der Mehrwertsteuer zu betrachten. Weiter sei offensichtlich, dass ein grosser Teil der kantonalen Beiträge an die Forstgebiete im Kantonsgebiet lediglich weitergeleitete Bundessubventionen seien. Für die Forstbetriebe selbst sei nicht erkennbar, welche der an sie von den Kantonen ausgerichteten Forstbeiträge aus Bundesgeldern und welche aus kantonalen Mitteln stammen würden.

5.2 Demgegenüber bringt die Vorinstanz vor, die Beschwerdeführerin verwende die Begriffe «Forstrevierbeiträge» und «Schutzwaldbeiträge» teilweise gleichbedeutend. Diese Beiträge seien jedoch einzeln zu beurteilen, da sie auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen beruhen würden. Bei den «Forstrevierbeiträgen» handle es sich um ein Entgelt für eine der

Mehrwertsteuer unterliegende Leistung. Die «Schutzwaldbeiträge» seien als Subvention zu qualifizieren, soweit die Waldeigentümer deren Empfänger seien. Die Leistung der Beschwerdeführerin an die Waldeigentümer hingegen sei steuerbar. Daran ändere auch die Steuerausnahme für Leistungen zwischen Gemeinwesen nichts, die per 1. Januar 2018 eingeführt worden sei.

Mit der Leistungsvereinbarung zwischen dem Kanton C._____ und der Beschwerdeführerin sowie dessen Revierförster aus dem Jahr 2013 (Akten der Vorinstanz Nr. [act. 4]) – so die Vorinstanz weiter – übertrage der Kanton C._____ der Beschwerdeführerin eine Reihe von detaillierten Vollzugsaufgaben, was gestützt auf die Waldgesetzgebung des Bundes zulässig sei. Bei deren Erfüllung unterstehe der angestellte Revierförster der Beschwerdeführerin fachlich dem Kreisförster des Kantons und lege jährlich in einem Bericht Rechenschaft über die Erfüllung der in § 30 Abs. 4 Waldgesetz-C. genannten Aufgaben. Daraus werde deutlich, dass der Kanton C._____ die Erfüllung konkreter Aufgaben erwarte und mit den Forstrevierbeiträgen nicht bloss ein bestimmtes Verhalten fördern wolle. Es sei daher eine innere Verknüpfung zwischen den Revierbeiträgen (Entgelt) und der Erfüllung der Aufgaben (Leistung) gegeben. Entgegen der Beschwerdeführerin sei hierfür nicht entscheidend, ob die Aufgabe gestützt auf einen Stundenrapport, eine Aufwandrechnung, pauschal oder nach festen Parametern wie Waldhektaren entschädigt würde. Sie (die Vorinstanz) gehe bei dieser Qualifikation vom allgemeinen Leistungsbegriff im Mehrwertsteuerrecht aus und habe ihre Praxis hierzu – anders als von der Beschwerdeführerin eingebracht – nicht geändert.

Was die geltend gemachte Weiterleitung der Bundessubventionen als Revier- und Schutzwaldbeiträge betreffe, würden diese vom Bund den Kantonen gestützt auf Programmvereinbarungen gewährt. Die Kantone gälten dabei als die letzten Zahlungsempfänger dieser Finanzhilfen, was sich aus dem Wortlaut von Art. 35 ff. WaG ergebe. Die Kantone wiederum würden die Subventionen aufgrund eigener Kriterien (wie z.B. die Grösse des Forstreviers und dessen Bevölkerungszahl) weiterverteilen. Eine blosser Weiterleitung der Finanzhilfen des Bundes durch die Kantone an die Beschwerdeführerin könne daher ausgeschlossen werden.

Hinsichtlich der Holzanzeichnung handle es sich grundsätzlich um eine hoheitliche Aufgabe des Revierförsters bzw. der Beschwerdeführerin Dritten gegenüber. Im Verhältnis zwischen dem Kanton und der Beschwerdeführerin handle es sich indessen nicht um eine hoheitliche Tätigkeit, sondern

um die Übertragung bzw. Auslagerung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe. Die Beschwerdeführerin erbringe daher dem Kanton eine Leistung, die gestützt auf die Waldgesetzgebung des Bundes auch von Dritten erbracht werden könnte.

5.3

5.3.1 In Bezug auf die *Forstrevierbeiträge* (Öffentlichkeitsarbeit, Holzanzeichnung und Beratung im Privatwald), ist zunächst festzuhalten, dass das Waldrecht beider vorliegend betroffener Kantone (F._____ und C._____) die Waldbewirtschaftung als Aufgabe der Waldeigentümer definiert (E. 4.2.2, 4.3.2). Das WaG verpflichtet die Kantone, ihre Gebiete in Forstkreise und Forstreviere einzuteilen und diese durch Waldfachleute mit höherer Ausbildung leiten zu lassen (E. 4.1). Soweit Gemeinden Waldeigentümer sind, werden sie in beiden Kantonen unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet, Forstreviere zu bilden. Dabei sind interkantonale Vereinbarungen, wie die Statuten der Beschwerdeführerin möglich (E. 4.2.2, 4.3.2). Die Forstreviere dienen laut Waldgesetzgebung des Kantons C._____ der gemeinsamen und effizienten Bewirtschaftung der Wälder (E. 4.2.2). In beiden Kantonen ist vorgesehen, dass ein Revierförster (in der Regel) die Forstreviere leitet (E. 4.2.2, 4.3.2).

5.3.2 Die Beschwerdeführerin übernimmt die dem Revierförster von den Kantonen übertragenen hoheitlichen und im öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben (E. 4.4.1). Betreffend die Holzanzeichnung im Privatwald ist festzuhalten, dass diese ebenfalls zu den übertragenen Aufgaben (E. 4.2.3, 4.5.1) zählt und nicht – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – die Erfüllung einer allgemeinen gesetzlich vorgeschriebene Bestimmung im Bereich des Forsts darstellt. In Erfüllung dieser öffentlich-rechtlichen Aufgaben führt die Beschwerdeführerin eine Reihe von detailliert umschriebenen Tätigkeiten aus, namentlich die Beratung und Holzanzeichnung im Privatwald sowie die Öffentlichkeitsarbeit (E. 4.2.3, 4.5.1). Auf diese Weise beschaffen sich die Kantone individualisierte und konkrete Leistungen im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG (vgl. E. 3.1). Die Beschwerdeführerin kann somit die Massnahmen zur Erfüllung der ihr übertragenen öffentlichen Aufgabe nicht selbst wählen.

5.3.3 Die erwähnten Tätigkeiten des Revierförsters werden vom Kanton F._____ jährlich gestützt auf massgebende Parameter vergütet, wobei die Parameter nicht in direkter Korrelation zum tatsächlich geleisteten Aufwand stehen (E. 4.5.3). Anders verhält es sich im Kanton C._____, der für die Aufgaben des Leiters der Forstreviere Pauschalbeiträge pro Einheit,

die sich auf eine konkrete Tätigkeit bezieht, entrichtet (E. 4.5.2). Dies ändert jedoch nichts daran, dass beide Kantone mit den Revierbeiträgen nicht nur bestimmte Aufgaben oder ein Verhalten fördern wollen, sondern sich individualisierte und konkrete Leistungen beschaffen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 5.5). Die Beschwerdeführerin ist im Gegenzug auch nicht nur zu einer Verhaltensbindung verpflichtet, sondern zur Erbringung spezifischer Aufgaben im Bereich der Forstwirtschaft. Es besteht daher eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Tätigkeiten der Beschwerdeführerin zugunsten der beiden betroffenen Kantone und deren Entschädigung mittels Revierbeiträgen. Somit besteht ein Leistungsverhältnis im mehrwertsteuerlichen Sinn. Dementsprechend sind die Revierbeiträge als Entgelt im Sinne von Art. 3 Bst. f MWSTG (vgl. E. 3.1) – und nicht als Subventionen – zu qualifizieren. Dass die Revierbeiträge gestützt auf eine Leistungsvereinbarung ausbezahlt werden, ändert daran nichts (Urteil des BGer 2C_313/2017 vom 8. Mai 2018 E. 6.2).

5.4

5.4.1 Betreffend die *Schutzwaldbeiträge* legt das Waldrecht des Kantons C._____ nicht fest, wer an diesen berechtigt ist. Der Regierungsrat des Kantons C._____ hat mit Beschluss vom 19. Oktober 2015 ein Schutzwaldprojekt genehmigt, in welchem die Beschwerdeführerin die Projektherrschaft innehat und die Verbandsgemeinde G._____ als Waldeigentümerin bezeichnet wird (RRB vom 19. Oktober 2015 betreffend G._____: Schutz vor Naturgefahren, Schutzwaldprojekt Kantonsstrasse/Internationale «(...)» 2015 – 2021; Projektgenehmigung und Beitragszusicherung [act. 7]). In den Erwägungen wird mit Hinweis auf § 51 WaVC. festgehalten, dass der Betrag des Kantons 80 % der beitragsberechtigten Kosten umfasse, während das Amt für Verkehr und Tiefbau als Nutzniesserin 20 % der Projektkosten zu tragen habe.

5.4.2 Die Beschwerdeführerin rechnete sodann ihren Aufwand im Zusammenhang mit dem Schutzwaldprojekt gestützt auf Pauschalen pro Einheit des anwendbaren Parameters ab (Pauschalenblatt Schutzwald für 2019, Abrechnungen vom 17. Dezember 2015 an das Bau- und Justizdepartement des Kantons C._____ [act. 6]). Die Genehmigung der Abrechnungen erfolgte mittels Schreiben des Amts für Wald, Jagd und Fischerei des Kantons C._____, das sich auf den genannten RRB vom 19. Oktober 2015 stützt (Schreiben vom 18. Dezember 2015 [act. 6]).

5.4.3 In Bezug auf die bewirtschafteten Wälder ist nochmals hervorzuheben, dass nicht die Kantone F._____ und C._____, sondern die Verbandsgemeinden deren Eigentümerinnen sind (E. 4.4.1). Es obliegt daher den Verbandsgemeinden als Waldeigentümerinnen für die Bewirtschaftung ihrer Wälder zu sorgen (E. 4.2.2, 4.3.2). Dementsprechend sind sie (die Verbandsgemeinden) hinsichtlich der Schutzwaldbeiträge End-Empfängerinnen. Wenn eine Verbandsgemeinde gesetzlich übertragene Aufgaben im Bereich der Waldwirtschaft – vorliegend die Schutzwaldpflege – nicht selbst erfüllt, sondern rechtmässig einem Dritten (vorliegend der Beschwerdeführerin) übertragen hat (E. 4.3.2), ändert dies nichts an ihrer Stellung als End-Empfängerin der Schutzwaldbeiträge.

5.4.4 Vorliegend erbrachte die Beschwerdeführerin als «Projektherr» der Verbandsgemeinde G._____ im Bereich der Schutzwaldpflege Leistungen, die mit einer finanziellen Gegenleistung (Berechtigung an den Kantonsbeiträgen [E. 4.4.2]) abgegolten wurde. Entgegen der Beschwerdeführerin ist für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der kantonalen Schutzwaldbeiträge hierbei nicht massgebend, dass sie ihren Aufwand nicht mit einem Stundenansatz, sondern über Pauschalen pro massgebendem Perimeter gegenüber dem Kanton C._____ abgerechnet hat. Beispielsweise rechnete sie pro Tiefenmeter Holzerei Fr. (...) ab und zusätzlich für die erschwerten Verhältnisse pro Tiefenmeter Fr. (...) [act. 6]. Vielmehr zeigt sich daran, dass durchaus individualisierbare konkrete Leistungen seitens der Beschwerdeführerin vorlagen (E. 3.3.2), für die sie Beiträge in einer bestimmten Höhe geltend machen konnte. Es besteht somit eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem tatsächlichen Aufwand der Beschwerdeführerin und den Beiträgen für die Schutzwaldpflege. Dass sich die einschlägigen Parameter im Laufe der Jahre kaum verändert haben – wie dies von der Beschwerdeführerin geltend gemacht wird – dürfte auf verschiedene Gründe zurückzuführen sein (z.B. gleichbleibende Waldfläche, unveränderte Zielvorgaben betreffend die einzelnen Tätigkeiten der Schutzwaldpflege). Daraus lässt sich indessen nichts zu Gunsten einer Qualifikation der Beiträge als Subvention ableiten. Vielmehr liegt nach dem Ausgeführten ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zwischen den Verbandsgemeinden und der Beschwerdeführerin vor, sodass die Schutzwaldbeiträge, als mehrwertsteuerliches Entgelt – und nicht als Subventionen – zu qualifizieren sind.

An der mehrwertsteuerlichen Qualifikation ändert auch nichts, dass die Schutzwaldbeiträge direkt an die Beschwerdeführerin ausbezahlt wurden. End-Empfängerin (bzw. End-Berechtigte) der Kantonsbeiträge bleiben

dennoch die Verbandsgemeinden. Ein allfälliges Defizit aus dem Schutzwaldprojekt wäre sodann wohl auch von den Verbandsgemeinden und nicht von der Beschwerdeführerin zu tragen gewesen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_323/2019 vom 20. September 2019 E. 7.3 ff.). Diese Überlegungen sind grundsätzlicher Art und daher auch auf die Schutzwaldbeiträge des Kantons F._____ anwendbar.

Anders als die Beschwerdeführerin geltend macht, handelt es sich bei den Schutzwaldbeiträge auch nicht um lediglich weitergeleitete Bundessubventionen, da sie – wie aufgezeigt (E. 5.4.3) – nicht deren End-Empfängerin ist.

5.5 Somit liegen sowohl den Forstrevier- als auch den Schutzwaldbeiträgen ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zugrunde, weshalb sie als Entgelte und nicht als Subventionen zu qualifizieren sind. Was die Beschwerdeführerin im Weiteren dagegen ausführt, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern:

5.5.1 Entgegen der Beschwerdeführerin spielt der Detaillierungsgrad der beitragsberechtigten Tätigkeiten für die mehrwertsteuerliche Qualifikation insoweit eine Rolle, als eine detaillierte Umschreibung der Aufgaben, die als Leistung für die Beiträge zu erbringen sind, für das Vorliegen eines Entgelts spricht. Sind die Massnahmen zur Erreichung eines beitragsberechtigten Ziels vom Beitragsempfänger hingegen frei wählbar oder kann er grundsätzlich selbst entscheiden, ob er überhaupt tätig wird, so spricht dies für das Vorliegen einer Subvention (Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.2, vgl. Tabelle zu Abgrenzungskriterien Leistungsverhältnis und Subvention bei ROCHAT PAUCHARD, a.a.O., S. 271).

5.5.2 Die Beschwerdeführerin beruft sich mit Bezug auf die Schreiben vom 3./11. Dezember 2007, 11. Dezember 2013 sowie 18. Mai 2018 (Beilagen 8-10) darauf, die Vorinstanz habe die Forstrevier- und Schutzwaldbeiträge selber als Subventionen qualifiziert. Davor habe sie möglicherweise aufgrund des Urteils des BGer 2C_313/2017 vom 8. Mai 2018, allenfalls bereits früher, ihre Praxis verschärft, ohne dies zu publizieren. Der Beschwerdeführerin ist in diesem Zusammenhang Folgendes entgegenzuhalten: Das Schreiben vom 3. Dezember 2007 hält fest, dass eine grundsätzlich nicht zum Entgelt gehörende Subvention vorliege, wenn der *Gemeindeverband* dem Kanton und nicht den einzelnen Gemeinden Rechnung stelle. Ohnehin bezieht sich die anschliessende individuell-konkrete Auskunft auf Sachverhalte (Rechnungsstellung durch Ortsbürgergemeinde an Kanton,

Gemeindeverband als Waldeigentümer), die nicht auf die vorliegend strittigen Forstrevier- und Schutzwaldbeiträge zutreffen. Die Beschwerdeführerin kann daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zu Recht macht die Beschwerdeführerin daher vor Bundesverwaltungsgericht keinen Verstoß gegen Treu und Glauben mehr geltend.

Weiter entsprechen weder die Forstrevierbeiträge noch die Schutzwaldbeiträge den Sachverhalten 1 und 2 gemäss Ziff. 61 «Auswirkungen, die sich bei Zusammenschlüssen mehrerer Gemeindeforstämter zu einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft im Sinne eines Gemeinde-/Zweckverbandes oder zu einer Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit ergeben» der MWST-Branchen-Info 19 «Gemeinwesen» der ESTV, wie von der Beschwerdeführerin behauptet wird. Denn zum einen wird in Sachverhalt 1 von einer Subventionsberechtigung der Forstbetriebsgemeinschaft ausgegangen, während es sich bei vorliegenden Beiträgen – wie aufgezeigt (E. 5.3.3, 5.4.4) – nicht um Subventionen handelt, die der Beschwerdeführerin von den Kantonen ausgerichtet werden. Selbst wenn man davon absehen würde, sind vorliegend nicht die unter den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen behandelten Aspekte (nicht gedeckte Kosten im Rahmen des Gesellschaftsvertrags, Gewinnverteilung, Holzlieferung und Rechnung an die Mitgliedsgemeinden) strittig. Es handelt sich auch nicht um eine Frage des Verhältnisses zwischen Holzerlös und detaillierter Aufzeichnungen der Arbeitsleistungen wie in Sachverhalt 2 umschrieben.

5.6 Nach dem Gesagten kann zusammenfassend festgehalten werden, dass in Bezug auf die Forstrevierbeiträge zwischen den Kantonen und der Beschwerdeführerin und hinsichtlich der Schutzwaldbeiträge zwischen den Verbandsgemeinden und der Beschwerdeführerin je ein Leistungsverhältnis vorliegt und es sich nicht um (weitergeleitete) Subventionen handelt. Entsprechend hat die Vorinstanz die Beiträge der Beschwerdeführerin zu Recht als mehrwertsteuerlich relevante Entgelte aufgerechnet. Die Beschwerde ist abzuweisen.

6.

6.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 3'500.- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 64ut0023; Gerichtsurkunde)