



## **Urteil vom 29. August 2024**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

---

Parteien

**Forstrevier A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch  
St. Galler Steuerexperten AG,  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**,  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

MWST (Steuerperioden 2017-2020); Revierbeiträge.

## Sachverhalt:

### A.

**A.a** Das Forstrevier A.\_\_\_\_\_ (nachstehend: Steuerpflichtiger) umfasst als öffentlich-rechtliche Körperschaft gemäss § 37 ff. des kantonalen Einführungsgesetzes vom 3. Juli 1991 zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB TG; RB 210.1) das gesamte Waldgebiet der politischen Gemeinden B.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ (ohne die Parz. Nr. [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...] und [...]), E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_ (ohne die Parz. Nr. [...] und [...]), I.\_\_\_\_\_, die Parz. Nr. [...] und [...] auf Gebiet der politischen Gemeinde J.\_\_\_\_\_ sowie die Parzellen der Bürgergemeinde C.\_\_\_\_\_ auf Gebiet des Kantons St. Gallen. Der Steuerpflichtige war vom 1. Oktober 2017 bis 31. Dezember 2021 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

**A.b** Die ESTV führte beim Steuerpflichtigen im Zeitraum vom 5. Juli 2021 bis 28. Juni 2022 eine Kontrolle für die Steuerperioden 2017 - 2020 durch. Sie schloss diese mit der Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 23. August 2022 ab und setzte eine Steuerforderung für die Steuerperioden 2017 - 2020 auf Fr. 92'316.- fest, woraus eine Nachforderung zugunsten der ESTV von Fr. 57'169.- zzgl. Verzugszins resultierte. Die ESTV qualifizierte die Staatsbeiträge des Kantons Thurgau an den Steuerpflichtigen nicht als Subvention, sondern als Entgelt für eine steuerbare Leistung. Im Weiteren erachtete die ESTV die an der Forstrevierversammlung festgelegten Mitgliederbeiträge der Waldeigentümer als steuerbar.

**A.c** Nachdem der Steuerpflichtige die vorgenommenen Korrekturen bestritten und die ESTV die Nachforderung mit Verfügung vom 20. Januar 2023 bestätigt hatte, erhob der Steuerpflichtige Einsprache, welche mit Einspracheentscheid vom 31. August 2023 teilweise gutgeheissen wurde. Die Steuerschuld wurde auf Fr. 78'994.- festgesetzt, woraus eine Nachforderung zugunsten der ESTV von Fr. 43'847.- zzgl. Verzugszins resultierte. Die teilweise Gutheissung betraf die Mitgliederbeiträge der Waldeigentümer, welche die ESTV neu als Nicht-Entgelt betrachtete.

### B.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt der Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 30. September 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, in welcher er beantragt, auf die Aufrechnung von Fr. 43'153.50 für die Staatsbeiträge des Kantons Thurgau (gesamthaft für die Jahre 2017 – 2020; nachfolgend: Revierbeiträge) sei zu verzichten und

die Gesamtforderung aus der Kontrolle der Jahre 2017 bis und mit 2020 sei mit Fr. 692.65 festzulegen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Im Wesentlichen und zusammengefasst trägt der Beschwerdeführer vor, er habe vom Kanton Thurgau Subventionen erhalten, welche nicht der Steuerpflicht unterlägen. Dies habe die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) auch so in einer Auskunft an ein benachbartes Forstrevier bestätigt. Alternativ seien die Staatsbeiträge als Nicht-Entgelt für die Abgeltung hoheitlicher Tätigkeiten bzw. gemeinwirtschaftlicher Leistungen zu qualifizieren.

### **C.**

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2023 unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Im Wesentlichen argumentiert die Vorinstanz, die Revierbeiträge des Kantons Thurgau stellten keine Subvention, sondern die Abgeltung delegierter hoheitlicher Aufgaben dar. Der Beschwerdeführer habe als delegierte Person für seine Auftragsbefreiung ein Entgelt erhalten, welches als Leistung gegenüber dem Gemeinwesen zu qualifizieren und damit steuerbar sei.

### **D.**

In der Replik vom 9. Januar 2024 hält der Beschwerdeführer an den Anträgen und Ausführungen der Beschwerde fest. Bund, Kantone und Gemeinden förderten die Erhaltung des Waldes mit Beiträgen. Die Bundesbeiträge würden praxisgemäss als Subvention qualifiziert. Es gäbe keinen sachlichen Grund, die Beiträge unterschiedlich zu behandeln. Auf die Staatsbeiträge sei keine Mehrwertsteuer zu erheben. Zudem sei auch aufgrund einer Verletzung des rechtlichen Gehörs im Einspracheverfahren (keine Durchführung einer mündlichen Besprechung) eine Parteientschädigung auszurichten.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – sofern und soweit erforderlich – im Rahmen der nachfolgenden 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** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG und das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.3** Der Beschwerdeführer ist als Adressat der angefochtenen Verfügung von dieser betroffen. Er 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.

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

**1.5** Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2017 - 2020. Somit ist das MWSTG gemäss den in diesen Jahren gültigen Fassungen (AS 2016 2131; 2017 249, 3575, 6305, 7667; 2018 5103; 2019 4631) massgebend. Betreffend die für das vorliegende Verfahren massgeblichen Vorschriften liegt dabei keine relevante Änderung vor, weshalb einheitlich «MWSTG» zitiert wird.

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben Rechtsunterworfenen Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. In Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot

des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 624). Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2, 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (vgl. Urteile des BGer 2C\_53/2011 vom 2. Mai 2011 E. 5.2, 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.1, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.1, A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1).

**2.1.2** Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten bei einer Person eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (BGE 134 I 23 E. 7.5, 129 I 161 E. 4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 627). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen hin erteilt werden. Nebst einer Vertrauensgrundlage müssen verschiedene weitere Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sein, damit sich Rechtsunterworfenen mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen können.

**2.1.3** Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn:

- a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde,
- b) die Auskunft sich auf eine konkrete, die betroffene Person berührende Angelegenheit bezieht,
- c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilt hat, hierfür zuständig war oder der Adressat bzw. die Adressatin sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte,
- d) der Adressat bzw. die Adressatin die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte,
- e) der Adressat bzw. die Adressatin im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf,

f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie

g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (vgl. zum Ganzen: BGE137 II 182 E. 3.6.2, 131 II 627 E. 6.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.2, A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1).

**2.1.4** Das MWSTG gewährt den steuerpflichtigen Personen einen konkreten Anspruch auf verbindliche Auskunft der ESTV. Gemäss Art. 69 MWSTG erteilt die ESTV auf schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts innert angemessener Frist Auskunft. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich. Sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden.

## **2.2**

**2.2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). 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).

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

**2.2.2.1** 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).

**2.2.2.2** Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelfläüssen 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 Mittelflässe 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 Mittelflässe 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]).

**2.2.3** 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). 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).

**2.2.3.1** 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: Urteile des BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024, E. 3.3 m.w.H., A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 2.3.1). 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).

**2.2.3.2** 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]).

**2.2.3.3** 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 durch 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 aber 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 praxismässig 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, Art. 18 MWSTG N 11; 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. Dieses Interesse kann insbesondere darin bestehen, dass die Leistung des Beitragsempfängers den Staat von einer ihm obliegenden Aufgabe entlastet (Urteil des BVerfG A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

**2.2.4** Gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. I MWSTG ist ein Mittelfluss mangels Leistung auch dann kein Entgelt, wenn Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen, die für hoheitliche Tätigkeiten empfangen werden. Gemäss Legaldefinition ist die Tätigkeit eines Gemeinwesens hoheitlich, wenn sie nicht unternehmerischer Natur ist, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter steht, selbst wenn dafür Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden. Liegt eine hoheitliche Tätigkeit vor, so sind die dafür empfangenen Gebühren, Beiträge und sonstigen Zahlungen als Nicht-Entgelte zu qualifizieren (GEIGER, MWST Kommentar, Art. 18 MWSTG N 47). Die Ausnahme von der Steuerpflicht für Leistungen, die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden, gilt auch für private Personen und Organisationen, die mit öffentlichen-rechtlichen Aufgaben betraut sind. Damit wird vermieden, dass bei Fremdvergabe dieser Aufgaben eine *taxe occulte* entsteht. Die Ausnahme greift aber nur, wenn den Personen und Organisationen auch die hoheitliche Gewalt übertragen wird. Dies bedeutet, dass sie mit dem Recht ausgestattet sein müssen, im Namen des Gemeinwesens anfechtbare Verfügungen erlassen zu können (NIKLAUS HONAUER ET. AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl., 2024, Rn. 623 ff.).

**2.2.5** Charakteristisch für die Mehrwertsteuerpflicht ist nach dem Gesagten der Austausch von Leistungen. Ein Leistungsaustauschverhältnis in diesem Sinne liegt vor, sofern zwischen der (Haupt-) Leistung (Lieferung oder Dienstleistung gemäss Art. 3 Bst. d oder e MWSTG) und der Gegenleistung (Entgelt im Sinne von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein hinreichender Konnex besteht. Ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer bleiben Konstellationen, in welchen entweder trotz eines finanziellen Mittelzuflusses keine Hauptleistung ersichtlich ist oder zwar eine Hauptleistung vorliegt, die sich aber nicht als marktwirtschaftlich gleichwertig (äquivalent) im Sinne eines echten Leistungsaustausches darstellt (Urteil des BGer 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.4), ebenso Konstellationen, in

denen Geldleistungen erbracht werden, um ein bestimmtes Verhalten zu fördern, ohne dass aber ein direkter Bezug besteht zwischen den bezahlten Geldbeträgen und den damit induzierten Wirkungen (BGE 141 II 182 E. 3.3).

### **3.**

**3.1** 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).

### **3.2**

**3.2.1** Die Verfassung des Kantons Thurgau vom 16. März 1987 (KV TG; RB 101) sieht vor, dass der Kanton Massnahmen zur Förderung von Land- und Forstwirtschaft trifft (§ 81 Abs. 1 KV TG).

**3.2.2** Gemäss dem kantonalen Waldgesetz vom 14. September 1994 des Kantons Thurgau (TG WaldG; RB 921.1) ist die Pflege und Nutzung des Waldes Aufgabe der Eigentümer (§ 18 Abs. 1 Satz 1 TG WaldG). Der Regierungsrat legt die Grenzen der Forstkreise fest. Er bestimmt die Grundsätze, nach denen das zuständige Departement die Forstkreise in Forstreviere einteilt (§ 4 Abs. 1 und 2 TG WaldG). Für jedes Forstrevier ist eine öffentlich-rechtliche Körperschaft zu bilden. Diese ist Trägerin der Beförderung (§ 5 Abs. 1 TG WaldG). Die Waldeigentümer sind Mitglieder der Körperschaft (§ 5 Abs. 2 TG WaldG). Die Körperschaft stellt einen Revierförster oder eine Revierförsterin an (§ 5 Abs. 3 TG WaldG). Die Körperschaft schliesst mit dem Kanton Leistungsvereinbarungen ab (§ 5 Abs. 5 TG WaldG). Gemäss § 2 Abs. 1 der Verordnung des Regierungsrates zum

Waldgesetz vom 26. März 1996 (TG WaldV; RB 921.11) führt das Kantonsforstamt die direkte Aufsicht über das Forstwesen. Es vollzieht die Waldgesetzgebung von Bund und Kanton, soweit keine anderweitigen Zuständigkeiten festgelegt sind. Das zuständige Departement wiederum übt die direkte Aufsicht über den Vollzug der Waldgesetzgebung aus (§ 1 Abs. 1 TG WaldV).

**3.2.3** Die rechtliche Stellung und die Aufgaben des Revierförsters sind in der Verordnung des Regierungsrates betreffend die rechtliche Stellung und die Aufgaben der Revierförsterinnen und Revierförster vom 29. Oktober 2013 (RB 921.13; nachfolgend: TG Revierförsterverordnung) geregelt. Die Revierförsterinnen oder Revierförster leiten das Forstrevier. Sie sind zugleich Vollzugsbeauftragte der Waldgesetzgebung von Bund und Kanton und Angestellte der revierbildenden öffentlich-rechtlichen Körperschaft (§ 1 Abs. 1 TG Revierförsterverordnung). Entsprechend den gesetzlichen Zuständigkeiten unterstehen sie dem Forstkreis und dem Forstamt im hoheitlichen und forstfachlichen Aufgabenbereich und der Revierkörperschaft in den übrigen Aufgabenbereichen (§ 1 Abs. 2 TG Revierförsterverordnung). Im Forstrevier führen die Revierförster beim Vollzug der Waldgesetzgebung selbständig Aufgaben aus oder sind mitverantwortlich (§ 10 TG Revierförsterverordnung). Zu den selbstständigen Aufgaben der Revierförster gehören: die Beratung der Waldeigentümer und Förderung der überbetrieblichen Zusammenarbeit; die Überwachung der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften im und um den Wald; das Anzeigen von Widerhandlungen gegen die Waldgesetzgebung; die Beaufsichtigung der Holzschläge und die Beratung bezüglich der Einhaltung der Sicherheitsvorschriften; die Einmessung des Holzes, das Erstellen der Holzlisten, das Organisieren und Koordinieren des Holzverkaufs; das Führen des Waldeigentümerverzeichnisses; das Melden drohender oder eingetretener Schäden am Wald, an Erschliessungen und anderen forstlichen Werken; das Unterstützen von Bestrebungen im Bereich Natur-, Tier-, Gewässer- und Landschaftsschutz im und am Wald und das Kontrollieren der Ausführung beitragsberechtigter Massnahmen sowie den Unterhalt beitragsberechtigter Anlagen im Wald (§ 13 TG Revierförsterverordnung). Sodann sind die Revierförster zuständig für alle gesetzlich dem Forstdienst übertragenen Aufgaben, soweit sie vom Forstamt oder Forstkreis an sie delegiert werden (§ 14 TG Revierförsterverordnung). Sie beraten die Gemeinden (§ 22 TG Revierförsterverordnung) und wirken bei der forstlichen Planung mit (§ 24 TG Revierförsterverordnung). Im Übrigen werden die Aufgaben in einem Pflichtenheft definiert, welches vom Forstrevier bestimmt und vom Forstamt zur Kenntnis genommen wird (§ 2 Abs. 4, § 28 und § 29 TG Revierförsterverordnung).

**3.2.4** In finanzieller Hinsicht gewährt der Kanton Thurgau auf der Grundlage von Leistungsvereinbarungen Abgeltungen für unerlässliche Massnahmen zur Walderhaltung, insbesondere für die Waldgesundheit und bei Waldkatastrophen (§ 31 TG WaldG). Ebenfalls auf Grundlage von Leistungsvereinbarungen können Finanzhilfen für den Waldbau und die forstliche Infrastruktur gewährt werden (§ 33 TG WaldG). Weiter richtet der Kanton den Forstrevierkörperschaften Abgeltungen für gemeinwirtschaftliche Leistungen aus (§ 32 TG WaldG). Zu den gemeinwirtschaftlichen Leistungen zählen insbesondere die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben des Forstdienstes sowie die Beratung der Waldeigentümer und der Gemeinden (§ 34 Abs. 1 TG WaldV). Die Abgeltungen des Kantons werden nach Massgabe der bewilligten Kredite ausgerichtet und nach Waldfläche, Privatwaldanteil, Nutzungsmenge, Funktionen des Waldes und Sonderaufgaben des Revieres abgestuft (§ 34 Abs. 2 TG WaldV).

**3.2.5** Die Abgeltung der gemeinwirtschaftlichen Leistungen gemäss § 32 TG WaldG erfolgt mittels Beitragsverfügung des Forstamtes des Kantons Thurgau an die Forstreviere, wobei die Berechnung der Beiträge anhand der Kriterien gemäss § 34 Abs. 2 TG WaldV ermittelt und anhand gewählter Gewichtungen berechnet wird (vgl. Verfügungen in Beilage 6 zu Beilage 8 des Beschwerdeführers).

#### **4.**

Streitgegenstand im vorliegenden Fall ist die Steuernachforderung der Vorinstanz betreffend die kantonalen Revierbeiträge, welche der Beschwerdeführer vom Kanton Thurgau erhielt. In rechtlicher Hinsicht ist die Mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation dieser kantonalen Revierbeiträge strittig. Es ist somit zunächst zu prüfen, ob die Mittel, die der Kanton dem Beschwerdeführer ausrichtet, Entgelt für eine steuerbare Leistung bilden und zu versteuern sind.

**4.1** Zur rechtlichen Qualifikation der Revierbeiträge des Kantons an den Beschwerdeführer trägt dieser zwei alternative Begründungen vor, weshalb es sich mangels Leistung nicht um ein Entgelt handle. Entweder liege eine Subvention bzw. ein anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG vor oder es handle sich um Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen, die für hoheitliche Tätigkeiten empfangen werden gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. I MWSTG. In beiden Fällen läge jedenfalls keine Steuerpflicht vor. Für das Vorliegen einer Subvention spreche die Tatsache, dass auch der Bund Subventionen an die Kantone ausrichte. Die Beiträge des Kantons an die Forstreviere würden zum selben Zweck

ausgerichtet wie die Bundessubventionen, weshalb es sich dabei ebenfalls um Subventionen handeln müsse. Auch habe das Bundesgericht in einem aktuellen Entscheid Staatsbeiträge für die Bewirtschaftung von Schutzwäldern und die Förderung von Biodiversität als Subvention eingestuft. Der Beschwerdeführer nimmt dabei Bezug auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_323/2019 vom 20. September 2019. Anders als in diesem Fall, in welchem die Waldeigentümer die Endempfänger der Geldleistung gewesen seien, seien im Kanton Thurgau ausdrücklich die Forstrevierkörperschaften die Empfänger der Subvention. Würde man das Vorliegen einer Subvention verneinen, so schliesse die hoheitliche Tätigkeit des Forstreviers eine Einstufung der Mittel als Entgelte dennoch aus. Die Revierbeiträge würden für die Abgeltung gemeinwirtschaftlicher Leistungen ausgerichtet. Der Kanton habe dem als öffentlich-rechtliche Körperschaft organisierten Forstrevier hoheitliche Aufgaben überbunden, für welche die Beiträge entrichtet würden, was sich auch aus dem Aufgabenbeschrieb des Revierförsters in der entsprechenden Revierförsterverordnung ergebe. Die Forstreviere seien auch nicht gewinnorientiert und die kantonalen Beiträge würden unabhängig von den vom Forstrevier erbrachten Leistungen ausgerichtet.

**4.2** Die Vorinstanz führt aus, dass die Kantone das WaG vollziehen und der Kanton Thurgau die Forstreviere mit dem Vollzug beauftragt habe. Die vom Kanton Thurgau dem Forstrevier ausgerichteten Beiträge stellten die Entschädigung für die Ausübung der übertragenen Aufgaben dar. Die Forstreviere erbrachten damit eine Leistung, welche auch genügend konkret sei und einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert sowie eine innere Verknüpfung zum Entgelt aufweise. Damit liege eine steuerpflichtige Leistung vor. Im Unterschied zu Beiträgen nach § 31 TG WaldG würden die Revierbeiträge auf Grundlage von § 32 TG WaldG als Abgeltung für gemeinwirtschaftliche Leistungen ausgerichtet, separat verbucht und auch nicht weitergeleitet. Es liege somit eine klare Unterscheidung vor. Es handle sich bei den Revierbeiträgen mithin nicht um Subventionen. Auch die Alternativbegründung verfange nicht, da die Forstreviere nicht gegenüber dem Kanton hoheitlich tätig seien und somit die Ausnahme nach Art. 18 Abs. 2 Bst. I MWSTG nicht greife.

**4.3** Für die Beurteilung, ob eine Subvention vorliegt, sind neben den kantonalen Vorschriften (insbesondere § 31-33a TG WaldG; vgl. E. 3.2.4 vorstehend) die Verfügungen des Forstamtes des Kantons Thurgau relevant. Im vorliegenden Fall setzt sich der Revierbeitrag, welchen der Kanton dem Beschwerdeführer ausrichtet, aus fünf Komponenten, teilweise mit Unterkategorien zusammen (vgl. Verfügungen des Forstamts Thurgau

«Abgeltung gemeinwirtschaftlicher Leistungen» in der Beilage 8, Anhang 6 des Beschwerdeführers, vgl. auch E. 3.2.5 vorstehend). Danach werden Beiträge ausgerichtet für: 1. Waldfläche (öffentl. + privater Wald [Position B]); 2. Eigentum (Zusatz Privatwaldanteil; [Position C]); 3. Nutzungsmenge (Nadelholz [Position D] und Laubholz [Position E]); 4. Waldfunktionen (Vorrangflächen [Position F] und geschützte Flächen [Position G]) und 5. Sonderaufgaben (Ausbildung [Position H] und Diverse Sonderaufgaben im Revier [Position I]). Exemplarisch wird im Nachfolgenden auf die Verfügung vom 25. September 2017 betreffend Abgeltung gemeinwirtschaftlicher Leistungen bzw. Berechnung der Revierbeiträge für das Jahr 2017 eingegangen. Die Ausführungen sind mit leichten Abweichungen mit Bezug auf die Höhe der Beiträge auf die anderen Jahre der vorliegend relevanten Steuerperiode 2017 bis 2020 übertragbar.

**4.3.1** Bei den Kategorien 1 bis 3 bzw. Position B bis E (Waldfläche, Eigentum, Nutzungsmenge) handelt es sich um Beiträge an den Beschwerdeführer zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben in Zusammenhang mit der ordentlichen Waldpflege und -nutzung. Dies ist ausdrücklich in § 34 TG WaldV geregelt und widerspiegelt sich in der Verfügung, welche – wie die gesetzliche Vorschrift – nach Waldfläche, Privatwaldanteil, Nutzungsmenge, Funktionen des Waldes und Sonderaufgaben des Revierbesitzers differenziert (§ 34 Abs. 2 TG WaldV). Basierend auf diesen Kriterien werden denn auch die entsprechenden Beiträge berechnet. Auch die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben des Forstdienstes sowie die Beratung der Waldeigentümer und der Gemeinden wird mit diesen Beiträgen abgegolten (§ 34 Abs. 1 TG WaldV). Da der Vollzug des WaG den Kantonen obliegt (Art. 50 Abs. 1 WaG) erhält der Kanton Thurgau eine Leistung vom Forstrevier, welches den Vollzug für den Kanton besorgt. Die Beiträge stellen somit eine Gegenleistung bzw. Entgelt für diese Aufgaben dar. Das kantonale Forstamt gibt denn auch vor, wie die Aufgaben zu erfüllen sind (z.B. durch zahlreiche Richtlinien und Merkblätter, aber auch über die Ausbildung und die Pflichtenhefte der Revierförster [act. 15]) und das kantonale Forstamt beaufsichtigt die Erfüllung dieser Aufgaben (§ 2 Abs. 1 TG WaldV). Insofern ist der vorliegende Sachverhalt vergleichbar mit demjenigen, der dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_313/2017 vom 8. März 2018 zugrunde lag (vgl. insbesondere E. 6.2 dieses Urteils). Somit werden konkrete gemeinwirtschaftliche Leistungen im Rahmen von § 32 TG WaldG abgegolten und der Beschwerdeführer ist nicht frei in der Entscheidung, wie er die Beiträge einsetzen will, sondern muss sich an die Vorgaben des Kantons halten. Mithin liegt diesbezüglich keine Subvention vor. Es handelt sich, wie die Vorinstanz richtig feststellt, um ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes

Leistungsaustauschverhältnis (E. 2.2.5) zwischen dem Beschwerdeführer und dem Kanton Thurgau. Insoweit sind somit steuerbare Leistungen gegeben.

**4.3.2** Für die Kategorie 4 bzw. Positionen F und G (Waldfunktionen) wurden Fr. 4'634.- für Vorrangflächen (Position F) und Fr. 5'078 für geschützte Flächen (Position G) ausgerichtet. Auf der Verfügung wurden diese beiden Unterkategorien mit «\*» bzw. «\*\*» markiert. Unter der Berechnung finden sich die entsprechenden Erläuterungen. Die Unterkategorie «Vorrangflächen» wurde präzisiert mit den Stichworten «Erosionsschutz, Biodiversität, Erholung etc. (ohne rechtskräftig geschützte Flächen, \*\*»». Die Unterkategorie «Geschützte Flächen» wurde erläutert mit folgendem Zusatz: «Mit Schutzanordnung oder gleichwertigen Instrumenten geschützte Waldflächen, Details siehe 2. Seite (Auenwälder, Reservate, Altholzinseln etc.) Massgebend für die FSC-Standards». Darunter wird ausgeführt: «Dank dieser Entschädigung hat das Revier bei den betroffenen Waldeigentümer[n] auf den Einzug des Ha-Beitrags zu verzichten. Mit dem überschüssigen Betrag sind die zusätzlichen Aufwendungen des Revierförsters für die geschützten Flächen abgegolten». Auf Seite 2 der Verfügung sind Details zu dieser Kategorie aufgeführt. Es werden geschützte Flächen (Auenwälder von nationaler Bedeutung, Waldreservate, Altholzinseln, Flachmoore, Hochmoore und andere rechtskräftig geschützte Flächen) mit der jeweiligen Fläche in Hektaren (ha) aufgeführt (zusammen 44.09 ha) und mit dem Beitrag pro ha multipliziert (Fr. 115.18 pro ha), was einen Beitrag von Fr. 5'078.- (abgerundet) ergibt. Nach Abzug des Beitrags der Waldeigentümer von Fr. 30.- pro ha (aufgrund der Waldflächen von 44.09 ha somit einen Betrag von Fr. 1'323.- [aufgerundet]), verbleibt ein Restbetrag von Fr. 3'756.- (aufgerundet) zugunsten des Reviers (vgl. Beilage 8, Anhang 6 des Beschwerdeführers).

Gemäss § 18 Abs. 1 TG WaldG sind die Pflege und Nutzung des Walds Aufgabe der Eigentümer (vgl. E. 3.2.2. vorstehend). Es obliegt ihnen für die Bewirtschaftung ihrer Wälder zu sorgen. Der Kanton kann Finanzhilfen für den Waldbau und die forstliche Infrastruktur gewähren (§ 33 WaldG; E. 3.2.4 vorstehend). Anspruch auf die entsprechenden Finanzhilfen haben folglich die Waldeigentümer. Anstatt, dass der Beschwerdeführer diese Finanzhilfe in der Höhe von Fr. 30.- pro ha an die Waldeigentümer weiterleitet, wurde er in den Verfügungen des Forstamtes des Kantons Thurgau ausdrücklich aufgefordert, aufgrund der Ausrichtung des Betrages von Fr. 1'323.- auf den Einzug des ha-Betrages bei den betroffenen Waldeigentümern zu verzichten. Es liegt damit insoweit eine Verrechnung der



Finanzhilfe vor. Der Beschwerdeführer leitet den Betrag von Fr. 1'323.- nicht weiter, sondern behält ihn und erbringt in diesem Umfang anstelle der Waldeigentümer die betreffenden Leistungen. Der Beschwerdeführer ist folglich im Verhältnis zum entsprechenden Waldeigentümer insoweit Leistungserbringer. Der Beschwerdeführer erbrachte für den Waldeigentümer die Waldpflege der geschützten Flächen und erhält dafür ein Entgelt von Fr. 1'323.-. Es liegt insoweit ein steuerbares Leistungsaustauschverhältnis zwischen Beschwerdeführer und Waldeigentümer vor (vgl. zur vergleichbaren Konstellation Urteil des BGer 2C\_323/2019 vom 20. September 2019 E. 7.3 ff. und Urteil des BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024 E. 5.3.3, 5.4.4).

Der Restbetrag von Fr. 3'756.- zugunsten des Forstreviers ist gemäss der Verfügung des Forstamts des Kanton Thurgaus explizit eine Abgeltung für «die zusätzlichen Aufwendungen des Revierförsters für die geschützten Flächen». Der Beschwerdeführer erhält diesen Restbetrag vom Kanton Thurgau für die Waldpflege. Auch hier besorgt der Beschwerdeführer den Vollzug für den Kanton und erhält dafür ein Entgelt. Es liegt insoweit ein steuerbares Leistungsaustauschverhältnis zwischen Beschwerdeführer und Kanton vor.

**4.3.3** Für die Kategorie 5 bzw. Positionen H und I «Sonderaufgaben», erhielt der Beschwerdeführer einen Beitrag von Fr. 3'797.- für diverse Sonderaufgaben im Revier, wobei aus den Details auf S. 2 der Verfügung hervorgeht, dass es sich dabei um Beiträge für die Verwendung von lokalem Saatgut (Gen-Erhaltung) und den Betrieb der «ForstBAR»-Software für die forstliche Betriebsabrechnung handelt. Es ergeben sich aus den Akten keine stichhaltigen Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer die erhaltenen Mittel an die Waldeigentümer weitergeleitet hat. Dies wird vom Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht. Die betreffenden Leistungen hat der Beschwerdeführer im Rahmen des Vollzugs der Waldpflege für den Kanton Thurgau erbracht und wird dafür im Rahmen von § 32 TG WaldG entschädigt. Die Erfüllung der erwähnten «Sonderaufgaben» ist folglich ebenfalls eine steuerbare Leistung.

**4.3.4** Die Revierbeiträge werden – wie bereits erwähnt – vom Kanton an den Beschwerdeführer zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben ausgerichtet. Der Beschwerdeführer ist als öffentlich-rechtliche Körperschaft ausgestaltet und agiert nicht gewinnorientiert (Beilage 8, Anhang 4, des Beschwerdeführers), weshalb er argumentiert, dass ein Nicht-Entgelt gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. I MWSTG vorliege. Danach gilt – wie oben in E. 2.8

ausgeführt – ein Mittelfluss in Form von Gebühren, Beiträgen oder sonstigen Zahlungen mangels Leistung nicht als Entgelt, wenn er für hoheitliche Tätigkeiten empfangen wird. Dies bedeutet, wenn eine hoheitliche Tätigkeit im Sinne von Art. 3 Bst. g MWSTG vorliegt, so sind die dafür empfangenen Gebühren, Beiträge oder sonstigen Zahlungen als Nicht-Entgelte zu qualifizieren (GEIGER, MWST Kommentar, N 47 zu Art. 18 MWSTG). Im Verhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und dem Kanton, erhält der Beschwerdeführer aber vorliegend gerade nicht Beiträge vom Kanton im Austausch für hoheitliche Tätigkeiten. Gegenüber dem Kanton tritt der Beschwerdeführer nicht hoheitlich auf. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist es zwar denkbar, dass der Beschwerdeführer im Verhältnis zu den Waldeigentümern oder anderen Dritten hoheitlich tätig wird. Es geht aber vorliegend nicht um Zahlungen dieser Dritten an das Forstrevier für solche hoheitlichen Tätigkeiten, sondern um die Beiträge des Kantons an den Beschwerdeführer. Aus diesem Grund ist ein Nicht-Entgelt gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. I MWSTG im vorliegenden Fall nicht gegeben (vgl. zum ganzen auch Urteil des BGer 2C\_313/2017 vom 8. März 2018 E. 6.3). Es ändert sich folglich nichts an der Steuerbarkeit der vom Kanton empfangenen Revierbeiträge.

**4.4** Insgesamt ist festzuhalten, dass die vom Kanton an den Beschwerdeführer geleisteten Revierbeiträge betreffend die Positionen B bis F und H bis I eine Entschädigung des Kantons für die Ausübung der übertragenen Aufgaben darstellt. Der Beschwerdeführer erbringt eine konkrete Leistung, welche durch die Beiträge abgegolten wird. Betreffend die Beiträge für geschützte Flächen (Position G) liegt teilweise – in Bezug auf die Entlastung der Waldeigentümer im Umfang von Fr. 30.- pro ha betroffene Fläche – eine Finanzhilfe an die Waldeigentümer vor. Diesbezüglich erfolgt allerdings eine Verrechnung mit den Leistungen, die der Beschwerdeführer gegenüber diesen Waldeigentümern erbringt, da die Beiträge nicht weitergeleitet, sondern für die Aufgabenerfüllung verwendet werden. Daraus folgt, dass die Revierbeiträge des Kantons an den Beschwerdeführer zu versteuern sind.

## **5.**

Zu prüfen bleibt, ob sich der Beschwerdeführer aufgrund der von der Vorinstanz an ein benachbartes Forstrevier gemachten Auskunft auf den Schutz des berechtigten Vertrauens berufen kann.

**5.1** Der Beschwerdeführer trägt vor, im Jahr 2014 habe das benachbarte Forstrevier K.\_\_\_\_\_ (Thurgau) bei der ESTV verschiedene

mehrwertsteuerrechtliche Abklärungen vorgenommen. Unter anderem habe das Forstrevier wissen wollen, wie die ESTV die Revierbeiträge des Kantons Thurgau mehrwertsteuerrechtlich einstufe. Die ESTV sei in ihrem Antwortschreiben vom 25. August 2014 zur Beurteilung gelangt, dass die Revierbeiträge als Subvention im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG gelten. Die Revierbeiträge des Kantons seien folglich nicht zu versteuern. In der Folge habe das Forstamt des Kantons Thurgau die Forstrevierkörperschaften im Kanton Thurgau über die Ergebnisse aus den MWST-Abklärungen informiert. Er (der Beschwerdeführer) habe aufgrund dieses Hinweisschreibens des Forstamtes die Revierbeiträge nicht versteuert.

**5.2** Die Vorinstanz erläutert in ihrer Vernehmlassung die Grundsätze der Verbindlichkeit von Auskünften gestützt auf Art. 69 MWSTG und betont, dass eine erteilte Auskunft individuell-konkreter Natur und daher lediglich für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV verbindlich sei. Daher könne der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten aus der vorgelegten Auskunft ableiten. Auch das Schreiben des kantonalen Forstamtes könne keine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben gegenüber der ESTV begründen.

**5.3** Wie oben dargelegt, kann sich der Beschwerdeführer nur auf eine Auskunft berufen, wenn sie in einem ihn betreffenden Verfahren ergangen ist. Die Auskunft muss sich auf die betroffene Person beziehen (vgl. E. 2.1.3 Bst. b und E. 2.1.4 vorstehend). Dies ist unbestrittenermassen vorliegend nicht der Fall. Die Auskunft war an ein anderes Forstrevier gerichtet. Ob die weiteren Voraussetzungen von Art. 69 MWSTG erfüllt sind, kann daher offenbleiben. Ebenfalls nicht zu würdigen ist die Frage, wie vorzugehen wäre, wenn die Vorinstanz Kenntnis davon gehabt hätte, dass das Forstamt des Kantons Thurgau die Auskunft betreffend das benachbarte Forstrevier verallgemeinernd als Empfehlungsschreiben für alle Forstreviere herausgegeben hat. Für eine Kenntnis der Vorinstanz von diesem Rundschreiben gibt es vorliegend keine Anhaltspunkte und dies wurde vom Beschwerdeführer denn auch nicht behauptet.

**5.4** Als Zwischenergebnis folgt daraus, dass der Beschwerdeführer aus der Auskunft an ein anderes Forstrevier nichts zu seinen Gunsten ableiten kann.

**5.5** Daraus folgt im Ergebnis, dass die Verfügung der Vorinstanz insgesamt nicht zu beanstanden ist und die vorliegende Beschwerde daher vollumfänglich abzuweisen ist.

## **6.**

**6.1** Der Beschwerdeführer geht im Rahmen seiner Beschwerde davon aus, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, indem sie dem Antrag auf eine persönliche Besprechung im Einspracheverfahren nicht stattgab (insbesondere Ziff. 5.2 der Beschwerdeschrift). In der Replik begründet der Beschwerdeführer seinen Antrag auf eine Parteientschädigung insbesondere auch mit dieser Gehörsverletzung, weshalb darauf kurz einzugehen ist.

**6.2** Im Zentrum des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV steht das Recht der Parteien, sich vor dem Erlass des in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern (sog. rechtliches Gehör im engeren Sinn; vgl. WALDMANN/BICKEL, in: WALDMANN/KRAUSKOPF [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, N. 80 ff. zu Art. 29). Die Anhörung erfolgt im Rahmen eines (einfachen) Schriftenwechsels und es besteht kein Anspruch auf mündliche Stellungnahme (BGE 130 II 425 E. 2.1, 125 I 209 E. 9b; vgl. auch WALDMANN/BICKEL, Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, a.a.O., N. 84 zu Art. 29). Auch ein Anspruch auf mündliche Verhandlung besteht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich weder aufgrund des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) noch des Grundsatzes der Öffentlichkeit von Gerichtsverhandlungen (Art. 30 Abs. 3 BV; vgl. FRANK SEETHALER/KASPAR PLÜSS, Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, a.a.O., N. 50 zu Art. 57). Ein Anspruch auf mündliche Verhandlung liesse sich einzig aus Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101) ableiten. Da aber das Steuerrecht nicht in den Anwendungsbereich von Art. 6 EMRK fällt (vgl. anstatt vieler: BGE 132 I 140 E. 2.1; MARTIN ZWEIFEL ET. AL., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 5 N. 20), hat der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren – ebenso wie im Verfahren vor der Vorinstanz – keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung.

**6.3** Die Vorinstanz durfte somit den Antrag auf eine persönliche Besprechung abweisen und aufgrund der Akten entscheiden. Zu erwähnen ist, dass die Vorinstanz dem Beschwerdeführer dabei insoweit entgegenkam, als neben den üblichen schriftlichen Eingaben auch noch eine telefonische Besprechung durchgeführt wurde. Vor diesem Hintergrund liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz vor. Aus diesem Grund besteht auch kein Anspruch auf eine Entschädigung (siehe dazu auch E. 7 sogleich)

**7.**

**7.1** Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 3'000.- 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.

**7.2** 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, vgl. auch E. 6 vorstehend).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

**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:

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