



SRK 2003-176

Der Vizepräsident: André Moser  
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler  
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

## **Entscheid vom 14. Oktober 2005**

in Sachen

**Forstrevier X.**, ..., Beschwerdeführer, vertreten durch ...

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,  
3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);

1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1998 / subventionierte Leistungen / Verzugszins

---

### **Sachverhalt:**

A.- Gestützt auf einen vom Forstrevier X. (im Folgenden: Forstrevier) eingereichten "Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger" sowie nachträglich einverlangte zusätzliche Angaben und Unterlagen teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV), dem Forstrevier am 12. Februar 1999 mit, gemäss den erteilten Auskünften seien die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht gegeben, weshalb keine Eintragung in das von der Verwaltung gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen

erfolge. Im Fragebogen war als Rechtsform "Verein" und als Geschäftstätigkeit die "Bewirtschaftung der Schutzwälder am A." sowie die "Durchführung von subventionierten Waldbauprojekten" angegeben worden. Der voraussichtliche Umsatz des Jahres 1999 war im Zusatzformular "Auskunftserteilung" vom 2. Februar 1999 auf Fr. 900'000.-- beziffert worden (bereits erzielter Umsatz 1999: Fr. 45'000.--; voraussichtlich auf Leistungen an Dritte entfallender Anteil: Fr. 20'000.--).

Am 30. April und 19. Mai 1999 führte die ESTV beim Forstrevier eine Kontrolle im Sinne von Art. 50 MWSTV durch. Gestützt auf deren Ergebnis trug sie das Forstrevier rückwirkend per 1. Januar 1995 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein und erhob mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 5. Juli 1999 für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1998) Steuernachforderungen im Betrag von Fr. 144'494.-- zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. August 1997. Mit Schreiben vom 5. Juli 1999 bestritt das Forstrevier seine Mehrwertsteuerpflicht und ersuchte um Erlass einer formellen Verfügung. Nachdem sein Rechtsvertreter in mehreren Schreiben an diesem Antrag festgehalten hatte, entschied die ESTV am 28. Januar 2000, das Forstrevier sei zu Recht rückwirkend auf den 1. Januar 1995 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden und sie bestätigte ihre Mehrwertsteuerforderung von Fr. 144'494.-- für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 (zuzüglich Verzugszins). Zur Begründung ihres Entscheides erwog die Verwaltung, obwohl im eingereichten Fragebogen als Beginn der Geschäftstätigkeit der 1. Januar 1999 angegeben und das Forstrevier offiziell erst am 22. Januar 1999 gegründet worden sei, existiere für die Jahre 1995 bis 1998 eine vollständige Buchhaltung. Anlässlich der durchgeführten Kontrolle sei zudem festgestellt worden, dass das Forstrevier schon ab 1995 unter dem Namen "B." oder "C." aufgetreten sei. Aufgrund einer Vereinbarung vom 17. Januar 1995 müsse weiter davon ausgegangen werden, dass das daran beteiligte "Forstrevier Y." mit dem "Forstrevier X." identisch sei. Es könne daher mit Sicherheit gesagt werden, dass das Forstrevier in der Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1998 als selbständiges Unternehmen aufgetreten sei und Umsätze erzielt habe. Forstbetriebe seien nur dann von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommene Urproduzenten, wenn sie ausschliesslich Erzeugnisse aus eigenem oder gepachtetem Wald liefern, was hier nicht der Fall sei. Aufgrund der Buchhaltung des Forstreviers sei anlässlich der Kontrolle festgestellt worden, dass dieses die massgebenden Betragsgrenzen (Jahresumsatz von Fr. 250'000.-- bzw. jährliche Steuerzahllast von Fr. 4'000.-- [Art. 17 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV]) überschritten habe und damit die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht ab 1. Januar 1995 erfülle. Auch die für hoheitliche Tätigkeiten und für die Mehrwertsteuerpflicht von Gemeinwesen geltenden Bestimmungen (Art. 17 Abs. 4 MWSTV) seien nicht anwendbar. Es handle sich beim Forstrevier, dem auch Burgerschaften, Geteilschaften und Private angehörten, nicht um einen öffentlich-rechtlichen Zweckverband und habe sich auch in den Jahren 1995 bis 1998 nicht um einen solchen gehandelt.

B.- Gegen diese Verfügung der ESTV liess das Forstrevier mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 25. Februar 2000 Einsprache erheben. Es beantragte, es sei festzustellen, dass es der

Mehrwertsteuer nicht unterstellt sei, subsidiär, dass es in Anwendung von Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sei und subsubsubsidiär, dass seine Entgelte praktisch vollständig aus Subventionen und Subventionssubrogaten bestehen würden und demnach gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV nicht zum steuerpflichtigen Entgelt hinzuzurechnen seien. Dementsprechend seien sowohl der Entscheid betreffend die Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht als auch der Entscheid betreffend die EA über Fr. 144'494.-- aufzuheben. Zur Begründung dieser Anträge wurde im Wesentlichen angeführt, die Unterstellung des Forstreviers unter die Mehrwertsteuer-Gesetzgebung werde nach wie vor und grundsätzlich bestritten. Mit Schreiben vom 12. Februar 1999 habe die ESTV diesem - in Kenntnis sämtlicher Unterlagen - mitgeteilt, dass eine Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht zur Zeit nicht gegeben sei. Obwohl sich an den sachverhältnismässigen und rechtlichen Begründungen überhaupt nichts geändert habe, sei die Verwaltung am 30. Juni 1999 auf diesen Entscheid zurückgekommen, was ein unzulässiges widersprüchliches Verhalten darstelle. Bei der Besteuerung von Forstbetrieben werde sodann der Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung offensichtlich und krass verletzt, würden doch sachverhältnismässig und rechtlich genau gleich gelagerte Forstreviere steuerlich nicht erfasst. Das Forstrevier sei - da die Waldpflege in der Waldgesetzgebung eindeutig als gesetzliche Aufgabe des Gemeinwesens angesehen werde - zweifellos eine mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Person, welche zudem zum grössten Teil Leistungen an Gemeinwesen erbringe. Das Gemeinwesen habe die entsprechende Tätigkeit an das Forstrevier delegiert, welches daher nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Mehrwertsteuer auszunehmen sei. Es sei im Weiteren zum allergrössten Teil Eigentümer des von ihm bewirtschafteten Waldes und erledige im Rahmen der gesetzlichen Verpflichtungen die öffentlich-rechtlichen Aufgaben zur Bewirtschaftung des Waldes. Nur schon aus diesem Grunde sei eine Mehrwertsteuerpflicht nicht gegeben. Das Forstrevier sei zudem zu fast 100 % im Auftrag des Gemeinwesens tätig und führe zu praktisch 100 % subventionierte Arbeiten aus. Die ihm zufließenden Entgelte würden sich daher zum allergrössten Teil aus den Subventionen zusammensetzen, welche die öffentliche Hand für die Erledigung der entsprechenden Arbeiten zur Verfügung stelle. Praktisch sämtliche Entgelte seien als Subventionssubrogate anzusehen und dementsprechend gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV nicht zu besteuern. Im Zusammenhang mit den Gesetzesmaterialien und den Bestrebungen zur Änderung der gesetzlichen Grundlagen, wonach die Tätigkeit der Forstreviere und Waldbewirtschaftungsbetriebe nicht mehr der Mehrwertsteuer unterstellt sein solle, ergebe sich klar, dass der Gesetzgeber nicht gewollt haben könne, dass von der öffentlichen Hand an das Gemeinwesen geleistete Subventionen zur Erfüllung öffentlich-rechtlicher hoheitlicher Arbeiten (Waldwirtschaftspflege) der Mehrwertsteuer unterstehen. Es sei offensichtlich, dass wesentlich weniger als Fr. 25'000.-- Umsatz aus nicht subventionierten Arbeiten erzielt worden sei und somit eine Besteuerung zu entfallen habe. Die vorgesehenen Gesetzesänderungen würden eindeutig darauf hindeuten, dass die bisherige, nicht einheitlich gehandhabte Lösung Schwachstellen enthalte, die eine Besteuerung von einzelnen Forstrevieren, welche überprüft wurden, als nicht zulässig erscheinen liessen.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2003 wies die ESTV die Einsprache kostenpflichtig ab und bestätigte ihre Mehrwertsteuerforderung für die Steuerperioden 1. Quartal

1995 bis 4. Quartal 1998 gemäss EA Nr. (...) vom 5. Juli 1999 im Betrage von Fr. 144'474.-- (recte: Fr. 144'494.--) zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. August 1997 (mittlerer Verfall). Zur Begründung ihres Entscheides hielt sie im Wesentlichen fest, das Forstrevier bezwecke die zeitgemässe Bewirtschaftung der Wälder auf dem Gebiet der Gemeinden D. und E. sowie der dazugehörenden Burger- und Geteilschaften. Der Aufgabenbereich umfasse zwar Aufgaben im öffentlichen Interesse. Eine Übertragung hoheitlicher Befugnisse sei damit jedoch nicht erfolgt, sodass schon aus diesem Grunde eine Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht nach Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV nicht denkbar sei. Abgesehen davon wären auch die von der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für die Anwendung der Ausnahmeregelung nicht erfüllt. Auch Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV sei nicht anwendbar, da das Forstrevier privatrechtlich strukturiert sei, Leistungen an privatrechtliche Mitglieder erbringe und überdies die Toleranzgrenze von Fr. 25'000.-- in Bezug auf Arbeiten für Dritte bei weitem überschreite. Mangels Übertragung des Eigentums an das Forstrevier seien die Mitglieder Eigentümer der Waldflächen geblieben. Das Forstrevier könne sich damit auch nicht auf die Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b MWSTV berufen. Ob die Mittel zur Begleichung der vom Forstrevier fakturierten Beträge letztendlich durch Subventionen der öffentlichen Hand an die Burgerschaften finanziert würden, sei ohne Einfluss auf die Beurteilung des Leistungsverhältnisses zwischen dem Forstrevier und den Burgerschaften. Eine direkte Subventionierung werde - zu Recht - nicht behauptet. Ohnehin wäre diesfalls zweifelhaft, ob es sich tatsächlich um Subventionen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne oder um Abgeltungen für die übernommenen öffentlich-rechtlichen Aufgaben handle, die grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen. Auch der Vorwurf des widersprüchlichen Verhaltens gehe fehl, sei doch im Rahmen der Kontrolle festgestellt worden, dass die seinerzeitigen Angaben im Fragebogen falsch bzw. unvollständig waren. Die ESTV sei daher verpflichtet und berechtigt gewesen, ihre erste Einschätzung zu korrigieren. Schliesslich sei auch die pauschale, unbelegte Anrufung des Gleichbehandlungsgebots nicht geeignet, die rechtliche Beurteilung des Falles zu beeinflussen. Eine Gleichbehandlung im Unrecht sei aufgrund des Legalitätsprinzips ohnehin nicht denkbar.

D.- Mit Eingabe ihres Vertreters vom 29. Oktober 2003 (Postaufgabe: 28. Oktober 2003) erhebt das Forstrevier X. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 29. September 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 29. September 2003 wird aufgehoben.
2. Es wird festgestellt, dass auf den subventionierten Arbeiten des Forstreviers für die Burgerschaften F. und D. keine Mehrwertsteuer geschuldet ist.
3. Es wird festgestellt, dass auf den übrigen Beträgen die Mehrwertsteuer geschuldet ist.
4. Es wird festgestellt, dass auf diesen geschuldeten Beträgen ein Verzugszins von 5 % ab mittlerem Verfall bis maximal 25. 2. 2001 geschuldet wird, wobei die Beschwerdeführerin für die Bezahlung der offenen Beträge eine Frist von 60 Tagen zugesprochen erhält. Anschliessend sind diese Beträge wiederum zu verzinsen.
5. / 6. ... (Verfahrenskosten / Parteientschädigung)."

Zur Begründung dieser Anträge wird im Wesentlichen ausgeführt, es werde nur noch der Beschwerdegrund im Zusammenhang mit der Subventionierung geltend gemacht. Die ESTV sei im Einspracheentscheid auf die entsprechende Argumentation praktisch mit keinem Wort eingegangen. Vor der Gründung des Beschwerdeführers hätten die Burgerschaften D. und F. die Arbeiten für sich selber in Vollzug ihrer hoheitlichen Gewalt ausgeführt. Das Entgelt habe in den Subventionen bestanden, welche sie für diese Arbeiten zugesprochen erhielten. Nach der Gründung des Beschwerdeführers seien die Arbeiten auf dieses übergegangen, wobei sich an der faktischen Ausführung nichts geändert habe. Es sei unverständlich, dass die ESTV an der Besteuerung der subventionierten Arbeiten festhalte, da dadurch nur öffentliche Gelder wiederum mit öffentlichen Abgaben belastet würden. Die für die Jahre 1995 bis 1998 ausgewiesenen Arbeiten für die beiden Burgerschaften seien daher von der Besteuerung auszunehmen. Ein Verzugszins von 5 % sodann sei heute in keinem Geschäftsbereich mehr zu erzielen. Es sei davon auszugehen, dass die ESTV den Einspracheentscheid, der keine sehr grosse Arbeit für sie mit sich gebracht habe, sehr lange und willkürlich hinausgezögert habe, um von einem derart hohen Zins auf den eventuell geschuldeten Beträgen zu profitieren. Innert zwölf Monaten hätte ohne weiteres über die Einsprache entschieden werden können. Eine darüber hinausgehende Verzinsung würde offensichtlich auf der Verzögerungstaktik der ESTV basieren und dürfe deshalb als rechtsmissbräuchlich und willkürlich nicht geschützt werden. Es sei daher festzustellen, dass die eventuell geschuldeten Beträge nur bis zum 25. Februar 2001 zu verzinsen seien. Der Beschwerdeführer habe am 15. Oktober 2003 Akontozahlungen von insgesamt Fr. 150'000.-- geleistet. Daraus erhellte, dass er durchaus gewillt sei, seinen Pflichten als Mehrwertsteuerpflichtiger nachzukommen.

In ihrer Vernehmlassung vom 19. Dezember 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen. Zur Begründung dieses Antrages verweist sie auf die Erwägungen ihres Einspracheentscheides. Ergänzend hält sie fest, sie habe im Einspracheentscheid sehr wohl zur Argumentation des Beschwerdeführers betreffend die Subventionierung der Forstarbeiten Stellung genommen. Übernahme dieser die Bewirtschaftung der Waldflächen seiner Mitglieder, sei das diesen in Rechnung gestellte Entgelt zweifellos als Gegenleistung für die durchgeführten Arbeiten steuerbar, wobei ohne Belang sei, mit welchen Mitteln die Mitglieder die ihnen in Rechnung gestellten Arbeiten finanzieren würden. Begrifflich liege zudem nur dann eine "Subvention" im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne vor, wenn die Zahlung nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches als "Abgeltung" für übertragene öffentlich-rechtliche Aufgaben erfolge. Der Verzugszins sei aufgrund der massgebenden gesetzlichen Bestimmungen mahnungs- und verschuldensunabhängig geschuldet. Der Zinssatz sei durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) auf 5 % festgelegt worden. Dem Beschwerdeführer wäre es frei gestanden, die bestrittene Mehrwertsteuerforderung zu begleichen; im Falle eines Obsiegens wäre dann der einbezahlte Betrag samt Zins zurückerstattet worden.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

### Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Der Beschwerdeführer ist mit seinen Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid vom 29. September 2003 ist dem Beschwerdeführer frühestens am 30. September 2003 zugestellt worden. Die am 28. Oktober 2003 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der vom Beschwerdeführer gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV), in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1995 bis 1998 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung - jedenfalls soweit das materielle Recht in Frage steht - auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Wer Beschwerde führt, kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibehrengen gebunden. Sie darf im streitigen Verfahren durchaus auch weitere Sachverhaltsermittlungen vornehmen (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 375 Rz 1809). Gemäss Art. 62 Abs. 1

VwVG kann die Beschwerdeinstanz die angefochtene Verfügung zu Gunsten einer Partei ändern. Zu Ungunsten einer Partei kann die angefochtene Verfügung geändert werden, soweit diese Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht (Art. 62 Abs. 2 VwVG). In beiden Fällen muss allerdings ein Sachzusammenhang zum Streitgegenstand bestehen (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 244 Rz. 687, mit Hinweis; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2004 [2A.408/2002] E. 1.4; *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 61 S. 818 E. 1c). Grundsätzlich hat die Beschwerdeinstanz das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Kölz/Häner, a.a.O., S. 39 Rz. 112). Dies bedeutet aber nicht, dass sie einen bei ihr angefochtenen Entscheid unter jedem erdenklichen Blickwinkel zu überprüfen und nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen hat. Es müssen sich immerhin aus den Akten oder Rechtsschriften Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Rechtsverletzung ergeben (Kölz/Häner, a.a.O., S. 40 Rz. 114).

d) Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gegeben, wenn der Gesuchsteller ein rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung seines Rechts hat, dem keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (vgl. BGE 126 II 303 E. 2c; 123 II 413 E. 4b/aa; 121 V 317 f. E. 4a; 119 V 13 E. 2a; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband*, Basel und Frankfurt am Main 1990, S. 109 f. Nr. 36). Letzteres gilt auch für den Bereich der Mehrwertsteuer, wo Art. 51 Bst. f MWSTV den Erlass eines Feststellungsentscheids vorsieht, wenn für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung (unter anderem) der Steuerpflicht, der Steuerschuld oder der Grundlagen der Steuerbemessung beantragt wird oder als geboten erscheint (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002 [2A.150/2001] E. 2b mit Hinweisen). Die ESTV ist somit gehalten, nach Möglichkeit Leistungsentscheide zu fällen (vgl. Kölz/Häner, S. 76 Rz. 207).

Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2003 erkannte die ESTV unter anderem, der Beschwerdeführer schulde ihr für den Steuerzeitraum 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 Fr. 144'474.-- (recte: Fr. 144'494.--) an Mehrwertsteuern zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. August 1997 (mittlerer Verfall). Mit seinen Rechtsbegehren beantragt der Beschwerdeführer unter anderem, es sei festzustellen, dass auf den subventionierten Arbeiten des Forstreviers für die Burgerschaften F. und D. keine Mehrwertsteuer geschuldet sei, dass die Mehrwertsteuer jedoch auf den übrigen Beträgen geschuldet sei (Ziff. 2 und 3 der Rechtsbegehren auf S. 5 der Beschwerdeschrift). Dabei handelt es sich allerdings nicht wirklich um Feststellungsbegehren, sondern sinngemäss um einen Antrag auf zahlenmässige Herabsetzung der Steuernachforderung der ESTV, wenn auch ohne betragsmässige Spezifizierung. Die Höhe der Umsätze aus Arbeiten für die Burgerschaften D. und F. einerseits bzw. für Dritte andererseits ergibt sich indessen aus der EA Nr. (...) vom 5. Juli 1999. Die betreffenden Zahlen stammen aus der Buchhaltung des

Beschwerdeführers und sind offensichtlich nicht bestritten, weder in Bezug auf den erzielten Gesamtumsatz noch hinsichtlich der Aufteilung auf die verschiedenen Leistungsempfänger. Auch bei Ziff. 4 der Rechtsbegehren handelt es sich effektiv nicht um ein Feststellungsbegehren, sondern um einen Antrag auf zeitliche und damit auch betragsmässige Begrenzung der Erhebung von Verzugszinsen. Soweit der Beschwerdeführer mit seinen Anträgen Ziff. 2 bis 4 formell ein Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihm ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles über die Begehren des Beschwerdeführers befunden werden, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2001 [2A.90/1999] E. 1). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten (vgl. ASA 71 S. 157 E. 1).

2.- a) Gemäss Art. 4 Bst. a und b MWSTV unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen durch Steuerpflichtige der Mehrwertsteuer, wenn sie nicht ausdrücklich davon ausgenommen sind (vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 ÜB-aBV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (z. B. gestützt auf einen Kaufvertrag nach Art. 184 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 [Fünfter Teil: Obligationenrecht/OR; SR 220] oder ein Kommissionsgeschäft nach Art. 425 ff. OR). Eine Lieferung liegt ebenfalls vor, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind (z. B. gestützt auf einen Werkvertrag nach Art. 363 ff. OR oder einen Auftrag nach Art. 394 ff. OR), abgeliefert wird, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist oder wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung (z. B. gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag nach Art. 253 ff. OR) überlassen wird (Art. 5 Abs. 1 und 2 MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden (Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Ein steuerbarer Umsatz ist jedoch nur dann gegeben, wenn ein Leistungsaustausch vorliegt, was nach der Rechtsprechung der SRK der Fall ist, wenn:

- a) zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden sind,
- b) der erbrachten Leistung ein Entgelt als Gegenleistung gegenübersteht und
- c) die Leistung und die Gegenleistung ursächlich miteinander wirtschaftlich verknüpft sind.

Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal eines steuerbaren Umsatzes dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67/2003 Nr. 49 S. 412 ff. E. 2a/cc; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

b) aa) Ein Umsatz ist nur dann steuerbar, wenn er durch einen subjektiv Steuerpflichtigen getätigt wird (Art. 4 MWSTV). Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Der für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten für die der Mehrwertsteuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen sowie - im Rahmen des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV - nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen (Art. 17 Abs. 5 MWSTV). Als gewerblich oder beruflich gilt "jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird" (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 181 Rz. 637; Riedo, a.a.O., S. 173 f.). Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden oder wenn ein Dauerverhältnis geschaffen wird (Heinz Keller, Subjektive Steuerpflicht, in Beiträge zum neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Hrsg.: Weber/Thürer/Zäch, Zürich 1994, S. 13 ff.). Nicht steuerpflichtig wird, wer in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer steht, da in diesem Fall das Kriterium der Selbständigkeit nicht erfüllt ist (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 87 f. Rz. 153, betreffend die frühere Warenumsatzsteuer). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 50 S. 424 ff. E. 2b). Wer hingegen Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung eines Vertretenen erbringt, sodass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV) und ist (insoweit) als unselbständig zu betrachten; er bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 110 S. 1118 ff. E. 3b; vgl. auch die Urteile des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003 in Sachen Verband X und Verband Y [2A.272/2002 und 2A.273/2002], jeweils E. 2 bis 4, sowie in Sachen Verband Z [2A.274/2002] E. 2; vgl. auch den Hinweis in Steuerrevue [StR] 7-8/2003 S. 546).

bb) Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 103). Mit Art. 17 Abs. 2 MWSTV wurde die schon unter dem Recht der Warenumsatzsteuer bestehende Praxis übernommen und kodifiziert, wonach die subjektive Mehrwertsteuerpflicht auch bei Per-

sonengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, insbesondere einfachen Gesellschaften im Sinne von Art. 530 ff. OR, bejaht wurde, wenn diese nach aussen in Erscheinung traten und unter gemeinsamer Firma Warenumsätze tätigten (z. B. Gemeinschaftsunternehmen des Baugewerbes). In seiner neuesten Rechtsprechung hat auch das Bundesgericht nunmehr ausdrücklich bestätigt, dass auch einfache Gesellschaften unter die subjektive Steuerpflicht im Sinne von Art. 17 Abs. 2 MWSTV fallen können (Urteil des Bundesgerichtes vom 29. Juni 2004 in Sachen Bürogemeinschaft [2A.520/2003] E. 2.2; siehe auch plädoyer 6/2004 S. 67 ff.), ja dass bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen sogar auch Personengemeinschaften subjektiv steuerpflichtig werden können, die keinen "animus societatis" aufweisen, denn die zivilrechtliche Ansicht sei für eine mehrwertsteuerliche Streitigkeit letztlich nicht entscheidend. Damit unterliegen selbst Personengesamtheiten, die nicht einmal eine einfache Gesellschaft bilden, der Mehrwertsteuerpflicht, sofern sie im Verkehr mit Dritten als Gemeinschaft auftreten (vgl. zum Ganzen soeben zitiertes Urteil, E. 4.1). Massgebend ist nicht die (zivil)rechtliche Form, sondern die Art der Tätigkeit, die Fähigkeit, selbständig gewerbliche oder berufliche Tätigkeiten zu verrichten (Riedo, a.a.O., S. 179). Es ist anerkannt, dass zwischen einer einfachen Gesellschaft und den daran Beteiligten vertragliche Beziehungen schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Natur in gleicher Weise bestehen können wie zwischen der Gesellschaft und unabhängigen Dritten. Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer ist diesbezüglich einzig entscheidend, ob ein Leistungsaustausch stattfindet oder allenfalls ein Eigenverbrauchstatbestand gegeben ist. Leistungen eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft werden aber dann nicht als steuerbar qualifiziert, wenn sie nicht gegen ein besonderes Entgelt erbracht werden. In der Tat liegt kein Leistungsaustausch vor, wenn die Leistung durch eine Beteiligung an den Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft gedeckt ist. Somit ist im Falle von Leistungen der Gesellschafter an die einfache Gesellschaft bzw. von dieser an ihre Gesellschafter in jedem Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht (vgl. Entscheid der SRK vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 42 S. 454 ff. E. 5c/bb und cc, mit Hinweisen).

cc) Bund, Kantone, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht mehrwertsteuerpflichtig, auch wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten (Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV). Nach der Praxis der ESTV erbringen Personen und private Organisationen, denen öffentlich-rechtliche Aufgaben übertragen wurden, die betreffenden Leistungen dann in Ausübung hoheitlicher Gewalt, wenn folgende drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Der Auftraggeber (z. B. Gemeinde oder Kanton) besitzt selber rechtliche Befugnisse, die betreffende Tätigkeit in Ausübung hoheitlicher Gewalt zu erbringen.
- Die Übertragung der betreffenden Tätigkeit auf die beauftragte Person oder Organisation muss vom Gesetz vorgesehen sein.
- Die in Ausübung hoheitlicher Gewalt handelnde Person oder Organisation muss ermächtigt sein, in eigenem Namen Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG zu erlassen, gegen die Rechtsmittel ergriffen werden können.

Diese Bedingungen entsprechen nach Auffassung des Bundesgerichts den von Lehre und Rechtsprechung anerkannten Regeln über die Delegation hoheitlicher Befugnisse (ASA 70 S. 171

E. 6c; 69 S. 888 E. 4c). Allerdings wird in Rechtsprechung und Lehre in vereinfachender Weise von der nicht mehrwertsteuerpflichtigen "Ausübung hoheitlicher Gewalt" negativ abgegrenzt. Ist die Tätigkeit marktfähig, das heisst kann sie durch Dritte ebenso angeboten werden, stellt sie zweifelsohne eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV dar, weshalb sie nicht gleichzeitig eine "Ausübung hoheitlicher Gewalt" im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV bilden kann (vgl. BGE 125 II 480 E. 8; Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 1/2001 S. 35 ff.; Entscheid der SRK vom 13. Juli 2001, veröffentlicht in MWST-Journal 4/2001 S. 195 E. 3c/aa; Riedo, a.a.O., S. 194 f.).

Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen (Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV). Nach der Praxis der ESTV ist das Kriterium der "Ausschliesslichkeit" (der untereinander erbrachten Leistungen) dann nicht mehr erfüllt, wenn die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte Fr. 25'000.-- pro Jahr übersteigen (vgl. Branchenbroschüre Nr. 610.507-16 betreffend "Gemeinwesen" [MWSTV], herausgegeben von der ESTV im Dezember 1994, S. 7 f. Ziff. 4; Branchenbroschüre Nr. 610.540-18 betreffend "Gemeinwesen" [MWSTG], herausgegeben von der ESTV im August 2000, S. 9 Ziff. 2.1; vgl. auch Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

dd) Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind sodann auch Landwirte, Forstwirte und Gärtner, die ausschliesslich die im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse der Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Gärtnerei liefern sowie Viehhändler für die Umsätze von Vieh (Art. 19 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Der Begriff "ausschliesslich" wird auch hier mit einer gewissen Toleranz angewendet: Erst wenn der Umsatz aus zugekauften Erzeugnissen der Landwirtschaft, Forstwirtschaft oder Gärtnerei Fr. 25'000.-- jährlich übersteigt, ist die Ausschliesslichkeit nicht mehr gegeben (vgl. Branchenbroschüre Nr. 610.507-9 "Landwirte, Forstwirte, Gärtner und ähnliche Betriebe", herausgegeben von der ESTV im Dezember 1994, S. 5 Ziff. 2.2.2 [im Folgenden: Branchenbroschüre "Landwirte, Forstwirte"]). In diesem Falle besteht die Mehrwertsteuerpflicht für den Gesamtbetrieb einschliesslich allfällige andere Tätigkeiten, sofern auch die allgemein geltenden Umsatzgrenzen überschritten sind, und es sind sämtliche Umsätze zu versteuern, auch die Lieferungen von Erzeugnissen aus eigener Produktion (Branchenbroschüre "Landwirte, Forstwirte", S. 6 Ziff. 2.3.1). Als Erzeugnisse von Forstwirten aus dem eigenen Betrieb gelten: Holz ab Stock, Nutzholz, das heisst Rundholz oder gespaltenes Holz mit oder ohne Rinde in allen marktfähigen Längen, Papierholz, Holzschnitzel, Gerbrinde (Branchenbroschüre "Landwirte, Forstwirte", S. 6 Ziff. 2.3.2). Wird die genannte Toleranzgrenze eingehalten, werden jedoch die Umsatzgrenzen gemäss Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV mit anderen Tätigkeiten (z. B. dem Betrieb eines Steinbruchs oder einer Sägerei) überschritten, so ist die Mehrwertsteuerpflicht auf diese Tätigkeiten beschränkt (Branchenbroschüre "Landwirte, Forstwirte", S. 6 Ziff. 2.3.2). Als andere Tätigkeiten in diesem Sinne gelten auch für fremde Rechnung ausgeführte Holzschlag- und Pflegearbeiten. Diese sind grundsätzlich zum Normalsatz steuerbar (Branchenbroschüre "Landwirte, Forstwirte", S. 11 Ziff. 8, S. 18 [Anhang A] und S. 27 [Anhang B]).

c) Die Entgeltlichkeit ist - wie gesagt - Voraussetzung dafür, dass überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt (mit Ausnahme des Eigenverbrauchs; vgl. E. a hievor). Das Entgelt stellt aber auch die Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer, die Bemessungsgrundlage, dar (vgl. BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen): Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahe stehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 26 Abs. 2 MWSTV).

Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts handelt es sich bei den Subventionen um Beiträge, die ohne eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden, weshalb es folgerichtig ist, dass sie nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfliessen. Eine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs gibt es im schweizerischen Recht allerdings nicht. Subventionen werden zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke ausgerichtet. Es soll ein bestimmtes Verhalten des Subventionsempfängers hervorgerufen werden, das zur Erreichung des im öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet ist. Dieses Verhalten des Empfängers ist subventionsrechtlich als "Gegenleistung" anzusprechen. Die Subvention ist somit dadurch gekennzeichnet, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als Gegenleistung erscheint. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen aber "unentgeltlich", das heisst, ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten. Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. b (und Art. 30 Abs. 6) MWSTV sind von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausches. Sie sind nicht das Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung (BGE 126 II 452 f. E. 6b und 6c und 456 E. 6e, mit Hinweisen). Erhält etwa ein Kur- und Verkehrsverein von der Gemeinde Beiträge zur Finanzierung von Leistungen, welche einem weiteren Personenkreis zugute kommen sollen und mit denen die Attraktivität des Ortes als Kur- und Sportort erhalten und gefördert werden soll, sind mit diesen Zuwendungen keine spezifischen Leistungen verknüpft in dem Sinne, dass die Zuwendung nur erfolgt, wenn der Beschwerdeführer näher bestimmte Leistungen gegenüber der Gemeinde erbringt. Es wird zwar vom Empfänger ein Verhalten erwartet, das durch den im Gesetz allgemein formulierten Leistungsauftrag abgedeckt ist und als im öffentlichen Interesse liegend betrachtet wird. Der Empfänger ist aber - im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages - frei, die zur Förderung des gesetzlichen und statutarischen Zwecks notwendigen Massnahmen zu treffen. Die entsprechenden Beträge sind deshalb gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV von der Bemessungsgrundlage auszunehmen. Anders verhält es sich dagegen bei Abgeltungen für Leistungen, die der Empfänger aufgrund von direkten Abmachungen mit der Gemeinde - auf vertraglicher Basis - übernommen hat (wie z. B. Strassenunterhalt und Schneeräumung) und die nach allgemeiner Auffassung als Gemeindeaufgaben zu betrachten sind. Winterdienstarbeiten von Privaten auf öffentlichen Strassen waren bereits unter der Warenumsatzsteuer steuerbare Umsätze (Urteil vom 2. März 1989, ASA 60 S. 59). Nach Auffassung des Bundesgerichts be-

steht kein Anlass, von dieser Praxis abzuweichen (ASA 71 S. 170 ff. E. 8 und 9). Die SRK hatte schon früher entschieden, dass - im Zweierverhältnis Gemeinwesen-Beauftragter (Mehrwertsteuerpflichtiger) - dann ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliege, wenn die Zahlung als Gegenleistung für eine (ganz bestimmte, konkrete) Leistung des Mehrwertsteuerpflichtigen an das Gemeinwesen erfolge und dem Gemeinwesen ein direkter verbrauchsfähiger Nutzen zukomme, die öffentliche Hand mithin Verbraucherin der Leistung sei. Das Gemeinwesen wolle diesfalls mit den Zahlungen nicht bloss dem Empfänger die Weiterführung seiner Tätigkeit ermöglichen, sondern sie erwarte dafür ganz konkrete Gegenleistungen, nämlich die Erfüllung der vertraglich genau umschriebenen Aufgaben. Der Mehrwertsteuer unterliegende Leistungen könnten im Übrigen auch dann vorliegen, wenn für die betreffende Tätigkeit nur ein einziger Abnehmer vorhanden ist oder ein Leistungserbringer - kraft Vertrag oder Gesetz - allenfalls monopolistisch auftrete. Ohnehin seien Leistungen, die ohne weiteres auch von einer andern privaten Organisation oder Unternehmung erbracht werden können, als marktfähig zu qualifizieren (vgl. den Entscheid der SRK vom 19. Juli 1999 in Sachen S. [SRK 1998-171] E. 7b und 7d sowie 8a und 8c, mit Hinweisen).

3.- a) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer im Ende Dezember 1998 eingereichten Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger als Rechtsform "Verein" angegeben. Man kann sich allerdings fragen, ob der Vereinbarung vom 22. Januar 1999 der Charakter von schriftlichen, über Zweck, Mittel und Organisation Auskunft gebenden Statuten zukommt, wie sie gemäss Art. 60 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) für die Entstehung eines Vereins vorausgesetzt werden. Hinzu kommt die im Wesentlichen wirtschaftliche Zielsetzung, die ebenfalls eher gegen das Vorliegen eines Vereins spricht. Wie es sich diesbezüglich genau verhält, kann indessen offen gelassen werden, da bei der Mehrwertsteuer die zivilrechtliche Ausgestaltung letztlich nicht entscheidend ist und insbesondere ohne weiteres auch Personengemeinschaften subjektiv steuerpflichtig werden, und zwar nach neuster Rechtsprechung des Bundesgerichts selbst dann, wenn diese keinen "animus societatis" aufweisen (vgl. E. 2b/bb hievor, mit Hinweis). Ebenfalls nicht näher geprüft zu werden braucht die Frage einer allfälligen Änderung der Rechtsform, sieht doch Art. 23 Abs. 2 MWSTV für alle Fälle der Übernahme einer Unternehmung mit Aktiven und Passiven eine Steuer sukzession vor. Dass der Beschwerdeführer schon vor dem 1. Januar 1999 - in welcher Form auch immer - bestanden hat, ist in casu nicht (mehr) strittig.

b) Gemäss Ziff. II. 1 der Beschwerdeschrift vom 29. Oktober 2003 wird "im Zusammenhang mit der vorliegenden Beschwerde nur noch der Beschwerdegrund betreffend die Ausführungen im Zusammenhang mit der Subventionierung geltend gemacht". Im Einspracheverfahren hatte sich der Beschwerdeführer zusätzlich noch auf Art. 17 Abs. 4 MWSTV (hoheitliches Handeln bzw. Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht für Gemeinwesen; vgl. E. 2b/cc hievor) und auf Art. 19 Abs. 1 Bst. b MWSTV (Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht für Forstwirte; vgl. E. 2b/dd hievor) berufen sowie eine Verletzung der Grundsätze der Rechtsgleichheit und von Treu und Glauben gerügt. Die ESTV hat dazu im angefochtenen Einspracheentscheid namentlich ausgeführt, dass selbst wenn man im vorliegenden Fall eine Übertragung

öffentlich-rechtlicher Aufgaben auf das Forstrevier feststellen könnte, dabei nicht von einem hoheitlichen Handeln im Sinne der gesetzlichen Norm ausgegangen werden könnte. Der Aufgabenbereich des Beschwerdeführers umfasse zwar unter anderem Aufforstung, Waldpflege und Forstschutz und damit Aufgaben im öffentlichen Interesse. Eine Übertragung hoheitlicher Befugnisse seitens des Kantons oder der politischen Gemeinden auf den Verein sei jedoch nicht erfolgt. Schon aus diesem Grunde sei eine Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht nach Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV nicht denkbar. Die Ausnahme gemäss Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV sodann beziehe sich nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur auf Leistungen der Gemeinwesen, ihrer Dienststellen sowie von Zweckverbänden von Gemeinwesen an ihresgleichen, womit eine Anwendung auf den privatrechtlich strukturierten Einsprecher, der Leistungen an seine Mitglieder (z. B. die privatrechtliche Burgerschaft F.) erbringe, schon unter dem subjektiven Aspekt ausgeschlossen sei. Zum andern seien im Rahmen der externen Kontrolle Umsätze aus Arbeiten für Dritte in einem Ausmasse festgestellt worden, welches die Toleranzgrenze von Fr. 25'000.-- pro Jahr bei weitem überschritt, so dass eine Ausnahme auch unter diesem Aspekt nicht in Betracht komme. Die Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. b MWSTV sei ebenfalls nicht anwendbar, da das Waldeigentum von den einzelnen Vereinsmitgliedern (Burgerschaften, Geteilschaften und privaten Waldeigentümern) nicht auf den Beschwerdeführer übertragen worden sei. Schliesslich gehe auch der Vorwurf des Beschwerdeführers, es liege ein "venire contra factum proprium" vor, fehl. Im Rahmen der externen Kontrolle habe die ESTV feststellen müssen, dass die ursprünglichen Angaben des Beschwerdeführers falsch bzw. unvollständig gewesen seien, da auch im Privatbesitz stehende Wälder bewirtschaftet und andere Arbeiten als subventionierte Projekte ausgeführt, insbesondere Arbeiten für Dritte für über Fr. 25'000.-- übernommen worden seien. Die Verwaltung habe daher ihre erste Einschätzung korrigieren und den Beschwerdeführer der Mehrwertsteuer unterstellen müssen. Da es dem Mehrwertsteuerpflichtigen obliege, der ESTV über alle Tatsachen, die für die Mehrwertsteuerpflicht von Bedeutung sein können, Auskunft zu erteilen, würden im Falle, dass er dieser Verpflichtung nicht ordnungsgemäss nachkomme, eventuelle Nachteile zu seinen Lasten gehen. Konkrete Nachteile habe der Beschwerdeführer im Übrigen nicht darlegen können. Auch die pauschale, unbelegte Anrufung des Gleichbehandlungsgebots sei nicht geeignet, die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Falles zu beeinflussen. Sollte die ESTV Kenntnis von den behaupteten Sachverhalten (Ungleichbehandlung von "sachverhaltsmässig und rechtlich genau gleich gelagerte[n] Forstreviere[n]") erlangen, würden diese überprüft und entsprechend den gesetzlichen Regelungen behandelt. Eine "Gleichbehandlung im Unrecht", wie sie vom Beschwerdeführer angestrebt werde, sei aufgrund des Legalitätsprinzips nicht denkbar.

c) Grundsätzlich hat die SRK - wie bereits gesagt - das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden. Sie hat zwar nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung offensichtliche Fehler, wie beispielsweise eine ungerechtfertigte Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer, von sich aus zu korrigieren, dies selbst dann, wenn die betreffende Rechtsfrage von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfen wird (Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 in Sachen S. [2A.122/2001] E. 2c, mit Hinweis). Sie ist jedoch nicht gehalten, einen bei ihr angefochtenen Entscheid unter jedem erdenklichen Blickwinkel zu überprüfen und nach allen möglichen Rechtsfehlern zu

suchen. Es müssen sich immerhin aus den Akten oder Rechtsschriften Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Rechtsverletzung ergeben (vgl. E. 1c hievor). Letzteres ist in Bezug auf die erwähnten Rügen, welche der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren vorgebracht hatte und auf deren erneute Geltendmachung er im vorliegenden Beschwerdeverfahren ausdrücklich verzichtet, soweit ersichtlich nicht der Fall. Die rechtliche Beurteilung der Argumente des Beschwerdeführers durch die ESTV (vgl. E. b hievor) kann jedenfalls in keiner Hinsicht als offensichtlich fehlerhaft bezeichnet werden. Die SRK beschränkt sich daher im Folgenden auf die beiden verbleibenden Punkte, die in der Beschwerdeschrift ausdrücklich beanstandet werden, nämlich die Frage der Besteuerung von Leistungsentgelten, die durch Subventionen finanziert werden, sowie die Pflicht zur Verzinsung ausstehender Mehrwertsteuerbeträge. Strittig ist damit im Übrigen nur noch der Umfang der Mehrwertsteuerpflicht des Beschwerdeführers, nicht mehr jedoch die subjektive Mehrwertsteuerpflicht als solche.

4.- a) Der Beschwerdeführer macht geltend, die ihm zufließenden Entgelte würden sich insofern, als es sich um Arbeiten für die Burgerschaften F. und D. handelt, zum allergrössten Teil aus Subventionen zusammensetzen, welche die öffentliche Hand für die Erledigung der entsprechenden Arbeiten zur Verfügung stelle. Vor der Gründung des Beschwerdeführers hätten die beiden Burgerschaften die Arbeiten für sich selber in Vollzug ihrer hoheitlichen Gewalt ausgeführt und ihr Entgelt habe in den Subventionen bestanden, welche sie für diese Waldpflegearbeiten zugesprochen erhalten hätten. Nach der Gründung des Beschwerdeführers seien die Arbeiten auf diesen übergegangen, wobei sich an der faktischen Ausführung nichts geändert habe: Nach wie vor erledige der Beschwerdeführer Arbeiten für die Burgerschaften D. und F., welche früher von diesen selber ausgeführt und subventioniert worden seien. Es sei unbestritten und aus den Akten ersichtlich, dass diese Arbeiten der Waldpflege und somit dem öffentlichen Interesse dienen. Wenn die ESTV an der Besteuerung der subventionierten Arbeiten festhalte, geschehe dadurch nichts anderes, als dass öffentliche Gelder wiederum mit öffentlichen Abgaben (sprich Mehrwertsteuern) belastet werden. Es werde daher der Antrag gestellt, die für die Jahre 1995 bis 1998 ausgewiesenen Arbeiten für die Burgerschaften F. und D. seien von der Besteuerung auszunehmen. Gemäss den zusammen mit der Einsprache vom 25. Februar 2000 eingereichten Aufstellungen ("Abrechnung Burgerschaft F. 1995", "Abrechnung Forstrevier X. 1996 [bzw.: 1997; 1998]") der Dienststelle für Wald und Landschaft des Kantons .../Inspektor des II. Kreises habe der Beschwerdeführer grösstenteils "subventionierte Arbeiten" erbracht (1995: Fr. 177'970.50 von insgesamt Fr. 201'259.90; 1996: Fr. 823'339.76 von Fr. 847'711.76; 1997: Fr. 988'987.65 von Fr. 1'019'878.35; 1998: Fr. 971'107.25 von Fr. 987'179.70). Es stellt sich in diesem Zusammenhang vorerst die Frage, ob der Beschwerdeführer selbst Subventionen erhalten hat oder ob diese nicht vielmehr den Burgerschaften D. und F. zugeflossen sind, welche mittels dieser Gelder die Rechnungen des Beschwerdeführers beglichen haben. Im Beschwerdeverfahren sind keinerlei Unterlagen eingereicht worden, aus welchen hervorgehen würde, dass dem Beschwerdeführer selber Subventionen ausgerichtet worden wären. Auch den Vorakten, insbesondere dem Kontrollbericht des Inspektors der ESTV, lassen sich keine entsprechenden Hinweise entnehmen. In der bei den Akten befindlichen Erfolgsrechnung 1996 werden die verschiedenen Ertragspositionen als "Arbeiten F.", "Arbeiten

Burgerschaft", "Arbeiten an Dritte" und "Diverses" bezeichnet. Eine Position "Subventionen" (oder dergleichen) findet sich jedoch nicht. (Auch die Position "Diverses" dürfte keine solchen beinhalten, belief sie sich doch auf nur Fr. 9'150.--).

Auf die Feststellung der ESTV im Einspracheentscheid, eine direkte "Subventionierung" des Forstreviers werde von diesem zu Recht nicht behauptet (Ziff. 4.3 der Erwägungen), wird in der Beschwerdeschrift nicht Bezug genommen; dieser Darstellung wird somit jedenfalls auch nicht widersprochen. Im Gegenteil, in der Beschwerdeschrift findet sich sogar die Aussage, es seien seitens "der öffentlichen Hand an das Gemeinwesen" (mithin offensichtlich nicht an den Beschwerdeführer) Subventionen geleistet worden. Es ist daher mit der ESTV davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer selber keine Subventionen erhalten hat und die von ihm erzielten Erträge vollumfänglich von seinen Auftraggebern (mit Einschluss der Burgerschaften D. und F.) stammen, denen sie als Entgelt für die ausgeführten Arbeiten in Rechnung gestellt worden sind. (In der Vereinbarung vom 22. Januar 1999, mit welcher der Beschwerdeführer gegründet - bzw. auf eine neue Rechtsgrundlage gestellt - worden ist, wurde denn auch ausdrücklich festgehalten: "Für die ausgeführten Arbeiten wird vom Forstrevier Rechnung gestellt"). Bei den in Frage stehenden Arbeiten (Forstarbeiten für Dritte) handelt es sich nach dem Gesagten klarerweise um steuerbare Leistungen (vgl. E. 2 b/dd hievor), weshalb denn auch das von den Auftraggebern dafür aufgewendete Entgelt der Mehrwertsteuer unterliegt. Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV ist auf diese Beträge nicht anwendbar, da es sich um Leistungsentgelt der Auftraggeber und nicht um Subventionen handelt. Dabei spielt auch keine Rolle, aus was für Quellen die Mittel der Leistungsempfänger, mit welchen sie die Entgeltsforderungen beglichen haben, stammen, denn Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV kann von vornherein nur auf das Verhältnis subventionierendes Gemeinwesen-Subventionsempfänger und nicht auf dasjenige zwischen dem Subventionsempfänger und einem Dritten, welcher diesem auf vertraglicher Basis steuerbare Leistungen erbringt, anwendbar sein. Es verhält sich hier nicht anders als beispielsweise im Falle eines Mehrwertsteuerpflichtigen, der eine Subvention für die Anschaffung einer Maschine erhält. Es dürfte keiner weiteren Begründung bedürfen, dass diesfalls der Lieferant der Maschine den Verkauf derselben nicht deshalb als steuerfrei behandeln kann, weil der Käufer eine Subvention erhalten hat, um damit den Kaufpreis zu bezahlen.

b) Die ESTV bezeichnet es im Übrigen zu Recht als fraglich, ob in casu überhaupt Subventionen im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV vorliegen würden, wenn dem Beschwerdeführer direkt Beiträge seitens des Kantons oder von Gemeinden ausgerichtet worden wären. Gemäss der Rechtsprechung der SRK liegt in Bezug auf Beiträge der öffentlichen Hand ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor, wenn die Zahlung als Gegenleistung für eine Leistung des Mehrwertsteuerpflichtigen an das Gemeinwesen erfolgt (Zweierverhältnis; vgl. ASA 71 S. 172 E. 9). Voraussetzung ist, dass dem Gemeinwesen mit der Leistung ein direkter verbrauchsfähiger Nutzen zukommt. Die öffentliche Hand ist diesfalls Verbraucherin der Leistung. Der mehrwertsteuerliche Tatbestand der Entgeltlichkeit ist sodann auch erfüllt, wenn der Beitrag der öffentlichen Hand zusätzliche Gegenleistung für eine Leistung des Mehrwertsteuerpflichtigen darstellt (Dreiverhältnis). Es handelt sich dabei um den Fall der sogenannten Entgeltauffüllung durch einen Dritten (vgl. Art. 26 Abs. 2 MWSTV), das heisst die

öffentliche Hand leistet Entgelt für einen von ihr verschiedenen Leistungsempfänger (vgl. Entscheidung vom 19. Juli 1999 in Sachen S. [SRK 1998-171] E. 7b, mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer erbringt seine Arbeiten zu einem grossen Teil den Burgerschaften D. und F. Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass dies im Rahmen eines Leistungsaustausches geschieht: Es sind jeweils zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden. Für die Leistung des Beschwerdeführers erbringen die beiden Burgerschaften ein Entgelt als Gegenleistung, das ursächlich mit der Leistung des Forstreviers wirtschaftlich verknüpft ist, was insbesondere aus der Vereinbarung vom 22. Januar 1999 und der dort vorgesehenen Rechnungstellung für die ausgeführten Arbeiten sowie aus der Verbuchung entsprechender Erträge auf den Konten mit der Bezeichnung "Arbeiten F." und "Arbeiten Burgerschaft" (im vorliegenden Abschluss 1996) hervorgeht. Allfällige direkte Zahlungen von Beiträgen an den Beschwerdeführer durch Gemeinden oder den Kanton im Zusammenhang mit diesen Arbeiten für die beiden Burgerschaften könnten daher nur als zusätzliches Entgelt (Entgeltauffüllung) im Dreierverhältnis qualifiziert werden. Selbst wenn das Forstrevier überdies für weitere Tätigkeiten von der öffentlichen Hand mit Beiträgen entschädigt worden wäre, wofür allerdings keine Anhaltspunkte bestehen, könnte es sich dabei wohl nur um Entgelt im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne für auf vertraglicher Basis übernommene (Gemeinde-)Aufgaben (entsprechend den Ausführungen des Bundesgerichts in ASA 71 S. 172 E. 9) gehandelt haben.

Offen gelassen werden kann, ob die beiden Burgerschaften - wenn sie die in Frage stehenden Arbeiten selber ausgeführt hätten - allfällige Beiträge der öffentlichen Hand als Entgelt für eine Leistung an das Gemeinwesen (Zweierverhältnis) hätten versteuern müssen oder nicht. Nach der Rechtsprechung der SRK sprechen nämlich sachliche Gründe für eine unterschiedliche mehrwertsteuerliche Behandlung einer Tätigkeit, je nachdem ob diese auf Dritte ausgelagert oder durch eigenes Personal erbracht wird, begründet doch die Auslagerung eine neue mehrwertsteuerliche Umsatzstufe. Eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit begründet eine solche (allfällige) Ungleichheitsbehandlung nicht (Entscheid der SRK vom 25. Januar 1999 in Sachen S. [SRK 1998-046] E. 5).

c) Der Beschwerdeführer hält dafür, es sei offensichtlich, dass im Zusammenhang mit den Gesetzesmaterialien der Gesetzgeber nicht gewollt haben könne und nicht gewollt habe, dass von der öffentlichen Hand an das Gemeinwesen geleistete Subventionen, welche verwendet werden, um öffentlich-rechtliche Arbeiten zu erfüllen (Waldwirtschaftspflege), der Mehrwertsteuer unterstehen. Ob diese Einschätzung zutrifft, muss nach dem soeben Gesagten bezweifelt werden. Selbst wenn ein entsprechender Wille des Gesetzgebers nachgewiesen werden könnte, würde dies indessen dem Richter nicht erlauben, einen den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen nicht entsprechenden Sachverhalt (Entgeltzahlungen im Rahmen eines Leistungsaustausches, wobei der Leistungsempfänger Beiträge der öffentlichen Hand erhält, um diese Zahlungen leisten zu können; eventuell Entgeltauffüllungen oder Entgeltzahlungen durch das Gemeinwesen) umzuqualifizieren und als - der Mehrwertsteuer nicht unterliegende - "Subventionen" im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV zu behandeln.

d) Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass das Entgelt für die Arbeiten, welche der Beschwerdeführer für die Burgerschaften F. und D. ausführt, vollumfänglich der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

5.- a) Gemäss Art. 38 Abs. 2 MWSTV wird bei verspäteter Zahlung ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Verzugszins ist immer verschuldensunabhängig (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes [EFD] zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 38). Wenn die Zahlung des Mehrwertsteuerpflichtigen zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) ein. Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. den Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 26 S. 236 ff. E. 3d und 4b, mit weiteren Hinweisen; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 315). Für die Berechnung des Verzugszinses ist, wenn eine Nachbelastung mehrere Steuerperioden betrifft, der mittlere Verfall massgebend, das heisst der Verzugszins läuft für die gesamte Nachforderung von einem mittleren Verfalldatum an (vgl. dazu Thomas P. Wenk, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N 7 zu Art. 47). Der Mehrwertsteuerpflichtige, der die geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge zu spät bezahlt, verfügt während dieser Verspätung über Geld, das ihm nicht zusteht, sowie über dessen Erträge. Der Verzugszins gleicht diesen unrechtmässigen Vorteil wieder aus (Entscheid der SRK in Sachen U. vom 5. Juli 2000 [SRK 1999-131] E. 2b; Urteile des Bundesgerichts vom 15. Oktober 1993 [2A.271/1991] E. 8 und vom 2. Juni 1989 [2A.133/1988] E. 7). Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das EFD festgelegt. Die entsprechende Verordnung vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung (AS 1994 3170) sieht in Art. 1 vor, dass der bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer anwendbare Verzugszinssatz für die Zeit ab 1. Januar 1995 5 % beträgt. Auch die ab 1. Januar 2001 gültige Verordnung des EFD über die Verzugs- und Vergütungszinssätze vom 20. Juni 2000 (SR 641.201.49) sieht in Art. 1 weiterhin einen Verzugszinssatz von 5 % vor.

b) Der Beschwerdeführer beantragt, es sei festzustellen, dass auf den geschuldeten Mehrwertsteuerbeträgen ein Verzugszins von 5 % ab dem mittleren Verfall bis maximal 25. Februar 2001 und erst wieder für die Zeit nach Ablauf einer dem Beschwerdeführer anzusetzenden Zahlungsfrist von 60 Tagen geschuldet sei.

Schon von der Konzeption des Verzugszinses her, der - wie gesagt - dem Ausgleich eines unrechtmässigen Vorteils dient, verschuldensunabhängig ist und - rein aufgrund der verspäteten Steuerentrichtung - selbst dann geschuldet wird, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige gar nicht in der Lage gewesen wäre, rechtzeitig zu zahlen (vgl. E. a hievor), besteht kein Raum für die vom Beschwerdeführer beantragte Anordnung. Abgesehen davon existiert hierfür auch keinerlei gesetzliche Grundlage. Der Richter hat die gesetzlichen Bestimmungen anzuwenden, jedenfalls soweit diese mit dem übergeordneten Recht vereinbar sind. Die Verfassungsmässigkeit von Art. 38 Abs. 2 MWSTV steht indessen nach der Rechtsprechung der SRK und des Bundes-

gerichts ausser Frage. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann die Erhebung von Verzugszinsen im vorliegenden Falle auch in keiner Weise als willkürlich oder rechtsmissbräuchlich bezeichnet werden. Ein Erlass ist willkürlich, wenn er sich nicht auf ernsthafte, sachliche Gründe stützt, sinn- oder nutzlos erscheint (vgl. BGE 110 Ia 13 E. 2b). Ein Entscheid ist als willkürlich anzusehen, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, eine klare Rechtsverletzung darstellt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (vgl. BGE 113 III 8 E. 1a). Die Verzugszinspflicht beruht wie gesehen auf einer klaren und auch durchaus sachgerechten gesetzlichen Regelung. Zudem entspricht es einem nicht nur im öffentlichen Recht, sondern auch im Privatrecht geltenden und allgemein anerkannten Grundsatz, dass der Schuldner, welcher die ihm obliegende Geldleistung zu spät erbringt, den Gläubiger hierfür in Form von Verzugszinsen zu entschädigen hat (vgl. Art. 104 OR). Von einer willkürlichen Regelung oder einem willkürlichen Anwendungsakt kann somit keine Rede sein. Der Beschwerdeführer macht zudem sinngemäss geltend, die ESTV habe das Verfahren absichtlich verzögert, um möglichst lange Verzugszinsen erheben zu können und auf diese Weise die Staatskasse zu alimentieren. Ein Rechtsmissbrauch liegt nach der Rechtsprechung insbesondere dann vor, wenn ein Rechtsinstitut zweckwidrig zur Verwirklichung von Interessen verwendet wird, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (vgl. BGE 121 I 375 E. 3b, mit Hinweisen). Ein in diesem Sinne missbräuchliches Vorgehen der ESTV liegt indessen in casu nicht vor. Insbesondere kann darin, dass in Bezug auf eine Mehrwertsteuerforderung während längerer Zeit der Verzugszins läuft, weil ein Entscheid nicht sogleich getroffen wird bzw. werden kann, von vornherein keine zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts erblickt werden. Eine vergleichbar lange Verfahrensdauer war zudem auch in andern Fällen zu beobachten und dürfte auf Arbeitsüberlastung - namentlich auch im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes per 1. Januar 2001 - zurückzuführen sein. Wenn der Beschwerdeführer die Verfahrensdauer als übermässig lang erachtete, hätte im Übrigen die sachgerechte Vorgehensweise darin bestanden, eine Verzögerungsbeschwerde zu erheben (vgl. Art. 70 VwVG). Es kann hingegen nicht angehen, auf eine solche zu verzichten und dann nachträglich geltend zu machen, für den Zeitraum, der über die subjektiv als angemessen erachtete Behandlungsdauer hinausgeht, dürfe kein Verzugszins erhoben werden. Abgesehen davon hätte der Beschwerdeführer auch die Möglichkeit gehabt, die nachgeforderten Mehrwertsteuerbeträge unter Vorbehalt zu bezahlen und dadurch weitere Verzugszinsen zu vermeiden. Macht ein Mehrwertsteuerpflichtiger von dieser Möglichkeit Gebrauch, so wird ihm, wenn er im Rechtsmittelverfahren obsiegt, im Übrigen ein Vergütungszins (zum Zinssatz für den Verzugszins) auf den zurückzuerstattenden Beträgen ausgerichtet (vgl. Art. 39 Abs. 4 Satz 2 MWSTV).

Ein Zinssatz von 5 % erscheint zwar in Anbetracht des gegenwärtigen Zinsumfeldes als recht hoch. Der Zinssatz ist indessen seit dem 1. Januar 1995 unverändert. Es ist offenbar das Bestreben des Eidgenössischen Finanzdepartements, diesen nach Möglichkeit über einen längeren Zeitraum konstant zu halten, was zur Folge haben kann, dass er zu gewissen Zeiten als eher hoch, zu andern Zeiten hingegen als eher tief erscheinen mag. Diese Vorgehensweise ist nicht zu beanstanden. Die Festsetzung eines Verzugszinssatzes in Höhe von 5 % kann jedenfalls weder als mit dem übergeordneten Recht unvereinbar noch als willkürlich und rechtsmissbräuchlich qualifiziert werden, sodass der Richter daran gebunden ist. Im Übrigen sieht auch Art. 104 Abs.

1 OR für privatrechtliche Schulden, die zu spät bezahlt werden, einen Verzugszinssatz von 5 % vor (unter Vorbehalt abweichender Vereinbarung und eines höheren Bankdiskontzinssatzes im kaufmännischen Verkehr; vgl. Art. 104 Abs. 2 und 3 OR). Schliesslich dürfte ein Zinssatz von 5 % im Vergleich zu den Zinssätzen, die für Unternehmenskredite (ohne Sicherheiten) verlangt werden, ohnehin noch keineswegs als übermässig angesehen werden können. Die Beschwerde ist mithin auch in diesem Punkt abzuweisen.

6.- a) Die ESTV hat dem Beschwerdeführer im Einspracheentscheid vom 29. September 2003 die Kosten des Einspracheverfahrens von Fr. 290.-- sowie die Kosten des Entscheidverfahrens von Fr. 260.-- auferlegt.

b) aa) Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Einzig die Kosten von Untersuchungshandlungen können derjenigen Person, welche sie schuldhaft verursacht hat, ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens auferlegt werden (Art. 68 Abs. 2 MWSTG).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchtet namentlich dann ein, wenn das neue Recht für den Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Kölz/Häner, a.a.O., S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die sofortige Anwendbarkeit gilt namentlich für neue Regelungen betreffend die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003] E. 9, und D. SA [2A.69/2003] E. 9; vgl. ASA 67 S. 409 E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes schliessen betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen die sofortige Anwendung der neuen Vorschriften für am 1. Januar 2001 bereits vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003] E. 9 und in Sachen D. SA [2A.69/2003] E. 9).

bb) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 29. September 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. In Bezug auf die Verfahrenskosten im Einspracheverfahren ist daher Art. 68 MWSTG massgebend, auch wenn noch das alte materielle Recht zur Anwendung gelangt. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten für das Einsprache- und das Entscheidverfahren zulasten des Beschwerdeführers ist daher vollumfänglich aufzuheben und die Beschwerde in Bezug auf diesen Punkt gutzuheissen.

7.- In Ziff. 2 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 29. September 2003 hat die ESTV den für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag auf Fr. 144'474.-- (zuzüglich Verzugszins) festgesetzt. Gemäss EA Nr. (...) vom 5. Juli 1999 beläuft sich der geschuldete Betrag jedoch auf Fr. 144'494.--, wie dies denn auch in den Erwägungen des Einspracheentscheides (Ziff. 1.2 und 5 der Erwägungen) festgehalten worden ist. Es handelt sich dabei um einen blossen Redaktionsfehler (Misschreibung), der zu berichtigen ist, ohne dass damit eine reformatio in peius verbunden wäre.

8.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen jedoch in allen Punkten abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Da der Beschwerdeführer nur in einem untergeordneten Punkt durchdringt, rechtfertigt es sich nicht, die Verfahrenskosten zu ermässigen. Der Beschwerdeführer hat als im Wesentlichen unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren), welche auf Fr. 3'000.-- festgesetzt werden, vollumfänglich zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

Aus dem gleichen Grund ist auch auf die Zusprechung einer Parteientschädigung (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG) zu verzichten.

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

### **erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde des Forstreviers X. vom 29. Oktober 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. September 2003 wird - soweit darauf eingetreten werden kann - im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.
- 2.- Ziff. 2 des Dispositivs des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. September 2003 wird dahingehend berichtigt,

dass das Forstrevier X. der Eidgenössischen Steuerverwaltung für den Zeitraum 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 Fr. 144'494.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. August 1997 (mittlerer Verfall) zu bezahlen hat.

- 3.- Ziff. 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. September 2003, wonach das Forstrevier X. für das Einspracheverfahren Fr. 290.-- und für das Entscheidverfahren Fr. 260.- zu bezahlen habe, wird aufgehoben.
- 4.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission werden mit Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) bestimmt, dem Forstrevier X. zur Zahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
- 5.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Forstrevier X. keine Parteientschädigung auszurichten.
- 6.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter des Beschwerdeführers und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

---

### **Rechtsmittelbelehrung**

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

André Moser

Johannes Schöpf