



Urteil vom 12. Februar 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2015-2018); Subvention; Leistung innerhalb
des gleichen Gemeinwesens.

Sachverhalt:**A.**

Der Verkehrsverbund A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtiger) ist eine öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit mit Sitz in D._____ und gestützt auf Art. 21 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und Art. 10 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) seit dem 1. Juni 2008 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

B.

B.a Im Nachgang zu einer Mehrwertsteuerkontrolle im April 2014, einer Sitzung in den Räumlichkeiten der ESTV und mehreren Schriftenwechseln ersuchte der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 30. September 2015 die ESTV um den Erlass einer Verfügung. Gegenstand der Verfügung sollte die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation der Beiträge, welche der Steuerpflichtige vom Kanton A._____ und den A._____ Gemeinden in der Steuerperiode 2014 erhielt, bilden. Der Steuerpflichtige vertrat dabei die Auffassung, dass es sich bei den von ihm vereinnahmten Beiträgen des Kantons A._____ und der A._____ Gemeinden um Subventionen für die Organisation des öffentlichen Verkehrs und damit um sogenannte Nicht-Entgelte im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG handle; sofern man indes von einem Leistungsaustausch ausgehen würde, sei dies ein Anwendungsfall von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG (Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens) und damit von der Steuer ausgenommen.

B.b Am 31. August 2017 erliess die ESTV eine Verfügung, in welcher sie die Steuerforderung für die Steuerperiode 2014 festlegte und eine Steuernachforderung von Fr. 24'319.– geltend machte. In der Verfügung hielt die ESTV fest, dass es sich bei der Differenz zwischen dem Total der jährlichen Beiträge des Kantons A._____ und der A._____ Gemeinden und dem Total der an die Transportunternehmen ausgeschütteten Abgeltungsbeiträge um das Entgelt für die vom Steuerpflichtigen erbrachten steuerbaren Leistungen und nicht um (nicht der Steuer unterliegende) Subventionen handle. Die Verfügung vom 31. August 2017 erwuchs in Rechtskraft.

B.c Mit Eingabe vom 24. November 2017 machte der Steuerpflichtige geltend, die Verfügung vom 31. August 2017 nur angesichts der geringen Steuernachforderung nicht angefochten zu haben und reichte der ESTV zwei weitere Eingaben ein, in der er sich hinsichtlich der Steuerperioden 2015-2017 einerseits und ab 2018 andererseits mit den Argumenten der

ESTV gemäss Verfügung vom 31. August 2017 auseinandersetzte und diese zur Stellungnahme aufforderte.

B.d Mit Schreiben vom 15. Dezember 2017 bestätigte die ESTV gegenüber dem Steuerpflichtigen, dass die Leistungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Kanton A. _____ gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 Bst. c MWSTG (in der ab 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575]) in Verbindung mit Art. 38 Abs. 2 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201; in der ab 2018 geltenden Fassung [AS 2017 6307]) ab dem 1. Januar 2018 von der Steuer ausgenommen seien. Hinsichtlich der Steuerperioden 2015-2017 kündigte die ESTV mit Schreiben vom 20. Dezember 2017 die Durchführung einer Mehrwertsteuerkontrolle an.

C.

Im Oktober 2019 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2015-2018 durch. Mit Einschätzungsmitteilung Nr. 311'418 vom 5. November 2019 (nachfolgend: Einschätzungsmitteilung) setzte die ESTV die Steuerforderung hinsichtlich der Steuerperioden 2015-2018 fest und machte eine Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 47'648.– geltend.

D.

Mit Schreiben vom 13. Januar 2020 bestritt der Steuerpflichtige die Rechtmässigkeit der Einschätzungsmitteilung und verlangte den Erlass einer Verfügung. Mit Verfügung vom 23. November 2020 kam die ESTV diesem Ersuchen nach und bestätigte die Steuerforderung gemäss Einschätzungsmitteilung vollumfänglich.

E.

Gegen diese Verfügung erhob der Steuerpflichtige am 5. Januar 2021 Einsprache bei der ESTV. Formell beantragt er, dass die Einsprache als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten sei. Materiell beantragt er, es seien die von ihm unter Vorbehalt für die Steuerperioden 2015-2017 bereits entrichteten Steuern im Betrag von Fr. 322'836.– mit Vergütungszins zurückzuerstatten, verbunden mit einer entsprechenden verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugsrecht. Weiter beantragt er, es seien die in der Einschätzungsmitteilung unter Ziff. 1.1 für die Steuerperioden 2015-2017 nachgeforderten Steuern von Fr. 27'398.50 zu stornieren; alles unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV.

F.

Am 14. Januar 2021 übermittelte die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht die Einsprache des Steuerpflichtigen (nachfolgend: Beschwerdeführer) entsprechend zur weiteren Behandlung als Sprungbeschwerde.

G.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 18. Februar 2021, die Sprungbeschwerde kostenfällig abzuweisen.

H.

Mit Eingabe vom 2. März 2021 nimmt der Beschwerdeführer zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung und bekräftigt dabei seine bereits vorgebrachte Argumentation.

I.

Mit Schreiben vom 12. März 2021 lässt sich die Vorinstanz erneut vernehmen. Sie hält vollumfänglich an ihrem Antrag auf kostenfälliger Abweisung der Beschwerde fest.

Auf die Vorbringen der Parteien und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

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

1.2 Angefochten ist vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 23. November 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. D). Diese ist einlässlich begründet und die dagegen gerichtete Einsprache vom 5. Januar 2021 wurde – auf Antrag des Beschwerdeführers – als Sprungbeschwerde (nachfolgend: Be-

schwerde) im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet (vgl. Sachverhalt Bst. F). Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteil des BVer A-6454/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 1.2).

1.3 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Der Beschwerdeführer ist als Adressat des angefochtenen Entscheids zur Beschwerdeführung 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 Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet einzig die vorinstanzliche Verfügung vom 23. November 2020. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

Im vorliegend zu beurteilenden Fall hat der Beschwerdeführer nicht die vollständige Verfügung, sondern nur Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2015-2017 angefochten. Nur diese bilden vorliegend den Streitgegenstand.

1.5 Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2015-2017. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen MWSTV in den in den Jahren 2015-2017 gültigen Fassungen massgebend (AS 2009 5203). Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum aMWSTG bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass sie sich auf Vorschriften bezieht, die im neuen Recht inhaltlich nicht geändert haben.

2.

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug, sog. Mehrwertsteuer; vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

2.1.1 Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig (Steuersubjekt), wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt, Leistungen im Inland erbringt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG).

Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Art. 12 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV richtet sich die Unterteilung eines Gemeinwesens in Dienststellen nach der Gliederung des finanziellen Rechnungswesens (Finanzbuchhaltung), soweit dieses dem organisatorischen und funktionalen Aufbau des Gemeinwesens entspricht. Übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nach Art. 12 Abs. 1 MWSTG sind insbesondere öffentlich-rechtliche Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie einfache Gesellschaften von Gemeinwesen (Art. 12 Abs. 2 Bst. b und d MWSTV). Solche übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind als Ganzes ein Steuersubjekt, d.h. sie können nicht in Dienststellen und damit in mehrere Steuersubjekte unterteilt werden (Art. 12 Abs. 4 MWSTV; vgl. dazu auch Erläuterungen des Bundesrates zur Mehrwertsteuerverordnung [MWSTV; nachfolgend: Erläuterungen zur MWSTV], Art. 12 Abs. 4 MWSTV).

2.2 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland von Steuersubjekten gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Diese sind steuerbar, soweit das Mehrwertsteuergesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.2.1 Als Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt.

Unter Drittperson im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG ist grundsätzlich jedes mehrwertsteuerrechtlich relevante Subjekt zu verstehen, welches nicht der Leistungserbringer ist. Es wird mithin das Vorhandensein mehrerer Beteiligter vorausgesetzt. Reine Innenleistungen sind demnach mehrwertsteuerrechtlich nicht relevant (vgl. Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. No-

vember 2014 E. 4.1 mit Hinweisen; ferner zu Innenumsätzen bei Mehrwertsteuergruppen namentlich: Urteil des BVGer A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.5 ff. mit Hinweisen).

Aus den Begriffen «Einräumung» und «Erwartung eines Entgelts» ergibt sich, dass der Leistungserbringer die Leistung grundsätzlich willentlich erbringen muss (statt vieler: Urteil des BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.3 mit Hinweisen). Weil aber eine Leistung auch vorliegt, wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt, können insofern auch nicht freiwillige Leistungen der Mehrwertsteuer unterworfen sein. Die gesetzliche oder behördliche Anordnung kann demnach die Willensbildung beim Leistungserbringer bzw. die Freiwilligkeit ersetzen (Urteil des BVGer A-5934/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Das Vorliegen einer Leistung ist grundsätzlich aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.2.1 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021]). Der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient (Urteil des BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.4 mit Hinweisen).

2.2.2 Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss diese im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»). Entgelt wird gemäss Art. 3 Bst. f MWSTG definiert als Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt ein hinreichender Konnex besteht (statt vieler: BGE 140 II 80 E. 2.1 mit Hinweisen). Dabei genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein (BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021], je mit Hinweisen).

Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 mit Hinweisen). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses ist damit nicht von Bedeutung, ob die

Leistung oder das Entgelt (oder beide) mit oder ohne rechtliche (vertragliche) Verpflichtung erbracht wird. Vielmehr genügt eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt, wobei diese (zumindest) aus Sicht des Leistungsempfängers bejaht werden können muss (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.2.2, A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.3, je mit Hinweisen).

2.3 Nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG gelten mangels Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn unter anderem Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge nicht als Entgelt (sog. «Nicht-Entgelt»), und zwar auch dann, wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden. Bei Nicht-Entgelten handelt es sich um Mittelflüsse, welche grundsätzlich ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen, bei denen es also an einer inneren wirtschaftlichen Verknüpfung mit einer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn fehlt (Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.4 mit Hinweisen).

2.3.1 In Art. 29 MWSTV wird gestützt auf Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG bestimmt, dass namentlich folgende Mittelflüsse, welche von Gemeinwesen ausgerichtet werden als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge gelten:

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

In Art. 29 MWSTV nicht genannt werden die in Art. 3 Abs. 2 Bst. b SuG genannten Fälle, 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 (vgl. dazu Erläuterungen zur MWSTV, Art. 29 Bst. b MWSTV).

2.3.2 Bei Beitragszahlungen eines Gemeinwesens ist somit zu unterscheiden, ob es eine Subvention im Sinne von Art. 29 MWSTV bezahlt, um ein bestimmtes Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt, zu fördern (BGE 140 I 153 E. 2.5.4 f.) oder ob es sich eine individualisierte und konkrete Leistung beschafft, um eine ihm obliegende konkrete Aufgabe zu erfüllen (Urteile des BGer 2C_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5, 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2 und 2C_105/2008 vom 25. Juni 2008 E. 4.1 f). Wird beispielsweise eine Aufgabe, die grundsätzlich von der öffentlichen Hand zu erbringen ist, einem Privaten übertragen, welcher dafür von der öffentlichen Hand eine Entschädigung bekommt, erbringt dieser Private der öffentlichen Hand eine Leistung, welche der Steuer unterliegt (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBI 2008 6885 [nachfolgend: Botschaft MWSTG], S. 7116). 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, nicht aber ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt. Es besteht darin keine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, so dass nicht von einem Leistungsaustausch gesprochen werden kann (BGE 141 II 182 E. 3.5; Botschaft MWSTG, S. 6959 f.), auch dann nicht, wenn sie aufgrund von Leistungsaufträgen ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.4 Vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer aufgrund des Vorliegens eines Leistungsverhältnisses grundsätzlich erfasst aber von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind die in Art. 21 Abs. 2 MWSTG aufgeführten Leistungen. Diese sind unter dem Vorbehalt, dass nicht für deren Versteuerung optiert wurde, nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 MWSTG). Namentlich sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens von der Steuer ausgenommen.

2.4.1 Art. 38 Abs. 1 MWSTV beschreibt Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens als Leistungen zwischen den Organisationseinheiten der gleichen Gemeinde, des gleichen Kantons oder des Bundes. Gemäss

Art. 38 Abs. 2 MWSTV gelten als Organisationseinheiten der gleichen Gemeinde, des gleichen Kantons oder des Bundes:

- a. die eigenen Dienststellen und die Zusammenschlüsse nach Art. 12 Abs. 2 MWSTG;
- b. die eigenen Anstalten ohne eigene Rechtspersönlichkeit und die eigenen Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit;
- c. nur diesem Gemeinwesen zugehörige Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit;
- d. nur diesem Gemeinwesen zugehörige juristische Personen des privaten Rechts.

Gemäss Art. 38 Abs. 3 MWSTV gelten Leistungen zwischen verschiedenen Gemeinden oder zwischen verschiedenen Kantonen, Leistungen zwischen Gemeinden und Kantonen sowie Leistungen zwischen Bund und Kantonen oder Gemeinden nicht als Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens.

2.4.2 Gemäss den Erläuterungen zur MWSTV zu Art. 38 Abs. 2 MWSTV sind im Zusammenhang mit Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG all jene Steuersubjekte dem gleichen Gemeinwesen zugehörig, welche eindeutig bloss einer Gemeinde, einem Kanton oder dem Bund zugeordnet werden können. Die Rechtsform der Steuersubjekte ist dabei nicht entscheidend, solange diese nicht wesensimmanent die Beteiligung mehrerer unterschiedlicher Gemeinwesen erfordert, wie dies beispielsweise bei den Rechtsgemeinschaften zwingend der Fall ist (vgl. dazu die Erläuterungen zur MWSTV, Art. 38 Abs. 2 MWSTV). Damit erscheint für die Annahme einer Zugehörigkeit nach dem Willen des Verordnungsgebers zumindest erforderlich, dass das Gemeinwesen ohne Beteiligung durch ein anderes Gemeinwesen oder Private über die selbständige Anstalt verfügen kann, indem sie diese zum Beispiel auflösen kann (Urteil des BVGer A-5695/2019 vom 17. März 2021 E. 3.3.3).

2.4.3 Für die Bestimmung der mehrwertsteuerrechtlichen Zugehörigkeit einer öffentlich-rechtlichen Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit ist die gesetzliche Grundlage, nach welcher diese Anstalt errichtet wurde, kein entscheidendes Kriterium. Andernfalls würden sämtliche öffentlich-rechtlichen Anstalten unter die Ausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG fallen, was weit über das Ziel des Gesetzgebers hinausgehen würde (vgl. dazu Urteil des BVGer A-2783/2019 vom 17. August 2020 E. 4.3).

Nach bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung ist unter Zugehörigkeit im Sinn von Art. 38 Abs. 2 Bst. c MWSTV eine exklusive Beteiligung oder – wo ein solche nicht möglich ist – eine exklusive Trägerschaft zu verstehen. Daraus folgt, dass jede Mitbeteiligung resp. Mitträgerschaft durch ein anderes Gemeinwesen oder Private an der selbständigen Anstalt für die Inanspruchnahme der Steuerausnahme schädlich ist (vgl. dazu Urteil des BVerfG A-5695/2019 vom 17. März 2021 E. 3.3.2 ff. mit Hinweisen).

3.

Strittig ist, ob die Beiträge, welche der Beschwerdeführer von den Kantonen A._____, B._____ und C._____ sowie den A._____ Gemeinden erhalten hat, Entgelt für an diese erbrachten Leistungen oder Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG darstellen.

3.1

3.1.1 Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass es sich bei den strittigen Beiträgen um Zahlungen analog einer Abgeltung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. b SuG handle. Die Zahlungen seien Entgelt für die Erfüllung der dem Beschwerdeführer übertragenen öffentlich-rechtlichen Aufgabe. Die öffentlich-rechtliche Aufgabe liege dabei in der Verantwortung für den öffentlichen Verkehr. Mit der Abgeltung für die Erfüllung der übertragenen öffentlich-rechtlichen Aufgabe liege ein Leistungsaustausch im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG vor. Das Gleiche ergebe sich aus den in der Leistungsvereinbarung über die Aufgaben und Zusammenarbeit zwischen dem Kanton A._____ und dem Beschwerdeführer vom [...] (nachfolgend: Leistungsvereinbarung) sowie aus der Bestellervereinbarung über den Tarifverbund [...] zwischen dem Beschwerdeführer und den Kantonen B._____ und C._____ (nachfolgend: Bestellervereinbarung) festgehaltenen Aufgaben, welche der Beschwerdeführer zu erbringen habe und wofür er von der öffentlichen Hand entschädigt werde. Somit handle es sich bei den dem Beschwerdeführer durch die öffentliche Hand zugeflossenen Gelder, welche nicht an die Transportunternehmen weitergeleitet würden, um Entgelt für die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen.

3.1.2 Der Beschwerdeführer bringt dagegen sinngemäss vor, dass es sich bei den strittigen Beiträgen um Subventionen und damit um sog. Nicht-Entgelte handle. Dies ergebe sich für die Zahlungen des Kantons A._____ bereits aus dem Vorgehen der Festsetzung des kantonalen Beitrags und dem Umstand, dass der Kantonsbeitrag als Globalbeitrag gesprochen werde. Es gebe keine Aufteilung in einerseits an die Transport-

unternehmen weiterzuleitende Subventionen und andererseits in einen Anteil seiner Verwaltungskosten für die Erfüllung der ihm in § 9 Abs. 2 des Gesetzes über den öffentlichen Verkehr vom 22. Juni 2009 (öVG, SRL 775) übertragenen Aufgaben. Es fehle somit aus Sicht des Kantons A. _____ an einem Entgeltcharakter.

Weiter bringt der Beschwerdeführer sinngemäss vor, dass die Erfüllung der ihm übertragenen Aufgaben keine Leistung im Sinn des Art. 3 Bst. c MWSTG sein könne. Das Vorliegen einer Leistung gegenüber den A. _____ Gemeinden sei bereits aufgrund des Umstands ausgeschlossen, dass er (der Beschwerdeführer) in keiner Beziehung zu Ersteren stünde: Es sei der Kanton A. _____, welcher ihm (dem Beschwerdeführer) mit der in § 9 Abs. 2 öVG angeordneten Aufgabenübertragung einen Leistungsauftrag erteilt habe. Die Leistungsvereinbarung sei ebenfalls ohne die Gemeinden abgeschlossen worden. In der Aufgabenerfüllung gegenüber dem Kanton A. _____ könne ebenfalls keine Leistung erblickt werden. Es fehle dafür an der Entgeltserwartung des Beschwerdeführers, da mit dem Globalbetrag lediglich die mit der Aufgabenerfüllung notwendigen verbundenen administrativen Aufwendungen des Beschwerdeführers mitfinanziert werden sollen. Wenn mit einem Teil des Globalbeitrages auch der Betriebsaufwand gedeckt würde, könne man diesen Teilbetrag nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Abgeltung bezeichnen, welche nicht das Entgelt für eine steuerbare Leistung darstelle. Ein Leistungsverhältnis mit den Kantonen B. _____ und C. _____ sei schliesslich aufgrund des Umstandes ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer mit diesen Kantonen eine einfache Gesellschaft von Gemeinwesen bilde, welche als Ganzes ein Steuersubjekt bilde. Umsätze zwischen den Gesellschaftern seien als Innenumsätze nicht der Mehrwertsteuer unterworfen.

3.2 Vorab ist zu untersuchen, ob der Beschwerdeführer vom Kanton A. _____ und den A. _____ Gemeinden Beiträge für die Erfüllung einer ihm übertragenen öffentlich-rechtlichen Aufgabe und damit Zahlungen analog einer Abgeltung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. b SuG erhält.

3.2.1 Die Verfassung des Kantons A. _____ weist dem Kanton A. _____ und den A. _____ Gemeinden die Aufgaben in den Bereichen Verkehr und Infrastruktur zu, welche ihnen durch die Gesetzgebung übertragen sind (§ 11 der Verfassung des Kantons A. _____ vom 17. Juni 2007 (KV/LU, SRL 1). Konkretisiert werden diese Aufgaben im öVG. Dieses Gesetz regelt den öffentlichen Personen- und Schienengüterverkehr

des Kantons A. _____ sowie der A. _____ Gemeinden und enthält hierfür Regelungen zu deren Organisation, Planung, Massnahmen für Infrastruktur und Betrieb sowie Finanzierung. Hinsichtlich der Organisation sieht das öVG vor, dass der Kanton A. _____, die A. _____ Gemeinden und der Beschwerdeführer in Zusammenarbeit mit dem Bund, anderen Kantonen und den Transportunternehmen den öffentlichen Personenverkehr und, soweit er mit dem Personenverkehr abgestimmt werden muss, den Schienengüterverkehr auf dem Kantonsgebiet organisieren. Die Organisation des öffentlichen Verkehrs ist dabei eine ausschliesslich öffentlich-rechtliche Aufgabe, welche der Kanton A. _____ und die A. _____ Gemeinden in erster Linie durch den Beschwerdeführer als Verbundaufgabe wahrnehmen (vgl. dazu auch Botschaft des Regierungsrates an den Kantonsrat zum Entwurf eines Gesetzes über den öffentlichen Verkehr vom 3. Februar 2009 [nachfolgend: Botschaft öVG], S. 18 und 24). Unter Verbundaufgabe in diesem Sinne ist eine Gemeinschaftsaufgabe zu verstehen, die von allen A. _____ Gemeinden zusammen mit dem Kanton A. _____ erfüllt und finanziert werden muss (vgl. dazu Botschaft des Regierungsrates an den Grossen Rat zum Entwurf eines Gesetzes über die Verteilung und die Finanzierung der Aufgaben im Kanton A. _____ vom 13. März 2007 [Mantelerlass zur Finanzreform 08], S. 29).

3.2.2 Daraus folgt, dass es sich bei der Organisation des öffentlichen Personenverkehrs um eine ausschliesslich öffentlich-rechtliche Aufgabe handelt, welche grundsätzlich vom Kanton A. _____ und den A. _____ Gemeinden als Gemeinschaftsaufgabe zu erfüllen ist. Indem der Kanton A. _____ den Beschwerdeführer mit der Erfüllung dieser öffentlich-rechtlichen Aufgabe betraut hat und dem Beschwerdeführer dafür vom Kanton A. _____ und den A. _____ Gemeinden Beiträge ausgerichtet werden, sind diese analog einer Abgeltung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. b SuG zu behandeln. Damit bleibt zu prüfen, und das ist entscheidend, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt (vgl. Urteil des BGer 2C_826/2016 vom 6. April 2018 E. 3.4; Urteil des BVer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 3.3.3).

3.3 Da der Beschwerdeführer Beiträge zur Milderung oder zum Ausgleich finanzieller Lasten erhält, die sich aus der Erfüllung der ihm durch das öVG übertragenen Aufgaben ergeben, ist nachfolgend zu untersuchen, ob der Beschwerdeführer gegenüber dem Kanton A. _____ und/oder den A. _____ Gemeinden Leistungen im Rahmen eines Leistungsverhältnisses erbringt.

3.3.1 § 9 Abs. 2 öVG nennt folgende Aufgaben des Beschwerdeführers:

- a. die Zuordnung der Linien des öffentlichen Personenverkehrs zu den Angebotsstufen sowie die Planung und die Festsetzung des Angebots für den öffentlichen Personenverkehr,
- b. die Mitwirkung bei der Gestaltung des Mobilitätsmanagements,
- c. die Abwicklung des Fahrplanverfahrens innerhalb des Kantons,
- d. die Ausschreibung von Verkehrsleistungen, das Bestellverfahren und der Abschluss von Angebotsvereinbarungen mit den Transportunternehmen,
- e. die für den Tarifverbund erforderlichen Massnahmen und dessen Verwaltung,
- f. die Zusammenarbeit mit den zuständigen Stellen des Bundes und der Kantone, mit den Gemeinden, mit den sie vertretenden regionalen Entwicklungsträgern und mit den Transportunternehmen sowie die Koordination unter den Beteiligten,
- g. die Bereitstellung von Grundlagen zur Infrastrukturplanung,
- h. die Festlegung des jährlichen Investitionskostenbeitrags der Gemeinden nach § 23 Abs. 2,
- i. die Festlegung des Kostenverteilers für die Gemeindebeiträge sowie der Höhe dieser Beiträge,
- j. die gesetzes- und vertragskonforme Durchführung des öffentlichen Personenverkehrs, einschliesslich des Controllings.

3.3.2 In der Leistungsvereinbarung werden die für die Erfüllung der Aufgaben erforderlichen Leistungen im Einzelnen festgelegt und die Art und Weise ihrer Erfüllung («Modalitäten») geregelt (vgl. auch § 9 Abs. 4 öVG). Es werden darin in Ziff. 3 der Leistungsvereinbarung mithin die Aufgaben des Beschwerdeführers je unter Aufzählung der betreffenden, konkret und detailliert umschriebenen Aufgaben in die fünf folgenden Themengebiete unterteilt:

- Unter dem Titel 3.1 «Angebot des öffentlichen Personenverkehrs» wird festgehalten, dass dem Beschwerdeführer die Planung, Bestellung und Festsetzung des Angebots für den öffentlichen Verkehr obliegt.
- Unter dem Titel 3.2 «Tarifverbund Passepartout» wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer den Tarifverbund Passepartout mit Zustimmung der übrigen beteiligten Kantone führt und verwaltet.
- Unter dem Titel 3.3 «Kosten und Finanzen» wird bestimmt, dass dem Beschwerdeführer die Kosten- und Finanzplanung sowie das Finanz- und Rechnungswesen für den öffentlichen Personenverkehr obliegt.
- Unter dem Titel 3.4 «Administration, Kommunikation und Controlling» wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer für die Administration, die Kommunikation und das Controlling im öffentlichen Personenverkehr zuständig ist.

- Zuletzt wird unter dem Titel 3.5 «Koordination und Kooperation» bestimmt, dass der Verkehrsverbund den öffentlichen Personenverkehr auf die Gesamtverkehrspolitik von Bund, Kanton und Gemeinden ausrichte, diesen mit den übrigen Verkehrsarten koordiniert und die erforderliche Grundlagen für die öV-seitige Infrastrukturplanung bereitstellt.

3.3.3 Aus den Aufgaben, die dem Beschwerdeführer gemäss § 9 Abs. 2 öVG übertragen wurden, sowie aus der Leistungsvereinbarung ergibt sich, dass der Beschwerdeführer mit der Organisation des öffentlichen Personenverkehrs im Kanton A._____ denjenigen Gemeinwesen einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert einräumt, welche diese Aufgabe ohne entsprechende Delegation zu erfüllen hätten. Durch die Übertragung der Zuständigkeit für den öffentlichen Verkehr auf den Beschwerdeführer findet insofern ein Outsourcing einer ausschliesslich öffentlich-rechtlichen Aufgabe aus der Zentralverwaltung statt. Da es sich bei der Organisation des öffentlichen Personenverkehrs um eine Verbundaufgabe handelt, welche vom Kanton A._____ gemeinsam mit den A._____ Gemeinden zu erfüllen ist, beschaffen sich sowohl der Kanton A._____ als auch die A._____ Gemeinden mit deren Übertragung auf den Beschwerdeführer eine individualisierte und konkrete Leistung im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG.

3.3.4 Indem der Beschwerdeführer durch die Erfüllung der ihm übertragenen öffentlich-rechtlichen Aufgabe sowohl dem Kanton A._____ als auch den A._____ Gemeinden detailliert und ausführlich umschriebene Organisationsleistungen erbringt (vgl. E. 3.3.2) und er dafür von diesen Gemeinwesen eine Abgeltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten erhält, die sich aus dieser Aufgabenerfüllung ergeben, besteht insofern ein Mehrwertsteuerrechtliches Leistungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und dem Kanton A._____ und den A._____ Gemeinden (vgl. E. 2.3.2). Die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

3.3.5 Was der Beschwerdeführer diesbezüglich vorbringt, vermag nach dem Vorstehenden nicht zu überzeugen:

3.3.5.1 Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers ist die vorliegende Fallkonstellation nicht mit derjenigen des Urteils des Bundesgerichts 2C_826/2016 vom 6. April 2018 vergleichbar. Im dortigen Verfahren ging es um die Mehrwertsteuerliche Qualifikation von Beitragszahlungen des Bundes an die Stiftung Anti Doping Schweiz, wobei diese Zahlungen als Subvention zur Förderung des Verhaltens der Stiftung qualifiziert wurden.

Im vorliegenden Fall fördern der Kanton A. _____ und die A. _____ Gemeinden jedoch nicht nur ein Verhalten des Beschwerdeführers, sondern beschaffen sich durch die Übertragung der Organisation des öffentlichen Personenverkehrs eine detailliert umschriebene individualisierte und konkrete Leistung.

3.3.5.2 Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, dass er die ihm übertragenen Aufgaben ohne Entgelterwartung erfülle, weil der als Globalbetrag bezeichnete Betrag lediglich seine mit der Aufgabenerfüllung notwendigen verbundenen administrativen Aufwendungen finanziere, verkennt er, dass eine Entgelterwartung bereits zu bejahen ist, wenn aus Sicht des Leistungserbringers die mit der Leistungserbringung verbundenen administrativen Aufwendungen vom Leistungsempfänger oder an seiner Stelle von einer Drittperson gedeckt werden sollen.

3.3.5.3 Auch den Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach ein Leistungsverhältnis zwischen ihm und den A. _____ Gemeinden bereits aus dem Umstand ausgeschlossen sei, weil ihm die Aufgabe nach einem Gesetz des Kantons A. _____ übertragen wurde und er ausschliesslich mit dem Kanton A. _____ die Leistungsvereinbarung abgeschlossen habe, kann nicht gefolgt werden. Aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht hat die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen. Es genügt, wenn aus Sicht des Leistungsempfängers eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (vgl. vorne E. 2.2.2). Entsprechend ist es vorliegend für die Bejahung eines Leistungsverhältnisses nicht schädlich, dass der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Leistungserbringung in keinem Vertragsverhältnis mit den A. _____ Gemeinden steht. Es genügt, dass Leistung und Entgelt aus Sicht der A. _____ Gemeinden innerlich derart verknüpft sind, dass die Organisationsleistungen des Beschwerdeführers das Entgelt der A. _____ Gemeinden auslösen.

3.3.5.4 Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass Überschüsse entweder in den Folgejahren an die Beitragszahlungen der Gemeinwesen angerechnet werden oder an die beitragszahlenden Gemeinwesen zurückerstattet werden, ändert nichts an der vorliegenden Beurteilung: Eine Anrechnung in den Folgejahren oder eine Rückerstattung der Beitragszahlungen könnte für sich allein zwar durchaus als Indiz für eine Subvention gewertet werden. Dies würde indes insbesondere aufgrund der detailliert und ausführlich umschriebenen Organisationsleistungen nichts an der vorlie-

genden Beurteilung der Beitragszahlungen als Entgelt für die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen ändern (vgl. E. 3.3.4). Ob eine allfällige Rückerstattung an die beitragszahlenden Gemeinwesen zu einer Entgeltsminderung führt, wäre zudem eine Frage der Bemessungsgrundlage.

3.4 Hinsichtlich der Frage, ob zwischen dem Beschwerdeführer und den Kantonen B._____ und C._____ ein Leistungsverhältnis besteht, ist zwischen den Parteien einzig strittig, ob es sich bei dem Beschwerdeführer und den Kantonen B._____ und C._____ um unterschiedliche mehrwertsteuerlich relevante Subjekte handelt. Nicht strittig hingegen ist, dass mit der Geschäftsführung des Tarifverbands [...] ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert eingeräumt wird und dass die Differenz zwischen den Mittelflüssen, welche der Beschwerdeführer von den Kantonen B._____ und C._____ abzüglich der an die Transportunternehmen weitergeleiteten Zahlungen erhält, grundsätzlich als Entgelt qualifizieren können, sofern eine Leistung eingeräumt wird.

3.4.1 Eine Leistung im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG setzt voraus, dass ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert in Erwartung eines Entgelts an eine Drittperson eingeräumt wird. Mithin wird verlangt, dass der Leistungsempfänger und der Leistungserbringer unterschiedliche Subjekte im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne sind (vorne E. 2.2.1). Bei den Mitgliedern des Tarifverbundes [...] handelt es sich jeweils um unterschiedliche Subjekte im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne: Der Beschwerdeführer als öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit bildet als übrige Einrichtung des öffentlichen Rechts ein eigenständiges Steuersubjekt im Sinne von Art. 12 Abs. 2 Bst. b MWSTV i.V.m. Art. 12 Abs. 1 MWSTG. Die Kantone B._____ und C._____ bilden eigenständige Gemeinwesen, deren Dienststellen eigenständige Steuersubjekte sind (Art. 12 Abs. 1 MWSTG). Da es sich bei den Mitgliedern des Tarifverbundes um Subjekte unterschiedlicher Gemeinwesen handelt, sind zwischen diesen Subjekten für die Mehrwertsteuer unbeachtliche Innenumsätze von vornherein ausgeschlossen. Daraus folgt, dass zwischen dem Beschwerdeführer und den Kantonen B._____ und C._____ ein Leistungsverhältnis besteht, welches der Steuer unterliegt, sofern das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

3.4.2 An diesem Ergebnis nichts zu ändern vermögen die Vorbringen des Beschwerdeführers. Insbesondere seine Ausführungen, wonach Leistungen, die zwischen den Mitgliedern des Tarifverbundes [...] ausgetauscht würden, als sogenannte «Innenumsätze» keine steuerbaren Umsätze

seien, treffen nicht zu. So kann der Beschwerdeführer namentlich aus dem in diesem Zusammenhang angerufenen Art. 12 Abs. 4 MWSTV nichts zu seinen Gunsten ableiten. Denn dieser statuiert lediglich, dass die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Ganzes ein Steuersubjekt bilden und somit nicht in mehrere Steuersubjekte unterteilt werden können (vgl. dazu vorne E. 2.1.1). Insofern verkennt der Beschwerdeführer, dass eine einfache Gesellschaft, bestehend aus verschiedenen Gemeinwesen, bereits ein eigenständiges Steuersubjekt bildet, weshalb es bei einer solchen Konstellation keine «Innenumsätze» geben kann.

3.5 Bei der Bemessung des tatsächlich empfangenen Entgelts ist zurecht unstrittig, dass die Mittelflüsse, welcher der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum vereinnahmte, um sie im Anschluss an die Transportunternehmen weiterzuleiten, nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Weil der Beschwerdeführer für den Eingang der Abgeltungen an den ungedeckten Kosten des öffentlichen Personenverkehrs sorgt und diese an die Transportunternehmen weiterleitet (§ 24 Abs. 1 öVG), handelt es sich bei diesen Mittelflüssen mit Bezug auf den Beschwerdeführer um Durchlaufposten im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG.

Vor diesem Hintergrund ist die vorinstanzliche Festsetzung des tatsächlich empfangenen Entgelts als Differenz zwischen den von der öffentlichen Hand zugeflossenen Mittel abzüglich der an die Transportunternehmen weitergeleiteten Abgeltungen für die ungedeckten Kosten des öffentlichen Personenverkehrs nicht zu beanstanden.

Das vom Beschwerdeführer vorgebrachte Argument, dass im Globalbetrag keine Unterscheidung zwischen Subventionen und Entgelt für seine Leistungen vorgenommen werde, gereicht ihm nicht zum Vorteil. Daraus könnte vielmehr geschlossen werden – wozu vorliegend kein Anlass besteht –, dass der gesamte Betrag einschliesslich der an die Transportunternehmen weitergeleiteten Abgeltungen als tatsächlich empfangenes Entgelt zu betrachten wäre, da die weitergeleiteten Subventionen nicht im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG gesondert ausgewiesen wurden.

3.6 Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Vorinstanz zu Recht von einem Leistungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und den Kantonen A._____, B._____ und C._____ sowie den A._____ Gemeinden ausgegangen ist. Entgelt für die erbrachten Leistungen sind dabei sämtliche an den Beschwerdeführer ausgerichteten Beiträge der

Kantone A._____, B._____ und C._____ sowie der A._____ Gemeinden nach Abzug der an die Transportunternehmen weitergeleiteten Abgeltungen an die ungedeckten Kosten des öffentlichen Personenverkehrs.

4.

Weiter strittig und nachfolgend zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer an den Kanton A._____ von der Steuer ausgenommene Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG erbringt. Beim Beschwerdeführer handelt es sich um eine selbständige Anstalt des kantonalen öffentlichen Rechts bzw. um eine öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit des Kantons A._____ (§ 9 Abs. 1 öVG). Zur Diskussion steht folglich die Anwendbarkeit von Art. 38 Abs. 2 Bst. c MWSTV in Verbindung mit Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG.

4.1

4.1.1 Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, er sei nur dem Kanton A._____ zugehörig. Für diese Qualifikation sprächen insbesondere folgende rechtliche Kriterien: die Errichtung nach einem Gesetz des Kantons A._____ (§ 9 Abs. 1 öVG); der Sitz im Kanton A._____ (§ 9 Abs. 1 öVG) sowie die weittragende Bedeutung des Regierungsrates des Kantons A._____ (§ 6 öVG). Nichts anderes ergebe sich aus dem Reglement für den Verkehrsverbund A._____ vom 8. Januar 2010 [nachfolgend: Reglement, SRL 775b]): Die Planungs- und Rechnungslegungsprozesse seien auf jene der kantonalen Verwaltung abzustimmen; für die Angestellten gelte das A._____ Gesetz über das öffentlich-rechtliche Arbeitsverhältnis vom 26. Juni 2001 (§ 20 Abs. 1 des Reglements), und sie seien bei der A._____ Pensionskasse versichert. Weiter hebt der Beschwerdeführer hervor, dass ihm die A._____ Gemeinden keinen Auftrag erteilen würden und auch keine Leistungsvereinbarung mit ihm abgeschlossen hätten. Zuletzt weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass einzig der Kanton A._____ sein öVG ändern oder sogar aufheben, also z.B. ihn liquidieren, oder auf das dazumal noch vorhandene Vermögen zugreifen könne, und zwar ohne Beteiligung einer A._____ Gemeinde.

4.1.2 Die Vorinstanz vertritt dagegen die Auffassung, dass der Beschwerdeführer nicht ausschliesslich dem Kanton A._____ zugehörig sei, sondern auch von den A._____ Gemeinden getragen werde. Nach der Verwaltungspraxis der ESTV lägen von der Steuer ausgenommene Leistungen

gen innerhalb des gleichen Gemeinwesens nur dann vor, wenn die Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit vollumfänglich, d.h. zu 100 %, im Besitz des entsprechenden Gemeinwesens seien. Die nicht alleinige Beteiligung durch den Kanton A. _____ ergebe sich unter anderem aus den Jahresberichten des Kantons A. _____, bei welchen ausgeführt werde, dass die A. _____ Gemeinden zu 50 % am Beschwerdeführer beteiligt seien. Angesichts des Umstandes, dass den Kanton A. _____ nur eine Kostenbeteiligung von 50 % treffe und die Mehrheit der Mitglieder des obersten Organs der Steuerpflichtigen (Verbundrat) gerade nicht vom Kanton gestellt werde, könne kein Zweifel daran bestehen, dass der Beschwerdeführer nicht als nur dem Kanton A. _____ zugehörige Anstalt gelten könne.

4.2 Vorliegend stellt zurecht keine der Parteien in Abrede, dass der Kanton A. _____ ein Träger des Beschwerdeführers ist. Strittig und nachfolgend zu untersuchen ist, ob auch die A. _____ Gemeinden Träger des Beschwerdeführers sind. Nur sofern der Beschwerdeführer eindeutig ausschliesslich dem Kanton A. _____ zugehörig ist, liegen von der Steuer ausgenommene Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens vor.

4.2.1 Der Kanton A. _____ und die A. _____ Gemeinden können die Erfüllung von Aufgaben im Rahmen der Gesetzgebung Personen oder Organisationen des öffentlichen oder privaten Rechts übertragen (§ 14 Abs. 1 KV/LU). Sie können Organisationen des öffentlichen und des privaten Rechts schaffen oder sich daran beteiligen (§ 14 Abs. 2 KV/LU). Das Gesetz über die Organisation von Regierung und Verwaltung vom 13. März 1995 (Organisationsgesetz, OG, SRL 20) konkretisiert neben der Übertragung kantonaler Aufgaben auf Organisationen des öffentlichen und privaten Rechts auch die kantonale Beteiligung an diesen rechtlich selbständigen Organisationen (§ 45 f. OG). Danach erfolgt eine Beteiligung mittels Finanz- und Sacheinlagen sowie mittels Einsitz im strategischen Leitungsorgan der selbständigen Organisation (§ 46 Abs. 1 OG).

Der Verbundrat ist das oberste Organ des Beschwerdeführers und nimmt die strategische Führung wahr (§ 10 öVG). Der Kanton A. _____ und die A. _____ Gemeinden sind darin ausgewogen vertreten (§ 10 Abs. 1 öVG) und erfüllen darin ihre gemeinsame Verbundaufgabe. Von den sieben Mitgliedern des Verbundrates vertreten drei Mitglieder den Kanton A. _____ und vier Mitglieder die A. _____ Gemeinden (§ 2 Abs. 1 der Verordnung über den öffentlichen Verkehr vom 20. Oktober 2009 [öVV, SRL 775a]). Daraus folgt, dass sowohl der Kanton A. _____ als auch die

A._____ Gemeinden Einsitz im strategischen Leitungsorgan des Beschwerdeführers haben und dadurch im Sinn des kantonalen Organisationsgesetzes am Beschwerdeführer beteiligt sind. Darüber hinaus ist der Kanton A._____ aufgrund der Sitzverteilung und der festgelegten Quoren im Verbundrat zur Durchsetzung seiner Interessen auf die Kooperation der A._____ Gemeinden angewiesen: So werden Beschlüsse – wie die Wahl der Geschäftsleitung – mit der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst (§ 3 Abs. 2 des Reglements). Dementsprechend kann der Kanton A._____ in organisatorischer Hinsicht nicht allein über den Beschwerdeführer verfügen. Aufgrund dieser Ausgangslage qualifiziert der Regierungsrat des Kantons A._____ seine Beteiligung am Beschwerdeführer denn auch als Minderheitsbeteiligung (Antwort des Regierungsrates des Kantons A._____ auf Anfrage A 170 vom 9. Juni 2020, S. 2; Jahresbericht 2015 des Regierungsrates an den Kantonsrat vom 19. April 2016 [nachfolgend: Jahresbericht 2015], S. 255). Daraus folgt, dass der Kanton A._____ in organisatorischer Hinsicht nicht alleiniger Träger des Beschwerdeführers ist.

4.2.2 Der Kanton A._____ und die A._____ Gemeinden finanzieren den Beschwerdeführer zu je 50 %. Die A._____ Gemeinden tragen insbesondere auch die Hälfte der Verwaltungskosten des Beschwerdeführers (§ 23 Abs. 1 Bst. d öVG). Hinsichtlich der Verwendung des Jahresergebnisses sieht Ziff. 5.2 der Leistungsvereinbarung vor, dass Rückvergütungen des positiven Jahresergebnisses anteilmässig unter dem Kanton A._____ und den A._____ Gemeinden zu erfolgen haben. Aufgrund dieser Ausgangslage wird der Gemeindeanteil in der konsolidierten Jahresrechnung separat ausgewiesen (vgl. etwa Jahresbericht 2015, S. 269). Aus dem Umstand, dass die A._____ Gemeinden gemeinsam mit dem Kanton A._____ das Risiko für die laufenden Kosten des Beschwerdeführers tragen und allfällige Überschüsse anteilmässig zurückerstattet werden, folgt, dass der Kanton A._____ auch in finanzieller Hinsicht nicht alleiniger Träger des Beschwerdeführers ist.

4.2.3 Da die A._____ Gemeinden sowohl in organisatorischer (E. 4.2.1) als auch in finanzieller Hinsicht (E. 4.2.2) als Träger des Beschwerdeführers zu betrachten sind, ist der Beschwerdeführer nicht nur dem Kanton A._____ zugehörig. Daraus folgt, dass Leistungen des Beschwerdeführers an den Kanton A._____ nicht im Sinn von Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens von der Steuer ausgenommen sind (vgl. E. 2.4).

4.2.4 Aus seinen Vorbringen, wonach der Regierungsrat des Kantons A. _____ die vier Gemeindevertreter im Verbundrat wähle, weshalb die Gemeinden die sie im Verbundrat vertretenden Mitglieder nicht selber bestimmen können, kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten: Zum einen vertreten vier der sieben Mitglieder des Verbundrates die A. _____ Gemeinden und ihre Interessen unabhängig davon, ob sie von den A. _____ Gemeinden oder vom Regierungsrat gewählt wurden, zum anderen wählt der Regierungsrat die Mitglieder des Verbundrates unter Berücksichtigung der Vorschläge der Gemeinden (§ 6 Bst. h öVG).

Auch die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach er weder über ein Eigenkapital noch über ein Dotationskapital noch über ein sonstiges Kapital verfüge und sich daher die Beteiligung des Kanton A. _____ und der A. _____ Gemeinden nicht als eine Beteiligung an seinem Kapital erweise, laufen ins Leere: Denn wie erwähnt (E.4.2.3) ist entscheidend, dass die A. _____ Gemeinden vorliegend durch Einsitz im strategischen Leitungsorgan des Beschwerdeführers und aufgrund deren finanzieller Beteiligung an dessen laufenden Kosten als Träger desselben zu qualifizieren sind.

5.

Zusammenfassend qualifizieren die streitbetroffenen Zahlungen als Entgelt für die steuerbaren Organisationsleistungen, welche der Beschwerdeführer an die Kantone A. _____, B. _____ und C. _____ sowie an die A. _____ Gemeinden erbringt. Nach dem Gesagten erweist sich der angefochtene Entscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist entsprechend als unbegründet abzuweisen.

6.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 8'500.– dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 8'500.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der im gleichem Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 052.0077.1581/63z50007; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 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: