

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. November 2002 [SRK 2001-145])

Mehrwertsteuer. Sponsoring von Filmen durch gemeinnützige Institutionen. Beweislastregel. Qualifikation von Vorgängen aus wirtschaftlicher Sicht im Gegensatz zu einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise.

- Voraussetzungen einer mehrwertsteuerlich relevanten Gegenleistung beim Sponsoring (E. 2a und 3a).
- Keine Bekanntmachungsleistung und somit kein Sponsoringsachverhalt liegt vor, wenn die Beiträge von Sponsoren stammen, die als gemeinnützige Fördervereinigungen von den direkten Steuern befreit sind (E. 3b/aa).
- Die Gemeinnützigkeit ist als steuermindernde Tatsache vom Mehrwertsteuerpflichtigen nachzuweisen (E. 3b/bb).
- Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht primär aus zivil- bzw. vertragsrechtlicher Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen. Vorliegend beinhaltet ein angeblicher «Darlehensvertrag» einen mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsaustausch (E. 2b und 3c).

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Sponsoring en matière de cinéma versé par des institutions d'utilité publique. Règle sur le fardeau de la preuve. Qualification d'opérations selon une appréciation économique par opposition à une appréciation fondée sur le droit civil.

- Conditions dans lesquelles on doit admettre une contre-prestation relevant du droit de la TVA en matière de sponsoring (consid. 2a et 3a).
- Il n'y a pas (de prestation) d'avis et, partant, pas d'élément constitutif de sponsoring lorsque les contributions proviennent de sponsors qui sont libérés des impôts directs en tant qu'associations d'utilité publique (consid. 3b/aa).
- En tant que fait de nature à diminuer l'impôt, le caractère d'utilité publique doit être prouvé par l'assujetti TVA (consid. 3b/bb).
- La qualification d'opérations sous l'angle de la TVA ne doit pas se faire en premier lieu à la lumière du droit civil, respectivement du droit des contrats, mais se baser sur des critères économiques effectifs. En l'espèce, un contrat soi-disant de prêt concerne en fait un échange de prestations soumis à la TVA (consid. 2b et 3c).

Imposta sul valore aggiunto (IVA). Sponsorizzazione di film attraverso istituzioni di utilità pubblica. Regola dell'onere della prova. Qualifica di operazioni da un punto di vista economico in opposizione a un apprezzamento fondato sul diritto civile.

- Condizioni per una controprestazione rilevante dal punto di vista dell'IVA in caso di sponsorizzazione (consid. 2a e 3a).
- Non vi è una prestazione di comunicazione e quindi sponsorizzazione se i contributi provengono da sponsor che sono esonerati dalle imposte dirette perché associazioni di utilità pubblica (consid. 3b/aa).
- Dato che si tratta di un fatto che può portare alla riduzione dell'imposta, l'assoggettato all'IVA deve dimostrare l'utilità pubblica (consid. 3b/bb).
- La qualifica di operazioni nel quadro dell'IVA non deve essere effettuata in primis da un punto di vista del diritto civile risp. contrattuale, bensì secondo criteri economici e di fatto. Nella fattispecie, un cosiddetto contratto di mutuo contiene uno scambio di prestazioni che soggiace all'IVA (consid. 2b e 3c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X AG (nachfolgend: Gesellschaft bzw. Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die Produktion von kulturell anspruchsvollen Spiel- und Dokumentarfilmen; sie wird im Film- und Videosektor tätig sein. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (im Folgenden: ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B. An diversen Tagen in den Monaten Juli und November 1999 sowie im Februar 2000 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. September 1999) durch. Dabei stellte die Verwaltung unter anderem fest, dass die Gesellschaft Bekanntmachungsleistungen an Stiftungen gegen Entgelt erbrachte und nicht deklarierte. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 22. März 2000 forderte die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1999 gesamthaft Fr. 5'148.- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 28. Februar 1998 (mittlerer Verfall) nach.

C. Mit Schreiben vom 14. April 2000 liess die Gesellschaft die Nachforderung bei der ESTV bestreiten. Sie hielt dafür, die Beiträge der «Stiftung Kulturfonds A» und «B-Fonds GmbH» stammten aus Darlehen. Für die Beiträge des «C Mediendienstes», der «D Stiftung», der «Hilfswerke E», der «F Stiftung» sowie der «G Gemeinde» habe sie keinerlei Werbeleistungen erbracht. Die einmalige Nennung dieser Förderer lediglich im Abspann eines Filmes stelle noch keine Werbeleistung dar.

D. Am 8. September 2000 hielt die ESTV in einem (formellen) Entscheid fest, die Steuerpflichtige schulde für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1999 Fr. 5'148.- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins. Zur Begründung ihres Entscheides führte die Verwaltung im Wesentlichen aus, die Gesellschaft habe von privatrechtlichen Stiftungen Sponsorenbeiträge erhalten und als Gegenleistung die Sponsoren im Nachspann des betreffenden Filmes namentlich erwähnt.

Dagegen liess die Steuerpflichtige am 22. September 2000 Einsprache erheben und beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Sie machte im Wesentlichen geltend, der Stiftung Kulturfonds A und die B-Fonds GmbH habe ihr Darlehen zur Verfügung gestellt. Es bestehe eine Rückzahlungspflicht der Steuerpflichtigen. Von einem Entgelt könne frühestens dann die Rede sein, wenn die Darlehensgeber auf eine Rückzahlung verzichtet haben, was aber nicht zutrefte. Vielmehr seien Teilrückzahlungen der Darlehen bereits erfolgt. Ferner sei die Nennung eines Darlehensgebers oder eines Spenders im Nachspann eines Filmes keine Gegenleistung. Vielmehr handle es sich um Produktdeklarationen, welche branchenüblich und

teilweise aus persönlichkeitsrechtlichen Gründen notwendig seien. Insbesondere handle es sich dabei um keine Werbeleistung, denn bei Kinovorführungen werde in aller Regel das Licht während des Abspans bereits eingeschaltet sowie das Publikum verlasse gleichzeitig den Saal und bei Fernsehansprachen werde der Abspann in aller Regel weggeschnitten. Eine Werbeleistung könne von vornherein nur vorliegen, wenn die werbende Person am Markt auftrete. Die im Nachspann genannten Geldgeber würden aber keine Leistungen am Markt erbringen.

E. Mit Schreiben vom 30. Mai 2001 gab die ESTV der Steuerpflichtigen «in Berücksichtigung neuerer oberinstanzlicher Erwägungen» die Möglichkeit, die Gemeinnützigkeit der Beiträge ausrichtenden Stiftungen nachzuweisen. Mit Antwortschreiben vom 12. Juni 2001 erklärte die Gesellschaft, steuerliche Aspekte dieser Stiftungen gehörten zu deren Privatsphäre und sie sei nicht berechtigt, diesbezügliche Angaben von diesen Stiftungen erhältlich zu machen. Zudem gehörten die erwähnten Stiftungen zu den wichtigen Kultur- und Sozialstiftungen der Schweiz. Ihr Charakter als gemeinnützige Institutionen dürfe als notorisch vorausgesetzt gelten, insbesondere bei einer Steuerverwaltung.

F. Mit Einspracheentscheid vom 16. Juli 2001 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte erneut die Nachforderung im Betrag von Fr. 5'148.- nebst Verzugszins. Mit Eingabe vom 29. August 2001 erhebt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 16. Juli 2001 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie stellt den Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit Vernehmlassung vom 5. Dezember 2001 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

G. Zwecks Klärung des rechtserheblichen Sachverhalts gab die SRK der Beschwerdeführerin am 15. Juli 2002 Gelegenheit, für jede betroffene Stiftung zu begründen und zu belegen, dass es sich dabei um gemeinnützige Vereinigungen handelt mit dem Zweck der Förderung der kulturellen Tätigkeit. Aufforderungsgemäss reichte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 20. September 2002 diverse Unterlagen nach. Am 7. Oktober 2002 nahm die ESTV zu dieser Eingabe Stellung und beantragte die Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 5'188.-.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. Die Beschwerdeführerin rügt unter anderem die unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Die ESTV unterstelle gemeinnützigen Stiftungen der Kulturförderung unternehmerische Gewinn- und Umsatzabsichten und interpretiere in Darlehensverträgen Gegenleistungen hinein, die nie vereinbart und nie erbracht worden seien.

Die Frage, ob der Verwaltung mit Bezug auf Stiftungen eine ungenügende Sachverhaltsermittlung vorgeworfen werden kann, braucht nicht abschliessend beurteilt zu werden, wäre doch ein entsprechender Mangel durch die Instruktionsmassnahme der SRK vom 15. Juli 2002 als geheilt zu betrachten. Soweit der Vorwurf der Beschwerdeführerin die «Darlehensverträge» betrifft, kann nicht von einer unrichtigen Sachverhaltsfeststellung durch die ESTV die Rede sein. Denn die steuerliche Qualifizierung der durch diese Verträge geregelten Aktivitäten ist Rechts- und nicht Sachverhaltsfrage (siehe E. 3c hiernach). Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

2.a.aa. Nach der Verwaltungspraxis unterliegen Werbe- und Bekanntmachungsleistungen für Sponsoren der Mehrwertsteuer (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige<sup>[4]</sup>, Rz. 261; Branchenbroschüre Karitative Organisationen, S. 17). Eine Gegenleistung liege bereits vor, wenn der Sponsor oder Spender vom Empfänger in einem Mitteilungsblatt oder Klubheft, in Programmen, aber auch in Form von Lautsprecherdurchsagen unter Hinweis auf seine berufliche, gewerbliche, unternehmerische oder andere Tätigkeit namentlich genannt wird (Wegleitung, Rz. 432i). Die Erwähnung von Privatpersonen ohne jeglichen Hinweis auf eine geschäftliche Tätigkeit stelle keine Werbeleistung dar und sei nicht steuerbar (Branchenbroschüre Sport, S. 36; Branchenbroschüre Karitative Organisationen, S. 17). Keine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers werde angenommen bei der ein- oder mehrmaligen Nennung im offiziellen Berichtsteil eines Jahres- und/oder Rechenschaftsberichtes. Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer bilde der gesamte Sponsorbeitrag. Bestehe das Sponsoring in der Zuwendung von Naturalien, sei Steuerbemessungsgrundlage der Preis, der einem unabhängigen Dritten der gleichen Abnehmerkategorie für die Lieferung der Naturalien in Rechnung gestellt würde (Wegleitung, Rz. 432j; Branchenbroschüre Sport, S. 24). Die ein- oder mehrmalige Nennung von Privatpersonen mit Berufs- oder Tätigkeitsbezeichnung, von juristischen Personen, Personengesellschaften, Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit und von Anstalten des privaten Rechts (Verein, Stiftung, Genossenschaft, AG, Kommanditaktiengesellschaft, GmbH, Kommanditgesellschaft, Kollektivgesellschaft, einfache Gesellschaft, Verband usw.) in anderen Publikationen als Geschäfts- oder Rechenschaftsberichten stelle daher eine Werbe- oder imagefördernde Bekanntmachungsleistung dar, so dass der entsprechende Sponsorbeitrag der Mehrwertsteuer unterliege.

bb. Die SRK und das Bundesgericht hatten in konkreten Anwendungsakten bereits über die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sponsoring zu befinden: Werde das Sponsoring einer mehr oder weniger breiten Öffentlichkeit bekannt gemacht, stehe der Zuwendung eine werbe- und/oder imagefördernde Leistung durch den Gesponserten an den Sponsor gegenüber. Der Beitrag an den Begünstigten fördere unter Umständen den Bekanntheitsgrad, die Anerkennung, das Ansehen oder das gute Image des Sponsors. Bei diesem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis stehe also der werbe- oder imagefördernden Bekanntmachungsleistung durch den Gesponserten ein Entgelt in Form der Zuwendung durch den Sponsor gegenüber. Alles, was der Sponsor aufwendet, um diese Leistung des Gesponserten zu erhalten, bilde Bestandteil der Bemessungsgrundlage (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Insofern schützten die Gerichte die Praxis der ESTV, soweit diese zur Anwendbarkeit gelangte, mit Ausnahme der Beiträge von Spendern, die als gemeinnützige Fördervereinigungen den Zweck verfolgen, die Veranstaltungen des Gesponserten zu unterstützen. Die gemeinnützige Fördervereinigung erwarte keine Gegenleistung vom Begünstigten. Es verhalte sich hier gleich wie bei der namentlichen Nennung einer natürlichen Person ohne Hinweis auf deren Geschäfts- oder Gewerbetätigkeit (zum Ganzen ausführlich: Entscheide der SRK vom 19. März 2001, veröffentlicht in VPB 65.108 und vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 66.57; BGE vom 13. Februar 2002 [2A.150/2001], übersetzt in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2002 II S. 156 ff.). Gemäss Bundesgericht sind die Voraussetzungen einer gemeinnützigen Fördervereinigung in diesem Sinne beispielsweise dort nicht erfüllt, wo ein kommerzielles Unternehmen eine Stiftung einsetzt, um über diese nach aussen seine Sponsorleistung zu erbringen (BGE vom 13. Februar 2002, a.a.O., E. 6c).

cc. Wie für jede andere Aktivität setzt die Steuerbarkeit von Sponsoring folglich voraus, dass es im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgt. Dem Sponsor muss für seine Zuwendung ein direkter verbrauchsfähiger Nutzen durch den

Gesponserten zufließen. Besteht kein Leistungsaustauschverhältnis zwischen Begünstigtem und Sponsor, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung. Bei der Frage nach der Steuerbarkeit einer Aktivität kommt es daher nicht auf deren Begriffsbezeichnung (z. B. Sponsoring) an, sondern darauf, ob ein Leistungsaustausch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts gegeben ist (Entscheid der SRK vom 19. März 2001, veröffentlicht in VPB 65.108 S. 1176; vgl. BGE vom 13. Februar 2002, a.a.O., E. 5b).

b. Die Gewährung und Vermittlung von Krediten gilt als ein von der Mehrwertsteuer unecht befreiter Umsatz im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 14 Ziff. 15 Bst. a MWSTV). Die Gewährung von Darlehen fällt unter das unecht befreite Kreditgeschäft (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 151 Rz. 516). Durch den Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darleiher zur Übertragung des Eigentums an einer Summe Geldes oder an anderen vertretbaren Sachen, der Borger dagegen zur Rückerstattung von Sachen der nämlichen Art in gleicher Menge und Güte (Art. 312 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220).

c. Nach konstanter Rechtsprechung werden gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übe der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liege eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75, E. 5a und vom 3. Februar 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999, S. 24, E. 4b, je mit Hinweisen).

Es verhalte sich keineswegs etwa so, dass eine steuerpflichtige Leistung als Ganzes nicht auch Leistungskomponenten umfassen kann, die isoliert betrachtet steuerbefreit wären. Denn auch umgekehrt ist ohne weiteres möglich, dass als Ganzes steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalten. Beispielsweise enthalte die befreite Heilbehandlung (Art. 14 Ziff. 3 MWSTV) auch Verpflegungs- und Beherbergungskomponenten (vgl. Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75, E. 4b). Oder befreite Leistungen im Sozialbereich (Art. 14 Ziff. 7 MWSTV) könnten Beförderungs- und Verpflegungskomponenten enthalten (Entscheid der SRK vom 3. Februar 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999, S. 25 ff., E. 4). Es sei jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit vorliegt oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind (Entscheid der SRK vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 S. 864).

So können nach Rechtsprechung und Lehre mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen auch dann einheitlich zu besteuern sein, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (BGE vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001], E. 2, vom 26. Juli 2001 [2A.25/2000], E. 3a und b; ausführlich: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in 63.75, E. 5a; vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 57 Rz. 105; Günter Rau/Erich Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Köln, Loseblatt, § 1 Rz. 92).

3. Im vorliegenden Fall produziert die Beschwerdeführerin gemäss Zwecksetzung kulturell anspruchsvolle Spiel- und Dokumentarfilme. Nach unwidersprochener Darstellung der ESTV erwähnt die Beschwerdeführerin diverse Geldgeber mit Namen bzw. Firma im Nachspann der Filme. Die Höhe der durch die Verwaltung festgestellten Geldzahlungen ist nicht bestritten. Die Beschwerdeführerin wendet jedoch ein, sie habe dafür keine steuerbaren Werbeleistungen erbracht.

a. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin stellt grundsätzlich die namentliche Nennung eines Geldgebers im Nachspann (oder an anderer Stelle) eines Films klarerweise eine steuerbare Bekanntmachungsleistung im hievord beschriebenen Sinn dar, falls es sich bei den Sponsoren um nach wirtschaftlichen Kriterien geführte Unternehmungen handelt (E. 2a hievord; vgl. Entscheid der SRK vom 19. März 2001, E. 3 c und d, veröffentlicht in VPB 65.108 S. 1176 ff.). Dem Kinobesucher bzw. Filmbetrachter wird der Geldgeber mit Namen oder Firma vor Augen geführt. Die steuerbare Leistung der Beschwerdeführerin besteht in der Bekanntmachung der Sponsoren gegenüber dem Publikum. Was die Geldgeber für die Leistung aufwenden, fällt grundsätzlich in die Steuerberechnungsgrundlage. Eine Ausnahme liegt vor, wenn die Beiträge von Spendern stammen, die als gemeinnützige Fördervereinigungen den Zweck verfolgen, die Veranstaltungen des Gesponserten zu unterstützen (E. 2a/bb hievord). Wie es sich damit verhält, ist nachfolgend zu prüfen (E. b).

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht durchzudringen. Sie hält dafür, dass dem Nachspann eines Filmes keinerlei Werbecharakter zukomme. Es handle sich vielmehr um eine Produktedeclaration. So werde bei Kinovorführungen in aller Regel während des Abspanns bereits das Licht eingeschaltet, worauf sich das Publikum erhebe und den Saal verlasse, und bei Fernsehausstrahlungen werde der Abspann in aller Regel weggeschnitten. Diese Behauptungen belässt die Beschwerdeführerin unbelegt. Selbst wenn es sich «in aller Regel» so verhalten sollte wie die Beschwerdeführerin behauptet, könnte sie nichts für ihren Vorteil ableiten. Es genügt, wenn die Sponsoren in Einzelfällen mittels Abspann dem Publikum bekannt gemacht werden. Im Übrigen ist nicht nachvollziehbar, inwiefern der Bestandteil des Films bildende Abspann nicht für das Publikum bestimmt sein soll. Wäre dem in der Tat so, gäbe es keinen Grund, diesen zusammen mit dem eigentlichen Film vorzuführen.

b.aa. Es bleibt somit zu prüfen, ob die im Nachspann genannten Geldgeber gemeinnützige Institutionen im hievord beschriebenen Sinn darstellen. Berechtigterweise orientiert sich die Vorinstanz zur Beantwortung dieser Frage nunmehr an ihrer Praxis zum neuen Mehrwertsteuergesetz. Demnach liegt keine Bekanntmachungsleistung und somit kein Sponsoringsachverhalt vor bei Spenden, die von den direkten Bundessteuern befreit sind (Wegleitung 2001[5], Rz. 418).

Die Beschwerdeführerin macht geltend, es handle sich bei den im Abspann genannten Geldgebern nicht um geschäfts-, gewinn- und umsatzorientierte Unternehmungen, sondern um spendende Fördervereinigungen. Mit Instruktionsmassnahme vom 15. Juli 2002 gab die SRK der Beschwerdeführerin Gelegenheit, für jede betroffene Stiftung zu begründen und zu belegen, dass es sich dabei um gemeinnützige Vereinigungen handelt. Mit den nachgereichten Unterlagen gelingt der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass es sich bei nachfolgenden Geldgebern um Institutionen handelt, die von den direkten Steuern befreit sind: Hilfswerke E, die D Stiftung, die Kulturstiftung I, die F Stiftung, die H Stiftung und der C Mediendienst. Für diese Institutionen erbringt die Beschwerdeführerin folglich keine steuerbaren Bekanntmachungsleistungen. Dies anerkennt nunmehr auch die ESTV und beantragt mit Recht, die Geldzahlungen dieser Institutionen (Fr. 85'000.- / recte: Fr. 90'000.-) aus der Steuerberechnungsgrundlage zu nehmen und die Beschwerde im Umfang von Fr. 5'188.- (recte: Fr. 5'493.- [90'000 × 6,5 : 106,5]) gutzuheissen.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt im Umfang von Fr. 5'493.- gutzuheissen. Allerdings ist zu beachten, dass sich dadurch der Anteil Spenden im Betrag von Fr. 90'000.- erhöht und deshalb gemäss der durch das Bundesgericht geschützten Praxis der ESTV der Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin verhältnismässig zu kürzen ist (BGE 126 II 458 f., E. 8a und b; Wegleitung 1997, Rz. 825a). Insoweit ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen zu neuem Entscheid über die Berechnung der Nachforderung unter Berücksichtigung der verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung.

bb. Mit Eingabe vom 20. September 2002 bringt die Beschwerdeführerin ferner vor, aufgrund der Regelung über die Beweislastverteilung sei es an der ESTV zu beweisen, dass ein Steuertatbestand vorliegt. Nicht sie habe zu beweisen, dass die Schenkungen durch Institutionen erfolgten, die keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, sondern die Verwaltung müsse dartun, dass es sich dabei um gewinn- oder umsatzorientierte Unternehmen handelt.

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerföderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 S. 416, 59 S. 634, 55 S. 627; BGE 92 I 255 ff.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

Die ESTV hat anlässlich der Steuerkontrolle Geldleistungen an die Beschwerdeführerin festgestellt. Die Geldgeber werden unbestrittenermassen im Nachspann der durch die Beschwerdeführerin produzierten Filme genannt. Unter diesen Umständen war die Verwaltung zunächst einmal berechtigt, von der Verwirklichung eines Steuertatbestandes auszugehen, nämlich von steuerbaren Bekanntmachungsleistungen (siehe E. 3a hievor). Solche Leistungen sind grundsätzlich steuerbar. Wenn es sich beim Geldgeber aber ausnahmsweise (unter anderem) um eine gemeinnützige Fördervereinigung mit dem Zweck handelt, die Tätigkeiten des Geldempfängers uneigennützig lediglich zu unterstützen, ist der Sponsoringtatbestand nicht erfüllt. Der geltend gemachte Umstand, es handle sich bei den Geldgebern um gemeinnützige Fördervereinigungen in diesem Sinne, stellt in casu folglich eine steuermindernde Tatsache dar. Deren Nachweis obliegt der Beschwerdeführerin. Mit Bezug auf jene Geldgeber, für die der Beschwerdeführerin der entsprechende Nachweis misslingt, ist die Beschwerde abzuweisen.

c.aa. Auch unter dem Titel Sponsoring veranschlagt die ESTV die von der B-Fonds GmbH gestützt auf den «Darlehensvertrag» vom 5. November 1996 an die Beschwerdeführerin geleistete Geldzahlung in der Höhe von Fr. 45'000.-.

Dies wäre gerechtfertigt, soweit die Beschwerdeführerin der B-Fonds GmbH Bekanntmachungsleistungen erbringen würde. Allerdings bestreitet die Beschwerdeführerin, diese Geldgeberin im Nachspann ihrer Filme erwähnt zu haben. Auch im Vertrag vom 5. November 1996 verpflichtet sich die Beschwerdeführerin zu keinerlei Bekanntmachungsleistungen an die B-Fonds GmbH. Zwar enthält Art. 6 des Vertrages den Begriff «Sponsoring», doch wird im Zusammenhang klar, dass es sich dabei um Gelder handelt, welche die Beschwerdeführerin nicht von der Vertragspartnerin, sondern von Dritten erhält. Den Nachweis der steuerbegründenden Tatsache (E. b/bb hievor), nämlich das Vorliegen einer Bekanntmachungsleistung, bleibt die ESTV in diesem Fall schuldig. Dennoch wendet - wie nachfolgend zu zeigen ist - die B-Fonds GmbH die fraglichen Fr. 45'000.- für eine steuerbare Leistung der Beschwerdeführerin auf.

Zwar regeln die Parteien die Aktivitäten in einer mit «Darlehensvertrag» bezeichneten Vereinbarung. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat jedoch nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (vgl. Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998, E. 7, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1998, S. 138; ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112; siehe auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; vgl. Ivo P. Baumgartner, in Mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2, S. 551 Rz. 12). Dies hat erst recht dann zu gelten, wenn die Parteien vertraglich eine zivilrechtlich unzutreffende Bezeichnung verwenden.

Das Obligationenrecht setzt für das Vorhandensein eines Darlehensvertrages voraus, dass der Borger die Sache in gleicher Menge und Güte bedingungslos zurückbezahlt (siehe E. 2b hievor). In casu wird die Geldzahlung aber nur bedingt zur (Teil-)Rückzahlung fällig. Die zivilrechtliche Qualifikation kann aber letztlich offen bleiben, denn nach den tatsächlichen Verhältnissen versteckt sich hinter dem «Darlehensvertrag» eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung der Beschwerdeführerin an die B-Fonds GmbH. Die Beschwerdeführerin realisiert eine Fernsehproduktion. Hiefür verpflichtet sie sich gegenüber der B-Fonds GmbH der Filmproduktion einen ganz bestimmten Titel («Bruchstücke») zu geben, sich an die personellen (bezüglich Regie, Kamera, Ton, Produktion, Schnitt und Musik) und technischen Vorgaben (bezüglich Genre, Länge, Sprache, Format, Budget der Produktion) zu halten. Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich ferner, die Interpretenfunktionen (Off-SprecherInnen, SynchronsprecherInnen usw.) mit in der Schweiz wohnhaften Personen zu besetzen, soweit es sich nicht um Dokumentaraufnahmen handelt. Die Beschwerdeführerin ist gehalten, der B-Fonds GmbH die Produktionsunterlagen einzureichen bestehend aus dem definitiven Produktionsbudget, den unterzeichneten Anstellungsverträgen, dem unterzeichneten Koproduktionsvertrag mit SF DRS usw. Ferner ist die Beschwerdeführerin gegenüber der B-Fonds GmbH verpflichtet, für die Produktion sämtliche vorbestehenden oder durch die Realisierung des Projekts entstehenden Urheberrechte und Rechte an verwandten Schutzrechten zu erwerben. Sie verpflichtet sich auch, keine Nutzungsrechte für eine den Zeitraum von 15 Jahren nach Fertigstellung der Produktion übersteigende Dauer abzutreten. Des Weiteren hat die Beschwerdeführerin der B-Fonds GmbH sofort nach Fertigstellung des Projekts Videokopien in allen vorhandenen Sprachfassungen und die Schlussabrechnung der Produktion abzuliefern. Der mehrwertsteuerliche Umsatz der Beschwerdeführerin besteht aus all diesen Leistungskomponenten. Als Gegenleistung erhält sie den Betrag von Fr. 45'000.-. Der Tatbestand des Leistungsaustausches ist erfüllt, die Aktivitäten der Beschwerdeführerin sind steuerbar, Berechnungsgrundlage bilden die Fr. 45'000.- (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

Daran ändert die bedingte (Teil-)Rückzahlungspflicht der Beschwerdeführerin nichts. Da es die Beschwerdeführerin zudem unterlässt darzulegen, inwieweit und gestützt auf welche Vertragsklausel sie einen allfälligen (Teil-)Betrag zurückbezahlt hat, kann hier auch offen bleiben, ob allenfalls (und wenn ja, für welche der Rückzahlungsklauseln) die Voraussetzungen der Entgeltsminderung erfüllt sind. Darüber hätte unter den gegebenen Umständen - infolge eines entsprechenden Antrages - zunächst die funktional zuständige ESTV zu befinden, an welche die Sache ohnehin zurückgewiesen wird (siehe E. 3b/aa).

bb. Zu gleichen oder ähnlichen Aktivitäten verpflichtete sich die Beschwerdeführerin gegenüber der Stiftung Kulturfonds A. Was die Stiftung dafür aufwendete (ein bedingt rückzahlbares «Darlehen»), bildet Steuerberechnungsgrundlage für die beschwerdeführerische Leistung. Bezüglich der bedingten Rückzahlungspflicht ist auf das bisher Gesagte (E. aa) zu verweisen.

Eine der Leistungskomponenten besteht gemäss beiden Verträgen darin, dass die Beschwerdeführerin «in den Titeln des Films die Erwähnung MIT DER BETEILIGUNG DER STIFTUNG KULTURFONDS A in angemessener Form aufzunehmen» hat. Da es sich bei der Stiftung Kulturfonds A um eine von den direkten Steuern befreite gemeinnützige Fördervereinigung handelt, fällt grundsätzlich der auf diese Bekanntmachungskomponente der Leistung fallende Anteil des Entgeltes nicht in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer. Allerdings steht diese Leistungskomponente sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer untrennbaren Verbundenheit mit der Leistungspflicht der Beschwerdeführerin aus den genannten Verträgen. Sie bildet untergeordnete, untrennbare Komponente der Gesamtleistung und teilt deren steuerliches Schicksal (E. 2c hievor). Es ist ohnehin davon auszugehen, dass der auf die Bekanntmachungskomponente fallende Anteil des Entgeltes für die Gesamtleistung praktisch null ausmacht. Denn der Nennung einer gemeinnützigen Stiftung im Film liegt - auch nach den eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin - keine geschäfts-, gewinn- und umsatzorientierte Motivation zugrunde, weshalb ja auch die Unterstützungsbeiträge gemeinnütziger

Fördervereinigungen grundsätzlich den steuerrelevanten Sponsoringtatbestand nicht erfüllen. Eine gemeinnützige Fördervereinigung erwartet keine Bekanntmachungsleistung im Sinne des Sponsoringtatbestandes (E. 2a hievor). Insofern wendet die Stiftung Kulturfonds A für die Bekanntmachungskomponente der beschwerdeführerischen Leistung - wenn überhaupt - einen verhältnismässig zu vernachlässigenden Anteil am Entgelt für die Gesamtleistung auf.

4. Die Beschwerde ist im Sinne der vorangehenden Erwägungen teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

[4] Die alten Texte zur Mehrwertsteuerverordnung sind zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstr. 50, CH-3003 Bern.

[5] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), Vertrieb Publikationen, CH-3003 Bern.

Dokumente der SRK