



Abteilung I  
A-2765/2022

## Urteil vom 9. Februar 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ GmbH,**  
(...),  
vertreten durch  
Rohner & Erni Tax AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (2016 - 2020); Vorsteuerabzugskürzung; Subvention;  
Spende.

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ GmbH mit Sitz in [Ort] (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister [...] die Konzeption, die Realisation / Produktion sowie die Vermarktung und den Vertrieb audiovisueller Produkte. Sie ist seit dem 1. Mai 2003 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen und rechnet nach vereinbarten Entgelten ab.

**B.**

**B.a** Die Steuerpflichtige erhielt wiederholt Förderbeiträge der B. \_\_\_\_\_ Stiftung (nachfolgend: Stiftung).

**B.b** Anlässlich einer (früheren) Kontrolle im Sinne von Art. 78 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2015 qualifizierte die ESTV die von der Stiftung an die Steuerpflichtige ausbezahlten Förderbeiträge als Spenden im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG.

**B.c** Im März 2019 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, dass sie die Förderbeiträge der Stiftung erneut beurteilt habe und zum Schluss gekommen sei, dass es sich bei diesen nicht um Spenden, sondern vielmehr um weitergeleitete Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 30 Abs. 2 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) handle. Die ESTV wies die Steuerpflichtige darauf hin, dass sie infolgedessen ihren Vorsteuerabzug ab 1. Januar 2019 verhältnismässig zu kürzen habe. Es folgte ein diesbezüglicher Schriftwechsel zwischen der ESTV und der Steuerpflichtigen.

**C.**

**C.a** Zwischen 20. und 24. September 2021 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen erneut eine Kontrolle durch, welche sich über die Steuerperioden 2016 bis 2020 (Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2020) erstreckte. Daraus resultierte die Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. 349'986 vom 29. Oktober 2021, worin die ESTV die Steuerforderung für die kontrollierten Steuerperioden 2016 bis 2020 auf Fr. 669'191.-- festsetzte und die Differenz zwischen der Steuerforderung und den von der Steuerpflichtigen deklarierten Steuern in Höhe von Fr. 458.-- zzgl. Verzugszins (4% seit dem 30. April 2019 [mittlerer Verfall] bis zum 19. März 2020,

0% vom 20. März 2020 bis 31. Dezember 2020 und 4% seit dem 1. Januar 2021) geltend machte.

Die ESTV begründete die Steueraufrechnungen u.a. mit verschiedenen, von der Steuerpflichtigen zu Unrecht unterlassenen Vorsteuerkürzungen. Diese betreffen namentlich geltend gemachte Vorsteuern auf Förderbeiträgen der Stiftung für [zwei Filmprojekte] in der Steuerperiode 2020. Die ESTV qualifizierte die Förderbeiträge unter Verweis auf ihre Mitteilung vom März 2019 (vgl. Sachverhalt Bst. B.b) als weitergeleitete Subventionen, weshalb sie die Vorsteuer objektbezogen sowie rollend aufgrund der Verhältnisse der letzten fünf Geschäftsjahre kürzte. Diese Vorsteuerkürzungen führten zu einer Nachbelastung für die Steuerperiode 2020 in der Höhe von Fr. 152.-- (vgl. Ziff. 2 Bst. b der EM).

**C.b** Mit Schreiben vom 22. November 2021 bestritt die Steuerpflichtige die durch die ESTV vorgenommenen Vorsteuerkürzungen für die Steuerperiode 2020. Zudem ersuchte die Steuerpflichtige um den Erlass einer einlässlich begründeten Verfügung.

**C.c** Mit Verfügung vom 1. Juni 2022 bestätigte die ESTV die Steuerforderung gemäss EM vollumfänglich. Sie bestätigte damit insbesondere die Vorsteuerkürzungen für die Steuerperiode 2020 im Zusammenhang mit den beiden erwähnten Filmprojekten. Diesbezüglich hielt die ESTV zudem fest, dass die Steuerpflichtige im Jahr 2019 keine Förderbeiträge der Stiftung erhalten habe. Die in den Steuerperioden 2016 bis 2018 bzw. vor dem Jahr 2019 an die Steuerpflichtige ausbezahlten Förderbeiträge der Stiftung habe die ESTV aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben als Spenden qualifiziert. Zudem wurde verfügt, dass allfällige bisherige Zahlungen der Steuerpflichtigen an die Steuerschuld angerechnet werden.

#### **D.**

**D.a** Mit Eingabe vom 15. Juni 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 1. Juni 2022 und beantragte unter Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV eine Reduktion der Steuernachforderung für die Steuerperiode 2020 von Fr. 115'874.-- auf Fr. 115'781.--. Zugleich beantragte die Steuerpflichtige die Weiterleitung ihrer Einsprache als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht.

**D.b** Am 23. Juni 2022 leitete die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die Einsprache der Steuerpflichtigen (nachfolgend: Beschwerdeführerin) samt

Beilagen im Sinne einer Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiter.

**D.c** Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 4. August 2022 die kostenpflichtige Abweisung der Sprungbeschwerde.

**D.d** Mit unaufgeforderter Replik vom 17. August 2022 nimmt die Beschwerdeführerin zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung. Sie hält dabei an ihren Anträgen fest und bekräftigt ihre bereits vorgebrachte Argumentation.

*Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit für den Entscheid wesentlich – in den Erwägungen näher eingegangen.*

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die angefochtene Verfügung stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. 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 die Verfügung der Vorinstanz vom 1. Juni 2022 (vgl. Sachverhalt Bst. D.a). Diese ist einlässlich begründet. Die dagegen gerichtete Eingabe vom 15. Juni 2022 wurde antragsgemäss an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet (vgl. Sachverhalt Bst. D.b). Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Sprungbeschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 1.3; A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 1.2).

**1.3** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG, wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsteuerverfahren nicht gelten).

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

## **1.5**

**1.5.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 1. Juni 2022). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (vgl. BGE 136 II 457 E. 5.7). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2; statt vieler: Urteil des BVer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 1.2.3).

**1.5.2** Die Beschwerdeführerin beantragt nicht die vollständige Aufhebung der vorinstanzlichen Verfügung, sondern nur die Reduktion der von der Vorinstanz festgesetzten Steuerforderung für die Steuerperiode 2020 von Fr. 115'874.-- auf Fr. 115'781.--. Dies entspricht einer Korrektur der Nachbelastung von Fr. 458.-- (zzgl. Zins) gemäss Ziffer 2 der Verfügung um Fr. 93.--. Sie begründet ihren Antrag damit, dass es sich bei den Zuwendungen der Stiftung um Spenden und nicht um Subventionen handle, weshalb auf [den streitbetroffenen Filmprojekten] keine Vorsteuerkürzung zu erfolgen habe und die von der Vorinstanz vorgenommene Vorsteuerkürzung im Sinne der Ausführungen der Beschwerdeführerin zu korrigieren sei (vgl. Beschwerde, S. 8). Damit beschränkt sich der vorliegende Streitgegenstand auf die diesbezüglich von der Vorinstanz vorgenommene Korrektur bzw. die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs. Im vorliegenden Verfahren zu klären sind somit einzig noch die mehrwertsteuerlichen Folgen der Förderbeiträge der Stiftung für die genannten Filmprojekte in der Steuerperiode 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. C.a und C.c).

**1.6** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

## **1.7**

**1.7.1** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 2.3).

**1.7.2** Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die objektive Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, mithin für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.7).

**1.8** Die ESTV kann zwecks einheitlicher und rechtsgleicher Gesetzesanwendung Verwaltungsverordnungen (Kreisschreiben, Weisungen, Direktiven usw.) erlassen (vgl. Art. 65 Abs. 3 MWSTG), von denen das Gericht nicht ohne triftigen Grund abweicht, solange sie eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 141 II 199 E. 5.5; 133 V 346 E. 5.4.2; Urteile des BVGer A-5045/2021 vom 15. August 2023 E. 1.3.4; A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 2.7).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a und Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Die Erhebung erfolgt unter anderem nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG; siehe auch: Art. 21 Abs. 5 MWSTG).

**2.2** Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelflüssen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt – gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a-I MWSTG genannten Mittelflüsse

nicht als Entgelt (sog. Nicht-Entgelte; vgl. Urteile des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 4.1 m.w.H.; A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5). Das Weiterleiten solcher Mittelflüsse unterliegt nicht der Steuer (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTV; vgl. auch E. 2.7.2).

**2.3** Zu den sog. Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG zählen unter anderem *Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge*, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; vgl. BGE 141 II 182 E. 3.5; Urteil des BVGer A-5045/2021 vom 15. August 2023 E. 2.3).

## **2.4**

**2.4.1** Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge. Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4; Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5; Urteile des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 4.3.1; A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.1).

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

- a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz, SuG, SR 616.1);
- b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt;
- c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht;
- d) mit den Buchstaben a – c vergleichbaren Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

**2.4.3** Beim Begriff der Subvention bzw. des öffentlich-rechtlichen Beitrags im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG handelt es sich um einen wirtschaftlichen Begriff. Ob ein bestimmter Mittelfluss unter diesen Begriff fällt, ist im Einzelfall und unabhängig von der Bezeichnung des Mittelflusses zu entscheiden (Urteile des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5;

2C\_233/2019 vom 29. August 2019 E. 5.4 m.w.H.). Eine Subvention oder ein anderer öffentlich-rechtlicher Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG kann auch dann vorliegen, wenn sich der Mittelfluss nicht auf das Subventionsgesetz stützt (Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 4.3.3).

**2.4.4** Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge zeichnen sich im Wesentlichen dadurch aus, dass sie von Gemeinwesen ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zielt der Subventionsgeber mit der Gewährung der Subvention nicht auf die Herstellung eines bestimmten Zustandes ab, sondern er will damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen oder unterstützen. Für die Subvention ist wesentlich, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält und Aufgaben erfüllt, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen Zweck entsprechen und zur Verwirklichung dieses Zweckes geeignet erscheinen. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand jedoch «unentgeltlich», d.h. ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten (BGE 140 I 153 E. 2.5.5; 126 II 443 E. 6c; Urteile des BVGer A-5045/2021 vom 15. August 2023 E. 2.3; A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 4.3.4; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 18 N 11).

**2.4.5** Die Verwaltungspraxis hat die hiervoor erwähnten Kriterien in ihren Weisungen übernommen. Gemäss Verwaltungspraxis liegt eine Subvention demnach vor, wenn folgende drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind (MWST-Info 05 Subventionen und Spenden [nachfolgend: MWST-Info 05], Ziff. 1.1, publiziert am 22. Mai 2013 und letztmals geändert am 17. September 2019; abrufbar unter [www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/tableOfContent.xhtml](http://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/tableOfContent.xhtml) > MWST-Infos > 05 Subventionen und Spenden; zuletzt abgerufen am 20. November 2023):

- Die Subvention wird *von der öffentlichen Hand ausgerichtet*; als öffentliche Hand gelten die autonomen Dienststellen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts wie in- oder ausländische Körperschaften (z.B. Zweckverbände von Gemeinwesen), rechtlich selbstständige Anstalten und



Stiftungen des öffentlichen Rechts sowie einfache Gesellschaften im Gemeinwesen (Art. 12 Abs. 1 MWSTG und Art. 12 Abs. 2 MWSTV);

- der Beitragszahler erhält *keine konkrete Gegenleistung* vom Begünstigten;
- die Subvention wird grundsätzlich aufgrund einer *gesetzlichen Grundlage* (Gesetz, Verordnung, Reglement, Beschluss, Erlass, usw.) ausgerichtet.

## **2.5**

**2.5.1** Ebenfalls zu den sog. Nicht-Entgelten (vgl. E. 2.2) zählen *Spenden* (Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG). Darunter zu verstehen sind gemäss Art. 3 Bst. i MWSTG freiwillige Zuwendungen in der Absicht, den Empfänger ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn zu bereichern.

**2.5.2** Von der Freiwilligkeit der Spende ist auszugehen, wenn die spendende Person keiner gesetzlichen oder (vertrags-)rechtlichen Verpflichtung unterliegt, die empfangende Person zu begünstigen. Die empfangende Person kann zudem weitgehend nach Gutdünken über die erhaltenen Mittel verfügen. Dies schliesst zwar nicht aus, dass Spenden im Hinblick auf ein bestimmtes Projekt getätigt werden. Abgesehen davon, dass die empfangende Person die Spende in einer Publikation «in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt» (Art. 3 Bst. i Ziff. 1 MWSTG), unterliegt sie keinerlei rechtlich normierter Verhaltensbindung. Mit der erwähnten, geringfügigen Einschränkung erlangt die begünstigte Person die Mittel zur freien Verfügung (vgl. Urteil des BGer 9C\_609/2022 vom 13. Juni 2023 E. 2.4.2 [zur Publikation vorgesehen]).

**2.6** Praxisgemäss gelten Zuwendungen, die nicht von Gemeinwesen stammen, als Spenden; wird die Zuwendung von einem Gemeinwesen gewährt, so handelt es sich grundsätzlich um eine Subvention (vgl. Urteil des BVer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 4.4; vgl. MWST-Info 05, Ziff. 2.1.1).

**2.7** Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person – unter Vorbehalt namentlich von Art. 33 MWSTG – Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt hat.

**2.7.1** Das Erzielen von Nicht-Entgelten wird im unternehmerischen Bereich als Bestandteil der unternehmerischen Tätigkeit beurteilt und schränkt

gemäss Art. 33 Abs. 1 MWSTG das Recht auf Vorsteuerabzug der steuerpflichtigen Person grundsätzlich nicht ein (REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG-Kommentar, Art. 10 N 50 ff.). Einzig dann, wenn eine steuerpflichtige Person Gelder im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG erhält, hat sie ihren Vorsteuerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG verhältnismässig zu kürzen (vgl. Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 5.3 m.w.H.). Diese Ausnahme bzw. die unter Art. 33 Abs. 2 MWSTG fallenden Tatbestände sind finanzpolitisch motiviert (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 9C\_609/2022 vom 13. Juni 2023 E. 2.2.4 ff. [zur Publikation vorgesehen]). Sie sind gemäss Rechtsprechung und Doktrin eher einschränkend, jedenfalls nicht ausdehnend zu verstehen (Urteile des BGer 9C\_609/2022 vom 13. Juni 2023 E. 2.2.7 [zur Publikation vorgesehen]; 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.8).

**2.7.2** Wie bereits erwähnt, hat die *Weiterleitung von Mittelflüssen* nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG bei demjenigen, der den Beitrag weiterleitet, keine steuerlichen Konsequenzen (vgl. E. 2.2). Mit dieser Regelung wird sichergestellt, dass keine Umqualifikation der Mittelflüsse erfolgt, wenn der Beitragsempfänger nicht der End-Destinatär ist, sondern ersterer die finanziellen Mittel lediglich im Sinne des Beitragszahlers an die End-Destinatäre weiterleitet. Gegebenenfalls hat die Weiterleitung der Mittelflüsse nicht zur Folge, dass zwischen dem Beitragsempfänger und End-Destinatär ein Leistungsverhältnis entsteht (GEIGER, a.a.O., Art. 18 N 51 m.w.H.).

Damit eine blosser Weiterleitung vorliegt, muss dem End-Destinatär der Mittelflüsse nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG oder eines Teils davon ein Rechtsanspruch darauf zustehen. Der Mittelzufluss muss für ihn bestimmt sein und der oder die Zwischenempfänger der Beiträge müssen zur Weiterleitung verpflichtet sein. Sie treten hinsichtlich dieser Mittel nur als Vertreter auf (BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar, Art. 33 N 16). Dass im Zeitpunkt der Mittelvergabe bereits sämtliche End-Destinatäre bekannt sind, ist nicht erforderlich (Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009, abrufbar unter [www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-30396.html](http://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-30396.html) [Bundesrat verabschiedet Verordnung zum neuen Mehrwertsteuergesetz], zuletzt abgerufen am 5. Januar 2024; auch wiedergegeben in: DANIEL R. GYGAX, Das neue Mehrwertsteuergesetz 2010, S. 103 ff., S. 116 f. [zu Art. 30 MWSTV]).

**2.7.3** Im Zusammenhang mit der Weiterleitung von Mittelflüssen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG stellt Art. 30 Abs. 2 MWSTV klar, dass

ausschliesslich der letzte Zahlungsempfänger oder die letzte Zahlungsempfängerin bzw. der End-Destinatär eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen hat. Aus Sicht der Beitragsempfängerin, welche die finanziellen Mittel an die End-Destinatäre weiterleitet, handelt es sich um einen reinen Durchlaufposten (GEIGER, a.a.O., Art. 18 N 53).

**2.7.4** Die Kürzung des Vorsteuerabzugs nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG ist in Art. 75 MWSTV geregelt. Es werden drei verschiedene Fallkonstellationen unterschieden:

Nach Art. 75 Abs. 1 MWSTV hat die Vorsteuerabzugskürzung zu unterbleiben, wenn die erhaltenen Mittel einem Tätigkeitsbereich zuzuordnen sind, für den entweder keine Vorsteuer anfällt oder sie nicht geltend gemacht werden kann (*1. Fallkonstellation*). Soweit die erhaltenen Mittel einem bestimmten Tätigkeitsbereich zugeordnet werden können, ist nur die Vorsteuer auf den Aufwendungen für diesen Tätigkeitsbereich zu kürzen (vgl. Art. 75 Abs. 2 MWSTV; *2. Fallkonstellation*). Erfolgt die Zuwendung von Mitteln im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG zur Deckung eines Betriebsdefizits, so ist die Vorsteuer im Verhältnis der Mittel zum Gesamtumsatz ohne Mehrwertsteuer zu kürzen (vgl. Art. 75 Abs. 3 MWSTV; *3. Fallkonstellation*; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 10; Urteil des BVer A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.4.6).

In Ziff. 1.3.1 der MWST-Info 05 wird unter dem Titel «objektbezogene Subventionen, die zu keiner Vorsteuerkürzung führen» zunächst entsprechend Art. 75 MWSTV festgehalten, dass bei Subventionen, die einem Bereich zuzuordnen sind, für den keine Vorsteuer anfällt oder für den kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, sich eine Kürzung des Vorsteuerabzugs erübrige. Ergänzend wird zudem festgehalten, diese Zuordnung sei aus den Unterlagen im Zusammenhang mit der Ausrichtung der Subventionen ersichtlich. Erfolge die Zuordnung der Subventionen auf solche Bereiche oder Tätigkeiten auf rein kalkulatorischer Basis (z.B. Berechnungsmethode), bestehe aber der Zweck der Subventionen in Wirklichkeit darin, den gesamten Betrieb zu unterstützen, habe dies dennoch eine verhältnismässige Kürzung der Vorsteuer zur Folge. In Ziff. 1.3.2 wird sodann ausgeführt, dass, soweit Subventionen einem bestimmten Objekt direkt zugewiesen werden könnten, nur die Vorsteuer im Zusammenhang mit diesem Objekt zu kürzen sei. Der Schlüssel für die Kürzung der Vorsteuer berechne sich, indem man die erhaltenen Subventionen zu den Objektkosten (inkl. MWST) ins Verhältnis setze.

**2.7.5** Nach der Rechtsprechung noch zum aMWSTG (AS 2000 1300) hat die Kürzung des Vorsteuerabzugs in jedem Fall «sachgerecht» zu erfolgen und muss «den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen» (vgl. Urteil des BVGer A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.1). Dieser Grundsatz gilt auch für die Vorsteuerabzugskürzung nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG (vgl. Urteile des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 2.6; A-2202/2021 vom 20. Dezember 2021 E. 3.4.4; A-460/2019 vom 9. März 2020 E. 6.6 [teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020]).

**2.8** Hat die ESTV die Kürzung des Vorsteuerabzugs selbst vorzunehmen, etwa weil die steuerpflichtige Person eine solche Kürzung zu Unrecht unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum zu. Das Bundesverwaltungsgericht prüft eine zulässigerweise durch die ESTV vorgenommene Kürzung nur mit Zurückhaltung darauf hin, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist bzw. ob sie sich bei der betreffenden Kürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV. Ist eine Vorsteuerabzugskürzung durch die ESTV zu Recht erfolgt und erscheint diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es der steuerpflichtigen Person, darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Kürzung offensichtlich nicht sachgerecht ist (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 2.7; A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.3.2).

**2.9** Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist, Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 MWSTG; Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 6.1).

### **3.**

Im vorliegenden Fall erhielt die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2020 von der Stiftung Förderbeiträge für die Entwicklung von zwei Filmprojekten (vgl. Sachverhalt Bst. C.a). Strittig und zu prüfen ist, ob es sich bei diesen Beiträgen um an die Beschwerdeführerin als Endbegünstigte weitergeleitete Subventionen handelt, die eine (verhältnismässige) Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben (Ansicht der Vorinstanz) oder um

Spenden, die zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (Ansicht der Beschwerdeführerin).

Vorliegend ist unbestritten, dass es sich bei der Stiftung um eine privatrechtliche Stiftung und nicht um ein Gemeinwesen handelt. Ebenfalls unbestritten ist, dass die Stiftung selbst Förderbeiträge bzw. Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG von der Stadt Zürich und vom Kanton Zürich erhält.

**3.1** Die Beschwerdeführerin rügt, eine Weiterleitung von Subventionen an die Beschwerdeführerin liege weder formell-rechtlich noch wirtschaftlich vor. Bei den Zuwendungen der Stiftung an die Beschwerdeführerin handle es sich vielmehr um Spenden im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG. Diese hätten von Gesetzes wegen keine Kürzung des Vorsteuerabzugs zur Folge.

In ihrer Begründung macht die Beschwerdeführerin geltend, der Kanton Zürich könne gemäss § 2 des Kulturförderungsgesetzes vom 1. Februar 1970 (KFG, LS 440.1) an öffentliche und private Institutionen des kulturellen Lebens Subventionen bis zur Hälfte der anrechenbaren Defizite gewähren. Das für die Höhe der Subvention massgebliche Defizit sei dasjenige der Stiftung und diese gelte diesbezüglich als empfangsberechtigte private Institution des kulturellen Lebens. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sei die Stiftung nicht «lediglich als Verteilstelle der [von Kanton und Stadt Zürich ausgerichteten] Subventionen» eingesetzt worden. Nichts anderes ergebe sich aus den Abstimmungsunterlagen der Stadt Zürich vom 26. September 2004 (vgl. Beschwerdebeilage 13; act. 6). Darin werde insbesondere sowohl die finanzielle wie auch die strukturelle Eigenständigkeit der Stiftung erwähnt. Es sei zudem bereits im Zeitpunkt der Abstimmung vorgesehen worden, dass weitere, über die Subventionen von Kanton und Stadt Zürich hinausgehende Finanzierungsquellen gewonnen werden könnten. Sodann werde auch in der Weisung vom 10. Juni 2020 des Stadtrats von Zürich an den Gemeinderat festgehalten, dass die öffentlichen Gelder «direkt in die [Stiftung]» fliessen sollen und nicht etwa an andere Empfänger (vgl. Beschwerdebeilage 14). Die von der Vorinstanz erwähnte Verwaltungspraxis zum Erhalt von Kulturpreisen sei nicht einschlägig. Diese halte lediglich fest, dass es sich bei der Ausrichtung von Kulturpreisen durch die öffentliche Hand (Bund, Kantone oder Gemeinden oder deren öffentlich-rechtliche Anstalten) beim Empfänger um Subventionen handle, während bei einem Kulturpreis anlässlich eines Filmfestivals oder von einer Kulturstiftung eine Spende vorliege. Das Argument der

Vorinstanz, wonach die Stiftung nach Belieben über die Fördergelder verfügen können müsse, wenn sie als Empfängerin der Subventionen gelten solle, verfange ebenfalls nicht. Denn jede privatrechtliche Stiftung müsse von Gesetzes wegen einen besonderen Zweck verfolgen, welcher in ihren Statuten und Reglementen konkretisiert und zum Ausdruck gebracht werde. Folglich könne die Stiftung nie einfach nach Belieben über die erhaltenen Mittel verfügen. Die Argumentation der ESTV hätte zur Folge, dass privatrechtliche Stiftungen nie Subventionsempfängerinnen sein könnten, da sie die erhaltenen Mittel gemäss ihrem Zweck einsetzen müssen, der aber wiederum vom Gemeinwesen gerade gefördert werden soll.

Dem Endempfänger der Subvention, so die Beschwerdeführerin weiter, müsse ein Rechtsanspruch auf die Subvention zustehen; der Mittelfluss müsse für diesen bestimmt und der Zwischenempfänger (im Sinne eines direkten Stellvertreters) zur Weiterleitung verpflichtet sein. Die ESTV empfehle in der MWST-Info 05 unter Ziffer 1.4.3, dass der Zwischenempfänger anzeigen solle, dass es sich nur um eine Weiterleitung von Subventionen handle. In der MWST-Branchen-Info 24 [Sport] unter Ziffer 14 halte die ESTV (für den Anwendungsfall der Weiterleitung von Subventionen durch Swisslos, die Loterie Romande und von Sport-Toto) ferner fest, dass die Subventionen für die mit ihrer Verteilung betrauten Einrichtungen bloss Durchlaufposten darstellen würden, welche in der Buchhaltung als solche zu behandeln seien. In Einklang damit und aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise müsste somit im Moment der Zuwendung(en) der Stadt und des Kantons Zürich an die Stiftung bereits klar sein, dass diese Zuwendung(en) bzw. zumindest welcher Teil davon als Subvention weitergeleitet werden soll.

Sie (die Beschwerdeführerin) verfüge im Moment der Zuwendungen an die Stiftung über keinen Rechtsanspruch auf eine Leistung. Ein positiver Entscheid der – vom Stiftungsrat unabhängigen und ausschliesslich mit Personen, die nicht für ein Gemeinwesen tätig seien, besetzten – Fachkommissionen der Stiftung verleihe noch keinen Auszahlungsanspruch. Ein solcher ergebe sich erst aufgrund der privatrechtlichen Vereinbarung mit der Stiftung. Das widersprüchliche Argument der Vorinstanz, wonach bei Fördergeldern im Kulturbereich naturgemäss keine Rechtsansprüche auf solche bestehen könnten, verfange nicht. Es sei zwar richtig, dass die rechtliche Beurteilung nicht davon abhängen könne, ob die mit der Verteilung der Subvention betraute Einrichtung tatsächlich eine Buchung der weiterzuleitenden Subvention als durchlaufenden Posten vornehme oder nicht. Allerdings müsste die mit der Verteilung bzw. Weiterleitung der

Subvention betraute Einrichtung zumindest in der Lage sein, eine solche Buchung vorzunehmen. Dies sei im vorliegenden Fall nicht möglich. Denn beim Erhalt der Zuwendungen von den Gemeinwesen an die Stiftung sei überhaupt nicht klar, welcher Betrag davon tatsächlich an die Destinatäre der Stiftung vergeben werde, da letztere einen Teil der Zuwendungen auch für ihre eigenen Aufwendungen (Personalkosten und übriger Betriebsaufwand) benötige. Zudem würden die Subventionen mit den übrigen Stiftungserträgen, die keine Subventionen darstellen aber ebenfalls weitergeleitet werden können, laufend vermischt. Somit sei es dem Destinatär der Stiftung letztlich nicht klar, woher der ihm zugewendete Betrag denn genau stammen solle. Dass auf der Website der Stiftung die Logos von Kanton und Stadt Zürich publiziert werden, ändere daran nichts; auf der Website werde klar erwähnt, dass sich die Stiftung auch durch Erträge aus dem Stiftungskapital und Rückflüssen aus erfolgreichen Filmen finanziere. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Erträge der Stiftung letztendlich alle – also neben den Zuwendungen auch die Erträge aus dem Stiftungskapital und die Rückflüsse aus erfolgreichen Filmen – aus Subventionen stammten und diese Erträge mehrwertsteuerlich daher nicht voneinander abgegrenzt werden müssten, würde darauf hinauslaufen, dass bei sämtlichen Empfängern von Subventionen auch die aus den erhaltenen Subventionen erwirtschafteten Erträge als Subventionen qualifiziert würden. Dies würde klarerweise dem Gesetzeswortlaut von Art. 18 Abs. 1 Bst. a MWSTG und auch der langjährigen etablierten Praxis und Rechtsprechung widersprechen.

**3.2** Die Vorinstanz entgegnet den Vorbringen der Beschwerdeführerin zusammengefasst wie folgt:

Die Vorbringen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit § 2 KFG seien nicht vollständig. In dieser Bestimmung werde lediglich festgehalten, in welcher Höhe und an wen der Kanton Zürich Subventionen vergeben dürfe. Die Bestimmung sage hingegen nichts darüber aus, wer (letzter) Subventionsempfänger sei und daher eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen habe. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht liege eine Weiterleitung von Subventionen dann vor, wenn der Subventionsgeber nicht den ersten Zahlungsempfänger, sondern den letzten Zahlungsempfänger subventioniert und somit der erste Zahlungsempfänger die Subvention lediglich weiterleitet; der erste Zahlungsempfänger fungiere bei einer weitergeleiteten Subvention nur als Verteilungsorgan oder «Durchlaufstelle» des Subventionsgebers. Dies sei vorliegend der Fall.

Die Ablösung der Stadt Zürich als Verleiherin der Filmpreise durch die Stiftung zeige zusätzlich auf, so die Vorinstanz weiter, dass Letztere die Funktion der gesamten städtischen Filmförderung übernommen habe. Dies stelle faktisch eine Auslagerung des Entscheidungsorgans von einem Gemeinwesen auf eine privatrechtliche Institution dar.

Dass der Beitragsempfänger gemäss Art. 13 Abs. 1 der Statuten der Stiftung über keinen Rechtsanspruch auf die Förderbeiträge verfüge, sei für die Weiterleitung der Subvention nicht schädlich. Auch § 3 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. 2 des Staatsbeitragsgesetzes vom 1. April 1990 (StBG; LS 132.2) würden ausdrücklich festhalten, dass kein Rechtsanspruch auf die Subventionen bestehe. Ein Rechtsanspruch auf die Förderbeiträge ergäbe sich aber aus der privatrechtlichen Vereinbarung zwischen der Stiftung und der Beschwerdeführerin. Ohnehin würden im Kulturbereich Subventionen an Kulturschaffende überwiegend aufgrund von Ermessensentscheiden gesprochen, weshalb ein Anspruch auf den Förderbeitrag erst nach Gut-sprache der Subvention entstehe.

Es würde, so die Vorinstanz abschliessend, dem gesetzgeberischen Willen krass zuwiderlaufen, könnten das Gemeinwesen und die Subventionsempfänger die ausdrücklich gewollte Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG umgehen, indem einfach eine privatrechtliche Stiftung zwischen das Gemeinwesen und die Subventionsempfänger geschaltet würde. Folglich bleibe dem Rechtsanwender nichts anderes übrig, als anhand der Gesamtumstände zu würdigen, ob eine Weiterleitung einer Subvention vorliege. Vorliegend agiere die Stiftung als Verteilorgan der Subventionen der Stadt und des Kantons Zürich an Filmschaffende der Region Zürich. Die Beschwerdeführerin sei letzte Zahlungsempfängerin dieser Subventionen.

### **3.3**

**3.3.1** Subventionen und Spenden unterscheiden sich in mehrerer Hinsicht voneinander (vgl. E. 2.4 f.). Die begünstigte Person erbringt zwar sowohl bei der Subvention wie auch bei der Spende keine konkrete Gegenleistung. Im Unterschied zur Spende geht die Subvention jedoch mit einer Verhaltensbindung einher, die einem Zweck im öffentlichen Interesse dient. Eine Spende erfolgt sodann auf freiwilliger Basis, wohingegen die Ausrichtung einer Subvention aufgrund einer gesetzlichen Grundlage erfolgt. Bei einer Weiterleitung von Subventionen ist der Zwischenempfänger zudem zur Weiterleitung verpflichtet bzw. der Endbegünstigte hat einen Rechtsanspruch zumindest auf einen Teil der Subvention.



Mit Blick auf die streitgegenständlichen Beiträge an die Beschwerdeführerin ist somit Folgendes zu prüfen: Leitet die Stiftung die Mittel mit einer blossen Begünstigungsabsicht weiter, mit dem Recht der Beschwerdeführerin, grundsätzlich nach Gutdünken über die Mittel zu verfügen, so liegt eine Spende vor (vgl. E. 2.5.2). Leitet die Stiftung die Mittel mit einer über die blossen Begünstigungsabsicht hinausgehenden klaren Zwecksetzung weiter, so liegt eine Subvention vor (vgl. E. 2.4.4).

**3.3.2** Im vorliegenden Fall ist vorab hervorzuheben, dass die Stiftung, welche die streitgegenständlichen Förderbeiträge geleistet hat, (unbestritternmassen) als städtische und kantonale Filmförderungsstelle fungiert und die ursprünglich von Stadt und Kanton Zürich selbst betriebene Filmförderung per 15. November 2004 abgelöst hat (vgl. act. 12 [Vereinbarung betreffend Geschäftsübergabe der Filmförderung von Stadt und Kanton Zürich vom 1. März 2005]). Damit übernahm die Stiftung insbesondere die Behandlung sämtlicher Beitragsgesuche. Zwar erscheint die Stiftung zumindest formell als privatrechtliche Stiftung und somit als Subjekt des Zivilrechts und nicht als Gemeinwesen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass sie letztlich einen überwiegend öffentlichen Zweck verfolgt (vgl. act. 17 [Statuten der Stiftung vom 15. November 2004, Fassung vom 1. Juni 2019, nachfolgend: Statuten], Art. 2 der Statuten; vgl. E. 3.3.2.1 hiernach).

**3.3.2.1** Erklärtes Ziel von Stadt und Kanton Zürich bei der Gründung der Stiftung war es, die kommunale und kantonale Filmförderung in einer privatrechtlichen Trägerschaft zu bündeln und mit einem substanziellen Ausbau der finanziellen Unterstützung das Zürcher Filmschaffen zu stärken. Dadurch sollte nebst der Kultur- insbesondere auch Standortförderung betrieben werden (vgl. Beschwerdebeilage 13 bzw. act. 6 [Abstimmungsvorlage der Stadt Zürich für den Urnengang vom 26. September 2004, nachfolgend: Abstimmungsvorlage], S. 6). Damit im Einklang bezweckt die Stiftung die Förderung des professionellen Filmschaffens im Kanton Zürich. Dies erfolgt durch die Unterstützung namentlich aller Massnahmen, die geeignet sind, dass sich das Filmschaffen des Kantons Zürich in qualitativer und quantitativer Hinsicht entwickeln sowie international bestehen kann. Zu diesen Massnahmen zählen insbesondere auch solche, die Zürich zur Bedeutung und zum Ruf einer Filmstadt zu verhelfen vermögen (vgl. act. 17, Art. 2 Abs. 1 und 2 der Statuten). Die Ziele des Gemeinwesens betreffend die Filmförderung und der Zweck der Stiftung sind folglich gleichgerichtet und dienen der Verwirklichung der überwiegend öffentlichen Interessen der Kultur- und der Standortförderung. Die Zweckbindung, welcher

die Subventionen des Gemeinwesens an die Stiftung unterliegen, erstrecken sich damit auch auf die Förderbeiträge, welche die Stiftung an Filmschaffende ausrichtet. Diese Zweckbindung widerspiegelt sich einerseits im Stiftungszweck, andererseits aber auch in den Grundsätzen der Beitragsgewährung der Stiftung. Gemäss Art. 12 Abs. 2 der Statuten muss die Stiftung namentlich mit der Gesamtheit der Fördermittel einen Regionaleffekt im Kanton Zürich von mindestens 150% bewirken. Der Begriff «Regionaleffekt» meint dabei das prozentuale Verhältnis zwischen dem ausbezahlten Förderbeitrag sowie der im Kanton Zürich tatsächlich getätigten und anerkannten Ausgaben (act. 17, Art. 12 Abs. 3 der Statuten, sog. «Zürich-Effekt»). Diese Verhaltensbindung muss vertraglich auch auf die Destinatäre der Stiftung übertragen werden (act. 17, Art. 12 Abs. 2 Satz 2 der Statuten). Eine solche Verpflichtung der *Beitragsempfangenden der Stiftung* war von Anfang an vorgesehen (vgl. act. 6 [Abstimmungsvorlage], Ziff. 6, S. 7).

Der finanzielle Beitrag der Stiftung an ein Projekt ist sodann mit weiteren Auflagen und Pflichten für die Beitragsempfangenden verbunden. Diese werden im Förderreglement und in der jeweiligen Auszahlungsvereinbarung definiert. Dazu gehören namentlich die Pflicht zur Information bzw. Rechenschaft über die Verwendung des Beitrags, zur professionellen Buchführung (ab einer gewissen Beitragshöhe), zur Nennung des Förderverhältnisses in der gesamten Projektkommunikation sowie zur Archivierung einer Filmkopie (vgl. Förderreglement der Stiftung vom 1. Januar 2019 [bis 30. Juni 2022 geltende Fassung; [...]], insb. Ziff. 1.17, Ziff. 1.18).

**3.3.2.2** Es trifft zwar zu, dass – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – die Stiftung, respektive ihre Fachkommission, unabhängig vom Gemeinwesen über die Zusprechung von finanziellen Beiträgen und Darlehen entscheidet (vgl. act. 17, Art. 11 Abs. 1 der Statuten). Ebenso trifft zu, dass für die Zusprechung eines Beitrags in erster Linie der künstlerische und kulturelle Wert eines Projektes massgeblich sind (vgl. act. 17, Art. 12 Abs. 5 der Statuten). Die hiervor genannten Verhaltensbindungen (vgl. E. 3.3.2.1) schränken die Unabhängigkeit bzw. Freiheit der Mittelverwendung durch die Stiftung dennoch massgeblich ein, wobei die Einschränkung im öffentlichen Interesse liegt. Aus struktureller Sicht kann folglich nur bedingt von einer Unabhängigkeit beim Entscheid der Stiftung über die Verwendung der Subventionen ausgegangen werden. Die Vorinstanz weist unter diesem Aspekt ausserdem zu Recht darauf hin, dass fünf der insgesamt neun Mitglieder des Stiftungsrats vom Regierungsrat des Kantons Zürich bzw. vom Zürcher Stadtrat gewählt werden; das Präsidium wird von

Regierungsrat und Stadtrat von Zürich bestimmt (vgl. Art. 7 Abs. 1 und 2 der Statuten). Gemäss Handelsregistereintrag fungierte zudem bis im Frühjahr 2023 die Finanzkontrolle der Stadt Zürich als Revisionsstelle der Stiftung.

**3.3.3** Das Stiftungskapital wie auch die jährlichen Subventionen (inkl. Lastenausgleich) stammen unbestrittenermassen vollständig vom Gemeinwesen. Für das Jahr 2020 wurden die Förderbeiträge an die Stiftung auf der Grundlage von § 2 und § 5 KFG i.V.m. § 3 der Kulturförderungsverordnung vom 26. Mai 2010 (KFV; LS 440.11) und § 4 StBG und des Beschlusses Nr. 1080 vom 15. November 2016 des Regierungsrats des Kantons Zürich (vgl. act. 15) sowie auf der Grundlage von Art. 11 Bst. b der Gemeindeordnung der Stadt Zürich (GO, AS 101.100) und der Weisung Nr. 2015/206 vom 24. Juni 2015 des Stadtrats an den Gemeinderat der Stadt Zürich (vgl. act. 14) geleistet. Mit dem genannten Beschluss bzw. der genannten Weisung ging eine koordinierte Erhöhung der bestehenden städtischen und kantonalen Förderbeiträge einher. Damit sollte sichergestellt werden, dass die Region Zürich ihre Rolle als Filmproduktionsstandort mit «Strahlkraft» weiterhin wahrnehmen bzw. stärken kann. Es sollten verbesserte Rahmenbedingungen ermöglicht (insbesondere mittels Erhöhung der Höchstbeiträge für Spielfilme) und das unabhängige regionale Filmschaffen gestärkt werden (vgl. act. 14, Ziff. 1, S. 1; Ziff. 4, S. 7). Mit anderen Worten soll mit den Beiträgen an die Stiftung die im öffentlichen Interesse liegende Filmförderung gestärkt werden, was letztendlich den Filmschaffenden zu Gute kommt.

Die von der Stadt und vom Kanton Zürich an die Stiftung ausbezahlten Förderbeiträge beliefen sich im Jahr 2020 auf total Fr. 12'438'497.--. Im selben Jahr zahlte die Stiftung Förderbeiträge in der Höhe von gesamthaft Fr. 12'420'852.-- aus (vgl. Jahresbericht 2020 der [Stiftung], [...]).

**3.3.4** Was die Förderbeträge für die streitbetroffenen Projekte der Beschwerdeführerin betrifft, so ist den Auszahlungsvereinbarungen zwischen der Stiftung und der Beschwerdeführerin vom 8. bzw. 12. Juni 2020 für [Projektname] (vgl. Beschwerdebeilage 8) sowie vom 1. bzw. 14. August 2017 für [Projektname] (Beschwerdebeilage 10) jeweils zu entnehmen, dass der Beitrag in Form eines «Zuschusses» mit bedingter Rückzahlungspflicht erfolgt (Ziff. 3). Der Beitrag ist zweckgebunden und dient vorrangig zur Deckung des Autorenhonorars; er ist ausschliesslich zur Finanzierung der Projektentwicklung zu verwenden, wie im Antrag der Produktion formuliert (Ziff. 1). Es besteht eine Nennungsverpflichtung der [Stiftung] (Ziff. 5)

sowie eine Informations- und Rechenschaftspflicht der Beschwerdeführerin gegenüber der Stiftung. Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich zudem namentlich zur Einhaltung des «Regionaleffekts» (Ziff. 4; zum «Zürich-Effekt» bzw. «Regionaleffekt» vgl. E. 3.3.2.1). Schliesslich wird die Verpfändung der Beiträge ausgeschlossen und die Abtretung der Beiträge unter den Vorbehalt der Zustimmung der Stiftung gestellt (Ziff. 7).

Der gezielte Mitteleinsatz steht einer projektbezogenen Spende wie erwähnt grundsätzlich nicht entgegen (vgl. E. 2.5.2). Im Fall einer Spende wäre dennoch zu erwarten, dass sie frei von einer rechtlich durchsetzbaren Verhaltensbindung erfolgt, abgesehen vom Umstand, dass die Mittel sachgemäss eingesetzt werden. Im vorliegenden Fall reichen die Erwartungen der Stiftung angesichts der soeben erwähnten weitgehenden, vertraglich vereinbarten Pflichten der Beschwerdeführerin offensichtlich weiter. Bereits angesichts dieser Pflichten kann nicht von einer Spende gesprochen werden. Es kann zudem weder der Stadt noch dem Kanton Zürich unterstellt werden, die Subventionen an die Stiftung gesprochen und deren Verwendung weitgehend letzterer überlassen zu haben. Im Fokus stand offensichtlich, dass die Subvention an die Stiftung zur Verwirklichung des öffentlichen Zwecks beitragen sollte. Somit ist von einer Pflicht der Stiftung zur Weiterleitung (zumindest eines Teils) der Subventionen der Stadt und des Kantons Zürich an ihre Destinatäre auszugehen. Dass im Zeitpunkt der Ausrichtung der Subvention an die Stiftung die Destinatäre bzw. Endbegünstigten noch nicht bekannt sind, schadet der Qualifikation als Weiterleitung eines Teils der Subvention – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – ebenfalls nicht (vgl. E. 2.7.2).

**3.3.5** Auch wenn die Beschwerdeführerin letztendlich nur gegenüber der Stiftung einen (vertraglich durchsetzbaren) Anspruch auf Auszahlung des gewährten Förderbeitrags hat, so erhellt aus der Entstehungsgeschichte der Stiftung (vgl. E. 3.3.2) sowie aus dem für das Beitragsjahr 2020 relevanten Beschluss des Regierungsrats bzw. der Weisung des Stadtrats (vgl. E. 3.3.3), dass die Fördermittel hauptsächlich für Kulturschaffende wie die Beschwerdeführerin bestimmt sind. Zwar liegt es im Ermessen der Stiftung, welche Projekte bzw. Kulturschaffende sie mit den erhaltenen Förderbeiträgen unterstützen will. Ob sie solche Unterstützungsleistungen überhaupt erbringen will, liegt hingegen nicht in ihrem Ermessen. Vielmehr ist sie verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die von der öffentlichen Hand (Stadt und Kanton Zürich) gesprochenen Beiträge zur Filmförderung den Filmschaffenden im Kanton Zürich zu Gute kommen. Dies stellt aber ebenfalls nichts anderes als eine Weiterleitungsverpflichtung dar. Die formelle

Abwicklung bzw. der eigentliche Fluss der Fördermittel, der über eine Zwischenstation (die Stiftung) erfolgte, ist vorliegend – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht ausschlaggebend. Mit anderen Worten vermag das etappierte Vorgehen bei der Ausrichtung der Förderbeiträge an die Beschwerdeführerin die Würdigung als Subvention in der vorliegenden Konstellation nicht zu beeinträchtigen.

**3.3.6** Insoweit die Beschwerdeführerin ferner sinngemäss geltend macht, es sei für sie infolge einer Vermischung der Subventionen und übrigen Stiftungserträge nicht eruierbar und durch die Stiftung buchhalterisch nicht abgrenzbar, aus welchen Mitteln der Stiftung die streitgegenständlichen Beiträge an die Beschwerdeführerin ausgerichtet werden, kann ihr nicht gefolgt werden. Aufgrund der bestehenden Verhaltensbindung bzw. Weiterleitungsverpflichtung der Stiftung (vgl. E. 3.3.2.1 und E. 3.3.5 hiervor) sowie angesichts des Verhältnisses der im Jahr 2020 erhaltenen und ausbezahlten bzw. weitergeleiteten Förderbeiträge (vgl. E. 3.3.3 in fine), ist vernünftigerweise nicht davon auszugehen, dass die von der Stiftung an die Beschwerdeführerin ausgerichteten Beiträge aus Mitteln stammten, die keine Subventionen des Gemeinwesens darstellen. Einen Nachweis, der eine andere Mittelherkunft belegen würde, erbringt die Beschwerdeführerin nicht (vgl. zur Beweiswürdigung und Beweislast E. 1.7). Zudem verweisen sowohl die Stadt wie auch der Kanton Zürich betreffend Filmförderung ausdrücklich auf die Stiftung. So wird – den Feststellungen der Vorinstanz entsprechend – insbesondere klargestellt, dass Unterstützungsgesuche ausschliesslich bei der Stiftung eingereicht werden können und letztere den Auftrag habe, das professionelle Filmschaffen im Kanton zu fördern und zu stärken (vgl. act. 19 [Auszug Website des Kantons Zürich vom 22. Juli 2022], act. 20 [Auszug Website der Stadt Zürich vom 22. Juli 2022]). Daraus wird für die Gesuchstellenden einerseits deutlich, dass die Stadt und der Kanton Zürich das Filmschaffen fördern und der Stiftung lediglich die Auswahl der förderungswürdigen Projekte überlassen wird. Andererseits ist damit für die Gesuchstellenden auch ohne weiteres erkennbar, dass es sich bei den durch die Stiftung ausbezahlten Förderbeträgen grundsätzlich um weitergeleitete Subventionen der Stadt und des Kantons Zürich handelt.

**3.3.7** Zusammenfassend hat die Vorinstanz aufgrund der vorstehenden Ausführungen die Beitragszahlungen der Stiftung an die Beschwerdeführerin für die streitbetroffenen Filmprojekte in der Steuerperiode 2020 (vgl. Sachverhalt Bst. C.a) zu Recht als Weiterleitung von Subventionen und nicht als Spenden qualifiziert.

### **3.4**

**3.4.1** Dass die Beschwerdeführerin ihre Vorsteuerabzüge in Anwendung von Art. 30 Abs. 2 MWSTV verhältnismässig zu kürzen hat, wenn es sich bei den streitbetroffenen Beiträgen um Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG handeln sollte – was vorliegend wie gesagt der Fall ist (vgl. E. 3.3.4 f.) – ist nicht strittig. Unter diesen Umständen beanstandet die Beschwerdeführerin die Vorsteuerabzugskürzung nicht. Sie macht insbesondere nicht geltend, die vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung führe offensichtlich zu einem nicht sachgerechten Ergebnis. Die Steuernachforderung sowie der geltend gemachte Verzugszins werden von der Beschwerdeführerin in rechnerischer Hinsicht unter den vorliegenden Umständen ebenso wenig beanstandet.

**3.4.2** Da die Beschwerdeführerin keine verhältnismässige Kürzung der auf den streitbetroffenen Förderbeiträgen der Stiftung geltend gemachten Vorsteuern vorgenommen hat, war die Vorinstanz grundsätzlich berechtigt und auch verpflichtet, die unterlassene Vorsteuerabzugskürzung nachzuholen. Aufgrund der unterlassenen Kürzung des Vorsteuerabzugs durch die Beschwerdeführerin ist der Vorinstanz bei der Wahl der Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum einzuräumen (E. 2.8). Für das Bundesverwaltungsgericht sind diesbezüglich keine offensichtlichen Mängel ersichtlich. Die von der Vorinstanz angewandte Methode der Vorsteuerabzugskürzung ist unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung bei der diesbezüglichen Prüfung vorliegend nicht zu beanstanden (zu den Kürzungsmethoden vgl. E. 2.7.4-2.7.5).

**3.5** Aufgrund des hiervor Gesagten erweist sich die angefochtene Verfügung als rechtmässig und die Beschwerde ist abzuweisen.

### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 1'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**4.2** Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand:



Zustellung erfolgt an:

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