Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.526/2003 /zga

Urteil vom 1. Juli 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher Stephan Beutler,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Sponsoring),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 2. Oktober 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag u.a. die Herstellung von und den Handel mit audiovisuellen Erzeugnissen wie Spiel-, Dokumentar-, Ausbildungs-, Werbe- und Auftragsfilmen. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Aufgrund der Ergebnisse einer Kontrolle über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1999 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Ergänzungsabrechnung Nr. 159'416 vom 23. Dezember 1999 einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 46'416.– zuzüglich Verzugszins in Rechnung. Das ergab nach Abzug einer Gutschriftanzeige Nr. 159'175 vom 25. April 2000 einen Betrag von Fr. 39'109.–. Am 22. November 2000 erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung einen anfechtbaren Entscheid. Die Nachforderung beinhaltet u.a. Beiträge verschiedener Institutionen (hauptsächlich Stiftungen) an das Filmschaffen der Steuerpflichtigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung betrachtete diese Beiträge als steuerbares Entgelt (Sponsoringeinnahmen), soweit die Steuerpflichtige im Nachspann (oder an anderer Stelle) im Film oder auf der Videokassette auf den Sponsor hingewiesen hatte.

Eine Einsprache der Steuerpflichtigen hiess die Eidgenössische Steuerverwaltung teilweise gut und korrigierte die Nachforderung um Fr. 3'479.– auf Fr. 35'630.– (zuzüglich Verzugszins). Die Gutschrift bezog sich auf die Beiträge derjeniger Stiftungen, für welche die Steuerpflichtige nunmehr nachgewiesen hatte, dass es sich um gemeinnützige (kulturelle) Stiftungen handelt und deren Beiträge an das Filmschaffen keiner wirtschaftlichen, am Umsatz orientierten Absicht der Stiftungen entspringt. Für die Zuwendungen der Stiftung A._____ und der B._____ GmbH hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung demgegenüber an ihrer Qualifikation fest, wonach es sich um Entgelt für Bekanntmachungs- und Werbeleistungen (Sponsoring) handle.
B.

Die X._____ AG führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Mit Entscheid vom 2. Oktober 2003 hiess die Steuerrekurskommission die Beschwerde in Bezug auf die Beiträge der Stiftung A._____ gut. Sie befand, bei der Stiftung handle es sich um eine gemeinnützige kulturelle Fördervereinigung und deren Beiträge an das Filmschaffen seien als von der Steuer ausgenommene Spenden zu qualifizieren; sie ordnete an, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung für diese Beiträge die Steuerforderung unter Berücksichtigung der Kürzung des Vorsteuerabzuges neu berechne. Die Beiträge der B._____ GmbH betrachtete die Steuerrekurskommission hingegen als steuerbare Sponsorenleistungen. Sie verwarf auch den Einwand, die Beiträge seien Teil eines von der Steuer ausgenommenen Kreditgeschäfts (Darlehen). In diesem Punkt wies die Steuerrekurskommission die Beschwerde ab.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die X._____ AG, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 2. Oktober 2003 sei aufzuheben und die Sache zur Neuberechnung der Steuerforderung und Kürzung des Vorsteuerabzuges an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückzuweisen. Ausserdem seien die Kosten und die Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren neu festzulegen. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, bei den Beiträgen der Stiftung A._____ und der B._____ GmbH handle es sich um von der Steuer ausgenommene Darlehen (Kreditgeschäfte). Sie seien auch kein Entgelt für steuerbare Bekanntmachungs- oder Werbeleistungen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtete auf Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Nach Art. 4 der hier noch anwendbaren Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; SR 641.201) unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Steuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Lieferungen und Dienstleistungen sind somit nur steuerbar, wenn sie im Leistungsaustausch (gegen Entgelt) erfolgen. Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer zudem vom Entgelt berechnet. Das Entgelt ist demnach Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, und zugleich Berechnungsgrundlage für die Steuer.

Nicht zum Entgelt zählen nach Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV "Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand". Subventionen sind kein Entgelt für bestimmte Leistungen (Lieferungen, Dienstleistungen), sondern sie haben zum Zweck, beim Subventionsempfänger eine bestimmte im öffentlichen Interesse liegende Tätigkeit zu fördern (BGE 126 II 443 E. 6c S. 453). Da Subventionen nicht in einen steuerbaren Umsatz (vgl. Art. 29 Abs. 2 MWSTV) einfliessen, geben sie auch kein Recht auf Abzug der Vorsteuer. Aus diesem Grund bestimmt Art. 30 Abs. 6 MWSTV, dass der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist, soweit ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (vgl. BGE 126 II 443E. 6d S. 454).

Die Praxis hat ferner auch die Spenden, Legate und anderen freiwilligen Beiträge von privaten Personen (auch Unternehmen) den Subventionen der öffentlichen Hand gleichgestellt, obschon die Mehrwertsteuerverordnung aus dem Jahre 1994 die Spenden nicht ausdrücklich erwähnt (BGE 126 II 443 E. 8 S. 458 ff.). Das rechtfertigt sich deshalb, weil private Spenden und vergleichbare freiwillige Beiträge kein spezifisches Entgelt für eine bestimmte Leistung (Lieferung, Dienstleistung) sind, sondern in allgemeiner Weise die Förderung der Tätigkeit der unterstützten Institution oder Organisation bezwecken. Sie können daher - wie Subventionen - nicht den einzelnen Umsätzen zugeordnet werden und fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage ein. Das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) enthält nunmehr eine ausdrückliche Regelung. Es unterscheidet zwischen Spenden als Entgelt und Spenden ohne Gegenleistung und bringt damit zum Ausdruck, dass Leistung und Gegenleistung in einem ursächlichen Zusammenhang stehen müssen, um steuerbar zu sein (Art. 33 Abs. 2, 38 Abs. 8 MWSTG; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 5 zu Art. 33).
1.2 Zu den Dienstleistungen im Sinne von Art. 4 MWSTV gehören unbestrittenermassen auch Werbe- und Bekanntmachungsleistungen. Solche Leistungen unterliegen daher der Steuer, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Das ist namentlich beim sog. Sponsoring von Bedeutung. Unter dem Begriff Sponsoring wird die

Gewährung von Geldleistungen, geldwerten Vorteilen und anderen Zuwendungen durch Unternehmen verstanden, die damit Personen, Gruppen, Organisationen und dergleichen in sportlichen, kulturellen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen fördern wollen und damit gleichzeitig eigene, unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben (vgl. ASA 72 231 E. 5b; Urteil 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, publiziert in RDAF 2003 II S. 394 E. 3.1.1; nicht publiziertes Urteil 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 2).

Der Begriff wird in der Praxis allerdings nicht einheitlich verwendet, werden doch darunter nicht nur Werbeleistungen, Zuschüsse, Gönner- und Donatorenbeiträge, sondern auch Spenden und Legate subsumiert, welche nach dem Gesagten keinen mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustausch bewirken (vgl. zit. Urteil in RDAF 2003 II S. 394 E. 3.1.1, mit Hinweisen). Es ist deshalb im Einzelfall zu prüfen, ob der Beitrag als Gegenleistung für eine Werbe- und Bekanntmachungsleistung erfolgt oder nicht. Notwendig ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, damit von einem Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinn gesprochen werden kann. Schon unter der Warenumsatzsteuer musste zwischen der Lieferung und der geldwerten Gegenleistung ein ursächlicher Zusammenhang bestehen, wie das namentlich beim zweiseitigen Vertrag der Fall ist. Doch ist für die Annahme eines Leistungsaustausches ein Vertragsverhältnis nicht zwingend erforderlich. Es genügt, wenn das steuerpflichtige Unternehmen tätig wird und seine Leistung die Gegenleistung auslöst (nicht publ. Urteil 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.2). Das vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuHG) mit dem Entscheid Tolsma aufgestellte Erfordernis,
dass ein Leistungsaustausch nur dann gegeben sei, wenn ihm ein Rechtsverhältnis zugrunde liege, wurde für das schweizerische Recht weder von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission noch vom Bundesgericht übernommen (vgl. Urteil des EuHG vom 3. März 1994, Rs. C-16/93, Slg. 1994 I-743, und hierzu Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 24. April 1997, E. 4a, publ. in MWST-Journal 1997 S. 122; Bundesgericht, Urteil 2A.175/2002, a.a.O.). Es wurde auch von der Doktrin kritisiert (vgl. die Hinweise im Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, a.a.O.; ferner Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, Rz. 184).
1.3 Für Sponsorenleistungen kommerziell tätiger Unternehmen darf in der Regel angenommen werden, dass damit ein Leistungsaustausch verbunden ist. Mit der namentlichen Nennung solcher Unternehmen (z.B. in der Sponsorenliste) erbringt das gesponserte Unternehmen der Sponsorenschaft eine entgeltliche Leistung, von der erwartet werden darf, dass sie auch entsprechende Public-Relations-Wirkung zur Folge hat (ASA 72 231 E. 6b; s. auch 71 157 E. 10). Das ist namentlich bei der Nennung natürlicher Personen mit ihrem Beruf oder ihrem Tätigkeitsbereich oder von kommerziell tätigen juristischen Personen der Fall. Die Werbe- oder Bekanntmachungsleistung liegt darin, dass durch die namentliche Nennung des Geldgebers (eventuell mit seinem Tätigkeitsbereich) dessen Bekanntheitsgrad oder auch nur dessen Image gefördert wird. Diese innere, wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Bekanntmachungs- bzw. Werbeleistung einerseits und dem Sponsorenbeitrag andererseits begründet den Leistungsaustausch. Für den Leistungsaustausch ist nach dem Gesagten (vorn E. 1.2) nicht erforderlich, dass die Bekanntmachungs- oder Werbeleistung vertraglich zugesichert ist oder ihr überhaupt ein Rechtsverhältnis zugrunde liegt. Es spielt auch keine Rolle, ob Leistung und
Gegenleistung wertmässig in einem vernünftigen Verhältnis stehen oder ob im Entgelt noch Goodwill-Leistungen oder Symphatiezuwendungen des Patrons aus der Unternehmenskasse und dergleichen enthalten sind (Urteil 2P.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.3). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich verknüpft sind in der Weise, dass die eine Leistung ohne die andere nicht erfolgen würde.
1.4 Nach diesen Grundsätzen ist auch im Falle der Beschwerdeführerin zu entscheiden, ob die von ihr empfangenen Beiträge Entgelt für eine steuerbare Bekanntmachungs- oder Werbeleistung sind oder ob die Zuwendungen als nicht steuerbare Spenden bzw. freiwillige private Beiträge (mit entsprechender Kürzung des Vorsteuerabzuges) zu betrachten sind.
2.
2.1 Die Beschwerdeführerin befasst sich mit der Herstellung audiovisueller Erzeugnisse (Spiel-, Dokumentar-, Ausbildungs-, Werbe- und Auftragsfilmen). Sie erhält für diese Tätigkeit von verschiedenen Geldgebern Zuwendungen, deren Namen bzw. Firma sie im Nachspann (oder an anderer Stelle) der Filme und Videokassetten erwähnt. Die Beschwerdeführerin konnte bereits im Einspracheverfahren für einige der Stiftungen, von denen sie Beiträge erhielt, den Nachweis erbringen, dass es sich nicht um wirtschaftlich bzw. gewinnorientierte Unternehmen handelt, namentlich weil diese von den direkten Steuern befreit sind. Für diese Stiftungen anerkannte

die Eidgenössische Steuerverwaltung denn auch den Spendencharakter der Beiträge an die Beschwerdeführerin. Umstritten war im vorinstanzlichen Verfahren indessen noch die Qualifikation der Zuwendungen der Stiftung A._____ und der B._____ GmbH. Für die Beiträge der Stiftung A._____ befand die Vorinstanz, dass es sich um Spenden bzw. freiwillige private Beiträge handelt, die der Steuer nicht unterliegen. In diesem Punkt hiess sie die Beschwerde gut und wies die Sache zur Neuberechnung der Steuer und Kürzung des Vorsteuerabzuges an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurück. Hingegen
bestätigte sie die Qualifikation der Beiträge der B._____ GmbH an die Beschwerdeführerin als Entgelt für steuerbare Bekanntmachungs- bzw. Werbeleistungen. Diese Qualifikationen sind im Folgenden zu prüfen.
2.2
2.2.1 Was die Beiträge der Stiftung A._____ betrifft, so hat die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren dargelegt, dass es sich bei der Stiftung um eine gemeinnützige (kulturelle) Institution handelt, die nicht als Namensträgerin eines Unternehmens im wirtschaftlichen Verkehr auftritt. Sie ist denn auch von den direkten Steuern des Bundes, des Kantons und der Gemeinde befreit. Die Vorinstanz schloss daraus zu Recht, dass es sich bei dieser Stiftung nicht um ein wirtschaftliches bzw. gewinnorientiertes Unternehmen handelt. Dessen Beitragsleistungen erfolgen nicht aus Marketinggründen oder wegen der Namensnennung, sondern um das Filmschaffen zu unterstützen. Gegenüber dieser Zwecksetzung (Förderung des Kulturschaffens) hat die Namensnennung für die Stiftung klarerweise untergeordneten Charakter. Auch wenn die Beschwerdeführerin den Namen der Stiftung in der Produktion erwähnt, dient die Namensnennung nicht der Bekanntmachung einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Stiftung, sondern sie erfolgt zum Dank und als Hinweis auf die Existenz und kulturelle Tätigkeit der Stiftung. Die Beitragsleistungen sind deshalb als Spenden (mit entsprechender Kürzung des Vorsteuerabzuges) zu behandeln. Das entspricht denn auch der heutigen
Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Der angefochtene Entscheid ist in diesem Punkt nicht zu beanstanden.
2.2.2 In Bezug auf die Beiträge der B._____ GmbH anerkennt die Beschwerdeführerin, dass die Gesellschaft - anders als die Stiftung A._____ - nicht von den direkten Steuern befreit ist. Die Beschwerdeführerin ist dennoch der Auffassung, dass es sich bei der B._____ GmbH um eine gemeinnützige (kulturelle) Institution handle, deren Beiträge als Spenden zu qualifizieren seien. Sie begründet ihren Standpunkt damit, dass die B._____ GmbH von der Stiftung A._____ und zwei weiteren gemeinnützigen (kulturellen) Institutionen gegründet worden sei, die ihrerseits von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden befreit seien. Die Gesellschaft habe zum Zweck, die Gelder dieser gemeinnützigen Institutionen treuhänderisch zu verwalten, und sei deren Weisungen unterstellt. Insofern dürfe auch die B._____ GmbH nicht als gewinn- oder umsatzorientiertes Unternehmen betrachtet werden.
Dieser Schluss ist nicht zwingend. Allein der Umstand, dass die an der B._____ GmbH beteiligten Institutionen gemeinnützige (kulturelle) Zwecke verfolgen und steuerbefreit sind, lässt nicht auf den gemeinnützigen Charakter der Gesellschaft schliessen. Als Gesellschaft mit beschränkter Haftung verfolgt die B._____ GmbH wirtschaftliche Zwecke (Art. 772 Abs. 3 OR). Die Form der Gesellschaft mit beschränkter Haftung steht namentlich auch offen, wenn Zusammenschlüsse von juristischen Personen mit nicht wirtschaftlichen, ideellen Zwecken zur Erreichung ihrer Aufgaben ein nach kaufmännischer Art geführtes Unternehmen betreiben wollen (vgl. von Steiger, in: Zürcher Kommentar, Einleitung zur GmbH, N 55). Die von der Beschwerdeführerin gegebene Begründung, an der B._____ GmbH seien lediglich Institutionen mit nicht wirtschaftlichen (idealen) Zwecken beteiligt, lässt daher den Schluss nicht zu, die Gesellschaft sei nicht wirtschaftlich orientiert. Weitere Tatsachen, die auf eine gemeinnützige, nicht wirtschaftliche Orientierung der B._____ GmbH schliessen liessen, sind nicht geltend gemacht worden. Die Vorinstanz hat daher die namentliche Nennung der B._____ GmbH im Film zu Recht als Bekanntmachungsleistung und deren Beiträge
als steuerbares Entgelt qualifiziert.
3.
Die Beschwerdeführerin macht im Weiteren geltend, die Beiträge der Stiftung A._____ und der B._____ GmbH seien ihr als Darlehen zur Verfügung gestellt worden. Es handle sich um Umsätze, die nach Art. 14 Ziff. 15 lit. a MWSTV von der Steuer ausgenommen seien.
3.1 Art. 14 Ziff. 15 MWSTV nimmt bestimmte Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs von der Mehrwertsteuer aus. Dazu zählt nach lit. a dieser Vorschrift die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch den Kreditgeber. Ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinn liegt vor, wenn die Nutzung von Kapital entgeltlich (z.B. gegen Zinsen) gewährt wird. Ohne diese Vorschrift

wäre die entgeltliche Überlassung von Kapital zur Nutzung (beim Kreditgeber) steuerbar, wobei in die Berechnungsgrundlage alle für den Kredit bezahlten Zinsen, Kosten usw. fallen würden. Die Rückzahlung des Kapitals ist kein Entgelt (Camenzind/ Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 802). Eine gleich lautende Bestimmung enthält nunmehr auch das Mehrwertsteuergesetz (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG). Es handelt sich um eine sog. unechte Steuerbefreiung, weil der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann (Art. 13 MWSTV).

Als Kreditgewährung wird herkömmlicherweise die Hingabe von Kapital zur Nutzung verbunden mit der Begründung eines Rückzahlungsanspruchs bezeichnet (vgl. Wolfgang Köhler in: Plückebaum/Malitzky, Umsatzsteuergesetz, 10. Auflage, § 4 Nr. 8 UStG 1999 Rz. 18 ff.). In welcher Form das Kapital zur Verfügung gestellt wird, kann angesichts der zahlreichen Arten von Kreditgeschäften nicht entscheidend sein (s. auch Art. 1 des Bundesgesetzes über den Konsumkredit vom 23. März 2001, KKG; SR 221.214.1; Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 5. Aufl. München 1997, § 4 Nr. 8 N 3). Das Kreditgeschäft knüpft an das zivilrechtliche Darlehen an, ist aber mit diesem nicht deckungsgleich (Benedikt Maurenbrecher, Das verzinsliche Darlehen im schweizerischen Recht, Diss. Bern 1995, S. 77 ff.; Schärer/Maurenbrecher, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 3. Aufl. 2003, N 24 zu Art. 312). Es ist daher im Einzelfall genau zu prüfen, ob ein Kreditgeschäft vorliegt.
3.2 Gemäss dem zwischen der B._____ GmbH und der Beschwerdeführerin am 11./15. Oktober 1998 geschlossenen "Darlehensvertrag" beabsichtigt die Beschwerdeführerin die Herstellung der Fernsehproduktion "Y._____" (Ziffer 1). Sie ist als Produzentin "für die Durchführung allein verantwortlich und innerhalb der vereinbarten Rahmenbedingungen in ihren produktionellen Entscheidungen frei" (Ziffer 2). Sie hat andererseits alle für die Auswertung notwendigen Rechte (Urheberrechte usw.) zu erwerben (Ziffer 3). Zudem ist sie verpflichtet, der B._____ GmbH sofort nach Fertigstellung des Projekts Videokopien in allen vorhandenen Sprachfassungen sowie die Schlussabrechnung der Produktion abzuliefern (Ziffer 4). Hierfür gewährte ihr die B._____ GmbH ein "zinsloses Darlehen im Betrag von Fr. 50'000.–" (Ziffer 5). Dieses Darlehen wird zur Rückzahlung fällig, sofern die Rechte zur Realisierung des Projekts auf Dritte übertragen werden sollte. Andernfalls hat die Beschwerdeführerin aus den mit der Produktion erzielten Einnahmen jährlich 4 % zu bezahlen, sofern die vereinnahmten Gelder Fr. 210'000.–, nicht aber Fr. 280'000.– übersteigen, bzw. 8 %, wenn die vereinnahmten Gelder Fr. 280'000.– übersteigen (Ziffer 6). Der Darlehensbetrag
ist ferner zurückzuzahlen, wenn die Beschwerdeführerin die Nutzungsrechte an der Produktion einem Dritten für eine den Zeitraum von 15 Jahren übersteigende Dauer einräumen sollte. Das Darlehen kann auch gekündigt werden, wenn die im Anhang vereinbarten Produktionsbedingungen (hinsichtlich Thema, personeller Besetzung usw.) nicht eingehalten werden (Ziffer 7).
Aus diesem Vertrag geht klar hervor, dass das "Darlehen" nur unter bestimmten Bedingungen zurückzuzahlen ist oder wenn die Beschwerdeführerin vertragliche Abmachungen hinsichtlich der Produktion nicht einhalten sollte. Ob unter diesen Umständen überhaupt von einem Darlehen gesprochen werden kann, erscheint fraglich, doch muss hierüber nicht abschliessend entschieden werden. Angesichts der zahlreichen vertraglichen Verpflichtungen der Beschwerdeführerin, was die Produktion betrifft, kann von einem Kreditgeschäft im Sinne von Art. 14 Ziff. 15 MWSTV offensichtlich nicht gesprochen werden. Das ist schon deshalb nicht der Fall, weil das "Darlehen" mit zahlreichen Verpflichtungen (Leistungen) der Beschwerdeführerin verknüpft ist, welche mit einem Kreditgeschäft nichts zu tun haben. Es geht bei diesem Geschäft vielmehr um die Produktion (durch die Beschwerdeführerin) und deren Finanzierung (durch die Geldgeberin). Auch können die mit dem Darlehensvertrag verbundenen Pflichten der Beschwerdeführerin nicht als blosse Nebenleistungen bezeichnet werden, welche umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung teilen; vielmehr stehen Produktion einerseits und Finanzierung andererseits ebenbürtig nebeneinander und bilden einen einheitlichen
wirtschaftlichen Vorgang (vgl. nunmehr Art. 36 Abs. 4 MWSTG und dazu Camenzind /Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 189 ff.).
3.3 Ähnliche Bestimmungen und Konditionen für die Rückzahlung des "Darlehens" enthält auch der zwischen der Stiftung A._____ und der Beschwerdeführerin geschlossene Vertrag vom 7. November 1994 für die Produktion eines Kinofilms. Auch dieser Vertrag kann - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin (Verwaltungsgerichtsbeschwerde Ziff. 10) - nicht als Kreditgeschäft betrachtet werden. Allerdings handelt es sich beim "Darlehen" der Stiftung A._____ nicht um ein Entgelt, sondern um eine Spende ohne Gegenleistung, wie bereits dargelegt worden ist (E. 2.2.1). Schon aus diesem Grund kann es sich nicht um einen Umsatz aus der Gewährung von Darlehen im Sinne von Art. 14 Ziff. 15 MWSTV handeln.
4.

Die Vorinstanz wies im angefochtenen Urteil, Dispositiv Ziffer 1, die Sache an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurück, damit diese hinsichtlich der Beiträge der Stiftung A._____ über die Höhe der Nachforderung unter Berücksichtigung der verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges neu entscheide (vgl. vorn E. 2.2.1). Die Eidgenössische Steuerverwaltung wendet ein, mit der Gutschriftanzeige Nr. 197'196 habe sie den neuen Verhältnissen gemäss Entscheid der Steuerrekurskommission Rechnung getragen. Sofern die Eidgenössische Steuerverwaltung damit geltend machen will, eine Rückweisung sei aufgrund der Gutschriftsanzeige nicht nötig, ist der Einwand nicht berechtigt. Bei der Gutschriftanzeige (ohne Datum) handelt es sich lediglich um einen Entwurf. Auch wenn damit sämtliche Elemente rechnerisch ermittelt worden sind, hat dies im Rahmen eines anfechtbaren Entscheids zu geschehen, der mit Bezug auf die Neuberechnung der Nachforderung und die Kürzung des Vorsteuerabzuges wiederum angefochten werden kann. Ziffer 1 des Dispositives des angefochtenen Entscheides besteht demnach zu Recht.

5.

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe ihr die gesamten Verfahrenskosten auferlegt und eine Parteientschädigung verweigert, obschon sie teilweise durchgedrungen sei. Der Einwand ist begründet. Die Beschwerdeführerin hat sich in Bezug auf die geltend gemachte Gemeinnützigkeit der Stiftungen an die Instruktionen der Eidgenössischen Steuerverwaltung gehalten und die entsprechenden Beweise rechtzeitig beigebracht. Hinsichtlich der Stiftung A._____ wurde die Beschwerdeführerin nach den dem Bundesgericht vorliegenden Akten nicht aufgefordert, weitere Unterlagen einzureichen. Das Beschwerdeverfahren kann daher nicht einseitig der Beschwerdeführerin angelastet werden. Es rechtfertigt sich, die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen und der Beschwerdeführerin zu Lasten der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen.

6.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist nach dem Gesagten im Kostenpunkt gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Parteien anteilsmässig aufzuerlegen und ist der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 156 Abs. 3, 159 Abs. 2 und 3 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird teilweise dahin gutgeheissen, dass die Ziffern 2 und 3 des Entscheids der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 2. Oktober 2003 aufgehoben werden. Im Übrigen wird die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird zu Fr. 1'700.– der Beschwerdeführerin und zu Fr. 300.– der Eidgenössischen Steuerverwaltung auferlegt.

3.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 500.– zu bezahlen.

4.

Die Verfahrenskosten vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission von Fr. 1'000.– werden der Beschwerdeführerin zur Hälfte (Fr. 500.–) auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'500.– ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

5.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission eine Parteientschädigung von Fr. 500.– zu bezahlen.

6.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Juli 2004

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: