



Urteil vom 15. August 2023

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin, Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X. _____ SA, ...,
vertreten durch
Laurent Lattmann
und lic. iur. Stephanie Eichenberger, Rechtsanwältin, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Vorsteuerabzugskürzung
(Steuerperioden 2014-2015).

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ SA (nachfolgend: Steuerpflichtige) betreibt ein Medienunternehmen, das die Verbreitung und Publikation von Nachrichten, insbesondere im Rahmen der Herausgabe einer französischsprachigen Tageszeitung in der Schweiz, bezweckt. Sie war während der hier relevanten Steuerperioden (2014-2015) im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Im September 2019 führte die ESTV bei der Mehrwertsteuergruppe A. _____, deren Mitglied die Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt war, eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 durch (Zeit vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2018). Anlässlich dieser Kontrolle stellte die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige in den Steuerperioden 2014 und 2015 eine Vorsteuerkürzung unterlassen habe, welche zu einer Nachbelastung für die Steuerperioden 2014-2015 von Fr. 133'505.-- zzgl. Verzugszins führten (Einschätzungsmitteilung [EM] Nr. [...] vom 11. Oktober 2019).

C.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2019 bestritt die Mehrwertsteuergruppe A. _____ insbesondere die durch die ESTV vorgenommene Steuernachforderung betreffend die Steuerpflichtige, nämlich hinsichtlich der als Subventionen qualifizierten Presseförderungsbeiträge des Bundesamts für Kommunikation (BAKOM) an die Steuerpflichtige und der daraus folgenden Vorsteuerkürzung. Mit Eingabe vom 25. November 2019 präziserte die Mehrwertsteuergruppe A. _____ ihre Einwendungen und verlangte die Zustellung einer einlässlich begründeten Verfügung.

D.

Am 8. Februar 2021 verfügte die ESTV eine Steuernachforderung von insgesamt Fr. 133'505.-- zzgl. Verzugszins.

E.

Mit Eingabe vom 11. März 2021 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die vorerwähnte Verfügung und beantragte die Aufhebung der Steuernachforderung.

F.

Mit Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 (die Postaufgabe erfolgte am 19. Oktober 2021) wies die ESTV die Einsprache ab.

G.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 18. November 2021 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie stellt folgende Anträge:

«1. Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 5. Oktober 2021 sei aufzuheben.

2. Die mit Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2021 als objektbezogene Subventionen erfassten Beiträge zur Presseförderung seien als Subventionen für die X. _____ SA zu qualifizieren, die eine Vorsteuerkürzung im Verhältnis dieser Mittel zum Gesamtumsatz nach sich ziehen.

3. Die Mehrwertsteuernachforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2015 sei um Fr. 50'203.60 zu reduzieren und der Beschwerdeführerin sei die unter Vorbehalt bezahlte Mehrwertsteuer (inkl. Vergütungszins) zurückzuzahlen.

4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse.»

H.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 11. Januar 2022 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

I.

Mit unaufgeforderter Replik vom 24. Januar 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 Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes

vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid 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 zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20], wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsteuerverfahren nicht gelten). 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.

1.3

1.3.1 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).

1.3.2 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a).

1.3.3 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 140 II 80 E. 2.5.3 mit weiteren Hinweisen). Die

Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, 129 II 114 E. 3.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2014/8 E. 3.3). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1).

1.3.4 Die Steuerverwaltung 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; Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.4.4).

2.

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 [SR 101; nachfolgend: BV]; 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).

2.1 Ein Leistungsverhältnis ist charakterisiert durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.2, A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2, je mit Hinweisen):

- Es bedarf einer Leistung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger. Namentlich zählen als Leistungen Lieferungen und Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

- Der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen. Es handelt sich dabei um den Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (vgl. Art. 3 Bst. f MWSTG).
- Die Leistung und das Entgelt müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein (dazu nachfolgende E. 2.2).

2.2 Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt ein hinreichender Konnex besteht (statt vieler: BGE 140 II 80 E. 2.1 mit Hinweisen). Dabei genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein (BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.2.3). Für die Beantwortung der Frage, ob zwischen Leistung und Entgelt ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen. Dies entspricht namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer (BVGE 2009/34 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.2.2, A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.3 mit Hinweisen).

2.3 Mangels Leistung gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden, nicht zum Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Art. 29 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) umschreibt den mehrwertsteuerrechtlichen Subventionsbegriff mit einer nicht abschliessenden Liste von Beispielen. Das Bundesgericht bezeichnet Subventionen allgemein als «Leistungen» kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt. Mit der Subventionierung will der Subventionsgeber beim Empfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist der Subventionsempfänger frei, wie er – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrags an ihn – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin.

Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgt die Subventionierung ohne wirtschaftliche Gegenleistung. Subventionen sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungs-austauschs. Sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 140 I 153 E. 2.5.5, 126 II 443 E. 6b ff.; Urteile des BVGer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 2.3 [Urteil bestätigt durch das Urteil des BGer 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022], A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.1.3 mit Hinweisen).

2.4 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.

2.5 Art. 33 Abs. 2 MWSTG sieht vor, dass eine steuerpflichtige Person ihren Vorsteuerabzug unter anderem dann verhältnismässig zu kürzen hat, wenn sie Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge vereinahmt (Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Dies stellt für sich wiederum eine Ausnahme vom Grundsatz dar, dass Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten, grundsätzlich zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (Art. 33 Abs. 1 MWSTG).

Das Weiterleiten von Mittelflüssen, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelte gelten, unterliegt nicht der Steuer (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTV). Die Kürzung des Vorsteuerabzugs nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG erfolgt beim letzten Zahlungsempfänger oder der letzten Zahlungsempfängerin (Art. 30 Abs. 2 MWSTV).

2.6 Art. 75 MWSTV umschreibt bei Mitteln im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG die Vorsteuerabzugskürzung für drei verschiedene Fallkonstellationen (ausführlich zur Entstehungsgeschichte von Art. 33 Abs. 2 MWSTG und Art. 75 MWSTV, zur Praxis der ESTV noch unter dem aMWSTG sowie zur vehementen Kritik in der Lehre: s. Urteil des BVGer A-2202/2021 vom 20. Dezember 2021 E. 5.2.2).

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 BVGer A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.4.6). Gemäss den Erläuterungen des Bundesrates zur MWSTV gilt als Gesamtumsatz das Total aller Einnahmen (exklusive Mehrwertsteuer); darin enthalten sind also nebst den steuerbaren Umsätzen (exklusive Mehrwertsteuer) auch die von der Steuer ausgenommenen oder befreiten Umsätze und die Nichtentgelte (Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009, wiedergegeben in: DANIEL R. GYGAX, Das neue Mehrwertsteuergesetz 2010, 2010, S. 103 ff., 130 f., Art. 75 Abs. 3 MWSTV).

In Ziff. 1.3.1 der MWST-Info Nr. 05 der ESTV «Subventionen und Spenden», gültig ab Januar 2010, 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 Nach der Rechtsprechung noch zum aMWSTG hat die Kürzung des Vorsteuerabzugs in jedem Fall «sachgerecht» zu erfolgen und muss «den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen» (vgl. u.a. 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 Im System der Mehrwertsteuer gilt das (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip, sodass die Veranlagung und die Entrichtung der Steuer grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person selbst erfolgen (BGE 140 II 202 E. 5.4 f.; Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 2.3.2). Diese hat gegenüber der ESTV unaufgefordert innert der gesetzlichen Frist und in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (vgl. Art. 71 Abs. 1 MWSTG) und später festgestellte Mängel nachträglich zu korrigieren (vgl. Art. 72 MWSTG). Die steuerpflichtige Person ist somit grundsätzlich selbst für die korrekte Abrechnung verantwortlich. Die ESTV kann jedoch bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (vgl. Art. 78 Abs. 1 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen. Diese hält den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest (Art. 78 Abs. 5 MWSTG).

2.9 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 daraufhin, 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).

3.

3.1 Vorliegend erhielt die Beschwerdeführerin Beiträge vom BAKOM, ausgerichtet in Form einer gewährten Ermässigung auf den Zustellpreisen von abonnierten Tageszeitungen durch die Schweizerische Post.

Diese Beiträge wurden gestützt auf Art. 16 Abs. 4 Bst. a des Postgesetzes vom 17. Dezember 2010 (PG, SR 783.0) i.V.m. Art. 36 Abs. 1 der Postverordnung vom 29. August 2012 (VPG, SR 783.01) ausgerichtet. Es ist unbestritten, dass es sich bei diesen Beiträgen um (von der Schweizerischen Post) weitergeleitete Subventionen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 30 Abs. 1 MWSTV handelt.

Es ist ebenfalls unbestritten, dass die Beschwerdeführerin demnach ihre Vorsteuerabzüge in Anwendung von Art. 33 Abs. 2 MWSTG verhältnismässig zu kürzen hat (vgl. oben E. 2.5). Da sie diese Vorsteuerabzugskürzungen aber nicht vorgenommen hat, war die ESTV grundsätzlich berechtigt und auch verpflichtet, die unterlassene Vorsteuerabzugskürzung nachzuholen (E. 2.8 f.).

3.2 Zu prüfen bleibt damit, ob die von der ESTV angewandte Methode für die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung im vorliegenden Fall sachgerecht ist. Aufgrund der unterlassenen Kürzung des Vorsteuerabzugs durch die Beschwerdeführerin ist der ESTV bei der Wahl der Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum einzuräumen (E. 2.9). Die Beschwerdeführerin hat nachzuweisen, dass die vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung offensichtlich zu einem Ergebnis führt, das nicht sachgerecht ist. Indessen ist es der Beschwerdeführerin verwehrt, die Anwendung einer anderen ebenfalls vertretbaren Vorsteuerabzugskürzungsmethode zu verlangen (Urteile des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 3.3, A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 4.2.2).

3.2.1 Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass die vorliegend strittige Subvention als eigentlicher «Kostenersatz» ausgestaltet sei und ohne Weiteres einem bestimmten Objekt zugeordnet werden könne. Denn mit den Förderbeiträgen würden die anfallenden Versandkosten direkt reduziert. Darüber hinaus werde die Presseförderung gemäss Art. 16 Abs. 4 PG einzig durch Vergünstigung der durch die Schweizerische Post erbrachten Zustelleistungen für Zeitungen und Zeitschriften im Inland im Rahmen der Tageszustellung gewährt (Art. 36 Abs. 1 Bst. b VPG). Alle anderen Zustellarten (z.B. Versand ins Ausland oder Zustellung durch

Zeitungszustelldienste) oder gar Onlinemedien fielen nicht unter Art. 16 Abs. 4 PG und seien nicht förderberechtigt.

So hat die Vorinstanz die gesamten für die Steuerperioden 2014-2015 erhaltenen Subventionen gemäss Art. 16 Abs. 4 PG als «Kostenersatz» für die Tageszustellung von abonnierten Tageszeitungen qualifiziert und die geltend gemachten Vorsteuerabzüge im Verhältnis der erhaltenen Subventionen zu den gesamten Versandkosten für die Tageszustellung der abonnierten Tageszeitung (inkl. Mehrwertsteuer) gekürzt. Daraus resultierten Vorsteuerabzugskürzungen von gesamthaft Fr. 133'505.25 (Fr. 65'999.40 für die Steuerperiode 2014, Fr. 67'505.85 für die Steuerperiode 2015).

3.2.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Vorinstanz die Vorsteuerabzugskürzungen vorliegend zu Unrecht gestützt auf Art. 75 Abs. 2 MWSTV (vgl. oben E. 2.6) vorgenommen habe. Insbesondere die teleologische Auslegung von Art. 16 Abs. 4 PG und Art. 36 Abs. 1 Satz 1 VPG sprächen dafür, dass mit den Beiträgen nicht Versandkosten ersetzt werden sollten, sondern im gegebenen Anwendungsbereich insgesamt die Pressevielfalt, und damit letztendlich die Meinungsvielfalt, erhalten werden solle. Eine objektbezogene Vorsteuerkürzung nach Art. 75 Abs. 2 MWSTV, begrenzt auf das Objekt der Zustelleistungen der Schweizerischen Post, stehe insofern dem in Art. 33 Abs. 2 MWSTG verankerten Gebot der Verhältnismässigkeit entgegen. Vielmehr habe eine Vorsteuerkürzung im Verhältnis der Beiträge des BAKOM zum Gesamtumsatz zu erfolgen. Die verhältnismässige Vorsteuerkürzung belaufe sich im Ergebnis daher nicht auf Fr. 133'505.25, sondern auf Fr. 83'301.65.

3.3 Da die strittigen Subventionen gestützt auf Art. 16 Abs. 4 Bst. a PG gewährt werden, ist zur Beantwortung der Frage, ob sich die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung, begrenzt auf das Objekt der Zustelleistungen der Schweizerischen Post, als pflichtwidrig erweist resp. offensichtlich nicht sachgerecht ist, zunächst die entsprechende Bestimmung auszulegen (vgl. E. 1.3.3).

3.3.1 Art. 16 Abs. 4 Bst. a PG sieht vor, «Ermässigungen werden gewährt für die Zustellung von: [...] abonnierten Tages- und Wochenzeitungen der Regional- und Lokalpresse» (inhaltlich entsprechend frz.: «Des rabais sont accordés pour la distribution des publications suivantes: [...] quotidiens et hebdomadaires de la presse locale et régionale» bzw. ital.: «Sono concesse riduzioni per la distribuzione di: [...] quotidiani e settimanali in abbonamento della stampa regionale e locale»). Dem Wortlaut von Art. 16

Abs. 4 Bst. a PG ist somit zu entnehmen, dass die Subventionen des BAKOM für einen bestimmten Zweck, d.h. für spezifische Kosten im Zusammenhang mit der *Zustellung* der besagten Medien, ausgerichtet werden. Sie werden nämlich in Form einer Ermässigung auf den Preis für die Tageszustellung von abonnierten Tages- und Wochenzeitungen der Regional- und Lokalpresse gewährt.

3.3.2 Auch die historische Auslegung deutet daraufhin, dass die Subventionen als Kostenersatz ausgestaltet sind, indem Ermässigungen auf den Zustellpreisen gewährt werden. So wird in der Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Postgesetz (BBl 2009 5181; nachfolgend: Botschaft PG) festgehalten, dass Art. 16 Abs. 4 PG (in der Botschaft noch Art. 15, der im angenommenen Gesetz dann zu Art. 16 wurde) dem Art. 15 des Postgesetzes vom 30. April 1997 (aPG, AS 1997 2452) entspreche, indem er festhalte, dass abonnierte Zeitungen und Zeitschriften zu distanzunabhängigen Preisen befördert werden müssen und dass für die Tageszustellung von abonnierten Tages- und Wochenzeitungen der Regional- und Lokalpresse sowie der Mitgliedschaftspresse Ermässigungen gewährt werden (zum Ganzen: Botschaft PG, S. 5222 f.). Das System der Ermässigung auf den Zustellpreisen wurde bereits im Jahr 1991 mit dem Tarifmodell «Erscheinungshäufigkeit» eingeführt. Seither werden Tageszustellungen von abonnierten Tages- und Wochenzeitungen der Regional- und Lokalpresse bezüglich der Versandkosten bevorzugt behandelt (vgl. Botschaft vom 10. Juni 1996 zum [alten] Postgesetz [aPG], BBl 1996 III 1249, S. 1289 f.; Botschaft vom 20. April 1994 über die Änderung des Postverkehrsgesetzes [VPG], BBl 1994 II 873, S. 879; Botschaft vom 30. September 2002 über die Massnahmen zur Entlastung des Bundeshaushaltes, BBl 2002 6965, S. 6972 ff.; Bericht der Staatspolitischen Kommission des Nationalrates vom 15. Februar 2007 betr. Parlamentarische Initiative «Presseförderung mittels Beteiligung an den Verteilungskosten», BBl 2007 1589 [nachfolgend: Bericht der Staatspolitischen Kommission zur Presseförderung], S. 1591 f.).

3.3.3 Dieses Ergebnis deckt sich auch insoweit mit der systematischen Auslegung, als die strittigen Subventionen gestützt auf eine Bestimmung der Postgesetzgebung ausgerichtet werden, als Art. 16 PG die Sachüberschrift «Preise» aufweist und Art. 16 PG auch inhaltlich insbesondere die Festsetzung der Preise für die Zustellung abonnierten Zeitungen regelt.

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Grundlage gilt es in systematischer Hinsicht weiter zu beachten, dass keine Kompetenz des Bundes für eine allgemeine Presseförderung besteht (Botschaft vom 29. April 2020 zum

Massnahmenpaket zugunsten der Medien, BBl 2020 4485, S. 4490). Vielmehr stützt sich die indirekte Presseförderung i.S.v. Art. 16 Abs. 4 PG auf Art. 92 Abs. 2 BV, welcher dem Bund im Postwesen die Kompetenz einräumt, für eine ausreichende und *preiswerte* Grundversorgung mit Post- und Fernmeldediensten in allen Landesgegenden zu sorgen. Da sich die Subvention des BAKOM somit auf die Bundeskompetenz zur Preisfestsetzung stützt, deutet auch dieser Umstand im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung darauf hin, dass die Subvention i.S.v. Art. 16 Abs. 4 PG als Kostenersatz für Versandkosten ausgestaltet ist.

3.3.4 Die Ermässigungen auf den Zustellpreisen für die Tageszustellung von abonnierten Tages- und Wochenzeitungen der Regional- und Lokalpresse bezwecken in Form einer indirekten Presseförderung die Erhaltung einer vielfältigen Regional- und Lokalpresse (Art. 36 Abs. 1 VPG; BGE 129 III 35 E. 4.2; Urteil des BGer 2C_1125/2013 vom 25. September 2014 E. 7.1; Bericht der Staatspolitischen Kommission zur Presseförderung, S. 1602). Die zugrundeliegende Idee ist dabei die Förderung einer Presse, die möglichst unabhängig von Inserenten ist, um die Meinungsvielfalt zu garantieren. Diese Unabhängigkeit kann namentlich von fixen Einnahmen, unter anderem aus Abonnements, abhängen. Durch die Ermässigung auf den Zustellpreisen können abonnierte Zeitungen verbilligt befördert werden, wodurch tiefere Abonnementspreise möglich sind. Insofern soll mit dieser indirekten Presseförderung der Abschluss von Abonnements gefördert werden, da jedes Abonnement einen Schritt in eine grössere finanzielle Unabhängigkeit darstellt (zum Ganzen: BGE 120 Ib 142 E. 3c/bb; Urteil des BGer 2C_1125/2013 vom 25. September 2014 E. 7.1 ff.). Andere Formen des Zeitungsverkaufs (Einzelverkauf) oder der Zustellung (Frühzustellung oder Zustellung ins Ausland) werden mit der indirekten Presseförderung gemäss Art. 16 Abs. 4 PG hingegen nicht gefördert. Daraus folgt, dass mit der Ermässigung auf den Zustellpreisen der Abschluss von Abonnements für Zeitungen indirekt gefördert werden soll, indem der Regional- und Lokalpresse konkret mit jedem einzelnen Versand einer Tages- und Wochenzeitung, welche die Voraussetzungen von Art. 16 Abs. 4 PG i.V.m. Art. 36 Abs. 1 VPG erfüllt, ein Teil der Versandkosten pro Exemplar mittels Ermässigung erlassen wird.

Als Regional- und Lokalpresse gelten Tages- und Wochenzeitungen, welche die Voraussetzungen von Art. 36 Abs. 1 VPG kumulativ erfüllen. Dafür muss die Zeitschrift insbesondere abonniert und kostenpflichtig sein und der Post zur Tageszustellung übergeben werden (Art. 36 Abs. 1 Bst. a, b und j VPG). Die Profitabilität der Tages- oder Wochenzeitung ist dagegen

kein Kriterium (Art. 36 Abs. 1 VPG e contrario; Art. 15 Abs. 1 aPG e contrario). Dementsprechend besteht der Anspruch auf Zustellermässigung unabhängig von allfälligen Defiziten oder Gewinnen, welche mit dem Verkauf von Zeitungsabonnements erwirtschaftet werden (Bericht des Bundesrats vom 14. April 1999 über die Prüfung der Bundessubventionen, zweiter Teil [Subventionsbericht, 2. Teil], BBl 1999 8013, S. 8079 und 8298).

Insofern spricht auch die teleologische Auslegung dafür, dass die Subventionen als Kostenersatz für die Tageszustellung von abonnierten Tages- und Wochenzeitungen ausgerichtet werden. Da die Beiträge unabhängig von allfälligen Defiziten ausgerichtet werden, ergibt sich des Weiteren aus der teleologischen Auslegung, dass die Subventionen nicht zur Deckung eines Betriebsdefizits ausgerichtet werden.

3.3.5 Die verschiedenen Auslegungsmethoden führen übereinstimmend zum Ergebnis, dass die Subventionen direkt zur teilweisen Deckung der Kosten für die Tageszustellung von Tages- und Wochenzeitungen ausgerichtet werden und nicht zur Deckung eines Betriebsdefizits. Insofern werden die Subventionen für spezifische Kosten im Zusammenhang mit der Zustellung der zu fördernden Regional- und Lokalpresse ausgerichtet. Damit liegt nach der Konzeption von Art. 16 Abs. 4 PG eine objektbezogene Subvention im Sinne der Praxis der ESTV vor. Da die Subventionen durch verbilligte Dienstleistungen gewährt werden, muss deren tatsächliche Verwendung nicht weiter untersucht werden. Vielmehr steht fest, dass sie beim Versand von abonnierten Tages- oder Wochenzeitungen ohne Weiteres tatsächlich zur teilweisen Deckung der Kosten für die Zustellung dieser Medien verwendet werden.

Vor diesem Hintergrund erweist sich die von der ESTV gewählte Methode der Vorsteuerkürzung bzw. die Kürzung der Vorsteuern auf den Tageszustellungen der Tages- und Wochenzeitungen im Verhältnis der erhaltenen Subventionen zu den Zustellkosten im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung (E. 2.9) nicht als pflichtwidrig.

3.4 Unter diesen Umständen ist nun zu untersuchen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung offensichtlich zu einem Ergebnis führt, das nicht sachgerecht ist. Im Folgenden ist somit auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, mit welchen sie die Ermessenseinschätzung beanstandet.

3.4.1 Die Beschwerdeführerin kommt in ihrer Auslegung von Art. 16 Abs. 4 PG zum Schluss, dass die Beiträge des BAKOM keinesfalls bezweckten, Versandkosten zu ersetzen, sondern im gegebenen Anwendungsbereich insgesamt die Medienlandschaft zu fördern und zu erhalten, um die Meinungsvielfalt zu gewährleisten. Die Zustellermässigungen stellten lediglich ein Instrument für die Ausrichtung dieser Beiträge dar, weil eine direkte Presseförderung mangels verfassungsrechtlicher Grundlage für eine Kompetenz des Bundes in diesem Bereich nicht umsetzbar sei. Dass die Presseförderung (noch) nicht vollständig umgesetzt sei, sei für die Einordnung der Förderbeiträge des BAKOM zugunsten der berechtigten Printmedien nicht entscheidend. Im Ergebnis erweise sich eine Qualifikation der Presseförderbeiträge als objektbezogene Subventionen als nicht sachgemäss. Dementsprechend stünde eine objektbezogene Vorsteuerkürzung, begrenzt auf das Objekt der Zustelleistungen der Schweizerischen Post, dem in Art. 33 Abs. 2 MWSTG verankerten Gebot der Verhältnismässigkeit entgegen.

3.4.2 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann sie aus dem Umstand, dass eine direkte Presseförderung mangels verfassungsrechtlicher Kompetenz des Bundes nicht umsetzbar sei, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Vielmehr deutet die fehlende Kompetenz zur direkten Presseförderung im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung von Art. 16 Abs. 4 PG darauf hin, dass die gewährten Ermässigungen auf den Zustellpreisen in Übereinstimmung mit der Kompetenz in allen Landesgegenden für eine ausreichende und preiswerte Grundversorgung mit Postdiensten zu sorgen, ein Kostenersatz für die Versandkosten von Tages- und Wochenzeitungen darstellen (E. 3.3.3 und 3.3.5). Insofern gelingt es der Beschwerdeführerin mit diesem Vorbringen nicht, aufzuzeigen, dass die von der ESTV gewählte Vorsteuerkürzung zu einem offensichtlich unsachgemässen Ergebnis führt.

3.4.3 Das Gleiche gilt für die Ausführungen der Beschwerdeführerin, welche darauf abzielen, die Sachgerechtigkeit der von ihr bevorzugten Vorsteuerkürzung im Verhältnis der strittigen Subventionen zum Gesamtumsatz aufzuzeigen. Da es ihr verwehrt ist, die Anwendung einer anderen, allenfalls ebenfalls vertretbaren Vorsteuerabzugskürzungsmethode zu verlangen (E. 3.2), vermag sie mit solchen Ausführungen nicht nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung offensichtlich zu einem Ergebnis führt, das nicht sachgerecht ist.

3.5 Nach dem Gesagten liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die ESTV sich bei der von ihr vorgenommenen Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Im Übrigen wird die zahlenmässige Berechnung nicht bestritten. Der Antrag der Beschwerdeführerin, die als objektbezogenen Subventionen erfassten Beiträge zur Presseförderung seien als an sie gewährte Subventionen zu qualifizieren, die eine Vorsteuerkürzung im Verhältnis dieser Mittel zum Gesamtumsatz nach sich ziehen, ist damit abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

4.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas

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: