Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-659/2007
{T 0/2}

Urteil vom 1. Februar 2010

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

X._____AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2001); Darlehen

Sachverhalt:

A.
Die X._____AG wurde im Dezember 1993 gegründet. Sie bezweckt insbesondere Projektierung, Erstellung, Unterhalt, Bewirtschaftung sowie Betreibung der dem jeweiligen Golfclub zur Verfügung gestellten Golfplatzanlage „...“ mit Clubhaus und Restaurationsbetrieb. Die X._____ ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Mit Schreiben vom 8. Dezember 2000 teilte die ESTV der X._____AG ihre Absicht mit, bei ihr eine Steuerkontrolle durchzuführen. Im Jahr 2000 könne dies aber nicht mehr stattfinden. Sie sehe sich deshalb veranlasst, zwecks Verjährungsunterbrechung allfällig seit dem 1. Januar 1995 noch geschuldete Steuern oder zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern nachzufordern. Das Schreiben gelte als Einforderungshandlung im Sinn von Art. 40 und Art. 41 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464).

C.
An verschiedenen Tagen im April sowie November 2001 führte die ESTV die angekündigte Kontrolle bei der X._____AG durch. Sie überprüfte die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2001. Im Anschluss an die Kontrolle forderte die ESTV am 9. November 2001 für sämtliche geprüften Abrechnungsperioden unter dem Titel „Eintrittsgebühren resp. Darlehens-Einzahlungen“ mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 194'427 Fr. 813'394.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Mit der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. 194'173 im Betrag von Fr. 8'606.-- korrigierte sie die Nachforderung. Mit der EA Nr. 194'426 in der Höhe von Fr. 52'641.-- zuzüglich Zins nahm die ESTV weitere Aufrechnungen unter verschiedenen Titeln vor. Mit den GS Nr. 194'171 sowie Nr. 194'172 vom 20. November bzw. 20. Dezember 2001 korrigierte sie diese Nachforderung um Fr. 14'007.-- respektive Fr. 2'069.--. Zur Abgrenzung der Steuerforderungen hinsichtlich der Zeiträume vom 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 sowie vom 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2001 erliess die ESTV am 15. September 2003 schliesslich die EA

Nr. 194'510 und Nr. 194'511 sowie die GS Nr. 194'198 und Nr. 194'199.

D.
Am 25. November 2003 erliess die ESTV zwei anfechtbare Entscheide, einerseits betreffend das 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 und andererseits betreffend das 1. Quartal 2001 bis 30. Juni 2001. Darin bestätigte die ESTV die Nachforderungen von Fr. 468'825.-- bzw. Fr. 372'528.-- zuzüglich Verzugszins zu 5%. Gegen diese beiden Entscheide erhob die X._____AG am 23. Dezember 2003 Einsprache und ergänzte diese auf Aufforderung der ESTV am 11. Oktober 2005. Die Einsprache richtete sich einzig gegen die Qualifikation der Darlehen als Entgelt bzw. die diesbezüglichen Nachforderungen in der Höhe von Fr. 432'501.-- und von Fr. 372'287.--.

E.
Am 11. Dezember 2006 traf die ESTV einen Einspracheentscheid. Sie vereinigte die beiden Einspracheverfahren. Sie erkannte, dass die Entscheide vom 25. November 2003 im Umfang von Fr. 36'565.-- zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen seien. Die Einsprache hiess sie im Sinn der Erwägungen teilweise gut. Die X._____AG schulde ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2001 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 734'672.-- zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, die von den Mitgliedern unter dem Titel „Darlehen“ an die X._____AG bezahlten Eintrittsgebühren bildeten Teil des Entgelts für die Berechtigung zur Benützung der Golfanlage. Es liege insoweit ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch vor. Entgegen ihrer bisherigen Ansicht bildeten die Eintrittsgebühren aber nicht Vorauszahlungen für Leistungen der X._____AG über mehrere Jahre. Die Gegenleistung für die Eintrittsgebühren sei mit dem gewährten Zugang zur Golfanlage erbracht. Die ESTV nahm deshalb eine Korrektur der Steuersatzaufteilung vor. Insoweit hiess sie die Einsprache im Umfang von Fr. 70'116.-- gut.

F.
Die X._____AG (Beschwerdeführerin) führte am 24. Januar 2007 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Dezember 2006 an das Bundesverwaltungsgericht. Sie stellte die folgenden Anträge: „(1) Der Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2006 sei aufzuheben, insbesondere seien die Ergänzungsab-

rechnungen Nr. 194'427 vom 9. November 2001 und Nr. 194'511 vom 15. September 2003 vollumfänglich zurückzuweisen. Eventualiter: Falls aus einem aktuell nicht ersichtlichen Grund dem Rechtsbegehren Nr. 1 nicht stattgegeben werden kann, ist, soweit das angerufene Bundesverwaltungsgericht aufgrund der Offizialmaxime die Ergänzungsabrechnungen nicht mehr mindern kann, zumindest (2) der Steuerbetrag um Fr. 389'023.45 (zuzüglich allfälliger Verzugszinsen) zu reduzieren und auf Fr. 345'649.35 festzusetzen (Verjährungseinrede). Subeventualiter: (3) Eventuell sei der Steuerbetrag um Fr. 352'830.95 (zuzüglich allfälliger Verzugszinsen) zu reduzieren und auf Fr. 381'841.85 festzusetzen (Keine Anwendung aMWSTV). (4) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Bundes“.

Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, gemäss den Mitgliedschaftsverträgen handle es sich zivilrechtlich eindeutig um Darlehen. Es liege ein normales „Start-up-financing“ mittels Eigen- und Fremdkapital (teilweise in Form von Aktionärsdarlehen) vor. Die Verzichtserklärung bereits zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung stelle wirtschaftlich eine Einlage ins Eigenkapital der Gesellschaft dar. Die Ansicht der ESTV, unverzinsliche Darlehen würden immer einen Leistungsaustausch beinhalten, sei überholt. Die ESTV habe selber in ihrem Merkblatt Nr. 23, gültig ab 1. Juli 2003, festgehalten, dass beispielsweise unverzinsliche Darlehen im Sanierungsfall nicht einmal mehr zu Vorsteuerkürzungen führten. Angesichts dieser Praxisänderung sei das Festhalten an den Aufrechnungen im Jahr 2001 nicht nachvollziehbar, weil doch gerade auf die Rückzahlung der in den Jahren 1994 ff. gewährten Darlehen im Sinn einer vorsorglichen Sanierung ausdrücklich verzichtet worden sei. Das Bundesgericht sei in BGE 132 II 353 (2A.245/2005) noch weiter gegangen und habe explizit den Darlehenscharakter im Fall der im vornherein bestehenden Rückzahlungsunmöglichkeit bejaht und eine Aufrechnung der ESTV verweigert.

Unbestritten sei hingegen, dass es sich bei den Stammaktionären im Wesentlichen um Golfspieler handle. Es gebe aber neben diesen Aktionären einerseits auch solche, die nicht Golf spielten und andererseits Golf spielende Aktionäre, die Eigentümer von zwei oder mehr Mitgliedschaften seien (also über vier oder mehr Aktien verfügten und auch den Darlehensbetrag in der entsprechenden Höhe pro zusätzlicher Mitgliedschaft einbezahlt hätten). Dies lasse sich nur mit kaufmännischen Überlegungen begründen. Bei Verkäufen

zwischen unabhängigen Dritten erzielten die Aktien Preise von Fr. 24'000.-- bis Fr. 29'000.--. Es sei also auch möglich, die Mitgliedschaft im Sinn einer reinen Anlage zu erwerben und diese dann zu sistieren, d.h. nicht Golf zu spielen. In diesem Fall sei der Jahresbeitrag nicht geschuldet. Der betreffende Aktionär habe aber die Investition von Fr. 25'000.-- voll bezahlt. Mit der Benutzung der Anlage habe dies nichts zu tun.

Zwar werde gemäss Art. 8 der Mitgliedschaftsverträge das Mitglied mit Bezahlung der Eintrittsgebühr berechtigt, die Golfanlage (...) zu nutzen, faktisch verfüge ein Aktionär (und Darlehensgeber) jedoch ohne Bezahlung der Jahresgebühr – ausser über die „normalen“ Rechte von Eigen- und Fremdkapitalgebern – über keinerlei Rechte. Unmissverständliche Voraussetzung für die Nutzung der Golfanlage sei die Bezahlung der Jahresgebühr. Gegen einen Leistungsaustausch und damit gegen die Qualifikation als Entgelt spreche auch der Verzicht der Z._____AG auf ihre Darlehensforderung in der Höhe von Fr. 4,2 Mio.

Im Weiteren unterbreche das Schreiben der ESTV vom 8. Dezember 2000 die Verjährung nicht, da es zu allgemein formuliert sei. Doch selbst, wenn davon ausgegangen werde, dass ein Leistungsaustausch vorliege und die Forderung noch nicht verjährt sei, dürften die Darlehen, die vor dem 1. Januar 1995 gewährt worden sind, nicht berücksichtigt werden. Die Golfanlage habe bereits im Jahr 1994 genutzt werden können und damit sei die entsprechende Gegenleistung zu den fraglichen Zahlungen vor der Einführung der aMWSTV erbracht worden.

G.

Die ESTV schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 27. März 2007 auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) am 1. Januar 2001 getätigt worden sind, bleibt deshalb das aMWSTG anwendbar. Für Umsätze vor dem 1. Januar 2001 kommt noch die aMWSTV zur Anwendung (Art. 93 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 aMWSTG). Vor dem Inkrafttreten der aMWSTV vereinnahmte Vorauszahlungen für erst nachher erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen der Steuer nach der aMWSTV (Art. 84 Abs. 3 Satz 3 aMWSTV).

2.

2.1

2.1.1 Die Steuerbarkeit bedingt gemäss Art. 4 aMWSTV bzw. Art. 5 aMWSTG, dass Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden, mithin einen Leistungsaustausch. Erforderlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung. Zwischen diesen muss ein unmittelbarer (direkter) ursächlicher Zusammenhang bestehen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6, 126 II 249 E. 4a; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2, 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1).

2.1.2 Das Vorliegen eines Entgelts ist nicht nur Voraussetzung des Bestehens eines steuerbaren Umsatzes, sondern es stellt auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar. Es umfasst alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben bzw. überhaupt nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch stehen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 26. April 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.77 E. 2c; vom 3. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.127 E. 2a).

2.1.3 Sowohl das Bestehen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs als auch Begriff und Umfang des Entgelts als Bemessungsgrundlage sind primär aus der Sicht des Leistungsempfängers zu definieren, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3, 2.5, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1 mit Hinweisen).

2.1.4 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche

Qualifikation von Vorgängen – und namentlich die Frage nach dem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch – hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3440/2007 vom 22. September 2009, E. 2.1.3, A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.3.2; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112 mit Fn. 125).

2.2 Auch die Steuerbarkeit von Leistungen zwischen Gesellschaft (z.B. einer Aktiengesellschaft) und Gesellschaftern hängt vom Vorhandensein eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nach den hievor beschriebenen allgemeinen Regeln ab. Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge oder Gesellschaftereinlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist gemäss Lehre und Rechtsprechung von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen (Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.5, A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5 mit Hinweisen). Nach neuerer Rechtsprechung stellen Kapitaleinlagen von Gesellschaftern, mit welchen ein Aktionär eine Unternehmung über Eigenkapital finanziert (gleich wie Darlehen eines Aktionärs, d.h. bei Finanzierung über Fremdkapital) reine Finanzierungsmassnahmen dar, welche der Gesellschaft die Ausübung ihrer Tätigkeit überhaupt erst erlauben. Im Unterschied zu Subventionen und Spenden ergänzten sie nicht den Umsatz der Gesellschaft, sondern stellten einzig den Finanzbedarf sicher (BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.1, 7.2, 9.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.3). Dasselbe habe neben den Kapitaleinlagen auch für Finanzierungen mittels anderer Gesellschafterbeiträge wie Forderungsverzichten, Zinsverzichten, à-fonds-perdu-Zahlungen usw. zu gelten (vgl. BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.2; BVGE 2007/39 E. 3.2 und 3.4). Die genannten Beiträge erfolgen unentgeltlich und stehen deshalb ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.2.1). Auch in der Literatur wird allgemein die Meinung vertreten, reine

Finanzierungsbeiträge, worunter auch Verlustdeckungs- oder Sanierungsbeiträge und dergleichen fallen, wiesen keinen Entgeltscharakter auf (IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 41 zu Art. 33; DIEGO CLAVADETSCHER, mwst.com, a.a.O., N. 16 zu Art. 38 Abs. 8; PIERRE-MARIE GLAUSER, Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA, veröffentlicht in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 4/99 S. 409 ff.), wenn sie in erster Linie darauf abzielen, den wirtschaftlichen Fortbestand der Unternehmung sicherzustellen und nicht darauf, konkrete Leistungen abzugelten (DANIEL RIEDO, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, veröffentlicht in Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 117 ff., S. 131). Nicht anders hat es sich zu verhalten, wenn solche unentgeltliche Beiträge an die Gesellschaft durch ihre Gesellschafter erfolgen. Sie bleiben durch den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unerfasst (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.3.2, A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.5).

2.3 Gehören miteinander verbundene Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammen und greifen so ineinander, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden, so ist mehrwertsteuerrechtlich von einer "einheitlichen Leistung" (auch Leistungseinheit, Gesamtleistung, Leistungsbündel oder Leistungskomplex genannt) auszugehen. Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung erfolgt in diesem Falle die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht.

Im Weiteren teilen Nebenleistungen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (akzessorische Nebenleistung). Die gleiche steuerrechtliche Behandlung bei Gesamtleistungen sowie bei Haupt-und Nebenleistungen bezieht sich nicht nur auf den anzuwendenden Steuersatz, sondern auch auf den Ort und Zeitpunkt der Leistungen und auf die Anwendung von Befreiungsvorschriften und Steuerausnahmen (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 188).

Liegt weder eine untrennbare Gesamtleistung noch eine Hauptleistung mit abhängigen Nebenleistungen vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.3, A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 4.2, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2). Die Beurteilung, ob im konkreten Einzelfall Einheitlichkeit der Leistung anzunehmen ist oder ob eine akzessorische Nebenleistung vorliegt, erfolgt in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; vgl. auch oben E. 2.1.4). Aufgrund des Charakters der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer hat die Beurteilung zudem primär aus der Sicht des Verbrauchers zu erfolgen. Es ist zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird. Der subjektive Parteiwille ist sekundär. Nicht massgebend sind schliesslich die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen, auch wenn in vielen Fällen der Wert der Nebenleistung geringer ist als jener der Hauptleistung (Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1470/2006 vom 5. Februar 2009 E. 4, A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.3).

3.

3.1 Art. 34 aMWSTV bzw. Art. 43 aMWSTG regeln den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung. Bei Lieferungen und Dienstleistungen entsteht die Steuerforderung je nach Abrechnungsart entweder mit der Rechnungstellung oder mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 34 Bst. a aMWSTV, Art. 43 Abs. 1 aMWSTG). Bei Vorauszahlungen entsteht die Steuerforderung unabhängig von der Abrechnungsart mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 und 2 aMWSTV, Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 und Bst. b aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1463/2006 und A-1464/2006 vom 27. Februar 2009 E. 3.4.1).

3.2 Vorauszahlungen im Sinn von Art. 34 Bst. a aMWSTV und Art. 43 Abs. 1 aMWSTG liegen dann vor, wenn für eine bestimmte oder zumindest bestimmbare künftige Leistung ein im Voraus bezahltes

Entgelt geleistet wird. Eine Vorauszahlung untersteht der Mehrwertsteuer und bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt. Es müssen hierzu die üblichen Voraussetzungen des Leistungsaustauschs gegeben sein, namentlich die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Vorauszahlung mit der mehrwertsteuerlichen Leistung (siehe BGE 126 II 249 E. 4; Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 5.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 4.3; Entscheide der SRK vom 13. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.129 E. 2, 3 mit Hinweis; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1563 f.).

4.

4.1 Art. 14 Ziff. 15 aMWSTV (Art. 18 Ziff. 19 aMWSTG) nimmt bestimmte Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs – ohne Vorsteuerabzugsberechtigung (Art. 13 aMWSTV, Art. 17 aMWSTG) – von der Mehrwertsteuer aus. Nach Bst. a dieser Vorschriften zählt die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch Kreditgeber dazu. Als Kreditgewährung wird herkömmlicherweise die Hingabe von Kapital zur Nutzung verbunden mit der Begründung eines Rückzahlungsanspruchs bezeichnet. Ein Umsatz kann systembedingt nur dann von der Steuer ausgenommen werden, wenn er zunächst der Steuer unterliegt, d.h. wenn grundsätzlich ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben ist. Ein solcher liegt bei Kreditgeschäften 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). Es handelt sich um eine sog. unechte Steuerbefreiung, weil der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann. 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. 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.). Es ist daher im Einzelfall genau zu prüfen, ob ein Kreditgeschäft vorliegt (Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 4.3.2; Entscheid der SRK vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 2d; vgl. im Übrigen zum Unterschied zwischen dem Darlehen nach Art. 312 OR und dem weiter gefassten Begriff des Kredits im Zivilrecht: PETER HIGI, Zürcher Kommentar zum Obligationenrecht, Teilband V 2b, Zürich 2003, Rz. 14 zu Art. 312 und Rz. 81 ff. Vorbemerkungen zu Art. 312 ff.). Dass die zivilrechtliche Qualifikation nicht allein entscheidend sein kann, ergibt sich im Übrigen auch aus dem mehrwertsteuerlichen Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (oben E. 2.1.4); die zivilrechtliche Einordnung von Vorgängen kann im Bereich der Mehrwertsteuer nur (aber immerhin) Indizien vermitteln (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 5.1).

4.1.1 Von einem Kreditgeschäft kann indessen nur dann gesprochen werden, wenn dieses für sich alleine abgeschlossen wird, ohne dass damit verschiedene vertragliche Verpflichtungen im Rahmen einer Gesamtleistung erfüllt werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 4). Kein Kredit gemäss Art. 14 Ziff. 15 Bst. a aMWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 19 Bst. a aMWSTG liegt demnach vor, wenn die hingegebene Summe Entgelt für bestimmte Leistungen darstellt, d.h. mit der Zahlung eine konkrete Leistungserbringung verbunden ist (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 E. 4; 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.2; Entscheide der SRK vom 13. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.129 E. 3; vom 17. Oktober 2006 [SRK 2003-164] E. 3b/bb; ferner: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1380/2006 vom 27. September 2007 E. 5.2.2). Von der Besteuerung ausgenommen ist das Kreditgeschäft dann, wenn eine selbständige Leistung gegeben ist, d.h. die Zahlung keinen Bezug zu einem (anderen) Leistungsaustauschverhältnis (abgesehen von jenem aus dem Kreditverhältnis) aufweist (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 5.2).

4.2 Von der Steuer ausgenommen sind im Weiteren gemäss Art. 14 Ziff. 15 Bst. e aMWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG die Umsätze aus dem Handel mit Wertpapieren. Die Emission von Wertpapieren und der Handel mit Wertpapieren unterstehen aber der Stempelabgabepflicht. Die Erhebung der Mehrwertsteuer wäre deshalb

ebenso wenig gerechtfertigt wie bei den Versicherungsleistungen. Ebenfalls unter den Anwendungsbereich dieser Steuerausnahme fallen die Umsätze aus dem Handel mit Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen. Der Begriff „Anteile an Gesellschaften“ umfasst die Anteile an Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, Genossenschaft) wie auch Anteile an Personengesellschaften (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 819 f.: PHILIP ROBINSON/CRISTINA OBERHEID, mwst.com, a.a.O., N. 49 zu Art. 18 Ziff. 19).

5.

Die Mehrwertsteuerforderung verjährt gemäss Art. 40 Abs. 1 aMWSTV fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen (Art. 40 Abs. 2 aMWSTV). Die Einforderungshandlung ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an keine besondere Form gebunden; namentlich muss sie nicht schriftlich erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 237 E. 3e, Urteil des Bundesgerichts 2A.314/2006 vom 10. Oktober 2006 E. 2.6). Unter den Begriff der Einforderungshandlung fallen nicht nur die eigentlichen Steuerbezugshandlungen; jede dem Mehrwertsteuerpflichtigen zur Kenntnis gebrachte, auf Einforderung oder Feststellung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung genügt, um die Verjährung zu unterbrechen. Dabei ist nicht notwendig, dass der Tatbestand, welchen die ESTV als mehrwertsteuerpflichtig erachtet, bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss. Auch braucht der Mehrwertsteuerbetrag nicht unbedingt ziffernmässig festgesetzt zu werden. Mit einer vorläufigen Mitteilung kann die Verwaltung die Verjährung ferner für den ganzen Mehrwertsteueranspruch unterbrechen, selbst wenn sie die Forderung später noch erhöhen muss. Als verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung gilt namentlich die Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen, die Zustellung einer EA oder einer GS oder die Aufforderung oder Mahnung zur Zahlung (BGE 126 II 1 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 2A.314/2006 vom 10. Oktober 2006 E. 2.6; Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 237 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1545/2006 vom 30. April 2008 E. 5.1, A-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 1.4, A-1427/2006 vom 23. November 2007 E. 2.6).

6.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass gemäss den Mitgliedschaftsverträgen der Beschwerdeführerin von 1994 und 1995 das Mitglied eine einmalige Eintrittsgebühr von Fr. 25'000.-- zu leisten hatte (Art. 5 der Mitgliedschaftsverträge der Jahre 1994 und 1995, amtl. Akten Nr. 10). Art. 6 legte die Zahlungsmodalitäten fest. Es waren zwei Namenaktien der Beschwerdeführerin à nominal Fr. 2'000.-- zu übernehmen. Der Restbetrag von Fr. 21'000.-- war durch die Gewährung eines unverzinsbaren und verzichtbaren Darlehens an die Beschwerdeführerin zu entrichten. Der Aktienbesitz sowie das Darlehen waren mit der Mitgliedschaft untrennbar verknüpft. Während der Dauer des Mitgliedschaftsvertrages konnten weder die Aktien veräussert oder verschenkt noch das Darlehen gekündigt werden. Erst nach Erfüllung der finanziellen Verpflichtungen war das Mitglied berechtigt die Golfanlage zu benutzen (Art. 8). Im Weiteren hatte das Mitglied jährlich zu Beginn jeder Saison der Beschwerdeführerin eine vom Verwaltungsrat festgelegte Jahresgebühr für die Benutzung des Golfplatzes zu entrichten (Art. 9). Gleichzeitig mit der Bezahlung der Jahresgebühr war zusätzlich auch noch eine Spielgebühr (Art. 10) sowie eine Konsumationsgebühr (Art. 11) zu bezahlen. Die Mitgliedschaftsverträge galten für eine feste Dauer von fünf Jahren und konnten anschliessend unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist jeweilen auf Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden (Art. 15). Nach Erlöschen der Mitgliedschaft musste das Mitglied seine Aktien auf die Beschwerdeführerin rückübertragen, wofür es Anspruch hatte auf eine Barvergütung mindestens in der Höhe des Nominalwertes. Darüber hinaus war vereinbart, dass dem austretenden Mitglied ein allfälliger Mehrwert abzüglich eines angemessenen Verwaltungsaufwandes zufallen soll, den die Beschwerdeführerin bei der Weiterplatzierung der Aktien erzielt. Mit Bezug auf das gewährte Darlehen hatte das Mitglied Anspruch auf Rückzahlung von 50% des Betrages bei Austritten ab dem 5. bis 10. Mitgliedschaftsjahr. Nach Ablauf des 10. Mitgliedschaftsjahres verfiel das Darlehen vollständig zu Gunsten der Beschwerdeführerin, d.h. das Mitglied verzichtete vollständig auf die Rückerstattung (Art. 16). Im Gegensatz zu den Mitgliedschaftsverträgen der Jahre 1994 und 1995 hatte das Mitglied nach den Verträgen von 1996 bis Mitte 2000 bei Erlöschen seiner Mitgliedschaft keinen Anspruch auf Rückzahlung des Darlehens (Art. 16 der Mitgliedschaftverträge von 1996 bis Mitte 2000, amtl. Akten Nr. 10). Im Streit liegt, ob die gemäss den erwähnten

Mitgliedschaftsverträgen auszurichtenden Darlehen in die Bemessungsgrundlage fallendes Entgelt darstellen.

6.1 Aus den Mitgliedschaftsverträgen von 1994 und 1995 geht hervor, dass die Beschwerdeführerin das Darlehen nur unter bestimmten Bedingungen teilweise zurückzubezahlen hatte. Nach denjenigen von 1996 bis Mitte 2000 war gar keine Rückzahlung vorgesehen. Ob unter diesen Umständen zivilrechtlich überhaupt von „Darlehen“ gesprochen werden kann, erscheint zumindest als fraglich, doch muss hierüber nicht abschliessend entschieden werden. Massgebend ist die wirtschaftliche Sicht (E. 2.1.4). Die Zahlung von Fr. 21'000.-- als (Haupt-)Teil der Eintrittsgebühr stellt keine reine Finanzierungsmassnahme dar (vgl. E. 2.2), vielmehr ist damit eine konkrete Leistungsvereinbarung verbunden. Erst nach Unterzeichnung des Vertrages und Erfüllung der finanziellen Verpflichtungen, darunter insbesondere die Bezahlung der fraglichen Fr. 21'000.--, wird die Mitgliedschaft wirksam und berechtigt das Mitglied, die Golfanlage (...) zu benutzen (je Art. 8 der Verträge). Aus der massgeblichen Sicht des Leistungsempfängers (E. 2.1.3), d.h. des Mitglieds, ist somit insbesondere die Zahlung von Fr. 21'000.-- zu leisten, um Mitglied werden und auf dem Golfplatz spielen zu können. Es besteht somit ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch. Die Mitglieder mussten neben weiteren Gebühren das fragliche „Darlehen“ bezahlen und erhielten als Gegenleistung von der Beschwerdeführerin die Spielberechtigung. Die beiden Leistungen sind in rechtsgenügender Weise wirtschaftlich verknüpft. Die Mitglieder bezahlten das „Darlehen“ nicht lediglich zum Zweck der Finanzierung der Beschwerdeführerin bzw. um ihren wirtschaftlichen Fortbestand sicherzustellen. Damit steht fest, dass die betreffenden „Darlehen“ mehrwertsteuerliches Entgelt darstellen. In der Folge kann auch keine von der Steuer ausgenommene Kreditgewährung im Sinn von Art. 14 Ziff. 15 Bst. a aMWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 19 Bst. a aMWSTG vorliegen (vgl. E. 4.1.1). Vor der Errichtung des Golfplatzes bezahlte „Darlehen“ sind als Vorauszahlungen zu qualifizieren, da die Gegenleistung – die Berechtigung zur Nutzung des Golfplatzes – erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte. Sie sind nach Art. 84 Abs. 3 Satz 3 aMWSTV ebenfalls zu versteuern (E 1.3). Konsequenterweise behandelte die ESTV teilweise Rückzahlungen von „Darlehen“ als Entgeltsminderungen.

6.1.1 Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, die ESTV habe in ihrem Merkblatt Nr. 23 „Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall“, gültig ab 1. Juli 2003, selber festgehalten, dass unverzinsliche Darlehen im Sanierungsfall nicht einmal mehr zu Vorsteuerkürzungen führten. Dieser Einwand ist aus mehreren Gründen nicht stichhaltig. Zum einen wurde das Merkblatt nach der vorliegend relevante Zeit erlassen, zum anderen ist es ohnehin nicht anwendbar, da es sich bei den vorliegenden „Darlehenszahlungen“ um Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches handelt (vgl. Merkblatt Nr. 23, a.a.O., Ziff. 1: Handelt es sich bei den Zuschüssen um Entgelt ist das Merkblatt nicht anwendbar). Ebenfalls nicht stichhaltig ist der Einwand der Beschwerdeführerin, das Bundesgericht habe in BGE 132 II 353 explizit den Darlehenscharakter bei einer im vornherein bestehenden Rückzahlungsunmöglichkeit bejaht. In diesem Urteil ging es um ein Darlehen, welches im Gegensatz zum vorliegenden Fall nicht in einem mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch stand. Diesem Darlehen kam deshalb kein Entgeltscharakter zu.

6.1.2 Die Beschwerdeführerin bringt zudem vor, bei den Aktionären handle es sich zwar grösstenteils um Golfspieler. Es gebe aber einerseits auch Aktionäre, die nicht Golf spielten – ihre Mitgliedschaft könne sistiert werden – und andererseits Mitglieder, die Golf spielten, aber Eigentümer von zwei oder mehr Mitgliedschaften seien (also über vier oder mehr Aktien verfügten und auch den Darlehensbetrag in der entsprechenden Höhe pro zusätzlicher Mitgliedschaft einbezahlt hätten). Bei Verkäufen unter unabhängigen Dritten würden die Aktien Preise von Fr. 24'000.-- bis Fr. 29'000.-- erzielen. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass es für einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch nicht massgebend ist, ob die Berechtigung zur Benutzung der Golfanlage auch effektiv wahrgenommen wird. Ob und wie oft das Mitglied seine Recht wahrnimmt oder ob es seine Mitgliedschaft einstweilen sistiert, kann für die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation keine Rolle spielen. Im Weiteren hat die Beschwerdeführerin die freie Handelbarkeit der Aktien erst mit den Mitgliedschaftsverträgen ab Juli 2000 und damit nach der vorliegend relevanten Zeit eingeführt (vgl. Einsprache vom 23. Dezember 2003; amtl. Akten Nr. 6). Bei den vorliegend massgebenden Mitgliedschaftsverträgen (1994/1995 sowie von 1996 bis Mitte 2000) war explizit festgehalten, dass nur eine Rückübertragung der Aktien auf die Beschwerdeführerin möglich war (vgl. oben E. 6). Die von der

Beschwerdeführerin eingereichten Beweismittel über die Höhe von erzielten Aktienverkaufspreisen unter unabhängigen Dritten beziehen sich deshalb auf die Zeit nach dem Juli 2000 (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 35-37). Insoweit kann die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Nachweise für ihre Behauptung, dass verschiedene Mitglieder über mehrere Mitgliedschaften verfügten, hat die Beschwerdeführerin keine erbracht. Es kann deshalb nicht weiter darauf eingegangen werden. Im Übrigen ist nicht davon auszugehen, dass vor dem Juli 2000 zahlreiche Mitglieder mehrere Mitgliedschaften aufwiesen, da diese nicht frei handelbar waren und auf das „Darlehen“ verzichtet werden musste.

6.1.3 Im Weiteren legt die Beschwerdeführerin dar, gegen einen Leistungsaustausch und damit gegen die Qualifikation als in die Bemessungsgrundlage fallendes Entgelt spreche auch der Verzicht der Z._____AG auf ihre Darlehensforderung in der Höhe von Fr. 4,2 Mio zu Beginn des Jahres 2000. Dieser Einwand ist unbegründet. Die Z._____AG hat als Hauptaktionärin auf ihr Darlehen im Nachhinein als Sanierungsmassnahme verzichtet. Im Weiteren hat sie ihr Darlehen nicht aufgrund der vorliegenden Mitgliedschaftsverträge geleistet. Bei ihr lag also keine Zahlung für eine Berechtigung zur Nutzung der Golfanlage vor, sondern es handelte sich um eine reine Finanzierung.

6.1.4 Die Beschwerdeführerin wendet zudem ein, dass es sich bei der Regelung ab Juli 2000, bei welcher das Mitglied unter dem Titel „Eintrittsgebühren“ nunmehr ausschliesslich Aktien zum Preis von Fr. 29'000.-- erwerbe (d.h. keine „Darlehen“ mehr bezahle), wirtschaftlich der selbe Sachverhalt vorliege. Dieser unterliege aber nicht der Steuer. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist diese unterschiedliche Behandlung korrekt. Die Kapitalbeteiligung eines Gesellschafters durch den Kauf von Aktien stellt einen Vorgang ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer dar. Hier steht die reine Finanzierung im Vordergrund. Es liegt somit kein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch und damit kein Entgelt vor. Die ungleiche Behandlung ist im Weiteren auch deshalb gerechtfertigt, weil die Beschwerdeführerin auf dem Agio die Emissionsabgabe abzuliefern hatte (vgl. Art. 5 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG, SR 641.10]; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 3.4).

6.1.5 Zur Begründung ihres Eventualantrages bringt die Beschwerdeführerin vor, die ESTV habe die fünfjährige Verjährungsfrist betreffend die Mehrwertsteuerforderung für das Jahr 1995 verstreichen lassen, ohne ihr gegenüber rechtzeitig verjährungsunterbrechende Massnahmen zu ergreifen. Der Beschwerdeführerin ist insoweit Recht zu geben, als die Kontrolle der ESTV im Jahr 2001 stattfand und demnach Steuerforderungen aus dem Jahr 1995 gemäss Art. 40 Abs. 1 aMWSTV verjährt wären, sofern keine rechtzeitige Unterbrechung der Verjährung stattgefunden hat. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin stellt jedoch das Schreiben der ESTV vom 8. Dezember 2000 eine Einforderungshandlung im Sinn von Art. 40 Abs. 2 aMWSTV dar, welche die Verjährung unterbrach. Mit diesem Schreiben kündigte die ESTV der Beschwerdeführerin nicht nur eine Steuerkontrolle an, sondern wies sie ausdrücklich darauf hin, dass zwecks Verjährungsunterbrechung allfällig seit dem 1. Januar 1995 noch geschuldete Mehrwertsteuerbeträge oder zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern durch die Verwaltung nachgefordert würden. Zusätzlich war das Schreiben als Einforderungshandlung im Sinne von Art. 40 und 41 aMWSTV bezeichnet; in der Betreffzeile wurde ausdrücklich auf die "Verjährungsunterbrechung" hingewiesen. Der Sachverhalt, der zu einer Mehrwertsteuernachforderung führen wird, muss noch nicht nach allen Seiten durch die ESTV abgeklärt sein, um rechtsgültig die Verjährung unterbrechen zu können (E. 5). Im Sinn der vom Bundesgericht entwickelten Praxis hat das fragliche Schreiben der Beschwerdeführerin gegenüber die Verjährung für allfällige geschuldete Mehrwertsteuerbeträge seit dem 1. Januar 1995 unterbrochen; die Mehrwertsteuerforderung ist mithin nicht verjährt. Offen bleiben kann bei diesem Resultat, ob das Schreiben der ESTV vom 9. Dezember 1999 ebenfalls eine Einforderungshandlung im Sinn von Art. 40 Abs. 2 aMWSTV darstellt.

6.1.6 Schliesslich macht die Beschwerdeführerin zur Begründung ihres Subeventualantrags geltend, die Golfanlage habe bereits im Jahr 1994 teilweise genutzt werden können (Driving-Range, Golfschule). Die vor dem 1. Januar 1995 einbezahlten „Darlehensbeträge“ wären deshalb ohnehin für Leistungen bezahlt worden, die bereits im Jahr 1994 erbracht worden seien. Die betreffenden Leistungen wären somit vor der Einführung der aMWSTV bereits konsumiert worden. Für die vor dem 1. Januar 1995 einbezahlten „Darlehen“ in der Höhe von Fr. 5'922'000.-- bedeute dies, dass eine Qualifikation als vereinnahmte Vorauszahlungen für erst nach dem 1. Januar 1995 erbrachte

Lieferungen und Dienstleistungen nicht in Betracht komme. Insoweit könnten auf keinen Fall Vorauszahlungen im Sinn von Art. 84 Abs. 3 aMWSTV vorliegen. Das Bundesverwaltungsgericht kann diesem Einwand nicht stattgeben. Nach den Akten wurde die Golfanlage am 24. Juni 1995 eröffnet (vgl. u.a. den Jahresbericht an die Generalversammlung vom 31. Mai 1996, amtl. Akten Nr. 24). Im Jahr 1994 war die Golfanlage somit noch nicht erstellt. Gemäss Art. 8 der Mitgliedschaftsverträge von 1994/1995 nahm das Mitglied zur Kenntnis, dass die Golfanlage erst nach Beendigung sämtlicher Bauarbeiten benutzt werden kann. Während der Bauphase sorgte die Beschwerdeführerin zwar für Trainingsmöglichkeiten (Driving-Range), es ist jedoch offensichtlich, dass die Mitglieder die Eintrittsgebühr zumindest nicht in erster Linie (nur) dafür, sondern für die Nutzung des eigentlichen Golfparcours bezahlt haben. Im Vergleich zu dessen Nutzung ist die genannte Trainingsmöglichkeit nebensächlich, hängt mit jener aber eng zusammen. Sie rundet den Golfparcours ab und kommt üblicherweise mit ihm vor. Die Einräumung der Trainingsmöglichkeit auf der Driving-Range kann als Nebenleistung zur Berechtigung, auf dem Golfparcours zu spielen, bezeichnet werden. Diese Nebenleistung teilt das rechtliche Schicksal der Hauptleistung unter anderem auch in zeitlicher Hinsicht (vgl. E. 2.3). Die „Darlehenszahlungen“ vor dem 1. Januar 1995 sind somit als Vorauszahlungen für die im Jahr 1995 erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin zu qualifizieren.

7.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 12'500.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 12'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 12'500.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: