Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1579/2006
{T 0/2}

Urteil vom 19. November 2009

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____ SA, ...,
vertreten durch ....,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1996 - 1. Quartal 2000).
Leistungsaustausch; Zinsverzicht; Gesellschaftereinlage.

Sachverhalt:

A.
Die X. SA ist seit dem 1. März 1996 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie bezweckt hauptsächlich Bau, Führung und Betrieb eines Golfplatzes, eines Klubhauses und aller notwendiger Nebenanlagen zur Ausübung des (Golf-)Sports in der Region von .... Daneben besteht in der Form eines Vereins der Golf Club .... (Golfclub), bei welchem nur Mitglied werden kann, wer einen Partizipationsschein (PS) der X. SA erwirbt und dieser zudem ein zinsloses Darlehen zur Verfügung stellt.

B.
Am 19. Januar 2000 erliess die ESTV betreffend die durch die X. SA erbrachten Leistungen einen Feststellungsentscheid, gegen den Einsprache erhoben wurde. Nach durchgeführter Kontrolle erliess die ESTV sodann für die Steuerperioden vom 1. Quartal 1996 bis zum 1. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. März 2000) die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 115'476 vom 3. Oktober 2000 über den Betrag von Fr. ... und die EA Nr. 115'491 vom 15. Dezember 2000 über den Betrag von Fr. ... (je zuzüglich Verzugszins). Am 29. November 2001 wurden zwei Gutschriftsanzeigen ausgestellt (Nr. 115'187 über Fr. ... und Nr. 115'188 über Fr. ...). Am 10. Dezember 2001 erliess die ESTV einen den Feststellungsentscheid vom 19. Januar 2000 ersetzenden Leistungsentscheid, in welchem sie die X. SA verpflichtete, für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. März 2000 Mehrwertsteuern von Fr. ... und Fr. ... zuzüglich Verzugszins zu bezahlen. Die ESTV erkannte, dass mangels Dividenden auf dem PS-Kapital und mangels Verzinsung der von den Golfspielern gewährten Darlehen die Mehrwertsteuer auf einem angenommenen marktüblichen Zins zu entrichten sei.

Eine gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache wies die ESTV am 6. März 2006 ab.

C.
Mit Eingabe vom 24. April 2006 liess die X. SA (Beschwerdeführerin) gegen diesen Entscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben und beantragte dessen Aufhebung. Auf die für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis

1. Quartal 2000 geltend gemachte Steuernachforderung wegen fehlender Verzinsung der gewährten Darlehen und der ausgegebenen Partizipationsscheine sei zu verzichten und der nachgeforderte Steuerbetrag sei wieder gutzuschreiben. Eventualiter sei der Zinssatz für die fehlende Verzinsung der gewährten Darlehen und der ausgegebenen Partizipationsscheine angemessen herabzusetzen und der nachgeforderte Steuerbetrag sei in diesem Umfang wieder gutzuschreiben. Diesbezüglich sei die Sache zur Neuberechnung der geschuldeten Steuer an die ESTV zurückzuweisen. Schliesslich ersuchte die Beschwerdeführerin um Zusprechung einer Parteientschädigung.

Die ESTV schloss am 9. Juni 2006 auf Abweisung der Beschwerde.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1996 bis 2000 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG), also die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464).

1.3 Streitgegenstand bildet das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Beschwerdeverfahren noch streitig ist (BGE 131 V 164 E. 2.1 mit Hinweisen). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich mit anderen Worten nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2).

Die von der ESTV im Einspracheentscheid geltend gemachte Steuerforderung von Fr. ... betrifft mehrere von einander unabhängige Nachforderungen. Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerde zwar die gänzliche Aufhebung des Einspracheentscheids. Aus der Begründung der Beschwerde ergibt sich indessen, dass einzig die Aufrechnung eines marktüblichen Zinses auf dem PS-Kapital und den Darlehen angefochten wird. Nicht Streitgegenstand bildet damit die Aufrechnung des Eigenverbrauchs im Umfang von Fr. ... (basierend auf der EA Nr. 115'491). Die EA Nr. 115'476 über Fr. ... sodann erfasst neben der hier strittigen Aufrechnung im Umfang von Fr. ... noch zwei weitere, hier nicht strittige Punkte, nämlich eine Umsatzabstimmung über Fr. ... und Vorsteuerkorrekturen von Fr. .... Der betragsmässige Streitgegenstand ergibt sich also aus der Differenz der strittigen Steuerforderung gemäss EA Nr. 115'476 von Fr. ... (ohne die weiteren in dieser EA noch enthaltenen Beträge von Fr. ... und Fr. ...) minus die beiden Gutschriften im Betrag von Fr. ... und Fr. ..., und beträgt damit Fr. ....

2.

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) kann auch die Rüge der Unangemessenheit erhoben werden (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 112 E. 3.2; 131 II 205 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 1.2; A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 1.2). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Grün-

den gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1998, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.29 E. 4a). Die Rechtsmittelinstanz ist jedoch nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen; für entsprechende Fehler müssen sich immerhin mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (BGE 121 III 274 E. 2b; 119 V 349 E. 1a; 117 V 263 E. 3b; 117 Ib 117 E. 4a; 110 V 53 E. 4a; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 73 Rz. 1.54 f.; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 1.3).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV).

3.1.1 Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bzw. ein direkter ursächlicher Zusammenhang gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1; 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; vom 30. April 2004, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 241 E. 3.3; BVGE 2007/39 E. 2.1). Die Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, VPB 70.7 E. 2a).

3.1.2 Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, vgl. E. 3.3.1) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Kon-

zeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (Urteile des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1 und 3.4 mit Hinweisen; A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1 [zur Publikation vorgesehen]; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126 E. 2a/dd; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

3.1.3 Besteht kein Austauschverhältnis im umschriebenen Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Steuer. Es handelt sich dann um einen sog. "Nichtumsatz" und es fehlt an einem Steuerobjekt (statt vieler: BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 2a/cc). Zu den Nichtumsätzen zählen etwa Schenkungen, Erbschaften, Schadenersatzleistungen, Konventionalstrafen, Subventionen, Spenden, Dividenden (BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; BVGE 2008/63 E. 2.3), wie auch Kapialeinlagen (hierzu sogleich E. 3.2).

3.2

3.2.1 Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erfolgt nach den allgemeinen Regeln für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs und die Steuerbarkeit. Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge bzw. -einlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen. Namentlich kommt kein Leistungsaustausch zustande bei der ordentlichen Beteiligung am Gewinn und Verlust (Urteil des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.3; BVGE 2007/39 E. 2.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.6; A-1511/2006 vom 3. September 2007 E. 2.5; A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.2.3; A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5, je mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 2001, VPB 66.42 E. 5c/cc).

Kapitaleinlagen von Gesellschaftern stellen – wie auch Darlehen von Gesellschaftern – blosse Finanzierungsmittel dar, welche der Gesellschaft ermöglichen sollen, eine Mehrwert generierende Tätigkeit nach

den Gesetzen des Marktes auszuüben (BGE 132 II 359 f. E. 7.1, 5). Solche Gesellschafterbeiträge, welche ohne Gegenleistung der Gesellschaft geleistet werden, stehen ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer und zählen damit zu den (vorn E. 3.1.3 erwähnten) Nichtumsätzen (Urteil des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.3; A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.3.2; A-680/2007 vom 8. Juni 2009 E. 2.4, je mit Hinweisen; BVGE 2007/39 E. 4.1).

3.2.2 Gesellschaftereinlagen sind nicht nur von entgeltlichen Leistungen, sondern auch von Spenden und Subventionen abzugrenzen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts führen Gesellschafterbeiträge anders als diese nicht zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung. Zwischen Aktionär und Gesellschaft besteht ein besonderes Verhältnis; der Aktionär steht nicht in einem unentgeltlichen Verhältnis bzw. in einer Beziehung frei von vermögenswerten Interessen zur Gesellschaft, sondern er erwartet – aufgrund der Rechte aus der Beteiligung – einen Vorteil aus den an die Gesellschaft geleisteten Investitionen (BGE 132 II 359 f. E. 7.1, 5, Urteile des Bundesgerichts 2C_229/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 5.4; 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.3 und 7.1; BVGE 2007/39 E. 3.4.2 f., 4.2.3 mit Hinweisen auf die Lehre; Urteil des BVGer A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.3.2).

3.2.3 Wie Kapitaleinlagen im umschriebenen Sinn zu behandeln sind (neben den ordentlichen Einlagen in das Eigenkapital) auch Forderungsverzichte, Zinsverzichte, à-fonds-perdu-Zahlungen usw. von Gesellschaftern (BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.2; BVGE 2007/39 E. 3.2; Urteile des BVGer A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 3.2.2; A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.6; A-1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.3.2, 2.4.3.1; A-680/2007 vom 8. Juni 2009 E. 2.4).

3.3

3.3.1 Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet, dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Was Entgelt ist, bestimmt sich aus der Sicht des Abnehmers. Berechnungsgrundlage ist letztlich, was er, um die Leistung zu erhalten, aufzuwenden bereit oder verpflichtet ist (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, ASA 72 483 E. 5.1; statt vieler: Urteil

des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 31. März 2004, VPB 68.126 E. 3d; RIEDO, a.a.O., S. 226 ff.).

3.3.2 Die Form des Entgelts spielt keine Rolle. Massgeblich ist nach dem Gesagten ein Aufwand durch den Leistungsempfänger. Mehrwertsteuerlich kann ein Entgelt für eine Leistung nicht nur in einer Geldleistung bestehen, sondern in irgendeiner geldwerten Leistung (Urteile des BVGer A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 4.1.1; Entscheid der SRK vom 3. Juni 2005, VPB 69.127 E. 2c; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, S. 116, mit Verweis auf ASA 40 53 E. 1) bzw. in jedem Vermögensvorteil oder Vermögenswert, den der Leistungsempfänger aufwendet (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1176; RIEDO, a.a.O., S. 227; vgl. auch Art. 26 Abs. 4 MWSTV und Art. 3 Bst. f des am 1. Januar 2010 in Kraft tretenden neuen Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [AS 2009 5203]).

3.3.3 Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Leistungen unter Nahestehenden (z.B. zwischen Aktionären und Gesellschaft) sind jedoch mit Bezug auf das Steuerobjekt bzw. die Steuerbarkeit nicht anders zu behandeln als Leistungen unter unabhängigen Dritten, es ist ebenfalls ein Leistungsaustausch vorausgesetzt (schon vorn E. 3.2.1). Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV befasst sich einzig mit der Bemessung der Steuer. Eine Drittpreisaufrechnung nach dieser Bestimmung kann nur erfolgen, wenn tatsächlich ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis besteht, eine Leistung also entgeltlich erbracht wird (Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 3.3; Urteil des BVGer A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1; Entscheide der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177] E. 2d/bb, E. 3a/aa [bestätigt durch vorgenanntes Urteil des Bundesgerichts]; vom 16. Februar 2000, VPB 64.81 E. 5; vom 22. Mai 2001, VPB 65.103 E. 7b/c).

4.

4.1 Der massgebliche Sachverhalt präsentiert sich wie folgt:

Der Golfclub wird von zwei verschiedenen juristischen Personen getragen. Der als Verein organisierte Golfclub einerseits hat laut den

Statuten (vgl. act. 14) den Zweck, die Ausübung des Golfspiels zu organisieren und fördern (Art. 2). Sodann wird statuiert, Mitglieder müssten die finanziellen Verpflichtungen gegenüber der Beschwerdeführerin erfüllt haben (Art. 7). Die Beschwerdeführerin andererseits bezweckt gemäss ihren Statuten ... (act. 14) hauptsächlich Bau, Führung und Betrieb (entweder durch sie selbst oder durch einen Dritten) eines Golfplatzes, eines Klubhauses und aller notwendiger Nebenanlagen zur Ausübung des Golfsports (Art. 4). Neben dem Aktienkapital besteht auch ein PS-Kapital (Art. 14). Jeder PS (zusammen mit der Erbringung eines Darlehens an die Beschwerdeführerin) berechtigt a) zur Nutzung der den Mitgliedern des Golfclubs zur Verfügung gestellten Anlagen des Golfclubs und b) zu den gleichen Vermögensrechten wie die Aktionäre betreffend die Verteilung des Gewinns und des Liquidationserlöses (Art. 15). Zur Übertragung von PS ist die Zustimmung der Beschwerdeführerin erforderlich (Art. 17). Diese kann unter anderem dann verweigert werden, wenn der Erwerber sich nicht gleichzeitig zur Übernahme des Darlehens ("créance de dépot") verpflichtet, welches an den PS geknüpft ist (Art. 18 Bst. c).

In den von Erwerbern eines PS zu unterzeichnenden und der Beschwerdeführerin auszuhändigenden Vereinbarungen "contrat de transfert" bzw. "contrat d'achat et de prêt" (Beilagen 4 und 5 zur Einsprache, act. 3) werden die mit dem Erwerb eines PS einhergehenden Rechte aufgezählt: Der neue PS-Inhaber wird Mitglied des Golfclubs, erhält (unter Vorbehalt der Zahlung des Jahresbeitrags) das Nutzungsrecht betreffend die Anlagen des Golfclubs und verfügt bei der Gewinnverteilung und bei einer Verteilung eines Liquidationsüberschusses über die gleichen Vermögensrechte wie die Aktionäre. Der Käufer verpflichtet sich weiter, der Beschwerdeführerin ein Darlehen zu gewähren, welches nicht verzinst wird. Dieses ist zudem nicht rückzahlbar, ausser im Fall der Auflösung der Beschwerdeführerin und nach Befriedigung der Gläubiger. Das Darlehen ist untrennbar verknüpft mit dem gekauften PS. Bei Austritt aus dem Verein ist das Darlehen auf eine dritte Person (also den Erwerber des PS) übertragbar.

4.2 Nicht im Streit liegt die steuerliche Behandlung der Einzahlung des PS-Kapitals und der Darlehen durch die Mitglieder, nachdem die ESTV diese im Entscheid vom 10. Dezember 2001 wie auch im Einspracheentscheid (S. 6 oben) als für die Mehrwertsteuer nicht relevante Vorgänge qualifiziert hat (anders als noch im Feststellungsentscheid

vom 19. Januar 2000). Zum Schluss des Einspracheentscheids wird zwar (neu) angefügt, diese Auffassung erscheine als (wieder) erwägenswert, die ESTV sehe aber "zum jetzigen Zeitpunkt" davon ab, diese Vorgänge als Entgelt zu betrachten. Ungeachtet dieser Äusserung bildet die Zurverfügungstellung des PS-Kapitals und der Darlehen vorliegend nicht Streitgegenstand und auf deren Qualifikation ist nicht einzugehen. Ferner ist auch nicht zu prüfen, ob die ESTV überhaupt befugt wäre, auf ihre bisherige Auffassung zurückzukommen.

4.3 Die ESTV geht davon aus, neben der Zinslosigkeit der Darlehen (hierzu später) sei auch vereinbart worden, dass auf den PS keine Dividende ausgerichtet werde, weswegen sie auch auf dem PS-Kapital einen marktüblichen Zins aufgerechnet hat. Jedoch ist den Verträgen zwischen der Beschwerdeführerin und den Erwerbern von PS in Beilage 4 und 5 der Einsprache, auf welche die ESTV ihre Annahme stützt (vgl. Einspracheentscheid S. 6 unten), ein solcher Verzicht auf Dividenden nicht zu entnehmen. Im Gegenteil geht aus diesen Verträgen wie auch den Statuten der Beschwerdeführerin (Art. 15 Bst. b) explizit hervor, dass die PS zu den gleichen Vermögensrechten berechtigten wie Aktien (zum Ganzen oben E. 4.2), mit anderen Worten, dass ihnen grundsätzlich auch eine Dividende zusteht. Von einem Verzicht auf Dividenden auf dem PS-Kapital ist angesichts der aktenkundigen Dokumente, und entgegen der Auffassung der ESTV, nicht auszugehen.

Ferner ist im Einspracheentscheid auch etwa die Rede von "Zinsverzicht" bzw. mangelnder "Verzinsung" des PS-Kapitals (S. 4, 8). Sollte die ESTV tatsächlich die Aufrechnung damit begründen wollen, dass auf "Zinsen" auf dem PS-Kapital verzichtet worden sei, wäre dem wiederum entgegenzuhalten, dass ein solcher Verzicht nicht aktenkundig ist. Zudem ist schon nach Art. 675 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) eine Verzinsung des Aktienkapitals wie auch des PS-Kapitals (vgl. Art. 656a Abs. 2 OR) verboten, und auch die Statuten sehen keine Zinsen auf dem Eigenkapital, und im Übrigen auch keine Bauzinsen nach Art. 676 OR, vor, womit darauf auch nicht verzichtet werden konnte.

Wurde entgegen der Auffassung der ESTV auf die Ausrichtung von Dividenden nicht verzichtet (und schon gar nicht auf "Zinsen"), fehlt es insofern an einem Entgelt und damit am Steuerobjekt (E. 3.1, ferner E. 3.3.3). Die Aufrechnung eines Zinses auf dem PS-Kapital ist folglich unzulässig und die Beschwerde diesbezüglich gutzuheissen. Der be-

troffene Betrag ist aus der EA Nr. 115'491 und den GS, wo nur von "dépot des membres" die Rede ist und nicht in PS-Kapital und Darlehen unterschieden wird, nicht ersichtlich. Die Sache ist deswegen zur Berechnung der Steuerfolgen aus dieser teilweisen Gutheissung an die ESTV zurückzuweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG).

Die Beschwerdeführerin hat zwar den Umstand, die ESTV habe sich auf falsche Tatsachen gestützt, nicht gerügt; sie begründet ihren Standpunkt, dass auf dem PS-Kapital und dem Darlehen kein kalkulatorischer Zins berechnet werden darf, mit anderen Argumenten. Jedoch ergibt sich die fehlerhafte Sachverhaltsfeststellung der ESTV offenkundig aus den Akten, so dass das Bundesverwaltungsgericht diesen Aspekt trotzdem prüfen und die Beschwerde gestützt darauf (teilweise) gutheissen kann (E. 2). Die teilweise Gutheissung bleibt zudem im Rahmen des Beschwerdeantrags und des Streitgegenstands.

4.4 Zu prüfen bleibt damit die steuerliche Behandlung des (anders als der Dividendenverzicht aktenkundigen) Zinsverzichts auf den von den (künftigen) PS-Inhabern der Beschwerdeführerin gewährten Darlehen.

Die ESTV nimmt an, im bewussten Verzicht auf Verzinsung liege eine geldwerte Leistung der Golfspieler an die Beschwerdeführerin und steuerbares Entgelt für die Einräumung des Spielrechts durch diese. Deswegen sei ein Zinssatz (von ca. 6%) auf dem der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Darlehenskapital aufzurechnen. Die Beschwerdeführer bestreitet, dass der Zinsverzicht Gegenleistung für die Einräumung der Spielberechtigung sei. Ein Leistungsaustausch liege nicht vor. Erst mit der Entrichtung des Jahresbeitrags werde der eigentliche Betrieb der Golfanlage ermöglicht und der Spieler in die Lage versetzt, auf der Anlage spielen zu dürfen und zu können. Es handle sich beim Zinsverzicht – wie beim PS-Kapital und den Darlehen als solchen – um Investitionen in die Beschwerdeführerin, damit diese ihren statutarischen Zweck erfüllen könne.

4.4.1 Bedingung eines Leistungsaustauschs ist die Entgeltlichkeit und mithin das Vorliegen eines Entgelts (E. 3.1). Dies gilt auch bei Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern als nahestehende Personen: Es muss ein Entgelt zu bejahen sein, damit ein Steuerobjekt besteht (E. 3.2.1) und im Rahmen der Bemessung aufgrund von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV ein Drittpreis ermittelt und besteuert werden darf (E. 3.3.3 und insbesondere die dort zitierten Entscheide der SRK). Abgesehen von den zu prüfenden Fragen, ob eine Leistung

der Beschwerdeführerin und ein Leistungsaustausch vorliegen (später E. 4.4.2), ist also erforderlich, dass die Mitglieder durch den fraglichen Zinsverzicht überhaupt ein Entgelt erbracht haben. Dies wiederum bedingt, dass darin eine Zuwendung eines irgendwie gearteten Vermögensvorteils bzw. einer geldwerten Leistung gesehen werden kann (vorn E. 3.3.2).

Zinsverzichte wurden von der mehrwertsteuerlichen Rechtsprechung bereits mehrfach als geldwerte Leistung qualifiziert. So wurde – wenn auch ohne Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Zinsverzicht überhaupt einen geldwerten Vorteil verschafft – ein Zinsverzicht vom Bundesverwaltungsgericht bereits in einem konkreten Anwendungsfall als steuerbares Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs betrachtet (A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 3.3.3). Ebenso werden Zinsverzichte als mögliche Form von Kapitaleinlagen von Gesellschaftern (oben E. 3.2.3; insbesondere Urteil BGE 132 II 353 E. 6.4, 7.2 und Entscheid der SRK in gleicher Sache vom 11. März 2005 [CRC 2004-017] E. 3c/aa, 4c in fine) und von Subventionen erachtet (ausführlich: Entscheid der SRK vom 28. Oktober 2004, VPB 69.41 E. 3; Urteil des Bundesgerichts 2C_647/2007 vom 7. Mai 2008, ASA 78 174 E. 5; Urteil des BVGer A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 3.1.2; ferner auch: Urteil des Bundesgerichts 2A.547/2002 vom 26. Mai 2004 E. 2.3; Art. 3 Abs. 1 Satz 2 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen [Subventionsgesetz, SuG, SR 616.1]). Diese Rechtsprechung ist für die Frage, was Entgelt sein kann, insofern von Bedeutung, als auch Subventionen und Gesellschaftereinlagen bedingen, dass ein geldwerter Vorteil zugewendet wird (vgl. etwa zum allgemeinen, verwaltungsrechtlichen Subventionsbegriff: Art. 3 Abs. 1 SuG).

Damit ein Verzicht auf Darlehenszins als geldwerte Leistung qualifiziert werden kann, muss zumindest anzunehmen sein, dass bei den fraglichen Gegebenheiten üblicherweise ein Zins verabredet würde (vgl. etwa Entscheid der SRK vom 28. Oktober 2004, VPB 69.41 E. 3 im Zusammenhang mit der Qualifikation eines Zinsverzichts als Subventionen). Die Annahme eines geldwerten Vorteil bedingt demnach nicht, dass ein Anspruch auf Zins bestand, sondern es genügt die Üblichkeit eines Zinses. Damit geht der Hinweis der Beschwerdeführerin auf Art. 313 OR fehl, wonach es der Parteiautonomie obliege, ob ein Zins vereinbart werde oder nicht. Vorliegend wäre zudem soweit ersichtlich Art. 313 Abs. 2 OR einschlägig; kauf-

männischer Verkehr ist etwa gegeben, wenn der Borger das Darlehen zu kaufmännischen Zwecken, d.h. für sein Geschäft oder sein Gewerbe verwendet (HEINZ SCHÄRER, Basler Kommentar Obligationenrecht I, 1996, N. 3 zu Art. 313; CLAIRE HUGUENIN, Obligationenrecht, Besonderer Teil, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, S. 86). Art. 313 Abs. 2 OR, der für den kaufmännischen Verkehr eine Vermutung der Verzinslichkeit statuiert (vgl. MATTHIAS SCHWAIBOLD, in Heinrich Honsell [Hrsg.], Kurzkommentar Obligationenrecht, Zürich 2008, Rz. 1 ff. zu Art. 313), ist zu entnehmen, dass Darlehen im Normalfall verzinslich sind, und spricht damit, anders als die Beschwerdeführerin annimmt, nicht gegen, sondern für das Vorliegen einer geldwerten Leistung (vgl. Entscheide der SRK vom 28. Oktober 2004, VPB 69.41 E. 3; vom 11. März 2005 [CRC 2004-017] E. 3c/aa).

Auch im vorliegenden Verhältnis zwischen (zukünftigen) Gesellschaftern (bzw. PS-Inhabern) und einer Aktiengesellschaft stellt die Verzinslichkeit eines Darlehens den Normalfall dar und der Verzicht auf Zins kann einen geldwerten Vorteil bewirken. Der Vermögensvorteil ist aus Sicht der Beschwerdeführerin gegeben, weil sie die Darlehen sonst soweit ersichtlich nur gegen Zinsen hätte aufnehmen können. Aus der – im Vordergrund stehenden (vorn E. 3.1.2. und E. 3.3.1) – Sicht der darlehensgebenden (künftigen) PS-Inhaber ergibt sich nichts anderes. Sie leihen der Gesellschaft Geld, werden dafür aber (unüblicherweise) nicht entschädigt, obwohl sie für das geliehene Geld allenfalls (falls sie dafür ihrerseits ein Darlehen aufnehmen mussten) selbst Zinsen zahlen müssen oder immerhin keinen anderweitigen Ertrag aus einer Anlage erzielen können. Im Zinsverzicht liegt damit ein geldwerter Vorteil und dieser kommt als mögliches Entgelt in Betracht.

4.4.2 Demnach ist als Nächstes zu untersuchen, ob der geldwerte Vorteil in Form des Zinsverzichts, wie die ESTV vertritt, steuerbares Entgelt für die Einräumung der Spielberechtigung oder gemäss der Auffassung der Beschwerdeführerin eine Kapitaleinlage darstellt. Entscheidend ist, ob der Zinsverzicht Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs bildet (E. 3.1, 3.2.1).

4.4.2.1 Vorab ist zu präzisieren, dass den Spielern die Berechtigung zur Nutzung der Infrastruktur und damit zum Golfspiel von der Beschwerdeführerin gewährt wird und nicht etwa (nur) vom Golfclub (Verein). Dies ergibt sich etwa aus Art. 15 Bst. b der Statuten der Beschwerdeführerin (vorn E. 4.1). Die Beschwerdeführerin macht denn

auch nicht geltend, die Einräumung des Rechts zur Benutzung der Anlage gehe gar nicht von ihr aus und sie sei damit nicht Leistungserbringerin. Vielmehr sieht auch sie betreffend die Spielberechtigung einen Leistungsaustausch zwischen ihr und den Spielern; sie macht aber geltend, als Entgelt dafür sei nur der Jahresbeitrag anzusehen.

4.4.2.2 Entgegen dieser Auffassung der Beschwerdeführerin kann jedoch (neben dem Jahresbeitrag) auch der Zinsverzicht als Entgelt für die durch sie gewährte Spielberechtigung bzw. Nutzung der Golfanlagen qualifiziert werden. Der hierzu erforderliche innere Zusammenhang (E. 3.1.1) ist in den Akten genügend dokumentiert. Gemäss den Statuten der Beschwerdeführerin und des Vereins berechtigt jeder PS zusammen mit der Erbringung eines Darlehens an die Beschwerdeführerin zur Nutzung der Anlagen des Golfclubs und zur Mitgliedschaft im Verein. Weiter ist gemäss dem "contrat de transfert" bzw. dem "contrat d'achat et de prêt" (Beilagen 4 und 5 zur Einsprache, act. 3) das Darlehen zinslos zu gewähren (zum Ganzen oben E. 4.1). Der Zinsverzicht ist demnach Bedingung für das Erlangen der Spielberechtigung. Diesbezüglich ist ein mehrwertsteuerliches Austauschverhältnis zu bejahen, was sich gerade aus der – entscheidenden (E. 3.1.2) – Sicht des Leistungsempfängers, also des Spielers, ergibt. Er gewährt den Zinsverzicht, weil er Golf spielen und die Infrastruktur der Beschwerdeführerin benutzen will, also um diese Leistungen der Beschwerdeführerin zu erhalten (s.a. den ähnlich gelagerten Fall mit – betreffend die Frage des Leistungsaustauschs – gleichem Ergebnis: Urteil des BVGer A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 3.3.3; ferner: noch nicht rechtskräftiges Urteil A-1615/2006 vom 4. November 2009 E. 3.1.1).

Folglich handelt es sich beim Zinsverzicht um steuerbares Entgelt und nicht, wie die Beschwerdeführerin vertritt, um eine als Nichtumsatz zu qualifizierende Kapitaleinlage. Eine solche dient der blossen Finanzierung einer Gesellschaft und der Förderung deren Zwecks. Der Gesellschafter erwartet einen gewissen Vorteil aus der Beteiligung oder der Finanzierung, etwa die Erhöhung des Werts der PS oder höhere Dividenden (E. 3.2). Der vorliegende Vorteil der (künftigen) PS-Inhaber und Golfspieler beschränkt sich jedoch nicht darauf, sondern sie ziehen einen direkten Nutzen für sich, der in der Ermöglichung des Golfspiels liegt und als mehrwertsteuerliche Leistung anzusehen ist. Der Beschwerdeführerin ist damit nicht zuzustimmen, dass es sich beim Zinsverzicht um (blosse) Investitionen in sie handle, damit sie ihren statutarischen Zweck erfüllen kann. Die vorliegende geldwerte Leis-

tung erklärt sich nicht (allein) aus dem Beteiligungsverhältnis, sondern daraus, dass der (künftige) PS-Inhaber dadurch eine konkrete Leistung der Beschwerdeführerin erhält und diese abgelten will.

4.4.3 Die Beschwerdeführerin wendet zudem ein, dass das Darlehen (sowie die Kapitaleinlage) und der Zinsverzicht gleich behandelt werden müssten. Es sei unerfindlich, weswegen der Zinsverzicht der Steuer unterworfen werden solle, während das Kapital, auf dem der Zins geleistet werde, nach Ansicht der ESTV nicht der Steuer unterliege. Dem ist entgegenzuhalten, dass die mehrwertsteuerliche Behandlung der strittigen Zinsverzichte von der – hier nicht Streitgegenstand darstellenden (vorn E. 4.2) – Qualifikation der Kapitaleinlage bzw. der Hingabe der Darlehenssumme nicht abhängt. Nach dem Gesagten kann bereits im Zinsverzicht allein eine relevante Gegenleistung für die Leistung der Beschwerdeführerin gesehen werden. Wie die zugrundeliegenden Darlehen zu behandeln sind, ist hierfür irrelevant.

4.4.4 Die ESTV hat die Zinsverzichte demnach zu Recht als steuerbares Entgelt betrachtet und die Beschwerde ist insoweit abzuweisen.

5.

Umstritten ist sodann die Bemessung des Entgelts. Nach Dafürhalten der ESTV sei als Wert des Verzichts der Wert einzusetzen, der im normalen wirtschaftlichen Verkehr in der Regel erzielt worden wäre. Zur Bemessung sei auf das Merkblatt Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen vom 31. Januar 2000 der Hauptabteilung direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV (im Folgenden MB Zinssätze) abzustellen und damit ein Zinssatz von ca. 6% (die einzelnen Zinssätze ergeben sich aus der EA) auf dem der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Darlehenskapital aufzurechnen. Die Beschwerdeführerin verlangt im Eventualantrag, der Zinssatz sei angemessen herabzusetzen. Mit der Anwendung des MB Zinssätze widerspreche die ESTV ihrer eigenen Praxis gemäss Ziff. 1.2.3.5 der Spezialbroschüre Nr. 06 Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (SB Kürzung), wonach die Höhe des aufzurechnenden Zinses sich nach dem Zinssatz für Hypotheken des ersten Rangs einer näher bestimmten Bank bemesse. Entsprechend verlangt die Beschwerdeführerin das Heranziehen der von ihrer Kantonalbank für erstrangige Hypotheken verrechneten Zinssätze (die sich für die massgebliche Zeit zwischen 4% und 5,5% bewegten).

5.1

5.1.1 Bemessungsgrundlage ist gestützt auf Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Dieser Drittpreis entspricht grundsätzlich dem Marktwert. Massgeblich ist der Preis bzw. vorliegend der Zins, der unter normalen Verhältnissen und im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich erhältlich gewesen wäre (Urteil des BVGer A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 5.3.2; Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, VPB 70.56 E. 2d, je mit Hinweisen). Der Drittpreis wie auch der Markt- bzw. Verkehrswert sind in der Regel Schätz- bzw. Vergleichswerte (Urteile des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3, 4.3; A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 3.2; A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 5.3.2, 6.3.1, je mit zahlreichen Hinweisen).

5.1.2 Hat die ESTV eine Schätzung vorzunehmen, hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2A.522/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; ASA 61 S. 819 E. 3a; 52 S. 238 E. 4). Durfte die ESTV die Schätzung vornehmen und hat sie sich auf eine zulässige Schätzungsmethode abgestützt, so obliegt es – analog zur Rechtslage bei den Ermessenseinschätzungen – dem Steuerpflichtigen, die Schätzung zu erschüttern und etwa nachzuweisen, dass das Ergebnis mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht vereinbar ist (Urteile des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.3 mit Hinweisen; A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 3.2).

5.2 Vorliegend war die ESTV zu einer Bestimmung des hier relevanten Drittpreises (vgl. E. 3.3.3) befugt, nachdem die Beschwerdeführerin diesen – unter Verletzung des Selbstveranlagungsprinzips – nicht deklariert hat. Bei der Eruierung des Dritt- bzw. Marktwerts, die von vornherein nur annäherungsweise möglich ist (E. 5.1.1), kommt das Heranziehen von Vergleichswerten ohne Weiteres in Betracht, womit die Methode der ESTV an sich nicht zu beanstanden ist. Dass die von der ESTV verwendeten Werte hingegen zu einem unrichtigen Ergebnis führten und die Schätzung damit unzulässig war, hätte die Beschwerdeführerin nachzuweisen (E. 5.1.2). Den Nachweis hat sie nicht erbracht; sie hat hierzu überhaupt keine Ausführungen gemacht. Zudem ist auch nicht ersichtlich, dass die herangezogenen Werte gemäss dem MB Zinssätze keine realistischen Marktwerte wären.

Die Beschwerdeführerin begründet den Eventualantrag damit, dass die Praxis gemäss Ziff. 1.2.3.5 SB Kürzung und damit andere Vergleichswerte heranzuziehen seien. Abgesehen davon, dass schon nicht klar ist, ob die Praxis gemäss Ziff. 1.2.3.5 SB Kürzung überhaupt Fälle wie den vorliegenden anspricht, existiert sie erst in der ab Inkrafttreten des MWSTG geltenden, und noch nicht in der Spezialbroschüre zur MWSTV. Der zeitliche Geltungsbereich von Verwaltungsverordnungen der ESTV stimmt grundsätzlich mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Norm überein, die durch die Praxis ausgelegt bzw. präzisiert wird (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Mai 2000, ASA 70 S. 589 E. 5b und c; BVGE 2007/25 E. 3.2, 5.2 mit Hinweis; Urteil des BVGer A-6120/2007 vom 19. Oktober 2009 Ziff. 29 mit Hinweisen). Die Praxis zum MWSTG ist auf den vorliegenden, der MWSTV unterstehenden, Sachverhalt damit grundsätzlich nicht anzuwenden. Es kann damit entgegen dem Einwand der Beschwerdeführerin keine Rede davon sein, dass die ESTV diese Praxis hätte heranziehen müssen. Im Übrigen begründet die Beschwerdeführerin auch nicht weiter, weswegen die von ihr angerufenen Vergleichswerte zur Eruierung des Marktwerts für Darlehen wie den vorliegenden geeigneter sein sollten als jene der ESTV.

Insgesamt vermochte die Beschwerdeführerin nicht zu belegen, dass die Schätzung der ESTV unhaltbar ist, und diese ist zu bestätigen.

6.
Die Beschwerde ist im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 4.3), im Übrigen aber abzuweisen. Angesichts der teilweisen Gutheissung werden die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- der Beschwerdeführerin im reduzierten Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die ESTV hat zudem der teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese wird in Anwendung von Art. 14 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Sache im Sinn

der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden in reduziertem Umfang von Fr. 2'000.-- der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet.

3.
Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- zu entrichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Sonja Bossart

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: