Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1380/2006 und A-1381/2006
{T 0/2}

Urteil vom 27. September 2007

Mitwirkung: Richter Pascal Mollard (Vorsitz); Richter Michael Beusch; Richter Markus Metz; Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Y._____,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Vorinstanz,

betreffend
Mehrwertsteuer (1. Quartal 1999 - 4. Quartal 2000; 1. Quartal 2001); entgeltliche Leistung; Kreditgeschäft; Beherbergungsleistung.

Sachverhalt:

A. Die X._____ AG (nachfolgend auch Steuerpflichtige genannt) war vom 1. Januar 1999 bis 30. April 2001 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gemäss Handelsregisterauszug bezweckt sie den Erwerb, den Bau, die Miete oder die Pacht von Hotel- und Appartement- oder ähnlichen Anlagen sowie die Beteiligung an und die Gründung von entsprechenden Hotel- und Ferienbetriebsgesellschaften, um solche Ferienanlagen den Mitgliedern des von ihr betriebenen Ferienclubs in gemeinsamer Selbsthilfe und zu Selbstkosten respektive zu möglichst vorteilhaften Bedingungen zur Verfügung zu stellen.

B. Am 3. Mai 2001 sowie am 13. und 15. August 2001 führte die Verwaltung bei der Steuerpflichtigen eine Steuerkontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 10. September 2001 für die Perioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000 März) eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. ... sowie mit EA Nr. ... gleichen Datums für die Periode 1. Quartal 2001 (Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. März 2001) eine solche im Betrag von Fr. ..., beide zuzüglich Verzugszins. Diese Nachforderungen resultierten im Wesentlichen aus Umsatzdifferenzen (nicht deklarierte Einnahmen anlässlich der Ausgabe von "Ferienzertifikaten") und der Aufrechnung von geldwerten Leistungen sowie ferner aus Vorsteuerdifferenzen. Mit Schreiben vom 21. Dezember 2001 und 14. Januar 2002 bestritt die Steuerpflichtige die Nachforderungen betreffend Umsatzdifferenzen und Aufrechnung von geldwerten Leistungen.

C. Am 27. Februar 2003 erliess die ESTV je einen anfechtbaren Entscheid, mit welchem sie die Nachforderungen der EA Nr. ... und ... im Zusammenhang mit den Umsatz- sowie den Vorsteuerdifferenzen, nicht jedoch diejenigen bezüglich Berechnung von geldwerten Leistungen bestätigte (vgl. Gutschriftanzeigen Nr. ... und ... über Fr. ... bzw. ...). Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen an, die Steuerpflichtige bezwecke die Beteiligung an erstklassigen Immobilien, um diese den Mitgliedern zur Verfügung zu stellen. Mit der Übernahme und der Bezahlung mindestens eines Ferienzertifikats werde die Mitgliedschaft erworben und damit das Recht, entsprechend dem Guthaben an Ferienpunkten im gesamten verfügbaren Wohnraumangebot des Ferienclubs zu Selbstkosten Urlaub zu verbringen. Ferienpunkte könnten erworben werden mit der Zahlung des jährlichen Mitgliederbeitrags (in der hier massgeblichen Zeitperiode Fr. ... pro Ferienzertifikat). Mit dem Erwerb eines Ferienzertifikats liege demnach ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vor. Dieser umfasse indes nicht nur den Betrag von Fr. ..., welcher gemäss Aussage der Steuerpflichtigen zur Deckung der Aufwendungen und für die Akquisition verwendet werde, sondern auch die verbleibenden Fr. ..., welche für neue Beteiligungen eingesetzt werden (der in der vorliegend massgeblichen Zeit geltende Preis eines Ferienzertifikats betrug Fr. ...).

D. Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 26. März 2003 Einsprache und beantragte, die angefochtenen Entscheide betreffend Umsatzdifferenzen aufzuheben bzw. eventualiter die nachgeforderte Mehrwertsteuer zu reduzieren und zum Sondersatz von 3,6% für Beherbergungsleistungen zu erheben. Die darauf entfallenden Auslandumsätze seien zudem von der Mehrwertsteuer zu befreien und die erhobene Emissionsabgabe von 0,6% auf dem Ausgabepreis aller von den Mitgliedern seit 1. Januar 1999 gewährten Darlehen (Ferienzertifikate) sei vollumfänglich zurückzuerstatten. Die Steuerpflichtige hielt dafür, dass der Betrag von Fr. ... ausschliesslich für Investitionen in neue Beteiligungen an Ferienanlagen (Vermögensanlage) verwendet und damit eine Kapitalanlage darstellen würde. Diesem Teil des Ausgabebetrags stehe keine Gegenleistung im Sinne von Feriendienstleistungen (...) gegenüber. In rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht handle es sich um Forderungen der Mitglieder gegenüber der Gesellschaft aus der Zurverfügungstellung von rückzahlbarem (Fremd-)Kapital, d. h. um Darlehen. Dementsprechend qualifiziere die Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV diese Darlehen auch als so genannte Kassenobligationen und verlange darauf die Emissionsabgabe von 0,6%.

E. Mit Einspracheentscheiden vom 31. August 2004 wies die ESTV die Einsprachen ab, soweit sie darauf eintrat. Die Mitglieder würden den Ausgabepreis des Ferienzertifikats leisten, um die Mitgliedschaft in die X._____ AG zu erwerben und damit das Recht zu erhalten, Ferienpunkte entgeltlich zu erwerben und entsprechend dem Guthaben im gesamten verfügbaren Wohnraumangebot zu Selbstkosten Urlaub zu verbringen. Ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch und somit eine entgeltliche Leistung sei demnach gegeben. Da im Zeitpunkt der Zahlung des Ausgabepreises bereits eine konkrete Leistungsvereinbarung bestehe, könne keine blosse Kreditgewährung vorliegen. Bei allfälligen Rückzahlungen des Ferienzertifikats, welche nur in beschränktem Umfang möglich seien, könnte die Steuerpflichtige eine Entgeltsminderung geltend machen. Ferner verneinte die Verwaltung auch das Vorliegen von (direkten) Beherbergungsleistungen. Auf den Antrag betreffend Rückerstattung der Emissionsabgabe trat sie aufgrund fehlender sachlicher Zuständigkeit nicht ein.

F. Mit Eingaben vom 1. Oktober 2004 lässt die X._____ AG (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde erheben mit den folgenden Rechtsbegehren:

1. Die beiden Verfahren seien zu vereinigen.

   Eventualiter: Das Verfahren betreffend MWSTV sei bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Urteils im Verfahren betreffend MWSTG zu sistieren.

2. Die beiden angefochtenen Einspracheentscheide vom 31. August 2004 seien aufzuheben.

3. Die ESTV sei anzuweisen, der Beschwerdeführerin Mehrwertsteuern in gerichtlich festzusetzender Höhe zurückzuerstatten.

Eventualiter: Die Sache sei zum neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4. Die ESTV sei anzuweisen, die Einsprache vom 26. März 2003 – soweit die Emissionsabgabe betreffend – an die zuständige Stelle weiterzuleiten.

- unter Kosten- und Entschädigungsfolge -

In der Begründung führt die Beschwerdeführerin erneut an, dass es sich bei der "Mitgliedschaft", welche durch die Bezahlung des Ferienzertifikats erworben werde, rechtlich betrachtet um nicht mehr als ein reines Darlehensverhältnis handle. Demzufolge sei auch der gesamte Ausgabepreis, das heisse nicht nur der Betrag von Fr. ..., sondern auch die Fr. ..., als Darlehen zu qualifizieren, weshalb dieser vollumfänglich als von der Mehrwertsteuer ausgenommen zu betrachten sei. Sollte den Ferienzertifikaten wider Erwarten die Darlehensqualität abgesprochen werden, wäre immerhin der gesamte Ausgabepreis zum Sondersatz von 3,6% für Beherbergungsleistungen zu besteuern. Neu wird auch die Versteuerung der Jahresbeiträge zum Sondersatz bzw. die Steuerfreiheit, soweit es sich um einen Auslandumsatz handle, geltend gemacht.

G. Mit Vernehmlassungen vom 15. November 2005 (recte: 2004) beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerden. Per 31. Dezember 2006 hat die SRK die Verfahrensakten an das Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung der Sache übergeben.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerden sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er

sich in deren zeitlichen Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar bis 31. März 2001). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes zugetragen hat (1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegenden Beschwerden grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2. Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1435/2006 und A-1584/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2; Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005 [SRK 2004-168/169] E. 1c, und vom 6. Oktober 2004 [SRK 2003-004/005] E. 1b; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 89 f. Rz. 3.12). Diese Voraussetzungen sind vorliegend zweifelsfrei erfüllt, ist in beiden Fällen doch dasselbe Steuersubjekt betroffen und stellen sich dieselben Rechtsfragen. Dementsprechend hat der Vertreter der Beschwerdeführerin die besagten Einspracheentscheide auch mit einer einzigen Eingabe angefochten und im verfahrensrechtlichen Hauptantrag die Vereinigung anbegehrt. Die Verfahren A-1380/2006 und A-1381/2006 werden demnach antragsgemäss zusammengelegt.

3.

3.1 Des Weitern beantragt die Beschwerdeführerin in prozessualer Hinsicht die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels, da die ESTV die angefochtenen Einspracheentscheide in materieller Hinsicht bloss sehr knapp begründet habe. Selbstverständlich ist ein zweiter Schriftenwechsel nicht grundsätzlich unzulässig, wenn auch praxisgemäss gewöhnlich die Ausnahme (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.57 E. 1d/aa). Gemäss Art. 57 Abs. 2 VwVG kann die Beschwerdeinstanz die Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens zu einem weiteren Schriftenwechsel einladen oder eine mündliche Verhandlung mit ihnen anberaumen. Ein weiterer Schriftenwechsel ist namentlich dann geboten, wenn die Vernehmlassung der Vorinstanz mit Bezug auf die angefochtene Verfügung neue, erhebliche Vorbringen

tatsächlicher oder rechtlicher Art enthält (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 12. November 1998, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 652 E. 1a, vom 27. April 1994, veröffentlicht in ASA 66 S. 158 E. 2; MOSER, a.a.O., Rz. 3.33 S. 103). Dies ist vorliegend offensichtlich nicht der Fall und wurde von der Beschwerdeführerin denn auch nicht geltend gemacht. Die Sache ist spruchreif, ein weiterer Schriftenwechsel drängt sich daher für das Bundesverwaltungsgericht, welches das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat (BGE 119 V 349; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 212), nicht auf.

3.2 Ferner beantragt die Beschwerdeführerin, die ESTV sei anzuweisen, die Einsprache vom 26. März 2006 – soweit die Emissionsabgabe betreffend (d .h den Antrag auf Rückerstattung derselben) – an die zuständige Stelle weiterzuleiten.

Mit Recht ist die Vorinstanz – wovon im Übrigen auch die Beschwerdeführerin ausgeht – mangels sachlicher Zuständigkeit auf den Rückerstattungsantrag nicht eingetreten. Art. 8 Abs. 1 VwVG hält fest, dass die Behörde, die sich als unzuständig erachtet, die Sache ohne Verzug der zuständigen Behörde überweist. Wie es sich genau damit verhält, kann vorliegend offen bleiben. Die treuhänderisch bzw. anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hatte spätestens zum Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung bei der SRK Kenntnis der zuständigen Behörde (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV) und hätte ihrerseits ein entsprechendes Rückerstattungsgesuch einreichen können. Der Antrag erweist sich unter diesen Umständen als rechtsmissbräuchlich (vgl. zum Ganzen ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 715 ff.). Schliesslich hätte die Beschwerdeführerin bei der Vorinstanz auch ein Gesuch um Überweisung einreichen können. Wäre dieses abgewiesen worden oder hätte es die Verwaltung in der Folge unterlassen, einen anfechtbaren Entscheid zu fällen, wäre es der Beschwerdeführerin unbenommen wesen, die Angelegenheit im Rahmen eines allfälligen Beschwerdeverfahrens (mit Beschwerde gegen den ablehnenden Entscheid oder mit einer Rechtsverzögerungs- bzw. Rechtsverweigerungsbeschwerde) beurteilen zu lassen. Soweit die Beschwerdeführerin im Übrigen geltend macht, die SRK bzw. das Bundesverwaltungsgericht übe eine aufsichtsrechtliche Funktion aus, ist sie darauf hinzuweisen, dass das Eidgenössische Finanzdepartement Aufsichtsbehörde über die ESTV ist. Der Antrag ist nach dem Gesagten abzuweisen.

4.

4.1

4.1.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u. a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG; Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG; Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden, auch wenn sie nicht in einer Urkunde verbrieft sind (Art. 7 Abs. 2 Bst. a MWSTG; Art. 6 Abs. 2

Bst. a MWSTV). Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Der Leistung steht eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c MWSTG; Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuergesetzgebung (statt vieler: Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc).

4.1.2 Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 2/200 S. 151 f. E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a mit Hinweisen). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d. h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2 und A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 2.2, mit Hinweisen).

4.2

4.2.1 Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten nach dem Mehrwertsteuergesetz als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang; soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt, ist eine solche Gesamtleistung zum Normalsatz steuerbar. Nebenleistungen teilen dagegen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Art. 36 Abs. 4 MWSTG).

Nach konstanter Rechtsprechung wurden bereits nach altem Recht gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zerlegt, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übe der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet seien, liege eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich,

zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Urteile des Bundesgerichts 2A.499/2004 vom 1. November 2005 E. 3.2, 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1; BVGE A-1340/2006 vom 6. März 2007 E. 2.3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.161 E. 2d, vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c, vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b-d, je mit Hinweisen).

4.2.2 Es verhalte sich keineswegs etwa so, dass eine steuerpflichtige Leistung als Ganzes nicht auch Leistungskomponenten umfassen könne, die isoliert betrachtet steuerbefreit wären. Denn auch umgekehrt sei ohne Weiteres möglich, dass als Ganzes steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalteten. Es sei jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit vorliege oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben seien (Entscheid der SRK vom 10. März 1999, a.a.O., E. 3e). Nicht anders verhalte es sich umso mehr, wenn eine Leistung als Ganzes Komponenten vereine, die allesamt steuerpflichtig seien, jedoch einerseits dem Normalsatz und andererseits dem reduzierten Steuersatz unterlägen (Entscheid der SRK vom 25. April 2003 [SRK 2002-034] E. 2c).

4.2.3 So können nach Rechtsprechung und Lehre mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen auch dann einheitlich zu besteuern sein, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen 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 (Urteile des Bundesgerichts vom 1. November 2005, a.a.O., E. 3.2, vom 29. Juni 2004, a.a.O., E. 10.1; BVGE vom 6. März 2007, a.a.O., E. 2.3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. Mai 2007, a.a.O., E. 2.3; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2004, a.a.O., E. 2d, vom 22. April 2002, a.a.O., E. 2c; zum Ganzen: s. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 189, mit Hinweisen).

4.2.4 Die Beurteilung der Fragen, ob Einheitlichkeit der Leistung anzunehmen ist oder wann eine mit der Hauptleistung zu erfassende Nebenleistung vorliegt, erfolgt in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Massgebend ist dabei diejenige Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer folgend, 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 Parteiwillen 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 (s. Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2).

4.3

4.3.1 Ist im Sinne der oben geschilderten Rechtslage ein Leistungsaustausch zwischen Erbringer und Empfänger zu bejahen, fällt er grundsätzlich in den Geltungsbereich des Mehrwertsteuerrechts. Der damit erzielte Umsatz ist steuerbar, sofern er nicht durch das Mehrwertsteuergesetz oder die -verordnung explizit als von der Steuer ausgenommen oder befreit erklärt wird (Entscheid der SRK vom 6. Januar 2006 [CRC 2004-214] E. 2a).

4.3.2 Art. 18 Ziff. 19 MWSTG bzw. Art. 14 Ziff. 15 MWSTV nimmt bestimmte Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs – ohne Vorsteuerabzugsberechtigung (Art. 17 MWSTG; Art. 13 MWSTV) – von der Mehrwertsteuer aus. Nach Bst. a dieser Vorschriften zählt die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch Kreditgeber dazu.

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. Von der Steuer ausgenommen sind diesfalls die Zinsen, Kosten usw. Die Rückzahlung des Kapitals selbst stellt kein Entgelt dar (BGE 132 II 353 E. 6.1 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz 802).

Als Kreditgewährung wird herkömmlicherweise die Hingabe von Kapital zur Nutzung verbunden mit der Begründung eines Rückzahlungsanspruchs bezeichnet (WOLFGANG KÖHLER, in PLÜCKEBAUM/MALITZKY, Umsatzsteuergesetz, 10. Aufl., § 4 Nr. 8 UStG 1999 Rz. 18 ff.). Gemäss dem bereits genannten Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2004 könne angesichts der zahlreichen Arten von Kreditgeschäften nicht entscheidend sein, in welcher Form das Kapital zur Verfügung gestellt werde. Das Kreditgeschäft knüpfe an das zivilrechtliche Darlehen an, sei aber mit diesem nicht deckungsgleich. Es sei daher im Einzelfall genau zu prüfen, ob ein Kreditgeschäft vorliege (E. 3.1 des erwähnten Entscheids, mit Hinweisen; vgl. zum Begriff Kreditgewährung auch Urteil des Bundesgerichts 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 E. 4 und 5).

Durch den Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darleiher zur Übertragung des Eigentums an einer Summe Geldes oder an andern vertretbaren Sachen, der Borger dagegen zur Rückerstattung von Sachen der nämlichen Art in gleicher Menge und Güte (Art. 312 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Im gewöhnlichen Verkehr ist das Darlehen nur dann verzinslich, wenn Zinsen verabredet sind (Art. 313 Abs. 1 OR). Im kaufmännischen Verkehr hingegen sind Zinsen auch ohne (ausdrückliche) Verabredung zu bezahlen (Art. 313 Abs. 2 OR; vgl. auch Entscheid der SRK vom18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2c).

4.3.3 Der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer verlangt, dass die Gesamtheit der wirtschaftlichen Aktivitäten der Steuer unterliegt. In Verwirklichung dieses Prinzips wird eine möglichst umfassende Besteuerung des Konsums angestrebt. Folglich darf der Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht durch eine extensive Auslegung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen eingeschränkt werden. Insbesondere ist die Steuerbefreiung grundsätzlich nur auf diejenige Leistung anwendbar, die direkt an den Endverbraucher geht (BGE 124 II 202 E. 5e; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1372/2006 vom 3. Juli 2007 E. 2.3.2, A-1440/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2.2; Entscheid der SRK vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11, E. 2b/aa.). Die Geschäfte, welche der Steuerbefreiung vorausgehen, d. h. die Vorumsätze, sind gemäss konstanter Rechtsprechung nicht steuerbefreit (BGE 124 II 210 E. 7; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1440/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2.2).

4.4

4.4.1 Beherbergungsleistungen unterliegen einem Sondersatz, welcher seit dem 1. Januar 2001 3,6% beträgt (Art. 36 Abs. 2 Satz 1 MWSTG). In der Zeit vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000 lag der Satz bei 3,5% (Art. 27 Abs. 1 Bst. abis MWSTV, in der Fassung vom 3. Juni 1998 [AS 1998 1801]). Als Beherbergungsleistung gilt die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, selbst wenn dieses separat berechnet wird. Auf alle übrigen der Steuer unterstellten Umsätze ist, sofern sie nicht unter die abschliessend geregelten Lieferungen (bzw. Eigenverbrauch) und Dienstleistungen mit reduziertem Steuersatz fallen (Art. 36 Abs. 1 MWSTG; Art. 27 Abs. 1 Bst. a MWSTV), der Normalsatz von 7,6% (ab 1. Januar 2001) bzw. von 7,5% (Zeit vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000) anwendbar (Art. 36 Abs. 3 MWSTG; Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV).

4.4.2 Der Sondersatz für Beherbergungsleistungen, der auf den Bundesbeschluss vom 22. März 1996 über einen Sondersatz der Mehrwertsteuer für Beherbergungsleistungen zurückgeht (BBl 1996 I 1350; aufgehoben mit der Einführung des Mehrwertsteuergesetzes [Art. 91 MWSTG]), trat am 1. Oktober 1996 in Kraft. Dessen Geltungsdauer wurde inzwischen bis 31. Dezember 2010 verlängert. Die Grundidee dieser Bestimmung ist, die Konkurrenzfähigkeit der schweizerischen Hotellerie im Vergleich zur ausländischen Konkurrenz zu heben (vgl. Botschaft zu einem Bundesbeschluss über einen Sondersatz der Mehrwertsteuer für Beherbergungsleistungen vom 16. August 1995 [BBl 1995 IV 358 ff.]). Nichtsdestotrotz läuft auch der Sondersatz als zu den Steuersatzreduktionen gehörend dem Allgemeinheitsgrundsatz zuwider, da er wie diese eine abgeschwächte Form der Steuerbefreiung darstellt. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer muss auch diesbezüglich sichergestellt sein, dass nur der Endverbrauch von der Reduktion profitiert. Es kann nicht angehen, dass die Steuerermässigung direkt dem Steuerpflichtigen zugute kommt (vgl. zum Ganzen kritisch: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer

als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 67 ff.).

5.

5.1

5.1.1 Im vorliegenden Fall wird mit der Übernahme und der Bezahlung mindestens eines Ferienzertifikats die Mitgliedschaft bei der Beschwerdeführerin erworben und damit die Berechtigung, entsprechend dem Guthaben an Ferienpunkten im gesamten verfügbaren Wohnraumangebot zu Selbstkosten Urlaub zu verbringen. Des Weitern haben die Mitglieder pro Ferienzertifikat einen jährlichen Mitgliederbeitrag von (damals) Fr. ... zu entrichten. Nach Bezahlung des Beitrags werden ihnen pro Geschäftsjahr und Ferienzertifikat n so genannte "Ferienpunkte" gutgeschrieben, welche kumulierbar sind und innert fünf Jahren zur – entgeltlichen – Nutzung des gesamten Wohnraumangebots zu Ferienzwecken berechtigen. Die Ferienzertifikate sind beschränkt rückzahlbar: Anträge von Mitgliedern zur Rückzahlung werden bis zum Umfang von 10% der Anzahl der im betreffenden Geschäftsjahr neu ausgegebenen Ferienzertifikate berücksichtigt. Ordentliche Anträge auf Rückzahlung können frühestens nach Ablauf von vier Jahren seit Vereinbarungsunterzeichnung durch das Mitglied gestellt werden. Der Rückgabepreis entspricht diesfalls 85% des aktuellen Ausgabepreises. Nach acht Jahren entspricht der Rückgabepreis ebenfalls 85% des aktuellen Ausgabepreises, mindestens aber dem ursprünglichen Ausgabepreis. Auf besonderen Antrag und gegen Abschlag von 30% auf den ursprünglichen Ausgabepreis kann zudem zu jeder Zeit die Rückzahlung verlangt werden.

5.1.2 Es ist offensichtlich und wird von den Parteien nicht in Abrede gestellt, dass einzig Mitglieder die Möglichkeit haben, von den Sonderkonditionen der Beschwerdeführerin zu profitieren. Das Mitglied leistet den Ausgabepreis des Ferienzertifikats, um die Mitgliedschaft zu erlangen und damit das Recht, durch die Bezahlung des Mitgliederbeitrags jährlich n Ferienpunkte zu erhalten. Auf der Rückseite des Ferienzertifikats wird denn auch festgehalten, dass der Inhaber berechtigt ist, im Umfang von n Ferienpunkten pro Jahr in den von der Beschwerdeführerin angebotenen Feriendomizilen gemäss den vertraglichen und reglementarischen Bestimmungen Urlaub zu verbringen. Der Kauf eines Ferienzertifikats ist somit unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb von jährlich n Ferienpunkten bzw. für den Erwerb der Berechtigung, zu Selbstkosten Urlaub zu verbringen. Es kann nicht abgestritten werden, dass der Hauptgrund, weshalb ein Interessent das Ferienzertifikat für den Ausgabepreis von Fr. ... kauft, der Erhalt dieser Berechtigung darstellt. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin resultiert unter Einbezug aller Kostenelemente (Erwerb Zertifikat, Mitgliederbeitrag, Betriebskosten) ein Preisvorteil gegenüber der konventionellen Buchung von ca. 20-50% (Informationsblatt der Beschwerdeführerin "in Kürze"; Vernehmlassungsbeilage Nr. 7). Der Erwerb eines Ferienzertifikats wirkt sich somit auch direkt in einem gewissen Ausmass auf den Preisvorteil aus. Ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaus-

tausch ist nach den gesamten Umständen demnach zu bejahen. Daran ändert nichts, dass erst durch die Bezahlung des jährlichen Beitrags Ferienpunkte erworben werden. Das Mitglied weiss, dass es dank des Erwerbs des Ferienzertifikats Ferienpunkte sammeln kann, welche es ihm ermöglichen, günstiger Urlaub zu buchen bzw. zu verbringen.

Zudem kann die Leistung des Jahresbeitrags vorübergehend auch stillgelegt werden, d. h. dieser ist nicht zu bezahlen (es werden jedoch auch keine Ferienpunkte gutgeschrieben). Dennoch bleibt die grundsätzliche Berechtigung bestehen. Im Übrigen wird das Mitglied mit Erwerb der Mitgliedschaft bei der Beschwerdeführerin automatisch und kostenlos für drei Jahre Mitglied beim A._____ und kann als solches an dessen umfangreichem Austauschprogramm teilnehmen mit (damals) rund 1600 Ferienanlagen in über 60 Ländern. Mitglieder mit drei oder mehr Zertifikaten sind ferner für drei Jahre automatisch und kostenlos auch Mitglied von B._____. Mitglieder mit einem oder zwei Zertifikaten können die dreijährige Mitgliedschaft für (damals) Fr. ... erwerben. Durch diese Mitgliedschaft kann von Rabatten von bis zu 70% auf die offiziellen Preise bei den meisten Reedereien auf der ganzen Welt profitiert werden (Basisinformation für Interessenten und Mitglieder der Beschwerdeführerin, Ausgabe Mai 2000 [Basisinformation 2000], Ziff. 11 und 12; Vernehmlassungsbeilage Nr. 5). Auch von diesen Sonderkonditionen kann das Mitglied der Beschwerdeführerin demzufolge – mit dem Kauf eines Ferienzertifikats – Gebrauch machen.

5.1.3 Eine Auseinandersetzung mit den zivilrechtlichen Ausführungen der Beschwerdeführerin zu der von ihr gewählten Gesellschaftsform bzw. zur Ausgestaltung des obligationenrechtlichen Rechtsgeschäfts ist an dieser Stelle nicht erforderlich. Die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation von Vorgängen hat in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu geschehen (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 569 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.3, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4; Riedo, a.a.O., S. 112; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41). Massgebend ist allein, ob bzw. dass nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im konkreten Fall ein Leistungsaustausch im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn bejaht werden muss (vgl. auch E. 4.1 und 5.1.2).

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass es sich bei der Ausgabe des Ferienzertifikats um eine grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegende Dienstleistung nach Art. 7 MWSTG bzw. Art. 6 MWSTV handelt.

5.2

5.2.1 Als nächstes ist zu prüfen, inwieweit die Ausgabe des Ferienzertifikats allenfalls als ein von der Steuer ausgenommener Umsatz im Zusammenhang mit der Gewährung und Vermittlung von Krediten und der Verwaltung von Krediten durch Kreditgeber zu qualifizieren ist (Art. 18 Ziff. 19 Bst. a MWSTG bzw. Art. 14 Ziff. 15 Bst. a MWSTV). Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass es sich bei der Ausgabe des Ferienzertifikats um die

Gewährung eines Darlehens handle, welche darunter zu subsumieren sei.

5.2.2 Gemäss Ziff. 1 der Allgemeinen Bestimmungen der Beschwerdeführerin, Ausgabe Dezember 1998 (AGB 1998; Vernehmlassungsbeilage Nr. 4) stellt das Mitglied den Ausgabepreis für das Zertifikat der Beschwerdeführerin zinslos zur Verfügung. Die Mitgliedschaft besteht – vorbehältlich der Rückzahlung und Übertragung des Ferienzertifikats – auf unbestimmte Dauer. Wie gesehen, ist dieses "Darlehen" indes nur in sehr beschränktem Ausmass rückzahlbar. Wird die Rückzahlung zudem vor Ablauf von 4 Jahren seit Vereinbarungsunterzeichnung verlangt, wird nur 70% des bezahlten Preises zurückerstattet, zwischen 4 und 8 Jahren erhält das Mitglied lediglich 85% des aktuellen Ausgabepreises (vgl. E. 5.1.1). Ob unter diesen Umständen überhaupt von einem Darlehen gesprochen werden kann, erscheint fraglich, doch muss hierüber nicht abschliessend entschieden werden. Die Ausgabe des Ferienzertifikats stellt keine blosse Kreditgewährung gegen Entgelt dar, vielmehr ist damit eine konkrete Leistungsvereinbarung verbunden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2004, a.a.O., E. 3.2).

Im Übrigen wird der Ausgabepreis – wie die Beschwerdeführerin selber dafürhält – grundsätzlich zinslos zur Verfügung gestellt. Einzig für den Fall, dass die Rückgabe erst nach vier oder mehr Jahren erfolgt und der aktuelle Ausgabepreis gegenüber dem bezahlten hinreichend gestiegen ist, kann allenfalls ein Gewinn erzielt werden, in welchem eine Art Verzinsung gesehen werden könnte. Die Beschwerdeführerin scheint zu verkennen, dass in den Anwendungsbereich von Art. 18 Ziff. 19 Bst. a MWSTG bzw. Art. 14 Ziff. 15 Bst. a MWSTV indes ohnehin nur die entgeltliche Gewährung eines Kredits, d. h. gegen Zins, Gebühren, etc. fällt. Die Ausgabe des Ferienzertifikats zum Erwerb der Mitgliedschaft enthält demnach – auch in Anbetracht des Gebots der restriktiven Auslegung von Steuerbefreiungstatbeständen nach Art. 18 MWSTG bzw. Art. 14 MWSTV – kein Element eines Kreditgeschäfts im mehrwertsteuerlichen Sinn. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, kann die allfällige Rücknahme eines Ferienzertifikats im Rahmen einer Entgeltsminderung gemäss Art. 44 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 35 Abs. 2 MWSTV berücksichtigt werden.

5.2.3 Selbst wenn in der Ausgabe bzw. der Übernahme der Ferienzertifikate eine gewisse Darlehens- bzw. Kreditgeschäftskomponente gegeben wäre, könnte die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihrem Vorteil ableiten. Nach dem Grundsatz der Einheit der Leistung ist die Verschaffung der Berechtigung, entsprechend dem Guthaben an Ferienpunkten im gesamten verfügbaren Wohnraumangebot zu Selbstkosten Urlaub zu verbringen, als diejenige Leistung zu qualifizieren, welche wirtschaftlich betrachtet massgeblich im Vordergrund steht. Eine allfällige Darlehens- bzw. Kreditgeschäftskomponente würde ohnehin deren mehrwertsteuerliches Schicksal teilen (vgl. E. 4.2).

5.2.4 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen. Sie hält dafür, dass die Ausgabe der Ferienzertifikate primär der Mittelbeschaffung diene und es ihr ermögliche, ihre Geschäftstätigkeit

ohne Bankdarlehen zu finanzieren. Wie die Beschwerdeführerin das enthaltene Entgelt für die Ferienzertifikate verwendet, ist indes unerheblich. Das Mitglied trägt zwar zur Finanzierung der Neubeteiligungen an Ferienanlagen bei. Dadurch kommt es jedoch nicht zu einem Geldkredit. Massgebend ist vielmehr, dass ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben ist, das von einem Bankdarlehen grundsätzlich zu unterscheiden ist.

Unerheblich ist schliesslich auch der Einwand, die Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV qualifiziere die Ferienzertifikate als eine der kollektiven Kapitalbeschaffung dienende Kassenobligation und demnach als Darlehen, welches als solches der Emissionsabgabe unterliege. Ob die Emissionsabgabe auf dem Ausgabepreis der Zertifikate zu Recht erhoben worden ist, ist nicht im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens zu beurteilen. Zu prüfen ist einzig die Frage, inwiefern in mehrwertsteuerlicher Hinsicht ein Leistungsaustausch zu bejahen ist bzw. ob allenfalls die Voraussetzungen für ein steuerausgenommenes Kreditgeschäft gegeben sind. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Stempelsteuerrecht ohnehin nicht mit dem Mehrwertsteuerrecht zu vergleichen ist, verfolgen die Stempelabgaben als Rechtsverkehrs- bzw. Rechtsbegründungssteuern doch ganz andere Zwecke (vgl. ferner zum formalen Charakter der Stempelabgaben und der Massgeblichkeit der juristischen, zivilrechtlichen Ausgestaltung einer Transaktion gegenüber dem wirtschaftlichen Ziel: Urteile des Bundesgerichts vom 15. November 2001, veröffentlicht in ASA 71 S. 314 ff. E. 4b, vom 5. Februar 1996, veröffentlicht in ASA 65 S. 666 E. 3a).

5.3

5.3.1 Nachdem feststeht, dass der gesamte Ausgabepreis des Ferienzertifikats, d. h. auch die bislang von der Beschwerdeführerin nicht deklarierten Fr. ..., der Mehrwertsteuer unterliegt, bleibt zu prüfen, welcher Steuersatz anzuwenden ist. Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang eventualiter geltend, die Ferienzertifikate seien zum reduzierten Sondersatz für Beherbergungsleistungen zu besteuern bzw. als echt steuerbefreit zu behandeln, sofern diese im Ausland bewirkt worden seien.

5.3.2 Auch wenn die Mitglieder der Beschwerdeführerin durch den Kauf eines Ferienzertifikats die Berechtigung erhalten, von deren Feriengebot Gebrauch zu machen (allenfalls entsprechend den erworbenen Ferienpunkten), kann darin selber keine Beherbergungsleistung gesehen werden. Im Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative für ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 28. August 1996 (AS 1996 573) wird unter Art. 34 (entspricht heute Art. 36 MWSTG) ausgeführt, dass die Aufzählung der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, für welche der reduzierte Steuersatz zur Anwendung gelangt, abschliessend sei. Das bedeute, dass auch so genannten Vorumsätze (Lieferung von Rohstoffen usf.) zum Normalsatz zu versteuern seien (zu Art. 34 Abs. 1 Bst. a [entspricht heute Art. 36 Abs. 1 Bst. a-d MWSTG). Diese Überlegung hat auch beim Sondersatz für Be-

herbergungsleistungen als ebenfalls zu den Steuersatzreduktionen gehörend zu gelten (vgl. E. 4.4.2). Erwirbt ein Interessent ein Ferienzertifikat und bucht er in der Folge Ferien, profitiert er als Mitglied zwar von den günstigen Konditionen der Beschwerdeführerin. Ungeachtet dessen handelt es sich bei der Ausgabe des Ferienzertifikats um einen einer allfälligen Beherbergungsleistung vorausgehenden Umsatz. Insbesondere ist im Ausgabepreis nicht ein (Voraus-)Entgelt für einen zu einem späteren Zeitpunkt gebuchten bzw. bezahlten Urlaub zu erblicken. Weder ist aus den Akten ersichtlich noch wird von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass der Betrag bei der Rechnungstellung konkret berücksichtigt bzw. auf irgendeine Art und Weise mit den anfallenden Kosten verrechnet würde. Die Ausgabe des Ferienzertifikats erschöpft sich in der Verschaffung der Berechtigung, als Mitglied entsprechend dem Guthaben an Ferienpunkten im gesamten verfügbaren Wohnraumangebot der Beschwerdeführerin Urlaub zu Selbstkosten zu verbringen bzw. die übrigen Angebote, welche mit der Mitgliedschaft verbunden sind, zu nützen (vgl. E. 5.1.2).

5.3.3 Nach dem Gesagten ist die Ausgabe der Ferienzertifikate zum Normalsatz zu versteuern. Da es sich dabei nicht um eine Beherbergungsleistung handelt, ist der Argumentation betreffend echte Befreiung im Ausland zudem von Vornherein der Boden entzogen. Bei diesem Ergebnis kann im Übrigen offenbleiben, inwiefern die Beschwerdeführerin den Streitgegenstand in zulässiger oder unzulässiger Weise ausgeweitet hat, indem sie im Verfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht erstmals die Steuerbarkeit des gesamten Ausgabepreises der Freizeitzertifikate bestritt, nachdem sie dies im Entscheid- und Einspracheverfahren lediglich für die Fr. ... geltend gemacht hatte, oder inwiefern sie ohnehin an ihre vorbehaltlose Abrechnung bzw. Selbstdeklaration gebunden gewesen wäre und nicht mehr hätte darauf zurückkommen können, wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung geltend gemacht hat.

5.3.4 Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich die Besteuerung der Jahresbeiträge zum Normalsatz. Sie habe freiwilligerweise zu viel Mehrwertsteuer abgerechnet, obschon darauf der Sondersatz für Beherbergungsleistungen anzuwenden gewesen wäre bzw. die damit erzielten Umsätze echt steuerbefreit seien, soweit sie im Ausland erwirkt worden seien. Auch bei diesem Rechtsbegehren handle es sich bloss scheinbar um eine Ausweitung. Selbst wenn dadurch tatsächlich der Streitgegenstand ausgeweitet würde, wäre dies vorliegend zulässig. Die Beschwerdeführerin habe Anspruch auf eine umfassende Behandlung aller in der massgeblichen Periode eingetretenen mehrwertsteuerlichen Sachverhalte, welche ihre Steuerschuld reduziere, dies umso mehr, als zwischen den aufgeworfenen Fragen ein enger Konnex bestehe. Die Verwaltung hält indes dafür, dass zum bisherigen Streitgegenstand keine solch enge Beziehung bestehe, die eine Ausweitung zu rechtfertigen vermöge. Die Beschwerdeführerin führe selber aus, dass die Ausgabe der Ferienpunkte gegen Zahlung eines jährlichen Betrags einerseits und die Ausgabe des Ferienzertifikats andererseits in mehrwertsteuerlicher Sicht keine einheitliche Leistung darstellten, sondern zwei Leistungen, welche unabhängig voneinander zu beurteilen

seien. Inwieweit diese Einwände begründet sind, muss – wie im Folgenden zu zeigen ist – indes nicht eingehender beurteilt werden.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin handelt es sich auch bei den Jahresbeiträgen nicht um Entgelt für eine Beherbergungsleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn. Zwar ist auf den Punktelisten ersichtlich, wie viele Punkte für ein bestimmtes Objekt zu einer gewissen Zeit benötigt werden, bzw. wird in den Rechnungen an die Mitglieder jeweils aufgeführt, wie viele Punkte für die gebuchten Ferien belastet werden. Darin kann jedoch nicht ein konkretes (Voraus-)Entgelt gesehen werden, welches direkt zugeordnet werden kann. Den Akten kann entnommen werden, dass der Punktebedarf pro Objekt vom Verwaltungsrat für den Zeitraum eines Geschäftsjahres festgelegt wird (Ziff. 2 der AGB 1998 und Ziff. 3 der Basisinformation 2000). Zudem können bei Bedarf die auf Zeitperioden verteilten Ferienpunkte für das gleiche Feriendomizil durch den Verwaltungsrat innerhalb eines Geschäftsjahres verschoben werden; die Gesamtzahl der Ferienpunkte für das betreffende Ferienobjekt pro Geschäftsjahr bleibt in diesem Fall aber unverändert. Mit dem Erwerb der Ferienpunkte durch die Bezahlung des Jahresbeitrags erhält das Mitglied demnach vielmehr einzig die Möglichkeit, die gesammelten Punkte nach einem von der Beschwerdeführerin nach ihren Kriterien festgelegten Punktesystem bei der Buchung eines gewissen Ferienobjekts einzusetzen, um dann entsprechend von den günstigen Konditionen profitieren zu können. Die Beschwerdeführerin hat die Einnahmen der Jahresbeiträge folglich zu Recht zum Normalsatz abgerechnet. Somit ist auch unerheblich, inwieweit eine allfällig später bezogene Berherbergungsleistung im Ausland erwirkt worden ist. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich des Weitern auch, auf den beschwerdeführerischen Einwand einzugehen, wonach die Ferienpunkte – als Gegenwert des Jahresbeitrags – den Charakter eines Gutscheins hätten, um bei ihr eine Beherbergungsleistung zu buchen.

6. Nach dem Gesagten sind die Beschwerden abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten für das vereinigte Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche hier auf Fr. 4'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit den geleisteten Kostenvorschüssen (Fr. 1'500.-- und Fr. 2'500.--) zu verrechnen. Eine Parteientschädigung bleibt der Beschwerdeführerin bei diesem Verfahrensausgang von Gesetzes wegen versagt (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerdeverfahren A-1380/2006 und A-1381/2006 werden vereinigt.
2. Die Beschwerden werden abgewiesen.
3. Die Verfahrenskosten für das (vereinigte) Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht im Betrag von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit den geleisteten Kostenvorschüssen von gesamthaft Fr. 4'000.-- verrechnet.
4. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
5. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr.) (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Pascal Mollard	Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 82, 83 Bst. m sowie Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: