Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1493/2006
{T 0/2}

Urteil vom 30. August 2007

Mitwirkung: Kammerpräsident Thomas Stadelmann (Vorsitz); Richterin Florence Aubry Girardin; Richter Pascal Mollard; Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

X._____AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend

Verrechnungssteuer auf Naturalzins; Ferienrabattscheine

Sachverhalt:

A. Die Beschwerdeführerin wurde mit Datum vom 5. August 1985 unter dem Namen A._____ in das Handelsregister eingetragen. Mit Eintrag vom 16. Dezember 1999 wurde der Name geändert in B._____. Mit Handelsregistereintrag vom 5. Januar 2007 wurde der Verein in eine Aktiengesellschaft umgewandelt und der Name wurde geändert in X._____AG. Die Vereinsmitglieder erhielten 13'000'000 voll liberierte Namenaktien zu CHF 0.01. Als Zweck wurde festgelegt: Die Gesellschaft bezweckt als Holdinggesellschaft durch die von ihr gehaltenen Gesellschaften die Organisation und Vermittlung von qualitativ hoch stehenden Ferien zu erschwinglichen Preisen, insbesondere für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der (...) und ähnlicher Organisationen. Sie betreibt eigene Ferienanlagen mit einheitlichen Infrastrukturstandards und einem breiten Sport- und Kulturangebot. Die Gesellschaft kann Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im In- und Ausland errichten und sich an anderen Unternehmen im In- und Ausland beteiligen. Sie kann Grundstücke erwerben, halten und veräussern. Die Gesellschaft kann alle kommerziellen, finanziellen und anderen Tätigkeiten ausüben, welche mit dem Zweck der Gesellschaft im Zusammenhang stehen und den Zweck der Gesellschaft zu fördern geeignet sind.

B. Mit Schreiben vom 6. November 2003 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) dem B._____ u.a. mit, sie habe Kenntnis davon, dass er seit einigen Jahren Darlehen zur Zeichnung ausgebe. Bei der Analyse der Darlehensprospekte habe sie festgestellt, dass neben den über die Laufzeit hin akkumulierten Zinsen zusätzlich jährlich Ferienrabattscheine ausgegeben würden. Nach ihrer Beurteilung seien diese Rabattscheine als Naturalzins zu qualifizieren.

   Per 1. Januar 2004 ergaben sich nach der Berechnung der ESTV eine ausstehende Darlehenssumme von insgesamt Fr. 77'216'000.-- sowie Rabattscheine in der Höhe von gesamthaft Fr. 3'860'800.-- (5% der gesamten Darlehenssumme).

C. In der Folge fand am 2. März 2004 eine Besprechung des Vertreters des B._____ mit der ESTV statt. Mit Schreiben vom 12. März 2004 hielt der Vertreter des B._____ als Ergebnis dieser Besprechung u.a. fest, die mit den laufenden Anleihensobligationen verbundenen Rabattscheine würden weder auf Stufe Verein noch auf Stufe der Darlehensgeber Steuerfolgen zeitigen. Für nach dem 6. November 2003 publizierte Anleihensobligationen würden Zins sowie Betrag des Rabattscheins der Verrechnungssteuer auf Stufe Verein sowie der Einkommenssteuer auf Stufe des Darlehensgebers unterliegen.

   Mit Antwortschreiben vom 24. März 2004 hielt die ESTV u.a. fest, die Naturalzinsen würden ab dem Steuerjahr 2003 mit der Einkommenssteuer erfasst. Aus Praktikabilitätsgründen könne auf die Nachbesteuerung für die früheren Jahre verzichtet werden.

Mit Schreiben vom 23. September 2004 ersuchte der Vertreter des B._____ die ESTV um Wiedererwägung.

D. Nach Wechsel diverser Korrespondenz erliess die ESTV am 29. März 2005 gestützt auf Art. 41 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) einen Entscheid, in welchem sie festhielt, die im Zusammenhang mit Anleihensobligationen des B._____ ausgegebenen Ferienrabattscheine würden als Naturalzins der Verrechnungssteuer unterliegen. Im Jahre 2004 seien Ferienrabattscheine im Umfang von Fr. 3'860'800.-- fällig geworden, worauf eine Verrechnungssteuer von 35%, ausmachend Fr. 1'351'280.--, geschuldet sei. Der Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 1'351'280.-- sei nebst Zins zu 5% seit 1. Februar 2004 umgehend der Eidg. Steuerverwaltung zu überweisen. Der Verrechnungssteuerbetrag sei auf die Leistungsbegünstigten zu überwälzen. Unterbleibe diese Überwälzung, erfolge eine Aufrechnung ins Hundert. In Zukunft habe der B._____ die im Zusammenhang mit der Ausgabe von Ferienrabattscheinen anfallende Verrechnungssteuer zu deklarieren und abzuliefern.

E. Am 3. Mai 2005 erhob der B._____ gegen diese Verfügung Einsprache und beantragte, der Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben.
Mit Entscheid vom 19. Juli 2005 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab und entschied wiederum gleich wie bereits im Entscheid vom 29. März 2005.

F. Gegen den Einspracheentscheid vom 19. Juli 2005 erhebt der B._____ mit Eingabe vom 12. September 2005 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Er beantragt, der Einspracheentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben.
In Ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2005 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.
Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit erforderlich – bei den Erwägungen eingegangen.

G. Am 5. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

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 am 1. Januar 2007 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 Die Beschwerde wurde am 12. September 2005 durch den B._____ erhoben. Mit Statutenänderung vom 17. November 2006/ 12. Dezember 2006 und Handelsregistereintrag vom 5. Januar 2007 wurde der Verein in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Gemäss Art. 53 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG; SR 221.301) kann eine Gesellschaft ihre Rechtsform ändern. Ihre Rechtsverhältnisse werden dadurch nicht verändert. Nach Art. 54 Abs. 5 FusG kann sich ein Verein in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft umwandeln, falls er im Handelsregister eingetragen ist. Bei der Umwandlung im Sinne der genannten Bestimmungen geht es darum, ein Rechtskleid durch ein anderes zu ersetzen, ohne eine Liquidation mit Neugründung beziehungsweise eine Vermögensübertragung vorzunehmen. Der Rechtsträger bleibt bei dieser rechtsformändernden Umwandlung identisch (vgl. HANS CASPAR VON DER CRONE ET. AL., Das Fusionsgesetz, Zürich 2004, Rz. 697; EVELINE SAUPPER/PETER MÜLLER, in Basler Kommentar Fusionsgesetz, N 1 und 221 vor Art. 53 FusG). Der Bestand der Aktiven und Passiven sowie alle weiteren Rechtsverhältnisse der Gesellschaft werden in der Umwandlung nicht berührt (MARKUS GUGGENBÜHL, in Zürcher Kommentar zum FusG, Zürich 2004, N 13 zu Art. 53 FusG; vgl. auch DIETER ZOBL, Die Umwandlung von Gesellschaften nach neuem FusG, in Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 3/2004 S. 172). Die Bezeichnung der Beschwerdeführerin lautet demnach neu X._____AG.

1.3 Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 19. Juli 2005 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch die angefochtene Verfügung beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange 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; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe,

Seriengülten und Schuldbuchguthaben.
Steuerbarer Ertrag von Obligationen, Serienschuldbriefen, Seriengülten und Schuldbuchguthaben sowie von Kundenguthaben ist jede auf dem Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung an den Gläubiger, die sich nicht als Rückzahlung der Kapitalschuld darstellt (Art. 14 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStV; SR 642.211]). Obligationen sind nach Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStV auf den Inhaber, an Ordre oder auf den Namen lautende Anleihensobligationen, mit Einschluss der Partialen von Anleihen, die durch Grundpfand sichergestellt sind, Rententitel, Pfandbriefe, Kassenobligationen, Kassen- und Depositenscheine.

2.1.1 Die ESTV stellt im Merkblatt S-02.122.1 vom April 1999 betreffend Obligationen ihre derzeitige Praxis zur Behandlung von Obligationen dar. Anleihensobligationen liegen danach vor, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind: Die Titel werden in einer Mehrzahl von Exemplaren zu identischen Bedingungen ausgegeben; bei der Anleihe handelt es sich um ein einheitliches, in sich geschlossenes Kreditgeschäft (Ziff. 1 Bst. a des Merkblattes); ein inländischer Schuldner nimmt bei mehr als 10 Gläubigern gegen Ausgabe von Schuldanerkennungen Geld zu identischen Bedingungen auf; die gesamte Kreditsumme beträgt mindestens Fr. 500'000.-- (Ziff. 3 Bst. a des Merkblattes; vgl. zum Ganzen auch Marco Duss/Julia von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Basel 2005, N. 25 ff. zu Art. 4 VStG).

2.1.2 Der Begriff des Ertrages aus beweglichem Kapitalvermögen soll, wie die weite Fassung von Art. 4 Abs. 1 VStG erkennen lässt, sämtliche Erträge der von Kapitalgebern ausgeliehenen Vermögenswerte erfassen, die die Bestimmung in Buchstaben a – d nennt (vgl. BGE 97 I 444 ff.). Dabei ist was folgt zu berücksichtigen:

2.1.2.1 Der verrechnungssteuerliche Kapitalertragsbegriff ist einerseits auf den Schuldner der steuerbaren Leistung bezogen (objektbezogene Betrachtungsweise; vgl. Bundesgerichtsurteil vom 4. Mai 1999 i.S. SGS Société Générale de Surveillance Holding SA, in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 739 ff. insb. S. 745 Erw. 5b; vgl. auch Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2000, S. 66f.): Geldwerte Leistungen im Zusammenhang mit einer Kapitalschuld bilden nur steuerbaren Ertrag, wenn es sich aus Sicht des Schuldners um geldwerte Leistungen, d.h. um Entreicherungen des Schuldners in irgendeiner Form handelt (vgl. Duss/von Ah, a.a.O., N. 94 zu Art. 4 VStG, auch zum Folgenden).
Andererseits ist zu beachten, dass das VStG am "Ertrag beweglichen Kapitalvermögens" anknüpft, nicht am Aufwand des Schuldners für die Begründung und Aufrechterhaltung des Schuldverhältnisses, und dass es damit auf die Sicht des Gläubigers verweist.
Dieser doppelte Bezugnahme sowohl auf den Schuldner der steuerbaren Leistung wie auch auf die Sicht des Gläubigers, ist so zu verstehen, dass der verrechnungssteuerliche Ertragsbegriff als das begriffen wird, was der Schuldner dem Gläubiger als Entgelt für die Zurverfügungstellung des

Kapitals leistet, soweit es aus der Sicht des Gläubigers Ergebnis der Nutzungsüberlassung am Kapital darstellt.

2.1.2.2 Steuerbarer Ertrag im Bereiche der Obligationen ist somit jede – aus Sicht des Schuldners – geldwerte Leistung, die nicht Rückzahlung der Kapitalschuld darstellt (vgl. Duss/von Ah, a.a.O., N. 6 zu Art. 4 VStG). D.h. steuerbar sind alle geldwerten Leistungen, die der Gläubiger dafür erhält, dass er dem Schuldner Kapital zur Nutzung überlässt, unbekümmert um die Bezeichnung der Leistung, um den Zeitpunkt, in dem sie erbracht wird, und darum, ob der Schuldner oder – an dessen Stelle (vgl. diesbezüglich Pfund, a.a.O., N. 2.15 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG) – ein Dritter leistet. Die Steuerpflicht besteht zudem unabhängig von der Form, in der die geldwerte Leistung erbracht wird, ob durch Barzahlung, Überweisung, Verrechnung oder Gutschrift, ob gegen Präsentation eines Coupons, durch Novation in eine Darlehensforderung, durch Ausgabe neuer Obligationen oder Umwandlung in Aktien (vgl. W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 72 ff. N. 2.14 und 2.18 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG; vgl. Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. November 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.75 Erw. 2c, sowie unpublizierter Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. Juni 2005 i.S. Z AG [SRK 2004-031], Erw. 2b).

Gleichzeitig ist auf Grund des unter Erw. 2.1.2.1 Ausgeführten festzustellen, dass lediglich geldwerte Leistungen steuerbaren Ertrag bilden. Naturalleistungen wie Abgabe von Freikarten und dergleichen, die der Schuldner den Gläubigern anstelle eines Zinses oder zusätzlich abgibt, unterliegen daher der Verrechnungssteuer nicht, sofern sie für den Schuldner weder besondere Aufwendungen erfordern noch einen Einnahmeausfall nach sich ziehen (vgl. BGE 72 I 314 ff.; vgl. Pfund, a.a.O., N. 2.16 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG und N. 3.33 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; vgl. Duss/von Ah, a.a.O. N 131 zu Art. 4 VStG).
Die ESTV hat in diesem Zusammenhang in einem nicht publizierten Entscheid vom 17. Juni 1970 was folgt festgehalten (Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuern, Band 2, Art. 4 Abs. 1 Bst. b Nr. 3): Gibt eine AG ihren Aktionären Gutscheine für Naturalleistungen ab (Fahr- oder Flugbons, Hotelbons u. dgl.), so wird auf dieser Abgabe die Verrechnungssteuer unter der Voraussetzung nicht erhoben, dass infolge des Bons für die AG weder ein Einnahmeausfall noch ein Mehraufwand entsteht; ist bloss mit einem geringfügigen Mehraufwand zu rechnen, so wird von der Erhebung der Verrechnungssteuer auch noch abgesehen, wenn der Bon unübertragbar ist (die Übertragbarkeit auf den Ehegatten, auf Verwandte in auf- oder absteigender Linie oder auf Angestellte des Aktionärs bleibt indessen unschädlich), nicht in bar eingelöst werden kann und wenn der Inhaber des Bons wenigstens die Hälfte des Preises, den unbeteiligte Dritte für die verbriefte Leistung entrichten müssen, in bar, also nicht etwa durch Abgabe eines zweiten Bons, zu bezahlen hat (der Bon gibt z.B.

Anrecht auf ein Übernachten zum halben Preis, wogegen die andere Hälfte zuzüglich Bedienung, Taxen, Frühstück u.dgl. vom Boninhaber zu vergüten sind). Diese Praxis stützt sich auf ein Urteil des Bundesgerichts aus dem Jahre 1946 (BGE 72 I 314). In diesem Urteil wies das Bundesgericht im Sinne eines obiter dictum darauf hin, die Steuerbefreiung der Abgabe von Freikarten an Genossenschafter für den Besuch der Mustermesse Basel entspreche langjähriger Praxis. Das Bundesgericht begründete diese Befreiung damit, diese Freikarten würden für die Mustermesse kaum eine Belastung bilden. Ihre Benützer würden die Messe zusammen mit den übrigen Messebesuchern besuchen und gingen in diesen unter. Die Abgabe dieser Karten bedinge daher für die Genossenschaft keine besonderen Aufwendungen. Auch ein Einnahmeausfall sei nicht mit Sicherheit anzunehmen; denn es sei nicht sicher, dass die Benützer der an die Genossenschafter abgegebenen Freikarten für einen Tagesbesuch die Messe auch ohne Freikarte gegen Bezahlung eines Eintrittsgeldes besuchen würden (a.a.O. E. 2).

Die ESTV hielt andererseits in einem nicht publizierten Entscheid vom 12. Juli 1976 fest, gebe eine AG, welche eine Parkgarage betreibe, ihren Aktionären unentgeltlich pro Aktie eine bestimmte Anzahl Parkingmeter-Jetons ab, so erbringe sie ihnen eine nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG steuerbare Leistung in Höhe des Verkehrswertes der abgegebenen Jetons (STOCKAR/HOCHREUTENER, a.a.O, Art. 4 Abs. 1 Bst. b Nr. 65). In gleicher Weise hielt sie mit ebenfalls nicht publiziertem Entscheid vom 25. April 1978 fest, eine AG, die ihren Aktionären unentgeltlich mit einem bestimmten Nennwert versehene Warengutscheine abgebe, welche beim Wareneinkauf in einem von der AG betriebenen Geschäft an Zahlungsstatt gegeben werden könnten, erbringe den Aktionären eine steuerbare geldwerte Leistung (STOCKAR/HOCHREUTENER, a.a.O, Art. 4 Abs. 1 Bst. b Nr. 88).

2.2 Die Steuer auf Kapitalerträgen beträgt 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG, 1. Satz). Die Steuerforderung entsteht im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStV). Sie wird 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) bestimmt. In der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212) hat das EFD diesen Zinssatz mit Wirkung ab 1. Januar 1997 auf jährlich 5% festgesetzt.

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die von der Beschwerdeführerin emittierten Darlehensscheine als Anleihensobligationen im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStV i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG zu qualifizieren

sind. Weiter ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin per 1. Januar 2004 Anleihensobligationen von insgesamt Fr. 77'216'000.-- ausgegeben hatte und pro Darlehensschein zu Fr. 2'000.-- jährlich, nebst einem Zins, einen Ferienrabattschein in der Höhe von Fr. 100.-- ausgab. Schliesslich ist unbestritten, dass im Jahre 2004 derartige Rabattscheine im Betrage von Fr. 3'860'800.-- fällig wurden.
Umstritten ist dagegen, ob die Ausgabe dieser Rabattscheine der Verrechnungssteuer unterliegt.

3.2 Die Beschwerdeführerin bringt als zentrales Argument vor, aufgrund der Rabattscheine sei ihr kein Mehraufwand entstanden. Die mit dem Betrieb eines Hotels verbundenen Fixkosten seien vom Belegungsgrad einer Hotelanlage unabhängig, wenn die Belegungsquote über 50% betrage. Zwar würden die Feriengäste, welche Rabattscheine einlösten, variable Kosten generieren. Diese variablen Kosten seien jedoch vernachlässigbar. Sodann handle es sich bei den abgegebenen Rabattscheinen um ein Kundenbindungsinstrument, durch welches sie Mehrumsatz generieren könne. Sie macht geltend, es seien ihr daher keine Ertragsausfälle entstanden, sondern die Rabattscheine hätten zu zusätzlichem Ertrag geführt.

3.2.1 Zu dieser Argumentation ist vorab festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin irrt, wenn sie ihr zugrunde legt, zusätzliche oder anstelle eines Zinses abgegebene Naturalleistungen würden von der Verrechnungssteuer grundsätzlich nicht erfasst und diese Regel könne bloss dann durchbrochen werden, wenn infolge Benützung der Gutscheine sowohl ein Einnahmeausfall, als auch ein Mehraufwand resultiere. Wie bereits unter Ziff. 2.1.2.2 der Erwägungen ausgeführt, ist die Gewichtung genau umgekehrt, in dem Sinne, dass grundsätzlich auch Naturalleistungen der Verrechnungssteuer unterliegen und bloss ausnahmsweise von der Besteuerung abgesehen werden kann. Dies dann, wenn die Leistungen aus Sicht des Schuldners weder besonderen Aufwand erfordern, noch bei diesem zu Ertragsausfall führen und ihnen daher die Qualität als geldwerte Leistung – aus Sicht des Schuldners – fehlt.

3.2.2 Was sodann die Überlegung betrifft, die Rabattscheine hätten nicht zu Ertragsausfällen geführt, sondern im Gegenteil Mehrertrag gebracht, kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Dieses Vorbringen fusst darauf, dass alle diejenigen Kunden, welche Rabattscheine einlösten, ohne die Ausgabe dieser Rabattscheine gar nicht bei der Beschwerdeführerin Ferien gebucht bzw. in deren Anlagen Ferien gemacht hätten. Bereits diese Grundlage scheint wenig plausibel zu sein und wird jedenfalls nicht bloss durch den Verweis auf die bessere Auslastung der Hotels der Beschwerdeführerin gegenüber dem Orts- oder Branchendurchschnitt belegt. Im übrigen ist der ESTV zu folgen, wenn sie darauf hinweist, ein Vergleich der Arrangementpreise mit, respektive ohne die Einlösung von Rabattscheinen führe dazu, auf Grund der Einlösung von Rabattscheinen einen Minderertrag der Beschwerdeführerin anzunehmen. Es mag durchaus sein, dass dieser Minderertrag teilweise durch Mehrumsatz kompensiert wird und das System diesbezüglich sogar besser abschneidet als die Ausgabe von "last minute-Angeboten" oder anderes mehr. Massgebend ist

jedoch, dass die Beschwerdeführerin offensichtlich durch die Anrechnung der Rabattscheine verglichen mit den üblichen Arrangementpreisen auf einen Teil des Ertrages verzichtet. Die ESTV hat zu Recht diesen Gesichtspunkt als massgebend betrachtet. Dagegen fehlen die Grundlagen dafür, die von der Beschwerdeführerin vorgetragene globale Betrachtungsweise anzuwenden und zu prüfen, ob gesamthaft nach Verrechnung von Mehrumsatz – generiert durch Abgabe von Rabattscheinen, etc. - mit Mindereinnnahmen – durch Anrechnung eben dieser Rabattscheine, etc. - ein Einnahmeausfall entsteht. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin wird das Kriterium des Einnahmeausfalles durch die Beurteilung der einzelnen Naturalleistung keineswegs obsolet: relevant ist, so auch das Bundesgericht im bereits zitierten BGE 72 I 314 Erw. 2, ob erwartet werden kann, eine Leistung würde auch ohne Abgabe der Freikarte o.ä. in Anspruch genommen und darum werde mit Sicherheit durch den Gebrauch der Freikarten o.ä. ein Einnahmeausfall entstehen. Im Gegenteil zu dem von der Beschwerdeführerin vorgebrachten ist festzustellen, dass mit der von ihr verlangten globalen Betrachtungsweise das Kriterium des mit Sicherheit zu erwartenden Einnahmeausfalles obsolet würde: bei gesamtheitlicher Betrachtungsweise werden Einnahmeausfälle durch Anrechung von Freikarten, Rabattscheinen, etc. immer kompensiert durch den durch diese Freikarten, Rabattscheine, etc. generierten Umsatz. In diesem Sinne lässt sich denn auch dem von der Beschwerdeführerin angerufenen BGE 72 I 314 gerade nichts zu ihren Gunsten entnehmen, sondern massgebend ist auch dort, ob Leistungen, die zu einem bestimmten Preis abgegeben werden könnten, aufgrund von Freikarten, Rabattscheinen, o.ä. günstiger angeboten werden müssen bzw. ob auf entsprechende Einnahmen verzichtet werden muss. Vorliegend kann ohne weiteres festgestellt werden, dass diese Voraussetzungen gegeben sind. Aus dem einen von der Beschwerdeführerin genannten Zweck der abgegebenen Rabattscheine, nämlich ihrem Einsatz als Kundenbindungsinstrument, sowie aus der Anzahl der effektiv eingelösten Rabattscheine ergibt sich offensichtlich, dass mit grosser Sicherheit erwartet werden konnte, diese Rabattscheine würden auch eingelöst und damit einen entsprechenden Einnahmeausfall verursachen.

3.2.3 Was die Überlegung betreffend den Mehraufwand betrifft, kann der Beschwerdeführerin ebenfalls nicht gefolgt werden. Die ESTV legt zu Recht dar, dass derjenige Anteilscheininhaber, der sein Arrangement (auch) mit Rabattscheinen bezahlt, aus Sicht der Beschwerdeführerin u.a. variablen Aufwand verursacht, welcher zu Mehraufwendungen führt. Die Beschwerdeführerin gesteht denn dies auch selber zu, macht jedoch geltend, dieser Mehraufwand betrage bloss Fr. 2.23 bzw. Fr. 2.68 pro Rabattschein. Auch diesbezüglich überzeugt, die Entgegnung der ESTV, welche darauf hinweist, dass bereits auf Grund der Berechnung der Beschwerdeführerin der Mehraufwand durch die Rabattscheine Fr. 52'000.-- (pro 2004) beträgt. Ebenfalls ist der ESTV zu folgen, wenn sie ausführt, dass sicherlich weitere variable Kosten zu berücksichtigen wären.
Entsprechend dem vorstehend unter Ziff 3.2.2 Ausgeführten ist zudem

irrelevant, ob der verursachte Mehraufwand in globaler Betrachtung durch den Mehrumsatz wettgemacht wird.

3.2.4 Es ist demnach festzustellen, dass vorliegend die Voraussetzungen nicht gegeben sind, die in Form von Rabattscheinen erbrachten Naturalleistungen der Beschwerdeführerin von der Verrechnungssteuer auszunehmen, zog doch die Ausgabe dieser Rabattscheine für die Beschwerdeführerin einerseits einen Einnahmeausfall, andererseits Mehraufwand nach sich. Sie sind somit aus Sicht der Beschwerdeführerin in doppelter Hinsicht als geldwerte Leistungen zu qualifizieren.

Gestützt wird dieses Ergebnis im übrigen durch ein Vorbringen der Beschwerdeführerin selber. Sie macht u.a. geltend, die Ausgabe von Rabattscheinen solle neue und bestehende Darlehensgeber dazu animieren, ihr zusätzliches Fremdkapital zu günstigen Konditionen zur Verfügung zu stellen, da es ausserordentlich schwierig wenn nicht sogar unmöglich wäre, zu wirtschaftlich vertretbaren Konditionen zu Fremdkapital zu gelangen. Zwar ist nach dem unter Ziff. 2.1.2.2 Ausgeführten aus Sicht des Schuldners zu beurteilen, ob eine geldwerte Leistung vorliegt. Immerhin ergibt sich jedoch aus diesem Vorbringen der Beschwerdeführerin – ergänzend zur Schuldnersicht –, dass die Rabattscheine auch aus Sicht der Gläubiger geldwertes Entgelt für die Zurverfügungstellung des Kapitals darstellen sollten. Vor allem aber gibt dieses Vorbringen der Beschwerdeführerin einen deutlichen Hinweis darauf, dass die Abgabe der Rabattscheine mehrere Zwecke erfüllen sollte und insbesondere nicht bloss der Generierung von Mehrumsatz diente.

3.3 Die Beschwerdeführerin macht geltend, das Gleichbehandlungsgebot in der Rechtsanwendung sei verletzt. Sie beruft sich damit implizit auf den Grundsatz der "Gleichbehandlung im Unrecht".
Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird ein Anspruch auf "Gleichbehandlung im Unrecht" nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6 S. 510, mit Hinweis); dann nämlich wenn eine rechtsanwendende Behörde eine gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde. Grundbedingung für eine ausnahmsweise "Gleichbehandlung im Unrecht" ist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor (vgl. BGE 112 Ib 381 E. 6 S. 387; 122 II 446 E. 4a S. 451 f., mit Hinweisen; vgl. Bundesgerichtsurteil 2A.047/2005 vom 7. Juni 2007 Erw. 4).

3.3.1 Was den Verweis der Beschwerdeführerin auf Leistungen des Elektrizitätswerkes (...) anbelangt, ist mit der ESTV festzustellen, dass der vom Elektrizitätswerk gewährte Rabatt auf den Stromrechnungen von der jeweiligen Menge des bezogenen Stroms abhängt und nicht von der Höhe des zur Verfügung gestellten Kapitals. Bereits von daher liegt der Sachverhalt anders, weshalb nicht weiter darauf eingegangen werden

muss, ob die Argumentation der ESTV richtig ist oder nicht auch der Umstand der verbilligten Stromabgabe an Genossenschafter an sich als geldwerte Leistung im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG bzw. Art. 20 Abs. 1 VStV qualifiziert werden müsste.

3.3.2 Betreffend den Verweis der Beschwerdeführerin auf Gratistageskarten von Bergbahnen, ist sodann festzustellen, dass – entgegen den Vorbringen in der Beschwerde – die Verhältnisse, was den durch die Naturalabgaben verursachten Aufwand anbelangt, nicht vergleichbar sind. Der ESTV ist zuzustimmen, wenn sie feststellt, der durch Aktionärstageskarten allenfalls verursachte zusätzliche variable Aufwand sei – sofern es ihn überhaupt gebe – wesentlich tiefer und vor allem kaum greifbar, verglichen mit den vorliegend zur Diskussion stehenden Rabattscheinen, welche einen klar messbaren zusätzlichen variablen Aufwand verursachen. Was zudem die Frage des Einnahmeausfalles anbelangt, ist der Sachverhalt ebenfalls nicht vergleichbar. Gratistageskarten von Bergbahnen sind vergleichbar mit Freibilletten für die Mustermesse Basel. Auch bezüglich der Gratistageskarten ist festzustellen, dass ein Einnahmeausfall nicht mit genügender Sicherheit angenommen werden kann: insbesondere ist nicht sicher, dass die Benützer der abgegebenen Tageskarten die Bahn auch benützen würden, wenn sie dafür ein (volles) Entgelt entrichten müssten. Es ist hier nicht zu prüfen, ob die steuerliche Behandlung dieser Freikarten richtig ist, massgebend ist, dass der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt anders liegt.

3.3.3 Es ist damit festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführerin nicht in gleicher oder vergleichbarer Lage befindet, wie die Gesellschaften, auf deren verrechnungssteuerliche Behandlung sie ihren Antrag auf "Gleichbehandlung im Unrecht" abstützt. Die Rüge geht daher fehl.

3.4 Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich eine Verletzung des Verbots widersprüchlichen Verhaltens und beruft sich damit auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Sie begründet dies damit, die ESTV habe ihr Anleihen- und Rabattsystem bereits mehrfach geprüft und das Rabattsystem der Verrechnungssteuer nicht unterstellt. Trotz detaillierten Ausführungen zur Verrechnungssteuerpflicht und zur Qualifikation der Darlehensscheine als Anleihensobligationen habe sie nie ein Wort zu den Rabattscheinen verloren, obwohl diese in engstem Zusammenhang zu den Anleihensobligationen standen. Zudem habe die ESTV anlässlich der Besprechung vom 2. März 2004 auf eine Nachbesteuerung der mit den vor dem 6. November 2003 publizierten Anleihensobligationen verbundenen Rabattscheine verzichtet.

3.4.1 Der in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung

ausgelöst haben. Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 129 I 170, 126 II 387, 125 I 274; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 622 ff.; IMBODEN/RHINOW/KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel/Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.). Staatliches Unterlassen kann bei alledem nur in absolut seltenen Ausnahmefällen eine hinreichende Vertrauensgrundlage darstellen (BEATRICE WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes, ZBl 2002 301 f.; vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 20. März 2007 A-1377/2006 E. 2.4 und vom 11. Juni 2007 A-1387/2006 E. 3.4).

3.4.2 Vorliegend fehlt es bereits an einer Vertrauensgrundlage. Die Beschwerdeführerin bringt nicht vor und belegt auch nicht, dass sie von der ESTV Auskünfte zur steuerlichen Behandlung der Rabattscheine verlangt hat oder dass die ESTV gestützt auf eine konkrete Sachverhaltsvorlage, bei welcher insbesondere die Abgabe der Rabattscheine thematisiert worden wäre, eine konkrete Auskunft erteilte. Lediglich gestützt auf den Umstand, dass sich die ESTV vor Anhebung des vorliegenden Verfahrens nicht zur Behandlung der Rabattscheine äusserte, kann die Beschwerdeführerin daher nichts für sich ableiten. Zwar bringt sie vor, die Rabattscheine stünden im engsten Zusammenhang mit den Darlehensscheinen, welche als Anleihensobligationen qualifiziert worden seien. Sie legt aber nicht dar, inwieweit die ESTV vom konkreten Sachverhalt Kenntnis hatte und inwieweit der ESTV Unterlagen zur Verfügung standen, aus denen der konkrete Sachverhalt in Bezug auf die Rabattscheine ersichtlich war. Insbesondere ergibt sich aus dem eingereichten Muster eines Rabattscheines nichts für das vorliegende Verfahren, stammt doch dieses Muster aus dem Jahre 2003 und nimmt die Beschwerdeführerin in ihrer Rüge Bezug auf Auskünfte der ESTV in den Jahren 1978 und 1982. Entscheidend erscheint sodann, dass einerseits

vorliegend Rabattscheine mit Ausgabedatum ab 1. März 1996 zur Diskussion stehen und andererseits die ESTV die Beschwerdeführerin mit Brief vom 7. Februar 1996 u.a. darauf hinwies, für die Besteuerung des Obligationenertrages komme es nicht darauf an, wie der Ertrag bezeichnet sei, ob als Zins, Gewinnanteil, Diskont, Disagio oder Rabatt; ebensowenig hange die Steuerpflicht von den Modalitäten ab, in denen die geldwerte Leistung erbracht werde, ob durch Barzahlung, Überweisung, Verrechnung oder Gutschrift.

3.4.3 Was den angeblichen Verzicht auf die Nachbesteuerung der mit den vor dem 6. November 2003 publizierten Anleihensobligationen verbundenen Rabattscheine anlässlich einer Besprechung vom 2. März 2004 betrifft, verweist die ESTV auf ihr Schreiben an den Vertreter der Beschwerdeführerin vom 24. März 2004. In diesem Schreiben hielt sie u.a. fest, die den Anleihensgläubigern mit den Darlehensscheinen ausgegebenen "Rabattscheine" würden Naturalzins darstellen, seien daher nach ständiger Praxis der ESTV geldwerte Leistungen und unterlägen somit der Verrechnungssteuer. Ferner äusserte sich die ESTV zur konkreten Abwicklung der diesbezüglichen Entrichtung der Verrechnungssteuer. Sodann wurde in diesem Schreiben ausgeführt, die Naturalzinsen würden ab dem Steuerjahr 2003 mit der Einkommenssteuer erfasst; aus Praktikabilitätsgründen könne auf die Nachbesteuerung für die früheren Jahre verzichtet werden. Angesichts dieser klaren Äusserung innert kürzester Zeit nach der Durchführung der fraglichen Besprechung kann offen bleiben, ob seitens der Vertreter der ESTV an dieser Besprechung Zusicherungen betreffend Verzicht auf Nachbesteuerung abgegeben wurden. Selbst wenn dem so gewesen wäre, könnte vorliegend die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Sie macht nicht geltend, sie habe gestützt auf diese angeblichen Auskünfte nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen; derartiges ist denn auch aufgrund der zeitlichen Verhältnisse unwahrscheinlich. Vielmehr ist es offensichtlich so, dass die angeblichen Äusserungen der Vertreter der ESTV im Zuge der Verhandlungen über die steuerliche Behandlung der vorliegend zur Diskussion stehenden Rabattscheine gemacht wurden und – bei immer noch laufenden Verhandlungen – allenfalls nicht mehr als vorläufige Meinungsäusserungen sein konnten. Dass der Vertreter der Beschwerdeführerin in seinem Schreiben vom 12. März 2004 an die ESTV das Ergebnis der Besprechung vom 2. März 2004 abweichend zusammenfasste, ist somit angesichts der umgehenden Reaktion durch die ESTV irrelevant. Aus diesem Grunde kann auch ohne weiteres auf die beantrage Zeugeneinvernahme von Vertretern der ESTV verzichtet werden.

4.

4.1 Was die massliche Berechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer betrifft, bringt die Beschwerdeführerin nichts vor. Die Berechnungen der ESTV sind denn auch nicht zu beanstanden. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin der ESTV – wie mit Einspracheentscheid festgestellt – eine Verrechnungssteuer von Fr. 1'351'280.-- schuldet.

4.2 Die ESTV hat die Verzugszinsforderung im angefochtenen Einspracheentscheid gestützt auf Art. 16 VStG und die Verzinsungsverordnung des EFD korrekt festgesetzt. Ihre Berechnung wird denn auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

4.3 Die ESTV hat schliesslich festgehalten, die steuerbare Leistung sei gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen. Unterlasse der Steuerpflichtige bei einer geldwerten Leistung die Überwälzung auf den Leistungsempfänger, nehme die ESTV eine Aufrechnung ins Hundert vor, denn im Verzicht auf die Überwälzung liege eine weitere steuerbare Zuwendung. Werde vorliegend die Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 1'351'280.-- von der Beschwerdeführerin nicht auf die Darlehensgeber überwälzt, erfolge daher eine entsprechende Aufrechnung ins Hundert. Diesfalls sei auch auf diesem höheren Steuerbetrag der Verzugszins geschuldet.
Diese Feststellung der ESTV ist nicht zu beanstanden. Sie entspricht der gesetzlichen Regelung gemäss Art. 14 VStG und der Rechtsprechung hierzu (vgl. BGE 118 Ib 317; vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 14 Abs. 1 Nr. 23). Sie wird denn auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV zu bestätigen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 8'000.-- festgesetzt werden, vollumfänglich aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und diese sind mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 8'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- verrechnet.
3. Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr....; mit Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen 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 (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz; BGG, SR 173.110]).

Versand am: