



SRK 2004-031

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Peter Spinnler, Thomas Stadelmann
Der Gerichtsschreiber: Andrea Flubacher

Entscheid vom 27. Juni 2005

in Sachen

X, Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern (Ref.: ...)

betreffend

Verrechnungssteuer;
Berechnung des Emissionsdisagios; Überwälzbarkeit

Sachverhalt:

A.- Die X emittierte gemäss Emissionsprospekt vom 28. Januar 2000 am 14. Februar 2000 eine 3%-Anleihe von Fr. 150'000'000.-- (mit Erhöhungs- und Aufstockungsmöglichkeit) mit einer festen Laufzeit von 3 Jahren (nachfolgend als Basistranche bezeichnet). Der Emissionspreis betrug 100,10% und die Anleihe war zum Nennwert rückzahlbar. In Bezug auf die Aufstockungsmöglichkeit hielten die Anleihebedingungen fest, die 3% Anleihe 2000-2003 werde anfänglich in einer Tranche (Basistranche) von Fr. 150'000'000.-- ausgegeben und sei eingeteilt in auf den Inhaber lautende Obligationen von Fr. 5'000.-- Nennwert und einem

Mehrfachen davon. Die X behalte sich das Recht vor, jederzeit ohne Zustimmung der Inhaber von Obligationen oder Coupons den Betrag der Basistranche durch Ausgabe von weiteren, mit der Basistranche fungiblen Obligationen (bezüglich Anleihebedingungen, Valorenummer, Restlaufzeit und Zinssatz) aufzustocken (nachfolgend als Aufstockungstranche(n) bezeichnet). Im Falle einer Aufstockung der Anleihe seien die Obligationen der Aufstockungstranche(n) zwecks Gleichstellung mit der Basistranche einschliesslich aufgelaufene Zinsen für die Zeitspanne vom Liberierungs- bzw. Couponstermin der Basistranche bis zum Zahlungstermin der Aufstockungstranche(n) zu liberieren.

B.- Gemäss Emissionsprospekt vom 20. Juli 2000 emittierte die X eine 1. Aufstockung im Umfange von Fr. 100'000'000.-- zur vorgenannten 3%-Anleihe (nachfolgend als Aufstockungstranche bezeichnet). Der Emissionspreis betrug 98,34% plus 170 Tage Marchzins. Nach der Liberierung der Aufstockungstranche erfolgte der Börsenhandel der gesamten Anleihe unter der gleichen Valorenummer.

C.- Mit Email vom 4. Februar 2003 gelangte die X an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Sie merkte darin an, bei Anleihen, welche bis 31. Dezember 2000 emittiert worden seien, komme die Regelung zur Anwendung, dass Vorausvergütungen bei Anleiheobligationen (Disagio) bis zu einem halben Prozent pro Jahr Laufzeit verrechnungssteuerfrei wären. Beim Valor (...) [d.h. dem Liberierungsvalor der Aufstockungstranche] betrage das Disagio mehr als ein halbes Prozent pro Jahr. In diesem Zusammenhang unterbreitete die X der ESTV verschiedene Frage zur verrechnungssteuerlichen Behandlung. Mit Fax vom 10. Februar 2003 an die ESTV vertrat die X die Auffassung, die Aufstockung der Anleihe sei zum Emissionspreis 98,34% plus 170 Tage Marchzins erfolgt. Basierend auf der 3%-igen Verzinsung resultiere damit ein Emissionspreis von 99,76%. Damit resultiere bei einer zweijährigen Laufzeit lediglich ein Disagio von 0,12% pro Jahr Laufzeit. Bei der Rückzahlung der Anleihe sei daher auf dem Disagio keine Verrechnungssteuer zu erheben.

Mit Mail vom 13. Februar 2003 an die X teilte die ESTV mit, nach ihrer Auffassung betrage das Emissionsdisagio insgesamt 1,66% und liege damit, verteilt auf die Laufzeit von drei Jahren, mit 0,553% des Nennwertes p.a. über dem Toleranzwert von 0,5%. Demnach gelange diese Aufstockung nicht in den Genuss der Verrechnungssteuer-Freiheit. Dies bedeute, dass der ESTV bei Verfall der Anleihe die Verrechnungssteuer auf dem Disagio dieser Aufstockung von Fr. 100 Mio. abgeliefert werden müsse, die - sofern die X die zwingend vorzunehmende Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Investoren nicht vornehmen könne - "ins Hundert" aufgerechnet werden müsse.

Mit Schreiben vom 11. März 2003 liess die X durch ihre Vertreterin eine formelle Verfügung betreffend Verrechnungssteuer auf Disagio bezüglich der Aufstockungstranche verlangen.

D.- Mit Entscheid vom 28. März 2003 stellte die ESTV in der Folge fest, die X schulde der ESTV eine Verrechnungssteuer von Fr. 581'000.--. Die Verrechnungssteuer sei auf die

Begünstigten zu überwälzen. Sofern die X die zwingend vorzunehmende Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Gläubiger nicht vornehmen könne, schulde sie der ESTV anstelle des erwähnten Betrages die ins Hundert aufgerechnete Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 893'846.--. Die X schulde der ESTV auf dem erwähnten Steuerbetrag einen Verzugszins von 5% ab 14. März 2003 bis zum Tage der Abgabentrachtung. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die fragliche Anleihe der X sei am 14. Februar 2003 zur Rückzahlung fällig geworden und auch tatsächlich zurückbezahlt worden. Aus einkommenssteuerlicher Sicht würden grundsätzlich sowohl die periodischen Zinsen von Anleiheobligationen als auch alle Emissionsdisagi, letztere bei Obligationen mit überwiegend periodischer Verzinsung, im Zeitpunkt der Rückzahlung der Anleihe, steuerbaren Vermögensertrag darstellen. Da es sich beim Schuldner der Anleihe um einen Inländer im Sinne des Verrechnungssteuerrechts handle, würden grundsätzlich ebenfalls die Coupons wie auch die Diskonte bei Fälligkeit der Verrechnungssteuer unterliegen. Emissionsdisagi oder -diskonte, auch Vorausvergütungen genannt, die bei der Ausgabe von Anleiheobligationen in Abzug gelangen, seien bis zum 31. Dezember 2000 im Ausmass von bis zu ½% des Nennwertes pro Jahr der vertraglichen Laufzeit steuerlich nicht erfasst worden gemäss Art. 14 Abs. 2 der Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211), in der bis 31. Dezember 2000 gültigen Fassung. Diese Regelung sei per 1. Januar 2001 ersatzlos aufgehoben worden, wobei die ESTV rückwirkend auf den 1. Januar 2001 die analoge Lösung - beschränkt auf Aufstockungen von zu oder über pari emittierten Grundanleihen - als Praxisregelung festgelegt habe (Anhang III, 2. Auflage vom 28. Januar 2002 zum Kreisschreiben Nr. 4 vom 12. April 1999). Emissionsdisagi von Aufstockungstranchen, die ½% des Nennwertes pro Jahr der verbleibenden Restlaufzeit übersteigen, würden der Verrechnungssteuer gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) in Verbindung mit Art. 14 Abs. 1 VStV unterliegen. Die Aufstockung der vorliegenden Anleihe um Fr. 100 Mio. sei per 4. August 2000 erfolgt und damit noch unter der Geltung von Art. 14 Abs. 2 VStV. Das Emissionsdisagio habe insgesamt 1,66% betragen. Zur Berechnung des Betrages, den der erste Erwerber der Obligation zu bezahlen habe, könne nur der von X. eingeräumte "Übernahmekurs" dienen, d.h. also nur der als Kapitalanteil anzusprechende Teil. Dieser habe 98,34% betragen. Nur dieser Kurs und damit die unter pari Emission im Umfang von 1,66% habe bei einem fixen Jahrescoupon von 3% die marktkonforme Verzinsung des im Emissionszeitpunkt der Aufstockungstranche zur Verfügung gestellten Kapitals für die noch verbleibende Restlaufzeit gewährleistet. Das Emissionsdisagio von 1,66% sei damit, verteilt auf die verbleibende Laufzeit von drei Jahren, mit 0,553% des Nennwertes p.a. über dem "Toleranzwert" von 0,5% gelegen und habe deshalb bei Rückzahlung der Anleihe der Verrechnungssteuer unterlegen. Die X unterscheide bei ihren Einwendungen nicht zwischen Kapital und Zinsen. Die von den Ersterwerbern der Aufstockungstranche für 170 Tage bezahlten Marchzinsen seien nicht Teil des der X zur Verfügung gestellten Kapitals; vielmehr habe dieser "Einkauf in die Zinsen" der Tatsache Rechnung getragen, dass auch der Gläubiger aus der Aufstockungstranche bei der nächsten Zinsfälligkeit einen Jahreszins vereinnahmen würde, obwohl das von ihm X. zur Verfügung gestellte Kapital noch kein Jahr zur Verfügung stand.

E.- Gegen den Entscheid vom 28. März 2003 liess die X mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 15. Mai 2003 Einsprache erheben. Sie beantragte, das Emissionsdisagio der am 4. August 2000 emittierten Aufstockungstranche der 3%-Anleihe der X sei auf total 0.24% resp. 0.08% des Nennwerts pro Jahr Laufzeit festzusetzen und bei Rückzahlung der Anleihe am 14. Februar 2003 sei gestützt auf Art. 14 Abs. 2 VStV auf dem Emissionsdisagio folgedessen keine Verrechnungssteuer zu erheben. Zur Begründung dieses Begehrens wurde im Wesentlichen angeführt, strittig sei einzig, wie der Betrag, den der erste Erwerber zu bezahlen habe, zu berechnen sei und folgedessen, wie hoch das für die Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VStV zu berücksichtigende Disagio sei. Für die Berechnung des Betrags, den der erste Erwerber bezahle, komme es nicht auf den Zeichnungs-, sondern auf den (der X.) eingeräumten Übernahmekurs an. Massgebend sei demnach der Betrag, der dem Schuldner tatsächlich zuflüsse. Die Differenz zwischen diesem Betrag und dem Nennwert stelle deshalb Disagio dar. Im Weiteren führte sie aus, weshalb es sich nach ihrer Auffassung bei dem bei der Emission der Aufstockungstranche bezahlten Marchzins um Kapital handle, welches der Schuldnerin zinslos zur Verfügung gestellt wurde.

F.- Mit Einspracheentscheid vom 16. Januar 2004 wies die ESTV die Einsprache der X ab und hielt daran fest, dass diese ihr einen Verrechnungssteuerbetrag von insgesamt Fr. 882'318.-- schulde. Die X habe den Betrag von Fr. 860'000.-- mit Valuta 22. April 2003 zu Recht bezahlt und habe den restlichen Betrag von Fr. 22'318.-- unverzüglich zu entrichten. Im Weiteren schulde sie den Verzugszins von 5% auf dem Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 882'318.-- vom 15. März 2003 bis am 22. April 2003, ausmachend Fr. 4'534.--, sowie den Verzugszins zu 5% auf dem Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 22'318.-- vom 23. April 2003 bis zur Entrichtung dieses Betrages. Zur Begründung dieses Entscheides hielt die Verwaltung zusätzlich zum bereits in der Verfügung vom 28. März 2003 Ausgeführten namentlich fest, Marchzinsen seien Zinsanteile, die der Verkäufer einer Obligation bei einem Handwechsel während der Zinsperiode dem Käufer berechne. Dabei handle es sich nicht um eine Zinsleistung des Titelschuldners, sondern um die Vergütung des Erwerbers an den Veräusserer resp. Emittenten für den bis zum Handwechsel aufgelaufenen, aber noch nicht gegenüber dem Titelschuldner fällig gewordenen Zinsanspruch. Vorliegend sei ein Einschlag von 1,66% (100% - 98,34%) gewährt worden. Dieser Einschlag sei erforderlich gewesen, weil sich die Zinskonditionen für Anleiheobligationen zwischen dem Zeitpunkt der Emission der Basisstranche und dem Zeitpunkt der Ausgabe der Aufstockungstranche entsprechend verändert hätten. Bei diesem Einschlag handle es sich unbestrittenermassen um ein Emissionsdisagio, welches unter die Vorschrift von Art. 14 Abs. 2 VStV falle. Unabhängig von diesem Emissionsdisagio habe der Ersterwerber eines Anteils der Aufstockungstranche der Gesellschaft einen Marchzins von 170 Tagen bezahlen müssen, was bei einem Jahreszins von 3% 1,42% ausmache. Unter Emissionsdisagi würden nur solche Einschläge fallen, mit welchen eine bestimmte Anleiheobligation an die aktuelle Zinssituation angepasst werde. Mit einem Marchzins werde jedoch nicht dieses Ziel verfolgt. Vielmehr gehe es darum, dass sich der Erstwerber in den vollen Jahreszins "einkaufe", auf welchen er Anspruch habe, obwohl er nicht während der ganzen Zinsperiode die entsprechende Anleiheobligation besessen habe. Es widerspreche somit der ratio legis von Art. 14 Abs. 2 VStV, zur Berechnung des

Emissionsdisagios auch einen Marchzins zu berücksichtigen. Im Weiteren ging die ESTV auf die Argumentation der X ein und führte hierzu insbesondere aus, der Marchzins stelle nach ihrer Auffassung weder selber einen Ertrag dar, noch vermöge er den Ertrag zu mindern. Aus der Argumentation der Gesellschaft ergebe sich sodann, dass durch die Bestimmung eines Marchzinses der Ersterwerber eine Zahlung zu leisten gehabt habe, die auf einem anderen Rechtsgrund beruhe als die Leistung des Titelschuldners an den Gläubiger. Im Weiteren sei der Marchzins bei der Berechnung des Emissionsdisagios gerade nicht berücksichtigt worden, so dass von einer doppelten Besteuerung des Marchzinses keine Rede sein könne. Zur Berechnung der Verrechnungssteuerforderung führte die ESTV aus, die Anleihe sei am 14. Februar 2003 den Anleiheobligationären zu pari zurückbezahlt worden. Dabei habe die Gesellschaft auf einem Disagio von Fr. 61'171.-- die Verrechnungssteuer auf die Leistungsgläubiger überwältzt, auf dem restlichen Disagio von Fr. 1'598'829.-- habe sie hingegen die Verrechnungssteuer ins Hundert gerechnet und der ESTV am 17. April 2003 Fr. 860'000.-- überwiesen. Die tatsächlich geschuldete Verrechnungssteuer betrage Fr. 882'318.--. Schliesslich machte die ESTV Ausführungen zur Berechnung des Verzugszinses.

G.- Mit Eingabe vom 17. Februar 2004 erhebt die X (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 16. Januar 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV sei aufzuheben. Das Emissionsdisagio der am 4. August 2004 emittierten Aufstockungstranche der 3%-Anleihe der X sei auf total 0,24% resp. 0,08% des Nominalwertes pro Jahr Laufzeit festzusetzen und bei Rückzahlung der Anleihe am 14. Februar 2003 gestützt auf Art. 14 Abs. 2 VStV auf dem Emissionsdisagio folgedessen keine Verrechnungssteuer zu erheben. Der Rekurrentin sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Zur Begründung dieses Begehrens macht sie im Wesentlichen zusätzlich zum bereits in der Einsprache Vorgetragenen geltend, bei dem von der Emittentin untechnisch als Marchzins bezeichneten Betrag handle es sich richtigerweise gar nicht um Marchzins. Der Zusatzbetrag habe lediglich dazu gedient, sich in den trotz einer unterjährigen Laufzeit voll zu bezahlenden Jahreszins von 3% und damit in eine höhere als die marktübliche Verzinsung für die 190 Tage der ersten Periode "einzukaufen". Wirtschaftlich komme dieser "Einkauf in eine höhere Verzinsung" einem zu bezahlenden "Agio" gleich, welches das formelle Disagio verringere, im Ergebnis also ein "Minusdisagio" sei. Der als "Marchzins" bezeichnete Betrag sei bereits im Zeitpunkt der Emission als Bestandteil des Kaufpreises der Obligation oder aus Sicht der Schuldnerin als Bestandteil des ihr zur Verfügung gestellten Kapitals zu behandeln. Im Weiteren führt sie an, der verrechnungssteuerliche Kapitalertragsbegriff sei auf den Schuldner der steuerbaren Leistung bezogen - es gelte die objektbezogene Betrachtungsweise resp. das subjektive Herkunftsprinzip. Geldwerte Leistungen im Zusammenhang mit einer Kapitalschuld würden nur steuerbaren Ertrag bilden, wenn es sich aus der Sicht des Schuldners um geldwerte Leistungen, d.h. um tatsächliche Entreicherungen des Schuldners handle. In Bezug auf die vorliegende Anleihe würden 98,34% zuzüglich 1,42% (sog. "Marchzins"), d.h. 99,76% des Nominalwertes das der X zur Verfügung gestellte Kapital bilden.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. März 2004 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung dieses Antrages verweist sie im Wesentlichen auf

die bereits ihrem Einspracheentscheid zu Grunde gelegten Erwägungen. Zusätzlich führt sie insbesondere aus, die X mache zu Unrecht geltend, im Zeitpunkt der Aufstockungstranche könne noch gar kein Zins aufgelaufen sein,

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer unterliegen die Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] in Verbindung mit Art. 42a VStG). Der angefochtene Einspracheentscheid datiert vom 16. Januar 2004 und wurde der Vertreterin der Beschwerdeführerin am 19. Januar 2004 zugestellt. Die am 17. Februar 2004 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 50 VwVG). Die Beschwerdeführerin hat sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- fristgerecht bezahlt. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 ff. VwVG) ist daher einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

b) Nach Art. 49 VwVG kann mit der Beschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Bst. a), die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Bst. b) sowie die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Bst. c) gerügt werden. Die SRK stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest und sie ist an die von den Parteien vorgebrachte Begründung nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.- a) Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand dieser Steuer sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülden und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine, der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Art. 4 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Aus-

zahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG).

b) Nach Art. 14 Abs. 1 VStV gilt als steuerbarer Ertrag von Obligationen, Serienschuldbriefen, Seriengülden und Schuldbuchguthaben im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG jede auf dem Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung an den Gläubiger, die sich nicht als Rückzahlung der Kapitalschuld darstellt. Steuerbar sind also alle geldwerten Leistungen, die der Gläubiger dafür erhält, dass er dem Schuldner Kapital zur Nutzung überlässt, unbekümmert um die Form und Bezeichnung der Leistung, um den Zeitpunkt, in dem sie erbracht wird, und darum, ob der Schuldner oder ein Dritter leistet. Die Steuerpflicht besteht 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 (W. Robert Pfund, Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 72 ff. N. 2.14 und 2.18 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG).

aa) Steuerbaren Ertrag von Obligationen stellen neben den (periodisch oder gesamthaft auf Ende der Laufzeit entrichteten) Zinsen und anderweitigen Leistungen wie Gewinnanteilen, Renten (bei so genannten Rententiteln) und Prämien (bei den Prämienanleihen und den Prämienlosen) auch die Vorausvergütungen oder Emissionsdisagi dar. Es handelt sich dabei um die Differenz zwischen dem Begebungskurs und dem Rückzahlungsbetrag im Falle einer Unterpri-Emission. Diese Differenz ist ein neben dem Zins gewährtes Entgelt für das ausgeliehene Kapital und damit Ertrag dieses Kapitals. Diesfalls gilt somit nicht der Nennwert, sondern nur der tiefere Begebungskurs als (nicht zum steuerbaren Ertrag gehörende) "Rückzahlung der Kapitalschuld" im Sinne von Art. 14 Abs. 1 VStV. Ebenfalls steuerbarer Ertrag ist das Rückzahlungsgagio, das der Schuldner schon in den Emissionsbedingungen neben dem Nennwert insbesondere für den Fall zu leisten verspricht, dass er in einem bestimmten Zeitpunkt das Anleihen oder eine Serie von Partialen kündigt (Pfund, a.a.O., S. 74 ff. Rz. 2.19, 2.27 ff. und 2.34 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG). Art 14 Abs. 2 VStV sah indessen bis zum 31. Dezember 2000 vor, dass auf Vorausvergütungen, die bei der Ausgabe von Obligationen, Serienschuldbriefen und Seriengülden vom Nennwert abgezogen werden und verteilt auf jedes volle Jahr der vertraglichen Mindestlaufzeit nicht mehr als ½% des Nennwerts ausmachen, die Steuer nicht erhoben wird. Diese Bestimmung ist per 31. Dezember 2000 ersatzlos aufgehoben worden. Schon das frühere Bundesgesetz betreffend die Stempelabgabe auf Coupons vom 25. Juni 1921 (CG; BS 6, 127; per 1. Januar 1967 aufgehoben) sah in Art. 5 Abs. 1 Bst. f eine ähnliche Regelung vor. Kraft des Verweises auf das Recht der Couponabgabe in Art. 4 Abs. 1 Bst. a des früheren Bundesratsbeschlusses über die Verrechnungssteuer vom 1. September 1943 (BS 6, 326; per 1. Januar 1967 aufgehoben) galt diese Ausnahme von der Besteuerung auch für die Verrechnungssteuer. Nach Auffassung von Pfund soll Art. 14 Abs. 2 VStV nur auf solche Vorausvergütungen anwendbar sei, die bezwecken, die Rendite genauer den Kapitalmarktverhältnissen anzupassen, als dies die praktisch möglichen Abstufungen der Normalrendite erlauben und die im Verlaufe der letzten Vorarbeiten für die Emission bei der Fest-

setzung des Emissionspreises bestimmt zu werden pflegen (Pfund, a.a.O., S. 78 f. Rz. 228 f., mit Hinweisen).

bb) Die SRK hat sich bereits in einem Entscheid vom 11. November 2003 (SRK 2002-137; publiziert in VPB 68.75) mit der Frage der Gesetzmässigkeit sowie der Anwendbarkeit von Art. 14 Abs. 2 VStV befasst und dabei u.a. Folgendes erwogen (a.a.O. Erw. 3b):

Man kann sich vorerst fragen, ob der Bundesrat als Verordnungsgeber überhaupt befugt war, in Art. 14 Abs. 2 VStV eine Ausnahme von der Besteuerung der Erträge von Obligationen, Serienschuldbriefen und Seriengülten im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG vorzusehen. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfen öffentliche Abgaben nur aufgrund und im Rahmen eines Gesetzes in formellem Sinne erhoben werden. Das Gesetz hat den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung in ihren Grundzügen selber festzulegen. Dabei bedürfen nicht nur die Steuererhebung, sondern auch Ausnahmen von der allgemeinen Steuerpflicht der Grundlage im Gesetz (im formellen Sinn). Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit im Abgaberecht ist daher verletzt, wenn die Festsetzung der wesentlichen Elemente einer Abgabe der Exekutive überlassen wird. Das gilt auch dann, wenn der durch eine gesetzliche Ausnahmebestimmung privilegierte Personenkreis durch die Exekutive vergrössert wird (BGE 103 Ia 243 f. E. 2a, mit weiteren Hinweisen). Art. 5 Abs. 1 VStG sieht verschiedene Ausnahmen von der Steuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens vor. Vorausvergütungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Obligationen lassen sich jedoch unter keinen dieser Ausnahmetatbestände subsumieren. Das Verrechnungssteuergesetz enthält auch keine Norm, welche den Bundesrat ermächtigen würde, weitere Ausnahmetatbestände vorzusehen. Es ist somit davon auszugehen, dass die Ausnahmen von der Steuer auf Kapitalerträgen in Art. 5 Abs. 1 VStG abschliessend geregelt sind und der Bundesrat somit nicht befugt war, in der Vollziehungsverordnung zum Verrechnungssteuergesetz eine weitere Ausnahme für Emissionsdisagi bei der Ausgabe von Obligationen zu schaffen. Allerdings hat die ESTV offensichtlich diese Ausnahme bis zur Aufhebung von Art. 14 Abs. 2 VStV per 31. Dezember 2000 im Zusammenhang mit der Ausgabe von Anleiheobligationen regelmässig angewendet. [...]

Nach der bundesgerichtlichen Praxis geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Der Umstand, dass das Gesetz in andern Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt dem Bürger grundsätzlich keinen Anspruch, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Dies kann jedoch nur gelten, wenn lediglich in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen eine abweichende Behandlung dargetan ist. Wenn dagegen die Behörden die Aufgabe der in andern Fällen geübten, gesetzwidrigen Praxis ablehnen, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzwidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt werde. Der Gleichheitssatz des Art. 4 der (früheren) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV; aSR 101) ist aber nur dann verletzt, wenn wesentlich Gleiches ungleich oder wesentlich Ungleiches gleich behandelt wird. Auf das Steuerrecht angewendet, verbietet er insbesondere, einzelne Personen oder Personenkreise trotz im Wesentlichen gleicher tatsächlicher Voraussetzungen von der Besteuerung auszunehmen. Desgleichen kann der Bürger, wenn die Behörden eine gesetzwidrige Verordnung während Jahrzehnten in Kenntnis des Mangels anwenden und diese auch in Zukunft zur Anwendung bringen wollen, verlangen, dass die gesetzwidrige Begünstigung, die der Erlass gewährt, auch ihm zuteil werde (BGE 103 Ia 244 ff. E. 3 und E. 4a, mit weiteren Hinweisen). Die ESTV hat ihre Praxis, Emissionsdisagi bei der Ausgabe von Anleiheobligationen von der Verrechnungssteuer auszunehmen, nur deshalb per 1. Januar 2001 aufgegeben, weil Art. 14 Abs. 2 VStV auf diesen Zeitpunkt hin aufgehoben worden ist. Übergangsrechtlich, das heisst für vor dem 1. Januar 2001 ausgegebene Anleiheobligationen, Serienschuldbriefe und Seriengülten, wird die Regelung, wie dies aus den Darlegungen der ESTV in ihrer Vernehmlassung zu schliessen ist, weiterhin angewendet, gestützt auf Abs. 2 der Schlussbestimmungen der Änderung der VStV vom 22. November 2000 (AS 2000 2994). Sollte die Auslegung von Art. 14 Abs. 2 VStV ergeben, dass diese Bestimmung auch auf

den von der Beschwerdeführerin verwirklichten Sachverhalt anwendbar ist bzw. sollte sich zeigen, dass in ihrem Falle im Wesentlichen gleiche tatsächliche Voraussetzungen vorliegen wie bei den Emissionsdisagi im Zusammenhang mit der Ausgabe von Anleiheobligationen, auf welchen gemäss der Praxis der ESTV die Verrechnungssteuer nicht erhoben wird, so müsste demnach die gesetzwidrige Begünstigung, die der Erlass gewährt, auch der Beschwerdeführerin zugestanden werden.

Aufgrund dieser Ausführungen sowie den Ausführungen der ESTV im vorliegenden Verfahren, verbunden mit den Erläuterungen im Anhang III zum Kreisschreiben Nr. 4 vom 12. April 1999 betreffend "Obligationen und derivative Finanzinstrumente als Gegenstand der direkten Bundessteuer, der Verrechnungssteuer sowie der Stempelabgaben", wonach die bisherige Praxis weiterhin u.a. gilt für Aufstockungstranchen von inländische Anleihen, die zu oder über pari emittiert und zu pari zurückbezahlt werden, sofern das Emissionsdisagio der Aufstockungstranche nicht mehr als $\frac{1}{2}\%$ pro Jahr der Restlaufzeit beträgt (vgl. Ziff. 8 des Anhangs, "Aufstockungen von inländischen und ausländischen Anleiheobligationen"), ergibt sich somit Folgendes: Unter der Voraussetzung, dass bei Emission der vorliegend zu beurteilenden Aufstockungstranche die Rahmenbedingungen gemäss Art. 14 Abs. 2 VStV eingehalten wurden, kommen die dort geregelten gesetzwidrigen Begünstigungen auch für die fragliche Emission zur Anwendung.

3.- a) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die zur Diskussion stehende Aufstockungstranche in den Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 VStV (in der bis zum 31. Dezember 2000 in Kraft stehenden Fassung) fällt (vgl. hierzu auch Erw. 2 b/bb vorstehend). Ferner ist der Grundsatz unbestritten, dass für die Berechnung des Disagios im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStV von der Differenz zwischen dem Nominalwert und dem Betrag, welchen der erste Erwerber der Obligation zu bezahlen hat, auszugehen ist und diese Differenz sodann durch die volle Anzahl Jahre der Laufzeit zu teilen ist.

Strittig ist hingegen, ob die von den Ersterwerbern gemäss Anleiheprospekt zu entrichtenden 170 Tage Marchzins in die Berechnung des vom ersten Erwerber zu bezahlenden Betrages einzubeziehen ist. Daraus ergibt sich die zu prüfende Frage, ob das Disagio auf der Aufstockungstranche mehr als $\frac{1}{2}\%$ des Nennwertes p.a. ausmacht und demzufolge die Verrechnungssteuer auf dem Disagio geschuldet ist. Nicht strittig ist diesbezüglich, dass bei einer allfälligen Bejahung der Verrechnungssteuerpflicht die Steuer auf dem gesamten Betrag des Disagios geschuldet ist. Anerkannt ist schliesslich, dass der fragliche Marchzins 1,42% betrug (170 Tage zu 3% p.a.).

Die Beschwerdeführerin hält im Wesentlichen dafür, bei diesem "Marchzins" handle es sich um den Einkauf in eine höhere Verzinsung; es handle sich damit richtig gesehen um ein Agio, welches als Minusdisagio vom Emissionsdisagio in Abzug zu bringen sei.

Demgegenüber stellt sich die ESTV im Wesentlichen auf den Standpunkt, beim fraglichen "Marchzins" handle es sich um die Vergütung des Erwerbers an den Veräusserer resp. Emittenten für den bis zum Handwechsel aufgelaufenen, aber noch nicht gegenüber dem

Titelschuldner fällig gewordenen Zinsanspruch. Er sei demzufolge bei der Berechnung des Emissionsdisagios nicht zu berücksichtigen.

b) Aufgrund der Akten ergibt sich, dass die Auffassung der ESTV zutreffend ist: dem Prospekt der Aufstockungstranche lässt sich entnehmen, dass die Beschwerdeführerin die Aufstockungstranche in der Weise mit der Basistranche verknüpfte, dass im Zeitpunkt der Emission der Aufstockungstranche technisch bereits 170 Tage Zins aufgelaufen waren. Dies ergibt sich insbesondere aus der Aussage, die Restlaufzeit betrage 2 Jahre und 190 Tage (vi. Bel. 2 S. 1, 3. Position) verbunden mit den Ausführungen über die Verzinsung, wonach die Obligationen vom 14. Februar 2000 an zu 3% im Jahr verzinslich und mit Jahrescoupon per 14. Februar versehen seien, wobei der erste Coupon am 14. Februar 2001 fällig werde (vi. Bel. 2, S. 3, Ziff. 1.2.3). Das heisst - entsprechend den richtigen Hinweisen der ESTV - der Marchzins, den die Erwerber der Obligationen aus der Aufstockungstranche zu entrichten hatten, war das Entgelt dafür, dass ihnen am 14. Februar 2001 ein Jahreszins von 3% entrichtet wurde, obwohl sie die Obligation lediglich während 190 Tagen besessen hatten. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach im Zeitpunkt der Ausgabe der Obligation noch gar kein Zins aufgelaufen sei, weshalb es sich beim entrichteten Betrag gar nicht um einen Marchzins handeln können, ist demnach aktenwidrig. Aus diesem Grunde sind auch die Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die Schuldnerin für die ersten 190 Tage der effektiven Laufzeit der Anleihe einen vollen Jahreszins von 3% bezahlt habe, umgerechnet auf eine jährliche Verzinsung somit 5,68% p.a., unrichtig. Richtig ist vielmehr, dass ein Erwerber der Obligation bei der Emission der Aufstockungstranche den Marchzins von 170 Tagen vorschliessen musste, was für ihn - wie von der ESTV richtig dargestellt - einen Abzug von 1,42% (p.a.) des ihm nach 190 Tagen ausbezahlten Jahreszinses von 3% bedeutete.

Aufgrund dieser Sachlage ist demnach festzustellen, dass es sich bei den von den Erwerbern unter dem Titel "Marchzins für 170 Tage" entrichteten Betrag effektiv um einen Marchzins handelte. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin kann daher dieses Entgelt nicht als Agio qualifiziert werden. Die Erwerber haben der Beschwerdeführerin damit nicht zusätzliches Kapital zur Verfügung gestellt, sondern lediglich eine Entschädigung dafür entrichtet, dass ihnen ein voller Jahreszins ausbezahlt wurde, obwohl die Obligation erst zu einem späteren Zeitpunkt emittiert wurde. Von einem "Einkauf in den Marchzins" wird dementsprechend für solche Fälle auch in der Literatur gesprochen (vgl. Marco Duss/Julia von Ah, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 4 VStG N 101). Die abweichende Auffassung der Beschwerdeführerin wäre allenfalls dann zutreffend, wenn es sich bei der zu beurteilenden Emission nicht um die Aufstockungstranche einer früheren Emission, sondern um eine eigenständige Obligationenemission gehandelt hätte, bei welcher vor Ablauf eines Jahres bereits ein Jahreszins ausbezahlt worden wäre. Diesfalls wäre es denkbar, dass sich ein Erwerber - mittels Agio - in die vorteilhaftere Verzinsung einkaufen müsste. Allerdings wäre selbst für diesen Fall zu beachten, dass das zusätzliche Entgelt der Emittentin lediglich bis zur Entrichtung des ersten Jahreszinses zur Verfügung stünde, und nicht - wie das Kapital - während der gesamten Laufzeit. Wie es sich letztlich damit verhalten würde, kann vorliegend jedoch

offengelassen werden: abgesehen davon, dass diesfalls nicht von einem Marchzins die Rede wäre, steht vorliegend die Verknüpfung der Aufstockungstranche mit der Verzinsung der Basisstranche im Vordergrund, aus welcher sich - wie bereits ausgeführt - ergibt, dass entsprechend der Bezeichnung im Prospekt effektiv eine Marchzinszahlung vorliegt.

c) Was die Beschwerdeführerin weiter gegen diese Feststellungen vorbringt, vermag nicht durchzudringen. Soweit sie Ausführungen dazu macht, der Einkauf in die höhere Verzinsung dürfe nicht als isoliertes, zweites Rechtsgeschäft betrachtet werden, ist festzuhalten, dass sich aus der Qualifizierung des zusätzlich geleisteten Entgeltes als Marchzins keine solche Zweiteilung ergibt. Diese Qualifizierung klärt lediglich die Frage, ob dieses Entgelt bei der Berechnung des Emissionsdisagios zu berücksichtigen ist; irgendwelche Folgerungen in dem Sinne, dass die Erwerber der Obligationen zwei separate Rechtsgeschäfte getätigt hätten, nämlich eines welches auf den Erwerb der Obligation und der damit verbunden Anwartschaften auf Zinsertrag abzielt, und ein zweites auf Erwerb des aufgelaufenen Marchzinses, ergeben sich daraus jedoch nicht. Aus diesem Grunde lässt sich denn auch nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin aus dem von ihr hierzu zitierten Urteil des Bundesgerichts vom 17. Dezember 1992 (Der Steuerentscheid [StE] 1993B 24.3 Nr. 4) ableiten. In diesem Zusammenhang ist sodann auch festzustellen, dass sich der von der Beschwerdeführerin gegenüber der ESTV erhobene Vorwurf des Methodendualismus nicht nachvollziehen lässt.

Im Weiteren geht die Beschwerdeführerin auch fehl, wenn sie argumentiert, die hier getroffene Lösung habe zur Folge, dass der für den Einkauf in die höhere Verzinsung geleistete Betrag für die Obligationäre steuerlich verloren ging, und derartige "Auslegungsverluste" im Verrechnungssteuerrecht nicht vorgesehen seien. Zwar ist es entsprechend der Praxis der ESTV tatsächlich so, dass der volle erste Jahreszins von 3% bei der Beschwerdeführerin der Verrechnungssteuer und beim Anleiensgläubiger der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterlag, und nicht berücksichtigt wurde, dass der effektiv erwirtschaftete Zins lediglich 1,58% betrug, weil die Anleiensgläubiger Marchzinsaufwand von 1,42% (170 Tage zu 3% p.a.) hatten (vgl. zur Behandlung des Einkaufs in den Marchzins im Rahmen der Besteuerung der ersten Zinszahlung die abweichende Meinung von Duss/vonAh, a.a.O., Art. 4 VStG N 101). Abgesehen davon, dass vorliegend die Frage der verrechnungssteuerlichen Behandlung der Zinszahlungen nicht zu überprüfen ist, weshalb darüber nicht abschliessend zu urteilen ist, trifft es keineswegs zu, dass derartige Nichtberücksichtigung von Aufwand dem Verrechnungssteuerrecht fremd wäre. Vielmehr ergibt sich gerade diese Folgerung aus dem von der Beschwerdeführerin selber zitierten Urteil des Bundesgerichts vom 17. Dezember 1992 (ergangen in Bezug auf die Einkommenssteuern; StE B24.3 Nr. 4), bestätigte doch das Gericht dort seine Rechtsprechung wonach es sich beim (geleisteten) Marchzins um Aufwand handle, welcher vom fälligen Zinsertrag nicht in Abzug gebracht werden könne. Dies ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Folge davon, dass als Wertschriftenertrag das erfasst wird, was der Anleiensgläubiger vom Schuldner erhält, ohne Rücksicht darauf, was er ausgelegt hat, um den Titel zu erlangen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 17. September 1964, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 33, 485 ff., insb. Erw. 3 S. 489). An dieser Feststellung ändern auch die Hinweise der Beschwerdeführerin auf das subjektbezogene Herkunftsprinzip nichts; vielmehr wird sie durch dieses Prinzip bekräftigt: steuerbar ist der gesamte Betrag den die

Emittentin der Obligation dem Anleiher ausrichtet, ungeachtet darum, was dieser für den Erwerb aufgewendet hat. Oder, wie es die Beschwerdeführerin selber ausdrückt: ob der Leistungsempfänger bereichert wird, ist (in diesem Zusammenhang) nicht von Bedeutung. Auf jeden Fall hat daher die vorgenommene Nichtberücksichtigung des geleisteten zusätzlichen Entgeltes bei der Besteuerung der ersten Zinszahlung keinen Einfluss auf die Qualifizierung dieser Zahlung als Marchzins

d) Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die ESTV den von den Anleihergläubigern zu entrichtenden Marchzins zu Recht nicht bei der Berechnung des Disagios berücksichtigt hat. Nachdem die Berechnungen der ESTV abgesehen von diesem grundsätzlichen Punkt nicht bestritten sind, ergibt sich daraus, dass die Aufstockungstranche per 4. August 2000 von der Beschwerdeführerin zu 98,34% emittiert wurde, somit 1,66% unter pari. Wie die ESTV richtig ausführte liegt damit bei einer verbleibenden Restlaufzeit von drei Jahren das Emissionsdisagio mit 0,553% des Nennwertes p.a. über dem Toleranzwert von 0,5% gemäss Art. 14 Abs. 2 VStV. Demzufolge schuldet die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStV die Verrechnungssteuer auf dem Emissionsdisagio von Fr. 1'660'000.-- (1,66% von Fr. 100 Mio.).

Die Berechnung der ESTV, wonach die Verrechnungssteuer zufolge teilweise nicht vorgenommener Überwälzung total Fr. 882'318.-- beträgt, wird von der Beschwerdeführerin nicht beanstandet und erscheint aufgrund der Akten als korrekt. Nachdem die Beschwerdeführerin sodann der ESTV bereits Verrechnungssteuer von Fr. 860'000.-- entrichtet hat, schuldet sie dieser somit noch Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. 22'318.--.

4.- a) Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG entsteht die Verrechnungssteuerforderung bei Kapitalerträgen im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird. Die Abgabe wird 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf des Fälligkeitstermins noch ausstehen, ist nach der vorstehend anwendbaren Fassung von Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt. Gemäss Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern beträgt der Zinssatz zur Zeit 5%.

b) Vorliegend wurden die fraglichen Obligationen am 14. Februar 2003 zurückbezahlt. Zu diesem Zeitpunkt wurde damit die Verrechnungssteuerforderung auf dem Emissionsdisagio fällig. Die Beschwerdeführerin entrichtete der ESTV am 22. April 2003 den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 860'000.--. Aufgrund des vorstehend Ausgeführten hat sie demnach - wie von der ESTV richtig festgesetzt - für die Zeit vom 15. März 2003 bis zum 22. April 2003 den Verzugszins von 5% auf dem Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 882'318.--, d.h. von Fr. 4'534.-- zu bezahlen. Ferner schuldet sie der ESTV den Verzugszins von 5% vom Restbetrag von Fr. 22'318.-- ab 23. April 2003 bis zur Entrichtung dieses Betrages.

5.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor der SRK von Fr. 8'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) im vollen Umfange zur Zahlung aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X vom 17. Februar 2004 wird abgewiesen.
- 2.- Die X hat der Eidgenössische Steuerverwaltung Verrechnungssteuern von Fr. 882'318.-- zu entrichten. Sie schuldet ihr davon noch Fr. 22'318.--. Ferner schuldet die X der Eidgenössischen Steuerverwaltung Verzugszins von Fr. 4'534.-- nebst Verzugszins zu 5% von Fr. 22'318.-- für die Zeit ab 23. April 2003 bis zum Tage der Entrichtung dieses Betrages.
- 3.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 8'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
- 4.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben**

(Art. 99 Abs. 1 lit. g OG). Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Andrea Flubacher