

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. November 2003 in Sachen X [SRK 2002-137]).

Verrechnungssteuer. Obligationen. Steuerbarer Ertrag. Vorausvergütung (bei Kassenobligationen). Gleichbehandlung im Unrecht. Auslegung.

- Definition der Anleihe- und Kassenobligationen im Anwendungsbereich der Verrechnungssteuer (E. 2b).

- Der bis zum 31. Dezember 2001 gültige Art. 14 Abs. 2 VStV verstösst gegen übergeordnetes Recht; gemäss dem Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht ist er vorliegend dennoch anzuwenden (E. 3b).

- Unter stempel- und verrechnungssteuerlichen Gesichtspunkten ist die in dieser Bestimmung vorgesehene Ausnahme für bestimmte Vorausvergütungen ohne Einschränkungen auf alle Obligationen anzuwenden und nicht nur auf Emissionsdisagi, die zum Ausgleich von Zinsfussnuancen und der Anpassung der Rendite von Anleiheobligationen an den Kapitalmarkt dienen (E. 4 und 5).

Impôt anticipé. Obligation. Rendement imposable. Bonification anticipée (sur les obligations de caisse). Egalité dans l'illégalité. Interprétation.

- Définition de l'obligation dans le champ d'application de l'impôt anticipé (consid. 2b).

- L'art. 14 al. 2 OIA, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, n'est pas compatible avec la législation de rang supérieur; il est néanmoins applicable en l'espèce selon le principe de l'égalité dans l'illégalité (consid. 3b).

- Du point de vue du droit de timbre et de l'impôt anticipé, l'exception concernant certaines bonifications anticipées prévue par cette disposition est applicable à toutes les obligations sans restrictions et pas seulement aux disagi d'émission qui servent à compenser les variations des taux d'intérêt et à adapter le taux de capitalisation des obligations d'emprunt au marché des valeurs (consid. 4 et 5).

Imposta preventiva. Obbligo. Rendita imponibile. Bonifico anticipato (sulle obbligazioni di cassa). Parità di trattamento nell'illegalità. Interpretazione.

- Definizione degli obbligazioni di prestiti e di cassa nel campo d'applicazione dell'imposta preventiva (consid. 2b).

- L'art. 14 cpv. 2 OIPrev, in vigore fino al 31 dicembre 2001, non è compatibile con la legislazione di rango superiore; è tuttavia applicabile nella fattispecie secondo il principio della parità di trattamento nell'illegalità (consid. 3b).

- Dal punto di vista del diritto di bollo e dell'imposta preventiva, l'eccezione concernente determinati bonifici preventivi prevista da questa disposizione è applicabile a tutti gli obblighi senza restrizioni e non solo ai disagi d'emissione che servono a compensare le variazioni dei tassi di interesse e ad adattare il tasso di capitalizzazione delle obbligazioni di prestito al mercato dei valori (consid. 4 e 5).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X, eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Y, bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister den Betrieb einer Handelsbank. Sie schrieb im Rahmen eines Jubiläumsangebotes zum 75-jährigen Bestehen der X in der Zeit vom 1. Juni bis zum 31. Juli 2000 den Erwerb von Kassenobligationen gegen Abgabe eines «[...]Checks» pro Fr. 1'000.- Nennwert einen Betrag von Fr. 7.50 gut. Mit Schreiben vom 10. Juli 2000 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (ESTV), der X mit, sie habe von diesem Sachverhalt erfahren und sie weise darauf hin, dass es sich bei dem in Frage stehenden Disagio um Obligationenertrag im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) handle. Gemäss Art. 14 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) sei jede auf dem Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung an den Gläubiger steuerbarer Ertrag. Der vom nominal bei der Ausgabe der Kassenobligationen in Abzug gebrachte Betrag komme dem Kunden direkt bei Endverfall der Obligation zugute, so dass die Verrechnungssteuer in diesem Zeitpunkt geschuldet sei.

Mit Brief vom 20. Juli 2000 bestätigte die X den Erhalt dieses Schreibens. Sie stellte sich indessen auf den Standpunkt, die Verrechnungssteuer sei nicht geschuldet. Vom Geschenk von Fr. 7.50, das der Kunde erhalte, übernehme die Z Fr. 5.- und sie selber Fr. 2.50. Es treffe jedoch nicht zu, dass dies zu einem reduzierten Emissionspreis führe. Dieser betrage immer Fr. 1'000.- nominal bzw. ein Mehrfaches davon. Der Kunde erhalte separat Fr. 7.50. Dieses Geschenk sei auch keine auf dem Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung an den Gläubiger. In der Folge fanden verschiedene telefonische Unterredungen zwischen Vertretern der ESTV und der X statt und diese reichte der Verwaltung verschiedene Belegmuster ein. Mit Schreiben vom 20. Oktober 2000 teilte die ESTV der X mit, dass sie an ihrer Auffassung festhalte, wonach der beim Bezug von Kassenobligationen angerechnete Betrag von Fr. 7.50 (pro Fr. 1'000.- Nominalwert) eine verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistung darstelle. Sie ersuchte daher die Bank, die Verrechnungssteuer bei Fälligkeit zu deklarieren, und sie verwies auf die Pflicht zur Überwälzung der Steuer auf die Kunden. Mit Brief vom 25. Oktober 2000 erklärte sich die X damit nicht einverstanden.

Mit Entscheid vom 19. März 2001 stellte die ESTV in der Folge fest, dass die im Rahmen der Jubiläumsaktion «75 Jahre Z» gewährten Gutschriften bei deren Verfall der Verrechnungssteuer von 35% unterliegen. Die X habe ihr die geschuldete Verrechnungssteuer innert 30 Tagen nach Ablauf des Geschäftsvierteljahres, in welchem die betreffenden Kassenobligationen verfallen, zu deklarieren und zu entrichten und diese auf die Empfänger der Gutschriften zu überwälzen. Zur Begründung ihrer Verfügung hielt die Verwaltung im Wesentlichen fest, bei den anlässlich der Emission der Kassenobligationen den Kunden erteilten Gutschriften handle es sich um ein der Verrechnungssteuer unterliegendes Emissionsdisagio. Die Vergütung habe der Anleger gleichzeitig mit jeder erworbenen Kassenobligation erhalten und diese habe faktisch zu einer Reduktion des Ausgabepreises geführt. Bei Verfall werde der Anleger den Nominalwert zurückerhalten. Sein Anlageertrag werde damit offensichtlich erhöht. Von wem der gutgeschriebene Betrag aufgebracht werde, sei ohne Belang. Die Befreiung gemäss Art. 14 Abs. 2 VStV sei nach langjähriger Praxis der ESTV nur auf Vorausvergütungen anwendbar, die bezwecken würden, die wirkliche Rendite genauer den

Kapitalmarktverhältnissen anzupassen, als dies die praktisch möglichen Abstufungen der Normalrendite erlauben. Ein entsprechendes Bedürfnis bestehe nur bei Obligationen anleihen, nicht jedoch bei Kassenobligationen, wo die Zinsbedingungen täglich allfällig veränderten Marktbedingungen angepasst werden könnten. Sollte die Verrechnungssteuer nicht überwältigt werden, so würden die Gutschriften blosser Nettoleistungen (65%) darstellen und die Verrechnungssteuer (35%) müsste von den ins Hundert aufgerechneten Bruttoleistungen berechnet werden.

B. Gegen den Entscheid vom 19. März 2001 liess die X mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 30. April 2001 Einsprache erheben. Sie beantragte, es sei festzustellen, dass sie auf den ihren Kunden im Rahmen der Jubiläumsaktion «75 Jahre Z» gewährten Gutschriften von Fr. 750 pro gezeichnete Kassenobligation zu Fr. 1'000.- nominal keine Verrechnungssteuer schulde. Zur Begründung dieses Begehrens wurde im Wesentlichen angeführt, der Begriff der Obligation werde in Art. 15 Abs. 1 VStV abschliessend definiert. Er umfasse gemäss dieser Bestimmung auch die Kassenobligationen. Diese Begriffsumschreibung sei auch im Rahmen der Auslegung von Art. 14 Abs. 2 VStV massgebend. Vom Wortlaut einer Bestimmung dürfe nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür sprechen würden, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergebe. Solche triftige Gründe habe die ESTV nicht vorgebracht. Die Motive des historischen Gesetzgebers seien im Abgaberecht nur von untergeordneter Bedeutung. Sie dürften jedenfalls nicht zu einer Missachtung des klaren Wortlautes des Gesetzestextes führen. Es verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn dem Gesetzesadressaten zugemutet werde, trotz klarem Wortlaut und klarer Begriffsdefinitionen einer gesetzlichen Ausnahmebestimmung von deren Nichtanwendbarkeit auszugehen zu müssen. Dies sei umso gravierender als die Auferlegung der Verrechnungssteuer für den Steuerpflichtigen einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil zur Folge habe, sei doch dieser verpflichtet, die Verrechnungssteuer auf den Leistungsempfänger zu überwälzen, was im vorliegenden Fall aus Praktikabilitätsgründen kaum mehr möglich sei. Bei Selbstveranlagungssteuern sei es besonders wichtig, dass der Steuerpflichtige, welcher die Abgabe oft nicht definitiv trage, auf Grund klarer Normen erkennen könne, auf welchen Vorgängen die Steuer geschuldet sei. Es könne ihm nicht zugemutet werden, bei einer Rechtsverkehrssteuer, die im Selbstveranlagungsverfahren erhoben werde, zuerst nach dem möglichen historischen Zweck einer bestimmten Norm zu forschen. Hätte der Verordnungsgeber eine einschränkende Interpretation von Art. 14 Abs. 2 VStV gewollt, so hätte er genügend Gelegenheit gehabt, die Bestimmung entsprechend anzupassen. Im Übrigen sei die X der Auffassung, dass die von ihr erteilten Gutschriften gar keinen Zinsertrag im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. a und d VStG darstellen würden, sondern als Jubiläumsgeschenke der X als Unternehmensgruppe zu qualifizieren seien. Eine Konnexität bestehe nur insofern, als ohne Zeichnung einer Kassenobligation kein Jubiläumsgeschenk entrichtet werde. Die Gutschrift stelle, im Gegensatz zu einem Disagio, keine einklagbare Forderung gegenüber der Bank und damit keine auf dem Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung des Schuldners an den Gläubiger dar.

C. Mit Einspracheentscheid vom 4. Oktober 2002 wies die ESTV die Einsprache der X ab und hielt daran fest, dass diese ihr auf den im Rahmen der Jubiläumsaktion «75 Jahre Z» den Kunden gewährten Gutschriften die Verrechnungssteuer schulde. Die Bank habe die Steuer innert 30 Tagen nach Ablauf des Geschäftsjahres, in welchem die betreffenden Kassenobligationen verfallen, zu deklarieren und zu entrichten und diese auf die Empfänger zu überwälzen. Zur Begründung dieses Einspracheentscheides hielt die Verwaltung namentlich fest, bei den Vergütungen der X handle es sich um eine auf dem durch die Zeichnung der «Jubiläums-Kassenobligationen» begründeten Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung an den Kunden der X, die sich nicht als Rückzahlung der Kapitalschuld darstelle und somit als der Verrechnungssteuer unterworfenen Ertrag zu betrachten sei. Unter die in Art. 14 Abs. 2 VStV statuierte Ausnahme von der Besteuerung eines Emissionsdisagios würden nach dem Sinn dieser Vorschrift nicht alle Vorausvergütungen schlechthin fallen, sondern nur diejenigen mit dem Zweck, die wirkliche Rendite genauer den Kapitalmarktverhältnissen anzupassen, was ohnehin nur bei Anleihe-, nicht aber bei Kassenobligationen möglich, nötig und üblich sei. In casu habe den Kunden gerade nicht eine marktübliche Verzinsung, sondern eine - aus Anlass des Jubiläums - über den üblichen Marktzinsen liegende Rendite gewährt werden sollen. Bei Verfall der Kassenobligationen werde der Anleger, der diese unter pari erworben habe, den Nominalwert zurückbezahlt erhalten, womit sein Anlage-Ertrag sich um Fr. 750 pro Fr. 1'000.- investiertes Kapital erhöhe. Die Verrechnungssteuer auf diesem zusätzlichen Ertrag werde demnach zum Zeitpunkt des Verfalls bzw. der Rückzahlung des Nominalwertes der Kassenobligation fällig. Ratio legis von Art. 14 Abs. 2 VStV sei es nie gewesen, auch kleine Vorausvergütungen bei der Emission von Kassenobligationen von der Besteuerung auszunehmen. Bei der Schaffung einzelner Rechtsnormen gehe der Gesetzgeber von bestimmten Verwendungszwecken aus. Es sei zwar möglich, dass Rechtsinstitute auch andern Zwecken dienstbar gemacht würden; unzulässig seien jedoch Verwendungszwecke, die nicht dem Sinn und Zweck der betreffenden Norm entsprechen würden. Ein solcher Missbrauch eines Rechts finde gemäss Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) keinen Rechtsschutz. Die X berufe sich wider besseres Wissen auf die Ausnahmebestimmung. Auch die geltend gemachten Schwierigkeiten bei der Steuerüberwälzung könnten nicht dazu führen, die Steuerpflicht zu verneinen. Nicht überwälzte Verrechnungssteuern habe der Schuldner nachträglich beim Leistungsempfänger einzufordern, und zwar auch dann, wenn er anfänglich der Meinung gewesen sei, die Leistung unterliege nicht der Steuer. Verzichte der Steuerpflichtige auf die Überwälzung, so könne die ESTV eine Aufrechnung ins Hundert vornehmen, denn im Verzicht auf die Überwälzung liege eine weitere steuerbare Zuwendung. Entgegen der Auffassung der X sei deren Jubiläumsangebot sehr wohl einklagbar gewesen. Abgesehen davon sei die Pflicht zur Entrichtung der Verrechnungssteuer nicht davon abhängig, ob eine geldwerte Leistung einklagbar sei oder nicht.

D. Mit Eingabe vom 4. November 2002 erhebt die X (im Folgenden: Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 4. Oktober 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, es sei festzustellen, dass sie auf den ihren Kunden im Rahmen der Jubiläumsaktion «75 Jahre Z» gewährten Gutschriften von Fr. 750 pro gezeichnete Kassenobligation zu Fr. 1'000.- nominal bei deren Verfall keine Verrechnungssteuer schulde. Zur Begründung dieses Begehrens macht sie im Wesentlichen geltend, eine Auslegung der einschlägigen Rechtsnormen (Art. 14 Abs. 2 und Art. 15 Abs. 1 VStV) ergebe eine Befreiung der Gutschriften. Aus der gesetzlichen Definition des Begriffes der Obligation und aus der Gesetzessystematik gehe hervor, dass die Befreiung gemäss Art. 14 Abs. 2 VStV auch auf Kassenobligationen anwendbar sei. Der klare und eindeutige Wortlaut dieser Norm lasse die von der ESTV vertretene einschränkende, steuerbegründende Interpretation nicht zu. Wenn die ESTV einen vom Gesetzgeber definierten Begriff aus Gründen des Gesetzeszweckes einschränkend interpretiere, so greife sie damit ins Gesetzgebungsverfahren ein, was aufgrund der Gewaltentrennung unzulässig sei. Ein allfälliger rechtspolitischer Mangel dürfe nur vom Gesetzgeber korrigiert werden. Die von der ESTV angeführten gesetzepolitischen Überlegungen könnten für die Auslegung einer Steuernorm nicht massgebend sein. Insbesondere Gesetze, die Selbstveranlagungssteuern zum Gegenstand haben, müssten sich besonders strikt an Gesetzessystematik und Wortlaut halten. Der Steuerpflichtige müsse sich darauf verlassen können, dass im Gesetz vorgesehene Ausnahmen von der Besteuerung so gewollt waren und auch so von den Steuerbehörden angewendet würden. Bei Abweichen vom Wortlaut müssten im vorliegenden Fall besonders triftige Gründe hierfür

angeführt werden können. Solche seien der Begründung der ESTV in ihrem Einspracheentscheid nicht zu entnehmen. Mit der gesetzlichen Definition des Begriffs der Obligation habe der Gesetzgeber gerade klarstellen wollen, dass Anleihe- und Kassenobligationen in Bezug auf die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 2 VStV gleich behandelt würden. Die Anrufung des Rechtsmissbrauchsverbots durch die ESTV erscheine vorliegend als völlig haltlos. Die einzige Grenze bilde in diesem Zusammenhang die so genannte Steuerumgehung. Deren Voraussetzungen seien in casu jedoch nicht erfüllt. Die Schwierigkeit, Verrechnungssteuern zu überwältigen, sei zwar nicht per se ein Grund dafür, die Steuerbarkeit der Gutschriften zu verneinen. Bei einer Selbstveranlagungssteuer mit gesetzlich vorgesehener obligatorischer Überwälzung sei es jedoch umso wichtiger, dass sich der Adressat auf die Steuernormen verlassen könne. Die von der ESTV vertretene Gesetzesauffassung widerspreche dem in der Schweiz fundamentalen Vertrauensprinzip. Schliesslich werde auch die lange Verfahrensdauer beanstandet.

In ihrer Vernehmlassung vom 12. Dezember 2002 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. Was die Rüge der langen Verfahrensdauer betrifft, so hält sie fest, dass - was der SRK bekannt sei - die Behandlungsdauer einer Einsprache bei der ESTV durchschnittlich deutlich länger als ein Jahr betrage. Im vorliegenden Falle sei der Einspracheentscheid knapp 1½ Jahre nach Einreichung der Einsprache ergangen, weshalb von einer Rechtsverzögerung keine Rede sein könne.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. Nach Art. 49 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) 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 Genusscheine, 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 Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG).

b. Obligationen sind gemäss Art. 15 Abs. 1 VStV auf den Inhaber, an Ordre oder auf den Namen lautende Anleiheobligationen, mit Einschluss der Partialen von Anleihen, die durch Grundpfand sichergestellt sind, Rententitel, Pfandbriefe, Kassenobligationen, Kassen- und Depositenscheine (Bst. a) sowie in einer Mehrzahl ausgegebene wechselähnliche Schuldverschreibungen und andere Diskontopapiere, die zur Unterbringung im Publikum bestimmt sind (Bst. b). Nach feststehender Praxis sind Obligationen im stempel- und verrechnungssteuerlichen Sinn schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanerkennungen, die zwecks kollektiver Beschaffung von Leihkapital, kollektiver Anlagegewährung oder Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden und dem Gläubiger zum Nachweis, zur Geltendmachung oder zur Übertragung der Forderung dienen (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 63 Rz. 2.2 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Anleiheobligationen im stempel- und verrechnungssteuerlichen Sinne liegen vor, wenn die Schuldanerkennungen zwecks Abwicklung eines einheitlichen Kreditgeschäfts zu gleichen

Bedingungen in einer Mehrzahl von Exemplaren an eine Mehrzahl von Gläubigern ausgegeben werden, wobei die Titel (bei der Ausgabe) durch einheitliche Verzinsung, Laufzeit und Rückzahlungsbedingungen oder durch andere Umstände derart verbunden sein müssen, dass sie als fungible Teile einer als Ganzes gedachten Anleihe erscheinen. Kassenobligationen stellen demgegenüber Schuldverschreibungen dar, die - ohne auf Teilbeträge einer als Ganzes gedachten Anleihe zu lauten - einzeln oder serienweise in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden und im Übrigen die Merkmale der Obligationen erfüllen; nach der Praxis der ESTV setzen Kassenobligationen in der Regel eine Mindestanzahl von 20 Titeln voraus (Pfund, a.a.O., S. 64 Rz. 2.3 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG und S. 66 f. Rz. 2.6 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG, je mit Hinweisen).

c. 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 (Pfund, a.a.O., S. 72 ff. N. 2.14 und 2.18 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG). 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 Unterpriorität-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 Rückzahlungssagio, 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 2001 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 Prozent des Nennwerts ausmachen, die Steuer nicht erhoben wird. Diese Bestimmung ist per 31. Dezember 2001 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 sein, 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 Festsetzung des Emissionspreises bestimmt zu werden pflegen. Nicht zu den steuerbefreiten Disagi würden daher die «Vorausvergütungen» bei der Ausgabe von Kassenobligationen, Kassen- oder Depositscheinen gehören (Pfund, a.a.O., S. 78 f. Rz. 228 f., mit Hinweisen).

d. Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG). Gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. a VStG wird die Steuer auf Zinsen von Kassenobligationen 30 Tage nach Ablauf jedes Geschäftsvierteljahres für die in diesem Zeitraum fällig gewordenen Zinsen fällig. Die Steuer auf dem Ertrag von unter anderem Kassenobligationen, Kassen- und Depositscheinen ist auf Grund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Ablauf des Geschäftsvierteljahres für die in diesem Zeitraum fällig gewordenen Zinsen und sonstigen Erträge unaufgefordert der ESTV zu entrichten (Art. 19 Abs. 1 VStV).

3.a. Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin nicht (mehr), dass die in Frage stehenden Vergütungen grundsätzlich als Ertrag von Obligationen (im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG) zu qualifizieren sind, hält sie doch in ihrer Beschwerdeschrift fest, die von der ESTV angerufenen Rechtsgrundlagen für die Besteuerung der von ihr zum 75. Geburtstag der Z gewährten Gutschriften von Fr. 750 pro gezeichnete Kassenobligation zu Fr. 1'000.- nominal würden als solche grundsätzlich nicht in Zweifel gezogen.

Strittig ist hingegen, ob die in Art. 14 Abs. 2 VStV geregelte Ausnahme von der Besteuerung auf diese Vergütungen Anwendung finden kann oder nicht. Die Beschwerdeführerin hält dafür, diese Bestimmung sei auch auf Kassenobligationen anwendbar, lasse doch der klare und eindeutige Wortlaut die von der ESTV vertretene einschränkende, steuerbegründende Gesetzesinterpretation nicht zu. Wenn der Gesetzgeber den Begriff der Obligation klar definiere und sich dadurch ergebe, dass Art. 14 Abs. 2 VStV auch auf Kassenobligationen anwendbar sei, so verlange das Legalitätsprinzip, dass die Verrechnungssteuer nicht erhoben werde. Der entsprechende Begriff müsse dann konsistent verwendet werden, auch dort wo sich die gesetzliche Definition zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. Die gesetzepolitischen Überlegungen, welche der Steuerbefreiung von Vorausvergütungen zugrunde lagen, könnten für die Auslegung einer Steuernorm nicht massgebend sein. Es sei nicht Sache der gesetzessanwendenden Behörde, die nach ihrer Auffassung zu weit gehenden Steuerbefreiungen entgegen dem klaren Wortlaut durch restriktive Auslegung zu korrigieren. Ein Abweichen vom klaren Wortlaut wäre nach der Praxis des Bundesgerichts nur dann möglich, wenn triftige

Gründe dafür sprechen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche triftige Gründe seien der Begründung der ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid jedoch nicht zu entnehmen. Mit der gesetzlichen Definition des Begriffs der Obligation habe der Gesetzgeber gerade klarstellen wollen, dass Anleiensobligationen und Kassenobligationen in Bezug auf die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 2 VStV gleich behandelt werden müssten.

Demgegenüber stellt sich die ESTV auf den Standpunkt, der Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 VStV sei entsprechend der ratio legis beschränkt auf Anleiensobligationen, bezwecke doch diese Vorschrift lediglich, die kleinen Emissionsdisagi, die im Verlauf der letzten Vorarbeiten für die Emission eines Anleiens bei der Festsetzung des Emissionspreises bestimmt werden, von der Verrechnungssteuer auszunehmen. Auf Kassenobligationen, bei denen Emissionsdisagi nicht üblich und auch nicht erforderlich seien, weil der Zinssatz laufend den Verhältnissen auf dem Kapitalmarkt angepasst werden könne, finde die Bestimmung keine Anwendung. Die Jubiläumsgutschrift sei nicht vom Nennwert des Kassenscheines abgezogen worden, sondern zusätzlich zum Nominalbetrag den Kunden auf deren Konto gutgeschrieben worden. Es handle sich somit nicht um eine Vorausvergütung, welche bei der Ausgabe von Obligationen von deren Nennwert abgezogen wird, wie dies der Wortlaut von Art. 14 Abs. 2 VStV voraussetze. Die Vergütung komme jedoch insofern einem bei Anleiensobligationen üblichen Disagio gleich, als eine Einlage mit einer nach oben korrigierten Rendite gewährt worden sei. Diese Korrektur sei indessen nicht zwecks Angleichung an die

Marktverhältnisse erfolgt; vielmehr sollten damit die marktüblichen Renditen klarerweise übertroffen werden. Es könne zudem nicht davon ausgegangen werden, dass der Begriff der Obligation in Art. 14 Abs. 2 VStV ohne weiteres deckungsgleich mit dem Begriff der Obligation gemäss Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStV sei. Es gehe bei der Ausnahmebestimmung ausschliesslich darum, geringe Anpassungen von Anleiensobligationen an die Zinsmarktverhältnisse von der Verrechnungssteuer auszunehmen und es könne nicht ratio legis dieser Bestimmung sein, dass bei Obligationen generell - auch bei Kassenobligationen - Emissionsdisagi von der Verrechnungssteuer ausgenommen würden. Bei Kassenobligationen sei es nämlich für den Emittenten ein Leichtes, die Zinskonditionen täglich an die aktuellen Zinsmarktverhältnisse anzupassen.

b. 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 Seriengülden 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 Anleiensobligationen regelmässig angewendet. Bei Kassenobligationen hat sich die Frage gemäss den Ausführungen der ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid in der Praxis bisher nie gestellt.

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[9]) 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 Seriengülden, 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.

4. Für die Auslegung des Steuerrechts gelten keine spezifischen Regeln, die sich von den in andern Rechtsgebieten üblichen unterscheiden würden. Massgebend sind vielmehr die allgemeinen Regeln der juristischen Auslegung (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, S. 151 Rz. 21). Das Bundesgericht hat allerdings in einem die Stempelabgaben betreffenden Fall entschieden, dass anlässlich der Ausarbeitung des Gesetzes geäusserte Auffassungen dem klaren Gesetzestext nicht vorgehen können, wenn sie darin nicht zum Ausdruck kommen. Dies gelte insbesondere im Steuerrecht, wo das Legalitätsprinzip strikt Anwendung finde. In diesem Bereich hätten die vom Gesetzgeber verwendeten Formulierungen den Vorrang vor den Absichten, die im Gesetz selber keinen Ausdruck finden. Die Form gehe dem Inhalt vor, selbst wenn sie diesen vielleicht nicht exakt wiedergibt (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 47 S. 263 E. 3b, mit Hinweisen; vgl. auch ASA 45 S. 192 f. E. 2). In anderem Zusammenhang hat das Bundesgericht indessen wiederum auf die allgemein gültigen Methoden der Auslegung verwiesen und namentlich erklärt, nach schweizerischer Rechtsprechung und Lehre seien Rechtsnormen aller Stufen grundsätzlich nach

denselben Regeln zu interpretieren. Ziel der Auslegung sei die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen sei vom Wortlaut, doch könne dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar sei oder verschiedene Deutungen zulasse, müsse nach seiner wahren Tragweite gesucht werden, unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks sowie der Bedeutung, die ihr im Kontext mit andern Bestimmungen zukomme. Das Bundesgericht habe sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (vgl. statt vieler BGE 124 II 376 E. 5, mit Hinweisen). Klar ist der Wortlaut einer Bestimmung dann, wenn er den Rechtssinn des Rechtssatzes richtig und eindeutig wiedergibt. Ob dies zutrifft, ergibt sich aber erst, wenn der Rechtssinn der Norm durch Auslegung ermittelt ist. Weil der Wortsinn oder Sprachsinne eines Rechtssatzes allein nicht bereits den Rechtssinn für sich beanspruchen kann, ist stets anhand der anerkannten Auslegungsgrundsätze zu untersuchen, welcher Rechtssinn dem Rechtssatz

beizumessen ist (Fritz Gygi, Vom Anfang und vom Ende der Rechtsfindung - Zur Tragweite des Wortlautes bei der Auslegung, in recht 1983, S. 75 f.). Nach einer auf viele Jahre zurückgehenden und ständig bestätigten Rechtsprechung darf, ja soll die Auslegung vom klaren Wortlaut eines Rechtssatzes dann abweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche triftige Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Grund und Zweck und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. für das Steuerrecht z. B. ASA 53 S. 651 E. 3). Die Auslegung des Rechtssatzes beginnt zwar beim Wortlaut (Wort- oder Sprachsinne) des Rechtssatzes, endet aber nicht notwendig bei ihm, denn massgebend ist der Rechtssinn und nicht der Sprachsinne. Weil sprachliche Klarheit nicht rechtliche Eindeutigkeit schafft, ist eine Auslegung secundum vel contra verbum möglich und angezeigt, je nachdem, welcher Rechtssinn die überzeugenderen Auslegungsgründe für sich hat. Es kann eine mit dem Wortlaut zu vereinbarende und eine vom Wortlaut abweichende Auslegung des Rechtssatzes geben, je nachdem, für welche rechtliche Sinnggebung die stärkeren Auslegungselemente sprechen (Gygi, a.a.O., S. 77, mit Hinweisen).

Auch Ausnahmestimmungen sind grundsätzlich weder restriktiv noch extensiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regeln auszulegen (BGE 118 Ia 179 E. 2d, BGE 117 Ib 121 E. 7c, BGE 114 V 302 E. 3e, je mit Hinweisen).

5.a. Die ESTV hält dafür, bei den in Frage stehenden Jubiläumsgutschriften könne es sich nicht um Vorausvergütungen handeln, welche bei der Ausgabe von Obligationen von deren Nennwert abgezogen werden, wie dies der Wortlaut von Art. 14 Abs. 2 VStV für eine Ausnahme von der Verrechnungssteuerpflicht voraussetze, hätten doch die Kunden der Beschwerdeführerin für die Kassenobligationen vorerst den vollen Nennwert entrichten müssen, während erst anschliessend eine separate Gutschrift auf ihrem Konto erfolgt sei. Es trifft zwar zu, dass in casu die Kunden der Beschwerdeführerin vorerst den vollen Nennwert der Kassenobligationen einbezahlt haben. Erst in einem zweiten Schritt - jedoch mit Valuta vom gleichen Tag - ist diesen dann der Betrag der Jubiläumsgutschrift auf ihrem Konto gutgeschrieben worden. Diesem Umstand kommt indessen keine entscheidende Bedeutung zu. Vorerst ist zu beachten, dass Art. 14 Abs. 2 VStV «Vorausvergütungen» zum Gegenstand hat. Unter einer «Vergütung» versteht man indessen üblicherweise eine Auszahlung oder Überweisung und nicht den Verzicht auf die Einforderung eines Teilbetrages (hier des Nominalwerts). Es ist nun aber nicht zulässig, diesen Umstand ausser Acht zu lassen und einseitig nur den

Ausdruck «abgezogen werden» zu würdigen. Aus dem Zusammenhang des ganzen Satzes ergibt sich vielmehr, dass damit bloss gemeint sein kann, dass der Betrag der Vorausvergütung den vom ersten Erwerber der Obligation geleisteten Betrag im Verhältnis zum Nennwert vermindert. Es ist davon auszugehen, dass diese Formulierung im Hinblick auf die in der Praxis übliche Vorgehensweise bei Emissionsdisagi gewählt worden ist, ohne dass jedoch die Ausnahme auf den Fall der Verrechnung der Vorausvergütung mit dem einzuzahlenden Betrag - das heisst dem Nennwert der Obligation - beschränkt werden sollte. So wurde

denn auch in Bezug auf die entsprechende Formulierung in Art. 5 Abs. 1 Bst. f CG die Auffassung vertreten, die Bestimmung finde auch auf Vorausvergütungen in Form von Konversionssouleuten (bei der Erneuerung von Obligationen) Anwendung (Paul Amstutz/Ernst Wyss, Das Eidgenössische Stempelsteuerrecht, Zürich 1930, N. 10 zu Art. 5 CG). Somit ist davon auszugehen, dass der Wortlaut insoweit nicht den wirklichen Sinn der Norm wiedergibt und grundsätzlich auch die von der Beschwerdeführerin für die Abwicklung der von ihr gewährten Jubiläumsgutschriften gewählte Vorgehensweise mit Art. 14 Abs. 2 VStV vereinbar ist.

Die ESTV hält denn

auch selbst in ihrer Vernehmlassung fest, die Vorausvergütung komme in casu einem bei Anleiensobligationen üblichen Disagio gleich, indem den Kunden eine Einlage mit einer nach oben korrigierten Rendite gewährt werde. Sowohl rechnerisch als auch wirtschaftlich kommt es denn auch völlig auf dasselbe hinaus, ob der (erste) Erwerber einer Obligation von vornherein einen gegenüber dem Nominalwert reduzierten Betrag einbezahlt oder ob er den vollen Nominalwert entrichtet, jedoch einen entsprechenden Teilbetrag sogleich in Form einer Gutschrift auf seinem Konto wieder zurück erhält. Eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden Fälle wäre daher auch unter dem Aspekt des Rechtsgleichheitsgebotes in keiner Weise zu rechtfertigen. Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verbietet - wie früher Art. 4 aBV - nämlich, dass zwei Sachverhalte verschieden behandelt werden, welche sich voneinander nicht hinreichend unterscheiden. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangt, dass das Gesetz selber wie auch die Anwendungsakte des Gesetzes Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandeln. So liegt eine

Verletzung des Prinzips der Gleichbehandlung vor, wenn rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist oder wenn Unterscheidungen unterlassen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 126 V 53 E. 3b, BGE 125 II 345 E. 10b, BGE 124 II 213 E. 8d/aa, BGE 123 I 7 E. 6a, BGE 123 I 23 E. 3b, BGE 123 I 141 E. 1b, BGE 121 I 104 E. 4a, BGE 121 II 204 E. 4a, BGE 118 Ia 2 E. 3a und BGE 117 Ia 259 E. 3b; Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 157 f. [im Folgenden: Gygi, Verwaltungsrecht]; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Basel und Frankfurt a.M. 1991, S. 103 Rz. 485 ff.; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, S. 359).

b. Nach dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 2 VStV ist diese Bestimmung generell und ohne jegliche Einschränkungen unter anderem auf «Obligationen» anwendbar. Unter den stempel- und verrechnungssteuerrechtlichen Begriff der Obligation fielen von jeher auch Kassenobligationen, das heisst Schuldverschreibungen, die - ohne auf Teilbeträge einer als Ganzes gedachten Anleihe zu lauten - einzeln oder serienweise in einer Mehrzahl von Exemplaren (in der Regel mindestens 20) zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden und im Übrigen die Merkmale der Obligationen erfüllen, mithin schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanerkenntnisse darstellen, die zwecks kollektiver Beschaffung von Leihkapital, kollektiver Anlagegewährung oder Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden und dem Gläubiger zum Nachweis, zur Geltendmachung oder zur Übertragung der Forderung dienen (vgl. E. 2b hievore). Dies wird denn auch bestätigt durch die Definition gemäss Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStV, wonach als Obligationen auf den Inhaber, an Ordre oder auf den Namen lautende Anleiensobligationen, mit Einschluss der Partialen von Anleihen, die durch Grundpfand sichergestellt sind,

Rententitel, Pfandbriefe, Kassenobligationen, Kassen- und Depositscheine gelten. Art. 14 VStV und die nachfolgenden Bestimmungen stehen unter dem Titel «Zweiter Abschnitt: Steuer auf Kapitalerträgen / A. Steuer auf dem Ertrag von Obligationen und Kundenguthaben» und unter dem Randtitel «I. Gegenstand der Steuer» (Art. 14 bis 16 VStV) / «1. Steuerbarer Ertrag» (Art. 14) bzw. «2. Begriff der Obligationen und Serientitel» (Art. 15). In Art. 14 Abs. 1 VStV wird in genau gleicher Weise wie in Abs. 2 desselben Artikels der Begriff der «Obligation» (ohne irgendeinen Zusatz oder irgendeine Differenzierung) verwendet, der dann in Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStV definiert wird. Es bestehen nun aber keine Anhaltspunkte dafür, dass der Begriff der «Obligation» in Art. 14 Abs. 2 VStV enger gefasst sein sollte als in Abs. 1 desselben Artikels und gemäss der Definition im nachfolgenden Artikel. Somit spricht nicht nur der Wortlaut, sondern auch die systematische Stellung von Art. 14 Abs. 2 VStV in der Verordnung klar dafür, dass grundsätzlich auch Kassenobligationen unter diese Ausnahmebestimmung fallen.

c. Die ESTV ist der Ansicht, die Anwendung der teleologischen Auslegungsmethode, welche im Bereich des Verwaltungsrechts im Vordergrund stehe, ergebe, dass die in Art. 14 Abs. 2 VStV statuierte Ausnahme von der Besteuerung lediglich auf Emissionsdisagi anwendbar sei, die dem Ausgleich von Zinsfussnuancen und der Anpassung der Rendite von Anleiensobligationen an den Kapitalmarkt dienen. Ratio legis dieser Bestimmung sei es jedoch nie gewesen, auch kleine Vorausvergütungen in Verbindung mit der Emission von Kassenobligationen von der Besteuerung auszunehmen, da der bei Anleiensobligationen zur Befreiung von der Verrechnungssteuer führende Grund bei Kassenobligationen nicht vorliegen könne. Der Ermittlung der ratio legis diene unter anderem die Entstehungsgeschichte der Norm und die Frage, welche Interessenabwägungen der Gesetzgeber damals vorgenommen habe.

Dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 2 VStV sind keinerlei Hinweise auf den mit dieser Bestimmung verfolgten Zweck zu entnehmen. Da es sich um eine vom Bundesrat erlassene Verordnungsbestimmung handelt, existieren soweit ersichtlich auch keine Materialien, welche hierüber Aufschluss geben könnten. Es kann daher auch nicht überprüft werden, ob mit Art. 14 Abs. 2 VStV tatsächlich, wie die ESTV dies sinngemäss geltend macht, eine - in Bezug auf den Anwendungsbereich - mit Art. 5 Abs. 1 Bst. f CG völlig übereinstimmende Regelung getroffen werden sollte. Selbst wenn man hievore ausgehen würde, hiesse dies indessen keineswegs, dass die Ausnahmebestimmung einzig auf Anleiensobligationen anwendbar ist. Die Aussage, die vorgeschlagene Redaktion (der Bestimmung) lasse «die üblichen kleinen Emissionsdisagi, welche nicht eine Steuerumgehung, sondern lediglich die Anpassung an Zinsfussnuancen bezwecken, frei» (AB 1927 S 227, Votum Baumann [Berichterstatter]), ist eher als Hinweis auf den üblichen (bzw. häufigsten) Anwendungsfall der Ausnahmebestimmung und nicht als Umschreibung der ratio legis zu verstehen. Die Geltung eines Rechtssatzes ist indessen nicht auf die Fälle beschränkt, an die der Rechtsetzer gedacht hat. Der Rechtssatz ist

vielmehr auch auf andere Sachverhalte anzuwenden, auf welche er nach seinem aus allen Auslegungsgesichtspunkten gewonnenen Rechtssinn zutrifft (Gygi, Verwaltungsrecht, S. 136). Allenfalls könnte der Hinweis auf die Anpassung an Zinsfussnuancen so verstanden werden, dass mit der Ausnahmebestimmung eine steuerliche Privilegierung im Interesse des reibungslosen Funktionierens des Kapitalmarktes beabsichtigt war, woraus dann allenfalls geschlossen werden könnte, die Ausnahme sei nur auf Anleiensobligationen anwendbar. Aus den Materialien ergeben sich allerdings kaum Anhaltspunkte für eine solche Absicht. Vielmehr ging es offenbar darum, für die Fälle, wo das Emissionsdisagio die für die Befreiung aufgestellte betragsmässige (bzw. prozentuale) Grenze übersteigt, klarzustellen, dass diese der Steuer unterliegen (vgl. neben dem entsprechenden Hinweis betreffend Steuerumgehung im Votum Baumann auch das Votum Musy, in AB 1927 S 227: «C'est pour quoi nous avons pensé qu'il y avait lieu de mettre une barrière solide sur le chemin de cette évasion»). Denkbar wären zudem auch andere gesetzgeberische Zwecke wie etwa die Befreiung geringfügiger Disagi aus erhebungswirtschaftlichen Gründen oder der Wille, in Fällen, wo die Steuerüberwälzung Schwierigkeiten bereitet, auf die Erhebung der Steuer zu verzichten, sofern ein bestimmtes Mass nicht überschritten wird. Diese Zwecke würden indessen für Emissionsdisagi bei Kassenobligationen gleichermassen Gültigkeit besitzen wie für solche bei Anleiensobligationen. Hinzu kommt, dass Art. 5 Abs. 1 Bst. f CG nicht nur auf Emissionsdisagi bei

Obligationen, sondern auch auf die bei der Begründung von Schuldbuch-, Bank- und Darlehensguthaben vergüteten Abzugszinsen anwendbar war (Amstutz/Wyss, a.a.O., N. 10 zu Art. 5 CG; vgl. den letzten Satz von Art. 5 Abs. 1 Bst. f CG). Warum die Norm dann ausgerechnet auf die im Gesetzestext an erster Stelle genannten Obligationen teilweise (das heisst soweit Kassenobligationen in Frage stehen) nicht anwendbar gewesen sein sollte, ist nicht nachvollziehbar. Auch das historische und das teleologische Auslegungselement sprechen somit jedenfalls nicht für die Auffassung der ESTV, sondern eher für diejenige der Beschwerdeführerin.

d. Nach Ansicht der SRK bestehen - selbst wenn man auf die Entstehungsgeschichte und mögliche, im Wortlaut nicht zum Ausdruck gelangende gesetzgeberische Motive zurückgreift - zwischen den beiden Sachverhalten (Emissionsdisagi bei Anlehensobligationen einerseits, bei Kassenobligationen andererseits) jedenfalls keine rechtswesentlichen Unterschiede in den tatsächlichen Verhältnissen, welche eine ungleiche Behandlung der beiden Fälle (Steuerbefreiung im einen Falle, Besteuerung im andern) rechtfertigen würden. Damit erweist sich die Auffassung der ESTV, die in Art. 14 Abs. 2 VStV vorgesehene Ausnahme von der Verrechnungssteuer sei nur auf Anlehensobligationen, nicht jedoch auf Kassenobligationen anwendbar, auch unter dem Aspekt einer verfassungskonformen Auslegung als nicht haltbar. Dasselbe ergibt sich im Übrigen auf Grund der Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die Anwendung von gegen übergeordnetes Recht verstossenden Verordnungsbestimmungen (im Rahmen einer Gleichbehandlung im Unrecht; vgl. E. 3b hievore). Die Beschwerde ist daher gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 4. Oktober 2002 ist aufzuheben.

6. Was die von der Beschwerdeführerin beanstandete lange Dauer des Einspracheverfahrens betrifft, so ist festzuhalten, dass diese mit rund 1½ Jahren als nicht überaus lang und durchaus im Rahmen des Üblichen erscheint. Die entsprechende Rüge erweist sich damit als unbegründet.

7. (Kosten)

[9] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

Dokumente der SRK