



SRK 2003-066

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Barbara O. Merz Wipfli, Daniel Riedo
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 2. November 2004

in Sachen

X, Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Warenumsatzsteuer (WUST);
1. Quartal bis 4. Quartal 1994 / Ausfuhrnachweis

Sachverhalt:

A.- X betreibt unter der Einzelfirma "B" den Kunsthandel und war dafür zwischen 1. April 1979 und 31. Dezember 1994 gemäss Art. 8 und 9 des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUB; SR 641.20 a.F.) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen eingetragen.

An diversen Tagen im Monat März 1999 führte die ESTV bei X eine Steuerkontrolle durch und revidierte die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 1994. Dabei stellte die ESTV

im Wesentlichen fest, dass X diverse Ausfuhrlieferungen "weder einwandfrei belegt noch nachgewiesen" hatte. Gestützt auf diese Feststellungen forderte die Verwaltung mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 23. März 1999 von der Mehrwertsteuerpflichtigen insgesamt Fr. 36'709.-- Warenumsatzsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Am 30. April 1999 schrieb die ESTV der Steuerpflichtigen Fr. 2'161.-- (aufgrund diverser Ausfuhrnachweise) wieder gut.

B.- Mit Entscheid vom 21. Juli 2000 forderte die ESTV von X für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 1994 Fr. 34'548.-- (Fr. 36'709.-- ./ Fr. 2'161.--) Warenumsatzsteuer nebst Verzugszins. Zur Begründung verwies die ESTV auf die EA und die Gutschriftsanzeigen.

Am 14. September 2000 liess X dagegen Einsprache erheben und beantragen, der angefochtene Entscheid sowie die Weisung der ESTV vom 22. März 1999, soweit darin die Ausfuhrbefreiung von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig gemacht werde, seien aufzuheben. Die Einsprecherin hielt dafür, die gesetzlich geforderten Nachweise der Ausfuhrlieferungen seien vorhanden. Es sei unzulässig, dass die ESTV die Ausfuhrbefreiung überdies von einer entsprechenden Verkaufsrechnung abhängig mache. Ebenso verletze die Verwaltung übergeordnetes Recht, wenn sie verlange, dass die Ausfuhrbelege den Namen des Lieferungsempfängers bzw. eine Identifikationsnummer des Gegenstandes enthielten.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 18. Februar 2003 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die erwähnte Steuernachforderung (Fr. 34'548.-- Warenumsatzsteuer zuzüglich 6 % Verzugszins vom 15. September 1994 [mittlerer Verfall] bis 31. Dezember 1994 und 5 % Verzugszins seit 1. Januar 1995). Trotz der Aufzeichnungspflicht seien anlässlich der Kontrolle vor Ort "keine genügenden Rechnungen und / oder (die richtigen) Ausfuhrbelege vorhanden" gewesen.

Mit Eingabe vom 21. März 2003 lässt X (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 18. Februar 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben und den Antrag stellen, es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben. Die ESTV sei nicht berechtigt, die Ausfuhrbefreiung generell vom Vorliegen von Rechnungen über die Verkaufsgeschäfte abhängig zu machen. Auch bei einem Verstoß gegen Buchführungsvorschriften könnten die befreiten Ausfuhrumsätze nicht generell aufgerechnet werden, die ESTV habe vielmehr eine sachgerechte Schätzung vorzunehmen. Überdies werde bestritten, dass ihre Aufzeichnungen ungenügend seien.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2003 verzichtet die ESTV auf die Einreichung einer Vernehmlassung und stellt den Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

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

Erwägungen:

1.- Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) und die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, der sich im zeitlichen Geltungsbereich des Warenumsatzsteuerrechts (gemäss WUB) ereignete, richtet sich indessen grundsätzlich noch nach bisherigem Recht (Art. 93 f. MWSTG bzw. Art. 83 f. der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV; aSR 641.201]). Danach ist die Nachforderung der Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 1994 nach dem WUB zu beurteilen. Die Zuständigkeit der SRK zur Behandlung der Beschwerde ist gegeben (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 6 Abs. 3 WUB). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 18. Februar 2003 mit Eingabe vom 21. März 2003 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Sie ist dadurch beschwert und somit zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

2.- a) Die Warenumsatzsteuer umfasst eine Steuer auf dem Warenumsatz im Inland (Art. 2 Ziff. 1 WUB). Der Warenumsatzsteuer unterliegt die Lieferung im Inland durch Grossisten (Art. 13 Abs. 1 Bst. a WUB). Eine Lieferung im Inland liegt vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter instand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inland befindet (Art. 15 Abs. 1 WUB). Daraus folgt einerseits, dass eine Inlandlieferung vorliegt, wenn sich die Ware im Zeitpunkt der Vollendung der Lieferung im Inland befindet, und andererseits, dass direkte Lieferungen ins Ausland nicht steuerbar sind (siehe Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 201 ff. Rz. 445 ff.).

Die Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen war auch im Warenumsatzsteuerrecht eine Folge des in Rechtsprechung und Literatur anerkannten übergeordneten Bestimmungslandsprinzips (vgl. zum Mehrwertsteuerrecht: Entscheide des Bundesgerichts vom 26. Februar 2001, E. 2b, 3a und v.a. 3b, veröffentlicht in Steuerrevue [StR] 5/2001 S. 360, 362; sowie vom 10. November 2000, E. 5b und e, veröffentlicht in StR 1/2001 S. 51, 53; statt vieler: Entscheid der SRK vom 12. April 2000 in Sachen K., veröffentlicht in MWST-Journal 3/2000, S. 110, E. 4a; Jörg R. Bühlmann, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkungen zu Art. 19

N 1 ff.; Xavier Oberson, in mwst.com, a.a.O., Art. 1 N 29 ff.). Das Bestimmungslandprinzip fordert geradezu die echte Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen. Denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (Bühlmann, a.a.O., Vorbemerkung zu Art. 19 N 1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62). Voraussetzung für eine Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung ist infolgedessen, dass der umsatzsteuerliche Verbrauch im Ausland stattfindet, das heisst dass der Gegenstand an einen Abnehmer im Ausland geliefert wird (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 21 Rz. 2, S. 166 f. Rz. 582) und dieser dort wie ein Eigentümer darüber verfügen kann bzw. ihm dort die Verfügungsmacht darüber zukommt. Selbstredend hat der Antragsteller für eine Steuerbefreiung der Lieferung ins Ausland nicht den umsatzsteuerlichen Konsum seiner Leistung im Ausland nachzuweisen; es genügt, dass er die Ausfuhr von Gegenständen zollamtlich nachweist (E. c hiernach). Bei Vorliegen der zollamtlichen Ausfuhrpapiere vermutet das anwendbare Recht bzw. die Praxis, dass der mehrwertsteuerliche Verbrauch im Ausland stattfindet, was nicht ausschliesst, dass der ESTV in ganz speziellen Ausnahmefällen der Beweis des Gegenteils offen steht bzw. gelingt (Entscheid der SRK vom 27. Juli 2004 [SRK 2003-054], E. 2e; siehe auch Entscheid der SRK vom 12. April 2000, E. 4b, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65/2001 Nr. 106 S. 1161). Will also die ESTV trotz Vorliegen der erforderlichen zollamtlichen Ausfuhrpapiere die Steuerbefreiung verweigern, obliegt ihr folglich die Beweislast für die Sachverhaltsermittlung, welche eine Steuerbefreiung ausschliessen.

Dabei gilt es zu betonen, dass das anwendbare Recht diesen zollamtlichen Nachweis (siehe E. c hiernach) als Voraussetzung für eine Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung von Gegenständen genügen lässt. Wenn die Verwaltung zusätzlich zu den Ausfuhrdokumenten generell die entsprechenden Kundenrechnungen für eine Steuerbefreiung verlangt, so geht sie über den gesetzlich genügenden Ausfuhrnachweis hinaus (für das Mehrwertsteuerrecht: siehe Entscheid der SRK vom 18. Juli 2003, E. 4d/bb, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 19 S. 221).

c) Für eine Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen werden nach konstanter Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zum Warenumsatzsteuer- und Mehrwertsteuerrecht im Normalfall nur - aber immerhin - die amtlichen Dokumente, das heisst die zollamtlich gestempelten Kopien der Ausfuhrdeklaration (Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokumentes), anerkannt (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 694). Damit ein einwandfreier Ausfuhrnachweis erbracht werden kann, müssen die Ausfuhrdeklarationen formell richtig ausgestellt und auch inhaltlich wahr sein. Die formellen und materiellen Anforderungen an einen Ausfuhrnachweis werden in der Praxis bewusst hoch angesetzt, weil sonst Missbräuchen aller Art Vorschub geleistet würde. Liegt kein genügender Exportnachweis vor, so ist nach konstanter Rechtsprechung eine Inlandlieferung anzunehmen (BGE vom 26. Januar 2001 [2A.110/2000], E. 2f mit Hinweis; ASA 70 S. 693; zum Ganzen auch Entscheid der SRK vom 15. Mai 2002, E. 6, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 98 S. 1174 ff.).

In der Wegleitung für Warenumsatzsteuerpflichtige, Ausgabe 1992 (Wegleitung; Rz. 72 ff.), hat die ESTV ausführlich festgelegt, welche zollamtlichen Dokumente sie zum Nachweis der steuerbefreienden Wirkung der Ausfuhr akzeptiert. Es sind dies das genannte Einheitsdokument, bei Ausfuhr im Postversand die zollamtlich gestempelte Kopie der Ausfuhrdeklaration im Postverkehr oder das bahnamtlich gestempelte Doppel des internationalen Eisenbahnfrachtbriefes oder der Postempfangsschein. Die ESTV kann nach dieser Praxis zusätzliche Beweismittel verlangen, wenn trotz Vorliegens eines der genannten Dokumente Zweifel bestehen, ob die Ware unmittelbar exportiert bzw. ob sie überhaupt exportiert wurde.

d) Vergleichsweise im Mehrwertsteuerrecht ist Voraussetzung für eine Steuerbefreiung von ins Ausland erbrachten Dienstleistungen ist, dass sie an Empfänger mit Sitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden (Art. 15 Abs. 1 Bst. 1 MWSTV). Für die Steuerbefreiung einer Dienstleistung verlangt das anwendbare Recht im Unterschied zur Ausfuhr von Gegenständen, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV). Bei der Ausfuhr von Gegenständen ist der Ausfuhrnachweis demgegenüber weitgehend unproblematisch. Es erfolgt eine grenzüberschreitende Warenbewegung, welche durch die Zollbehörde und die entsprechenden zollamtlichen Papiere bescheinigt wird. Diese stellen gleichzeitig den Nachweis dafür dar, dass der Verbrauch der Ware im Ausland stattfindet (E. b hiervor).

Ganz anders verhält es sich mit Dienstleistungen. Da keine physische Warenbewegung stattfindet, muss das geltende Recht an den Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers knüpfen. Hat der Leistungsempfänger seinen Geschäfts- bzw. Wohnsitz im Ausland, wird - allenfalls im Zusammenhang mit anderen Hinweisen in Fakturakopien, Zahlungsbelegen etc. - angenommen, die Dienstleistung werde im Ausland verbraucht bzw. zur Nutzung oder Auswertung verwendet (Entscheid der SRK vom 12. April 2000, E. 4b, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 106 S. 1161). Insofern erscheint zur neurechtlichen Beurteilung der Frage, ob der Empfänger der Dienstleistung tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat und ob die Leistung wirklich zur Nutzung oder Auswertung im Ausland bestimmt ist, grundsätzlich als gerechtfertigt, dass der Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur MWSTV (S. 21) und die Verwaltungspraxis (Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige, Ausgabe 1997, Rz. 567) auch Fakturen oder weitere Dokumente über das fragliche Umsatzgeschäft als Beleg verlangen (vgl. Entscheid der SRK vom 12. April 2000, E. 4b und c, in VPB 65/2001 Nr. 106 S. 1161 ff.). Dies ändert jedoch nichts daran, dass bei Lieferungen von Gegenständen im Normalfall die zollamtlich gestempelte Kopie der Ausfuhrdeklaration zur steuerbefreienden Wirkung der Warenausfuhr genügt; die der Lieferung von Gegenständen zugrunde liegende Rechnung an den Empfänger im Ausland ist zum Nachweis der Ausfuhr grundsätzlich nicht erforderlich (ausführlich E. b und c hiervor) weder im Mehrwertsteuer- noch im Warenumsatzsteuerrecht.

3.- a) Im vorliegenden Fall hält die Beschwerdeführerin zunächst dafür, die ESTV dürfe die Mehrwertsteuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen bei Vorliegen der zollamtlichen Nachweise nicht generell zusätzlich von den entsprechenden Fakturakopien abhängig machen. Ein

solches nachträgliches Formerfordernis habe weder eine gesetzliche Grundlage noch eine Stütze in den Publikationen der ESTV. Die Verwaltung hält entgegen, die Ausfuhr von Gegenständen sei mittels der erforderlichen zollamtlichen Dokumente zweifelsfrei nachzuweisen. Teil dieser Unterlagen bildeten auch Rechnungen, Barquittungen und andere Belege, die die Richtigkeit der Transaktion bestätigen.

Dieser Auffassung der ESTV ist nicht beizupflichten. Weder der Rechtsprechung noch ihrer eigenen Praxis sind Hinweise darauf zu entnehmen, dass die Ausfuhrlieferung generell mit der dem entsprechenden Geschäft zugrundeliegenden Rechnung(skopie) nachzuweisen ist: Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügen im Normalfall nur - aber immerhin - die amtlichen Dokumente, das heisst die zollamtlich gestempelten Kopien der Ausfuhrdeklaration bzw. das Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokumentes (E. 2c und d hievov); in einem rechtskräftigen Entscheid hat die SRK im Geltungsbereich der Mehrwertsteuergesetzgebung festgestellt, die ESTV dürfe nicht zusätzlich Kundenrechnungen verlangen (E. 2b hievov). All dies steht im Einklang mit Art. 16 Abs. 1 MWSTV (erster Satz), wonach eine Mehrwertsteuerbefreiung der Ausfuhr von Gegenständen einzig voraussetzt, dass sie zollamtlich nachgewiesen ist. In diesen Fällen vermutet das anwendbare Recht den Verbrauch der Leistung im Ausland. Will die ESTV dennoch die Steuerbefreiung der zollamtlich nachgewiesenen Ausfuhrlieferung verweigern bzw. von Fakturen oder anderen Dokumenten über die zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte abhängig machen, obliegt ihr die Beweislast für die Sachverhaltselemente, welche eine Steuerbefreiung ausschliessen (E. 2b hievov). So kann die ESTV in Einzelfällen, beispielsweise beim Nachweis des begründeten Verdachts auf Missbrauch (etwa der Verdacht, dass der Gegenstand - infolge Scheingeschäfts oder so ähnlich - trotz Ausfuhrdokument nicht ins Ausland gelangt ist), eine Steuerbefreiung mit Bedingungen verknüpfen, welche über die gesetzlich genügenden zollamtlichen Ausfuhrdokumente hinausgehen, das heisst gegebenenfalls zusätzlich Fakturen über die entsprechenden Geschäfte verlangen. In casu weist die ESTV allerdings weder die Steuerbefreiung ausschliessende Sachverhaltselemente im Allgemeinen noch Missbräuche der Beschwerdeführerin im Speziellen nach. Vielmehr hob sie ihre Weisung vom 22. März 1999 an die Beschwerdeführerin, die Ausfuhrbefreiung von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig zu machen, ausdrücklich auf, denn Missbräuche seien der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen nicht vorzuwerfen (vgl. das gegen die Beschwerdeführerin geführte Parallelverfahren SRK 2003-065). Auch kann die Verwaltung nicht glaubhaft machen, die Beschwerdeführerin habe Gegenstände unter Umgehung der schweizerischen Zollkontrolle oder ausländischer Zollvorschriften ausgeführt mit der Folge, dass deswegen gestützt auf die durch die Vorinstanz zitierte Rechtsprechung eine Steuerbefreiung zu verweigern wäre, selbst dann, wenn die Tatsache der Ausfuhr an sich hätte nachgewiesen werden können.

Folglich verstösst die Verwaltung in casu gegen übergeordnetes Bundesrecht (E. 2b-d hievov), wenn sie über die gesetzlichen Anforderungen hinaus weitere Dokumente wie Rechnungen für eine steuerbefreiende Wirkung der entsprechenden Ausfuhrlieferung verlangt.

b) Daran ändern auch die Hinweise der ESTV auf Art. 34 f. WUB, auf das Selbstveranlagungsprinzip oder auf ihre Buchführungsvorgaben an die Mehrwertsteuerpflichtigen bzw.

auf die Vorgaben betreffend Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege nichts; ebenso wenig die an sich zutreffende Feststellung, bei Verletzung seiner Aufzeichnungspflicht durch den Mehrwertsteuerpflichtigen sei die Verwaltung berechtigt und verpflichtet, die Umsätze zu schätzen.

In konstanter Rechtsprechung wurden sowohl Art. 34 f. WUB als auch das Selbstveranlagungsprinzip ebenso geschützt wie - in weiten Teilen - die praxisgemässen Vorgaben der ESTV zur Buchführung und -aufbewahrung. Daraus ableiten zu wollen, die Beschwerdeführerin könne für die Ausfuhr von Gegenständen lediglich dann Steuerbefreiung erwirken, wenn sie die entsprechenden Kundenrechnungen vorlegt, geht aus den bereits dargelegten Gründen jedoch fehl. Überdies wirft die ESTV der Beschwerdeführerin ja nicht vor, ihre Umsätze unvollständig in den Büchern aufgezeichnet zu haben, sondern die deklarierten Exporte "weder einwandfrei belegt noch nachgewiesen" zu haben (EA Ziff. 2). Ohnehin setzt das anwendbare Recht selbst für Lieferungen ohne Auslandbezug für die Feststellung der Umsätze eine Fakturierung nicht zwingend voraus, auch wenn dies als im Geschäftsverkehr absolut üblich und für eine ordnungsgemässe Buchhaltung als sehr hilfreich zu bezeichnen ist. So ist die Rechnungsstellung zwar als Indiz dafür zu werten, dass eine Lieferung stattgefunden hat, sie ist aber als Nachweis dafür nicht unerlässlich (Entscheid der SRK vom 18. Juli 2003, E. 4d/bb, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 19 S. 221). Aus diesen Gründen ändert am Ausgang des vorliegenden Verfahren nichts, wenn nach Auffassung der ESTV die Beschwerdeführerin in unüblicher Weise für einzelne Geschäfte keine Rechnungen ausstellte. Die ESTV müsste den Nachweis erbringen, dass die Beschwerdeführerin Gegenstände unter Umgehung der Zollkontrolle ausführte, was wie gezeigt, nicht der Fall ist.

c) Folglich ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit die ESTV für die steuerbefreiende Wirkung der Ausfuhr von Gegenständen zusätzlich zum ordnungsgemässen zollamtlichen Ausfuhrdokument auch eine Kundenrechnung verlangt. Insoweit ist der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben, die Sache zur Neuberechnung der Nachforderung in diesem Sinne an die ESTV zurückzuweisen (mangels funktionaler Zuständigkeit hier nicht zu entscheiden ist jedoch, ob und inwiefern jeweils der gesetzlich geforderte Ausfuhrnachweis als erbracht zu gelten hat; es wäre zunächst an der Verwaltung, die konkreten Einzelfälle von Ausfuhren und die Gründe zu nennen, die gegen die Annahme eines zollamtlichen Nachweises sprechen, bzw. an der Beschwerdeführerin darzulegen, inwieweit sie demgegenüber den Ausfuhrnachweis als erbracht betrachtet).

4.- a) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Spruch- und Schreibgebühren), die auf Fr. 1'200.-- festgesetzt werden, im Umfange von Fr. 400.-- zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 1'200.--) mit den Verfahrenskosten (Fr. 400.--) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 800.--) nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Ent-

schädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

b) Die Verfahrenskosten für das Einspracheverfahren vor der ESTV (total Fr. 420.--) sind im gleichen Verhältnis zu reduzieren und der Beschwerdeführerin daher im Betrag von Fr. 100.-- aufzuerlegen.

c) Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten, die mit Fr. 1'500.-- festgesetzt wird.

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde von X vom 21. März 2003 wird teilweise gutgeheissen (E. 3), im Übrigen abgewiesen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. Februar 2003 wird soweit aufgehoben, im Übrigen bestätigt. Die Sache wird zur Neuberechnung der Nachforderung im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission werden mit dem Betrag von Fr. 1'200.-- (Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt, X im Umfang von Fr. 400.-- auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 800.-- wird X nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
- 3.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission keine Verfahrenskosten auferlegt.

- 4.- Die Kosten für das Einspracheverfahren vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden X im Umfang von Fr. 100.-- auferlegt.
 - 5.- X wird zu Lasten der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- zugesprochen.
 - 6.- 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 über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 [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.
-

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Pascal Mollard

Der Gerichtsschreiber:

Johannes Schöpf