



SRK 2004-178

Der Vizepräsident: André Moser  
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler  
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

## **Entscheid vom 18. Juli 2006**

in Sachen

**X. GmbH**, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);

1. Quartal 1997 - 4. Quartal 2000 / Exportlieferung, Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die X. GmbH bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons A. den Handel mit und Verkauf von Uhren, Bijouterie- und Souvenirartikeln aller Art; Beteiligungen; Erwerb, Verwaltung und Verkauf von Liegenschaften und Wertschriften. Die Gesellschaft reichte am 26. März 1996 den Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein und wurde in der Folge per 1. April 1996 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) im von der Verwaltung geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.- Aufgrund einer externen Kontrolle von Ende Mai 2002 stellte die ESTV am 6. Juni 2002 fünf Ergänzungsabrechnungen (EA) aus, wovon zwei die vorliegend zu behandelnde Steuerperiode betreffen:

- EA Nr. 1 (Steuerperiode 1. Januar 1997 - 31. Dezember 2000) Fr. 6'345.--

- EA Nr. 2 (Steuerperiode 1. Januar 1997 - 31. Dezember 2000) Fr. 1'198'320.--

Beide Beträge jeweils zuzüglich 5 % Zins ab mittlerem Verfall.

Mit der EA Nr. 1 hat die ESTV bei der Gesellschaft ihrer Ansicht nach zu Unrecht vorgenommene Vorsteuerabzüge, verbuchten aber nicht deklarierten Umsatz sowie verbuchte aber nicht deklarierte Privatanteile geltend gemacht. Die EA Nr. 2 betrifft zu versteuernde Lieferungsentgelte, welche die Mehrwertsteuerpflichtige als steuerbefreit behandelt hat, bei denen der Export aber nicht nachgewiesen werden konnte. Sowohl bei Ausfuhrsendungen im Paketpostverkehr (Fr. 215'804.-- im Jahr 2000) als auch bei Verkäufen im Reisenden- und Grenzverkehr waren keine entsprechenden Zahlungseingänge zuordenbar, insbesondere fehlten Rechnungen bzw. Quittungen.

Anlässlich einer Unterredung anfangs September 2002 erläuterte die X. GmbH der ESTV ihre Geschäftsabläufe, wobei es darum ging, bei willkürlich ausgewählten Beispielen die Prüfspur aufzuzeigen. Der Mehrwertsteuerpflichtigen wurde von der Verwaltung eine weitere Frist bis zum 30. September 2002 eingeräumt, um bei fünf Stichproben die steuerbefreite Ausfuhr zweifelsfrei nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 27. September 2002 übermittelte die X. GmbH der ESTV für die ausgewählten Fälle sowie für einen weiteren Fall Unterlagen, welche die Ausfuhr nachweisen sollten und stellte folgende Anträge:

"1. Die Ergänzungsabrechnungen Nrn. 2, 3 und 4 im Gesamtbetrag von Fr. 1'580'918.00 seien zu stornieren und der Anspruch auf Vorsteuerabzug (recte: der) von der MWST befreiten Umsätze der Jahre 1997-2000 sei zu bewilligen (mit der erwähnten Korrektur betreffend Unterlagen).

2. Eventuell sei der Firma X. GmbH Gelegenheit zu geben, weitere von Ihnen verlangte Unterlagen zur Prüfung einzureichen.

3. Subeventuell sei ein von Ihnen bezeichnetes Treuhandbüro mit den von Ihnen verlangten Abklärungen auf Kosten der Firma X. GmbH zu beauftragen."

Die ESTV nahm dieses Schreiben als Bestreitung der EA entgegen und erliess am 30. Juni 2003 drei Entscheide. Der erste Entscheid betrifft die Steuerperiode 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000 (Zeitraum vom 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000), und die X. GmbH wurde in Bestätigung der Rechtmässigkeit der EA Nr. 2 zur Zahlung von Fr. 1'198.320.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 30. August 1999 (mittlerer Verfall) verpflichtet. Die beiden anderen Entscheide behandeln Nachforderungen bezüglich späterer Steuerperioden.

C.- Gegen den Entscheid vom 30. Juni 2003 erhob die X. GmbH mit Eingabe vom 28. Juli 2003 bei der ESTV Einsprache mit folgenden Anträgen (die gestellten Anträge betreffen sämtliche drei Entscheide):

- "1. Der Einsprecherin sei gemäss Art. 53 VwVG Gelegenheit zu geben, bis Ende November 2003 die Begründung der Einsprache zu ergänzen.
2. Die vorstehend erwähnten Nachforderungsentscheide vom 30.06.2003 betreffend die Ergänzungsabrechnungen Nr. 2, 3 und 4 im Gesamtbetrag von Fr. 1'580'918.00 (abzüglich Fr. 840.00 gemäss Schreiben vom 27.09.2002) seien aufzuheben und der Anspruch auf Steuerabzug (recte: der) von der MWST befreiten Umsätze der Jahre 1997 - 2001 sei zu bewilligen.
3. Eventuell seien sämtliche steuerbefreiten Exporte für die Jahre 1997 - 2001 zu überprüfen und die entsprechenden Ergänzungsabrechnungen gegebenenfalls neu zuzustellen.
4. Subeventuell sei ein von der Eidg. Steuerverwaltung bestimmtes Treuhandbüro mit dieser Überprüfung auf Kosten der Firma X. GmbH zu beauftragen."

Sinngemäss stellte die X. GmbH in Ziff. 2 den Antrag auf Anerkennung der auf den zollamtlichen Dokumenten vermerkten Verkäufe als steuerbefreite Ausfuhren im Reisenden- und Grenzverkehr bzw. als steuerbefreite Ausfuhren im Paketpostverkehr. Mit Postsendung vom 5. Dezember 2003 (Datum der Postaufgabe) stellte die Gesellschaft der ESTV sechs Ordner mit Ausfuhrbelegen im Reisenden- und Grenzverkehr sowie ein Mäppchen mit Ausfuhrbelegen im Paketpostverkehr betreffend die Monate November und Dezember 2000 zu. Ebenfalls wurde der Verwaltung eine Tabelle "Steuerberechnung inkl. Nachweis auf den Gesamtumsatz gemäss Buchhaltung und die Mehrwertsteuerabrechnungen" eingereicht.

D.- Im Einspracheentscheid vom 9. September 2004 erkannte die ESTV wie folgt:

- "1. Die Einsprache wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Einsprecherin schuldet der ESTV für das 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000) und hat zu bezahlen:  
Fr. 1'159'599.00 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit dem 30. August 1999 (mittlerer Verfall).
3. Der Einsprecherin werden keine Kosten auferlegt."

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die Kontrolle habe ergeben, dass bei Verkäufen von Privatwaren im Ladengeschäft durch die X. GmbH an ausländische Touristen das Erfordernis des Nachweises der Ausfuhr der Waren Schwierigkeiten hervorgerufen habe. Wenn ein im Ausland domizilierter Käufer die Ware (z. B. eine Armbanduhr, Fotoapparat) im Ladengeschäft in Empfang nehme, erhalte er damit auch die Möglichkeit, den erworbenen Gegenstand im Inland zu gebrauchen. Die Gesellschaft habe die aus den Verkäufen eingenommenen Beträge lediglich in die Kasse eingetippt, ohne einen Beleg mit der Anschrift des Käufers zu erstellen. Da ein Käufer oft gleichzeitig mehrere Gegenstände erworben habe, insbesondere auch solche, welche nachher nicht ausgeführt werden (z. B. Schokolade zum direkten Konsum), stimme der Zahlungseingang (getippter Kassenbetrag) häufig nicht mit der Ausfuhrdeklaration bzw. der Rechnung (im Postverkehr) überein. Die Belege und Abrechnungs-

zusammenstellungen seien durch die Gesellschaft nicht ordnungsgemäss aufbewahrt worden, was eine Zuordnung zu den Ausfuhrbelegen unmöglich mache. Ein chronologisch geführtes Kassabuch habe gefehlt, dessen Saldi periodisch mit dem effektiven Kassastand verglichen worden wären. Es habe lediglich Kassenstreifen, Tages- und Monatsrekapitulationen der Registrierkasse sowie Ordner über bar bezahlte Rechnungen gegeben. Im Jahr 1999 seien in den Zeiträumen vom 15. Januar bis 10. März und vom 11. August bis 31. Dezember regelmässig über die Monatsenden hinweg auf dem Kassakonto auch Minussaldi ausgewiesen worden; dieser Umstand stelle ein Indiz für unverbuchte Einnahmen dar. Die Verfolgung der Geschäftsvorfälle anhand der Belege vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung (und auch in umgekehrter Richtung) habe sich als unmöglich erwiesen.

Betreffend die Ausfuhrdeklarationen im Reisenden- und Grenzverkehr habe die X. GmbH der ESTV sechs Ordner mit Ausfuhrbelegen für die Monate November und Dezember 2000 eingereicht. Die Abwicklung der Verkäufe sei jeweils derart vorgenommen worden, dass für den Kunden ein Formular 11.49 ausgefüllt worden sei, in dem die Bruttobeträge (Verkaufspreis inkl. Mehrwertsteuer) angeführt worden seien. Für jeden Kunden sei ein "Handzettel" über die getätigten Einkäufe erstellt worden. Dabei habe es sich jedoch um ein handbeschriebenes Stück Papier gehandelt, aus welchem weder der Name des Käufers noch derjenige des Verkäufers habe entnommen werden können; von den "Bruttobeträgen" sei dann der gerundete Mehrwertsteuerbetrag abgezogen worden. Die Auflistung sei uneinheitlich vorgenommen worden. Oft sei direkt unter dem Begriff "Tax" der Nettobetrag notiert worden; ab und zu sei "-Tax" (minus Tax) vermerkt worden, allerdings ohne die abgezogene Summe betragsmässig anzuführen. Auf den Handzetteln würden sich teilweise noch weitere Beträge befinden (häufig mit "Chocolate" bezeichnet), welche ohne Steuerabzug vermerkt worden seien und nicht in den Ausfuhrdeklarationen erscheinen sollten. Die Addition der um die gerundeten Mehrwertsteuerbeträge reduzierten Bruttobeträge mit den weiteren Beträgen habe das Total ergeben, das in die Registrierkasse eingetippt worden sei. Gemäss den Angaben der Gesellschaft habe die verwendete Registrierkasse über keine 0 %-Taste verfügt, sodass auf dem Kassenzettel wiederum eine Mehrwertsteuer (6,5 %) angegeben worden sei. Dieser Vermerk sei gemäss den Aussagen der Mehrwertsteuerpflichtigen einfach ignoriert worden und habe keinen Eingang in ihre Buchhaltung gefunden. Die Kassencoupons seien nicht an die Kunden ausgehändigt worden, diese hätten die Originale der Handzettel erhalten. Weder auf den eingereichten Kassenzetteln noch auf den Handzetteln erscheine ein Kontierungsvermerk, ein solcher sei nur auf den Ausfuhrdeklarationen ersichtlich, allerdings ohne Datum und nur mit einer einzigen Kontoangabe. Das Treuhandbüro der X. GmbH habe offenbar die Buchhaltung gestützt auf die Ausfuhrdeklarationen vorgenommen.

Beim Vergleich der Beträge gemäss den Handzetteln mit den Beträgen gemäss den Ausfuhrdeklarationen würden sich bei diversen Geschäftsfällen erhebliche Differenzen ergeben. Teilweise erhalte man eine Übereinstimmung, wenn bei den Handzetteln diejenigen Beträge ohne vermerkten "Tax"-Betrag unberücksichtigt blieben. Dies werfe allerdings die Frage auf, wie und wo diese Beträge verbucht worden seien. Das in die Registrierkasse eingetippte Total setze sich zum einen aus den "Nettobeträgen" der auf den Ausfuhrdeklarationen aufgeführten

Verkäufe, zum andern aus den Einnahmen der nicht der Steuerbefreiung unterliegenden Verkäufe zusammen. Diese Umstände erlaubten weder eine einfache, noch schnelle, noch genaue Überprüfung der einzelnen Geschäftsfälle. Bei einigen Belegen sei die vollständige Zuordnung der unterschiedlichen Beträge auf den verschiedenen Unterlagen (Handzettel, Kassenzettel, Ausfuhrdeklaration) auch bei Berücksichtigung von Brutto- und Nettobeträgen unmöglich oder es lasse sich nicht eruieren, aus welchen Einzelbeträgen sich zusammengefasste Beträge einer Ausfuhrdeklaration zusammensetzen würden. Bei einer weiteren Gruppe von Ausfuhrdeklarationen seien nicht alle dazugehörenden Belege eingereicht worden. Teilweise würden die Daten gemäss Ausfuhrdeklarationen, Handzetteln und Kassenbelegen divergieren. Bei zahlreichen Ausfuhrdeklarationen würden sich Zweifel ergeben, ob sie wirklich nur Gegenstände für einen einzigen Abnehmer enthielten. Es erscheine eher ungewöhnlich, dass ein Kunde am gleichen Tag mehrere Male im Laden erscheine bzw. hintereinander mehrere Einkäufe tätige, so dass mehrere Kassen- und Handzettel ausgestellt werden müssten. Dazu komme, dass dann noch jedes Mal beispielsweise eine Uhr und einige Messer gekauft würden (z. B. auf den Deklarationen für "Y.", "Z.", "W." und "V."). Es seien auch keine Belege der Kartenorganisationen (Visa, Mastercard, etc.) vorhanden, auf welchen die Namen des bzw. der Käufer ersichtlich wären. Die Verwaltung gehe daher davon aus, dass es sich bei einigen Ausfuhrdeklarationen um einen Zusammenzug von Käufen von mehreren Kunden handle, damit der erforderliche Mindestbetrag von Fr. 500.-- erreicht werde; derartige Sammeldeklarationen seien jedoch unzulässig.

Trotz den Bemühungen der X. GmbH, die verschiedenen Belege mit den Ausfuhrdeklarationen zusammenzuführen, sei bei dieser Art der Buchführung eine leichte und genaue Verfolgung der Geschäftsvorfälle ohne Zeitverlust anhand der Belege (vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung als auch in umgekehrter Richtung) nicht möglich; die verlangte Prüfspur sei nicht gegeben. Dazu käme die Verwendung von nur allgemein gehaltenen Gegenstandsbezeichnungen, sodass die verschiedenen Handzettel, Kassenzettel und Ausfuhrdeklarationen kaum einander zugeordnet werden könnten. Fehlende Rechnungen bzw. die Nichtnennung der Abnehmer verunmögliche eine materielle Überprüfung der einzelnen Geschäftsfälle; bei dieser Sachlage könne nicht von einer genügenden Buchhaltung gesprochen werden. Ähnlich liege der Sachverhalt beim Paketpostverkehr; hier stelle sich ebenfalls das Problem von gerundeten Beträgen, der allgemein gehaltenen Artikelbezeichnungen und der fehlenden namentlichen Nennung der Kunden auf den Hand- oder Kassenzetteln. Die eingereichten Belege stimmten jedoch mit Ausnahme eines Beleges ("U., USA", datiert vom 2. November 2000) untereinander überein, weshalb die Einsprache bezüglich der Ausfuhr im Paketpostverkehr gutgeheissen werde.

Die ESTV anerkenne im Jahr 2000 bezüglich Fr. 562'336.-- (Fr. 346'532.-- + Fr. 215'804.--) die Ausfuhrnachweise, was einem prozentualen Anteil von 8,01 % entspreche. Unter Anwendung desselben Prozentsatzes für den gesamten überprüften Zeitraum (1997-2000) errechne sich ein Mehrwertsteuerbetrag von total Fr. 1'149'599.30; die Einsprache sei demzufolge im Betrag von Fr. 38'721.-- (gerundet) gutzuheissen. Praxisgemäss habe die Verwaltung eine bestimmte Periode detailliert geprüft und das ermittelte Ergebnis auf die ganze Kontrollperiode umgelegt. Die X. GmbH könne sich nicht auf eine ihrer Ansicht nach fehlende oder

angeblich zu spät vorgenommene Kontrolle durch die ESTV berufen; sie könne zu ihren Gunsten nichts aus dem Umstand ableiten, dass sie von der Verwaltung nicht so häufig überprüft werde, wie von ihr selbst gewünscht.

E.- Mit Eingabe vom 5. Oktober 2004 erhebt die X. GmbH (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 9. September 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und stellt folgende Anträge:

- "1. Der angefochtene Entscheid (recte: Einspracheentscheid) sei aufzuheben, soweit die Einsprache nicht gutgeheissen wurde.
2. Insbesondere sei Ziff. 2 des angefochtenen Entscheides (recte: Einspracheentscheides) aufzuheben, wonach die Einsprecherin der ESTV für das 1. Quartal 1997 - 4. Quartal 2000 (Zeit vom 01.01. - 31.12.) Fr. 1'159'599.00 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5 % seit dem 30.08.1999 (mittlerer Verfall) zu bezahlen habe.
3. Der Nachforderungsentscheid vom 30.06.2003 betreffend die Ergänzungsabrechnung Nr. 2 sei aufzuheben und der Anspruch auf Steuerabzug der von der MWST befreiten Umsätze der Jahre 1997 - 2000 sei zu bewilligen.
4. Eventuell sei ein von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmtes Treuhandbüro mit der Überprüfung sämtlicher steuerbefreiter Exporte auf Kosten der Firma X. GmbH zu beauftragen.
5. Subeventuell sei auf Grund einer Ermessenstaxation von 10 % des steuerbefreiten Exportes der Beschwerdeführerin Fr. 118'424.30 als Inlandumsatz aufzurechnen.
6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen für die Eidgenössische Steuerverwaltung."

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin insbesondere vor, bei ihrer Tätigkeit handle es sich um Massen-Ladenverkäufe, die zu Stosszeiten abgewickelt würden, innerhalb kurzer Zeit müssten die Verkäufe getätigt werden (vor allem bei der "Abfertigung" eines Reise-cars). Oft würden mehrere Angehörige einer Familie gemeinsam Einkäufe tätigen, sodass mehrere Geschenkartikel derselben Sorte (z. B. Messer) gekauft würden. Da einige Souvenir-geschäfte am Platz A. den Touristen ihre Leistungen anbieten, würden die Kunden die Angebote in verschiedenen Geschäften vergleichen und daher käme es vor, dass Verkäufe an einen bestimmten Kunden getätigt werden und derselbe Kunde kurze Zeit später wieder einen weiteren Kauf vornehme. Ebenfalls sei zu berücksichtigen, dass es sich beim Verkaufspersonal teilweise um ausländische Mitarbeiterinnen handle (z. B. Chinesen, Japaner, etc.), welche die Sprache der Kunden beherrschten; dies bedeute eine zusätzliche Schwierigkeit in der administrativen Abwicklung dieser Geschäfte. Es sei unmöglich, für jeden Kunden neben den Kassenbelegen auch noch Rechnungen mit der Anschrift auszustellen. Für die Steuerbefreiung seien in allen Fällen die Bedingungen eingehalten worden (Lieferpreis mindestens Fr. 500.--; der Abnehmer dürfe seinen Wohnsitz nicht im Inland haben; der Gegenstand müsse für den privaten Gebrauch oder für Geschenkszwecke bestimmt sein; Ausfuhr innert 30 Tagen; Nachweis der Ausfuhr durch eine zollamtlich gestempelte Kopie der Deklaration für die Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr [Form Nr. 11.49 oder 11.49A]; die Ausfuhrdeklaration müsse auf den Namen des Abnehmers lauten). Die Gesellschaft habe sämtliche Punkte erfüllt und die originalgestempelten Ausfuhr-

belege für die Monate November und Dezember 2000 der ESTV eingereicht. Es sei zutreffend, dass die Handzettel mit den Kassencoupons bzw. die Ausfuhrdeklarationen separat aufbewahrt worden seien. Aufgrund des immer sehr hektischen Geschäftsganges und der grossen Zahl der Belege seien die vom Zoll gestempelten und zurückgesandten Ausfuhrpapiere nicht weiter bearbeitet worden. Um den Nachweis der ordnungsgemässen Ausfuhr zu erbringen, seien für zwei Monate (November und Dezember 2000) die Belege zusammengeführt worden. Die Kassens Journale seien monatlich verbucht worden; aus diesem Grund sei es vorgekommen, dass während dem Monat erfolgte Barbezüge zu einem Minussaldo auf dem Kassakonto geführt hätten und erst mit der Kassenumsatzverbuchung des Monats (nach dem Monatsende) der Saldo wieder plus gewesen sei - bei einem derart intensiven Kassengeschäft müsse diese Vorgehensweise genügen. Die Prüfspur in Bezug auf die Handzettel bzw. Kassencoupons und die Ausfuhrdeklarationen sei bei der Kontrolle ursprünglich nicht gegeben gewesen, sei aber von der Mehrwertsteuerpflichtigen für die beiden erwähnten Monate nachgeholt worden. Die Gesellschaft sei sich bewusst, dass die von ihr gewählte Form der Ablage der Belege den Anforderungen der ESTV nicht genügt habe. Dass sich bei einzelnen Belegen die vollständige Zuordnung der verschiedenen Beträge auf den verschiedenen Unterlagen auch bei Berücksichtigung von Brutto- und Nettobetrag nicht habe eruieren lassen, hänge mit der Menge der Belege zusammen. Es könne jedoch nicht so sein, dass sämtliche von der Beschwerdeführerin getätigten Lieferungen zwecks Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr nicht als Exporte anerkannt würden, nur weil sich einige Belege nicht zuordnen liessen. Das von ihr beauftragte Treuhandbüro habe die Ausfuhrpapiere irrtümlich aufgrund der Bruttoumsätze verbucht, in der Kasse enthalten seien jedoch nur Nettobeträge; wenn dieser Fehler berichtigt werde, ergebe sich eine Mehrwertsteuerschuld von Fr. 107'911.10. Im Hinblick darauf, dass sich im Nachhinein einige Geschäftsfälle nicht mehr detailliert nachweisen liessen, beantrage die Beschwerdeführerin im Eventualantrag maximal 10 % der Umsätze aufzurechnen; diese Bereitschaft werde ohne Präjudiz und ohne Anerkennung einer Rechtspflicht erklärt. Da wegen Personalknappheit der Verwaltung eine generelle Überprüfung des gesamten Zeitraumes (1997 - 2001) durch die ESTV offensichtlich nicht möglich gewesen sei, verlange die Beschwerdeführerin, es sei ihr - auf eigene Kosten - durch ein von der Verwaltung zu bestimmendes Treuhandbüro, das die Kontrolle vorzunehmen habe, die Gelegenheit zum Beweis dafür einzuräumen, dass die getätigten Geschäfte zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigten.

F.- In der Vernehmlassung vom 20. Januar 2005 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, die steuerbefreiten Ausfuhren im Paketpostverkehr stünden aufgrund der teilweisen Gutheissung der Einsprache nicht mehr zur Diskussion. Die genaue Untersuchung der Ausfuhrdeklarationen sowie der dazugehörigen Belege für den Monat November 2000 lasse die Verwaltung zum Schluss kommen, dass es sich bei mindestens 114 Ausfuhrdeklarationen (von insgesamt 178) um unzulässige Sammeldeklarationen gehandelt habe. Bei 123 Ausfuhrdeklarationen seien mehrere Handzettel festgestellt worden (bei der Ausfuhrdeklaration Nr. 54 beispielsweise 17 Stück), wobei Menge und Art der gekauften Artikel zeigten, dass kaum ein einzelner Käufer dahinter stehen könne. Unter diesen 178 Ausfuhrdeklarationen befänden sich neun "Belegbündel", bei denen die Ausfuhrdeklaration gänzlich gefehlt habe, sowie ein Beleg betreffend die Lieferung an

die "Z. Gifts Inc., New York", welcher bereits in der EA berücksichtigt worden sei. Von den verbleibenden 168 Ausfuhrdeklarationen stützten sich 45 auf einen einzigen Handzettel und den dazugehörigen Kassabeleg; bei 123 Ausfuhrdeklarationen seien mehrere Handzettel und die dazugehörigen Kassabelege vorhanden. Bei mindestens 85 Ausfuhrdeklarationen seien die verschiedenen Handzettel und / oder Ausfuhrdeklarationen eindeutig von unterschiedlichen Personen erstellt worden. Bei mindestens 73 Ausfuhrdeklarationen seien die verschiedenen Käufe mit unterschiedlichen Zahlungsmitteln vorgenommen worden; es sei absolut unglaublich, dass ein einzelner Kunde zuerst mit American Express, anschliessend mit Visa und zum Schluss noch bar bezahlen würde (vgl. Ausfuhrdeklaration Nr. 44). Bei mindestens 19 Ausfuhrdeklarationen komme noch dazu, dass eine vollständige Zuordnung der verschiedenen Handzettel und Kassabelege zu den notierten Positionen auf den Ausfuhrdeklarationen überhaupt nicht möglich sei. Bei der Ausfuhrdeklaration Nr. 37 seien insgesamt 17 Kassenzettel bzw. Handzettel erstellt worden, die insgesamt 19 Messer und vier Uhren betreffen; die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach ein Kunde erst nach einem Vergleich in einem anderen Geschäft einen Kauf tätige, sei daher unglaublich. Es sei auch sehr unwahrscheinlich, dass Touristen, auf welche ein Bus warte, noch weitere Souvenirläden besuchen würden, um Preisvergleiche vorzunehmen. In manchen Fällen habe die Beschwerdeführerin die Touristen sogar vom Flughafen abgeholt, ihnen die Sehenswürdigkeiten der Region A. gezeigt, diese zum Ladengeschäft geführt und dann wieder zurück zum Flughafen gebracht. In einem solchen Fall dürfte ein Tourist wohl kaum bei der Konkurrenz noch Preisvergleiche anstellen. Bemerkenswert sei der Umstand, dass nur gerade 61 von über 600 Handzetteln einen Totalbetrag von über Fr. 500.-- enthielten, welcher für sich allein eine Ausfuhrdeklaration ermöglicht hätte. Bei mindestens 47 Ausfuhrdeklarationen hätten die Handzettel, Kassenzettel und die Ausfuhrdeklarationen unterschiedliche Angaben betreffend das Verkaufsdatum aufgewiesen. Hier sei besonders klar, dass es sich um Sammeldeklarationen handeln müsse. In manchen Fällen hätten die Handzettel, welche gemäss den Aussagen der Beschwerdeführerin die Kunden im Original erhielten, verschiedene Verkaufsdaten getragen und seien danach in derselben Ausfuhrdeklaration erschienen. Dies würde nämlich bedeuten, dass der gleiche Kunde an verschiedenen Tagen das Geschäft der Gesellschaft aufgesucht hätte, was bei "wartenden Touristenbussen" ausgeschlossen sei. Ebenfalls seien Fälle aufgetreten, bei denen in der Ausfuhrdeklaration (z. B. Nr. 80) ein handschriftlicher Vermerk wie z. B. "next tax form" oder "on the next tax form" angebracht worden sei; offensichtlich wollte man, da ein Artikel bereits den Wert von Fr. 500.-- erreicht hatte, den anderen Artikel dazu verwenden, einem weiteren Käufer mit einem Kaufbetrag unter Fr. 500.-- zu einem "steuerbefreiten Kauf" zu verhelfen.

Ein Minussaldo, das heisst ein Kassabestand mit negativem Vorzeichen, könne in einer Kasse bei korrekter Buchführung nicht auftreten, vielmehr weise dies auf unverbuchte Einnahmen hin. Die Buchhaltung habe zeitnah, lückenlos und einwandfrei geführt zu werden, eine monatliche Verbuchung von "Sammelposten" entspreche dieser Verpflichtung nicht. Nach den Feststellungen der ESTV habe in den Zeiträumen vom 15. Januar 1999 bis zum 10. März 1999 und vom 11. August 1999 bis zum 31. Dezember 1999 ein Minussaldo in der Kasse der Beschwerdeführerin bestanden. Die Gesellschaft habe selbst zugestanden, dass die von ihr geführten Unterlagen keine leichte und genaue Verfolgung der Geschäftsvorfälle ermöglichen

würden, die Prüfspur sei daher nicht im erforderlichen Umfang vorhanden. Die Ausfuhr von Gegenständen habe nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen sei; der zollamtliche Nachweis müsse inhaltlich wahr sein. Bei 178 genauer geprüften Ausfuhrdeklarationen fehlten bei neun Belegbündeln die Original-Ausfuhrdeklarationen; bei mindestens 61 Ausfuhrdeklarationen seien Datumsdifferenzen zwischen der Ausfuhrdeklaration und den dazugehörenden Handzetteln und Kassenzetteln zu verzeichnen; bei 68 Ausfuhrdeklarationen würden sich auf den Handzetteln noch eingerahmte Zusatzeinträge befinden, bei denen nicht klar sei, welchem Zweck sie dienten; mindestens 42 Ausfuhrdeklarationen enthielten Differenzen bezüglich Art und Menge der verkauften Artikel gegenüber den Handzetteln bzw. Kassenzetteln; bei 26 Ausfuhrdeklarationen sei der Handzettel unklar bzw. seien die einzelnen Handzettel den Positionen auf der Ausfuhrdeklaration nicht zuordenbar; auf mindestens 21 Ausfuhrdeklarationen würden sich Artikel befinden, welche gemäss Handzettel inklusive Mehrwertsteuer verkauft worden seien. Unter diesen Voraussetzungen sei insgesamt eine materielle Überprüfung der Geschäftsvorfälle nicht möglich. Da die Beschwerdeführerin nicht belegen könne, dass bei 90 % der von ihr geltend gemachten steuerbefreiten Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr der zollamtliche Nachweis erbracht und dessen inhaltliche Wahrheit überprüfbar ist, könne auch ihrem Eventualantrag nicht gefolgt werden, es seien maximal 10 % der in Frage stehenden Umsätze zu versteuern. Die Beschwerdeführerin hätte bereits in der Vergangenheit von sich aus ein Treuhandbüro damit beauftragen können, die Ausfuhrdeklarationen und die Kassenzettel bzw. Handzettel zusammen zu führen; das derart ermittelte Ergebnis hätte sie den Rechtsschriften beilegen können.

G.- Mit Schreiben vom 23. Januar (recte: Februar) 2005 beantragte die Beschwerdeführerin, es sei ihr eine Frist zur Einreichung der Replik anzusetzen. Die SRK setzte ihr am 24. Februar 2005 antragsgemäss eine Frist dazu an. In der fristgerecht eingereichten Replik vom 1. April 2005 führte die Mehrwertsteuerpflichtige insbesondere aus, sie habe mit der Vorlage der zollamtlich gestempelten Ausfuhrdeklaration den Nachweis des Exports jedenfalls erbracht. Die ESTV behaupte, dass kein einziger Verkauf ab Ladentisch als steuerfreier Umsatz zu behandeln sei; nachdem ein Anspruch auf pflichtgemässes Ermessen bestehe, sei diese Haltung untragbar. Aufgrund einer Belegkontrolle dürften nach Ansicht der Gesellschaft maximal 36,77 % der als Export deklarierten Umsätze aufgerechnet werden. Daher würde für die Jahre 1997 bis 2000 der Betrag von total Fr. 426'384.70 als steuerbar anerkannt und dieser "sei von der in Ziff. 2 der Anträge der Beschwerde vom 5. Oktober 2004 geltend gemachten Forderung in Abzug zu bringen". Zum Vergleich könnten andere in der Stadt A. domizilierte Betriebe herangezogen werden, welche bezüglich Branche und Absatzkanäle ähnlich seien.

In der Duplik vom 2. Mai 2005 wies die ESTV sinngemäss darauf hin, dass die Beschwerdeführerin mit der Modifizierung des Rechtsbegehrens in der Replik zumindest einen Teil der geltend gemachten Mehrwertsteuerforderung ausdrücklich anerkenne. Nur unter bestimmten Voraussetzungen könnten Umsätze im Reisenden- und Grenzverkehr, die als Inlandumsätze gelten, von der Mehrwertsteuer befreit werden. Für eine solche Steuerbefreiung sei das zollamtliche Dokument zwingend notwendig, für sich alleine jedoch nicht ausreichend. Der zollamtliche

Stempel belege nämlich weder, dass der auf der Ausfuhrdeklaration aufgeführte Verkäufer Erwerber sämtlicher aufgeführter Waren gewesen sei (Verbot der Sammeldeklaration), noch, ob und wie die entsprechenden Umsätze verbucht und deklariert worden seien. Nur wenn ein Geschäftsfall von der Buchhaltung bis zur Ausfuhrdeklaration (in beiden Richtungen) verfolgt werden könne, sei die Kontrolle möglich. Mit ihrem modifizierten Antrag beantrage die Beschwerdeführerin im Ergebnis, dass nur jene Verkäufe berücksichtigt würden, bei denen auf den Handzetteln Beträge über Fr. 500.-- angeführt seien. Zu den weiteren Einwänden der Verwaltung betreffend die Richtigkeit der Ausfuhrdeklarationen habe die Mehrwertsteuerpflichtige keine Stellung genommen; die Verwaltung halte daher an den bisher gestellten Anträgen fest.

Die SRK übermittelte am 23. Mai 2005 dem Vertreter der Beschwerdeführerin die Duplik der ESTV vom 2. Mai 2005 zur Kenntnisnahme.

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

### **Erwägungen:**

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist dem Vertreter der Beschwerdeführerin offensichtlich am 10. September 2004 zugestellt worden. Die am 5. Oktober 2004 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- 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.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV, aSR 101) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwert-

steuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1997 bis 2000 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionsengrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 27 E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43 S. 241). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.- a) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußelter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzu-

sehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheidung der SRK vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff. E. 3c).

b) Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland durch Steuerpflichtige gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen (Art. 4 Bst. a MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Als Inland gilt das Gebiet der Schweiz, aber ohne Zollfreilager (Art. 3 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Die Lieferung wird am Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, befindet (Art. 11 Bst. a MWSTV). Die Lieferung von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden, sind von der Steuer befreit (Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV). Eine direkte Ausfuhr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Mehrwertsteuerpflichtigen selbst oder von seinem nicht mehrwertsteuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser den Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen oder im Inland im Rahmen eines Liefergeschäftes einem Dritten übergeben hat (vgl. Art. 15 Abs. 3 MWSTV). Die Ausfuhr von Gegenständen hat nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 MWSTV).

c) Rechtsprechung und Literatur anerkennen das übergeordnete Bestimmungslandprinzip (Urteile des Bundesgerichts vom 26. Februar 2001, E. 2b, 3a und vor allem 3b, veröffentlicht in StR 2001 S. 360, 362; sowie vom 10. November 2000, E. 5b und e, veröffentlicht in StR 2001 S. 51, 53; Entscheid der SRK vom 12. April 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 3/2000, S. 110, E. 4a; Jörg R. Bühlmann, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkung zu Art. 19 N 1 ff.; Xavier Oberson, in mwst.com, a.a.O., Art. 1 N 29 ff.). Das Bestimmungslandprinzip fordert 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 (Camenzind/Honauer, a.a.O., 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, wenn er das Formerfordernis erfüllt und die erforderlichen zollamtlichen Ausfuhrpapiere vorlegt. Bei Vorliegen dieser Dokumente 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.

d) In der Regel liegen keine steuerbefreiten Lieferungen vor, wenn es sich beim Abnehmer um eine Privatperson handelt und die Gegenstände für deren eigenen Gebrauch oder für Geschenkzwecke bestimmt sind (ESTV, Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [nachfolgende "Wegleitung 1997"], Rz. 530). Um die Steuerbefreiung zu erreichen, müssen die Bedingungen gemäss Art. 1 der Verordnung vom 14. Dezember 1994 über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr (aSR 641.201.41) eingehalten werden. Der Preis der gelieferten Gegenstände muss mindestens Fr. 500.-- betragen; der Abnehmer darf nicht im Inland Wohnsitz haben; die gelieferten Gegenstände müssen für den privaten Gebrauch des Abnehmers oder für Geschenkzwecke bestimmt sein; die gelieferten Gegenstände müssen binnen 30 Tagen nach ihrer Übergabe an den Abnehmer ins Ausland ausgeführt werden; der Nachweis der Ausfuhr ist mit der zollamtlich gestempelten Kopie der besonderen Ausfuhrdeklaration im Reisenden- und Grenzverkehr zu erbringen. Diese Ausfuhrdeklaration muss auf den Namen des Abnehmers lauten und darf nur die an diesen gelieferten Gegenstände enthalten. Andere Ausfuhrdeklarationen können nicht für diese Steuerbefreiung verwendet werden.

e) Lieferungen ins Ausland müssen, damit deren Steuerbefreiung anerkannt wird, mit den notwendigen Dokumenten nachgewiesen werden. Anerkannt werden nach konstanter Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zum Mehrwertsteuerrecht im Normalfall nur die amtlichen Dokumente, das heisst bei der Ausfuhr von Privatwaren die zollamtlich gestempelten Kopien der Ausfuhrdeklaration (Ausfuhrdeklaration im Postverkehr [Form. Nr. 11.39]; Deklaration für die Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr [Form. Nr. 11.49 und 11.49[A]; vgl. Wegleitung 1997, Rz. 533 und 550; vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in ASA 70 S. 694). Diese Ausfuhrnachweise sind während der Verjährungsfrist zur Verfügung der ESTV zu halten; dabei hat die Ablage so zu erfolgen, dass die einzelnen Exporte jederzeit und ohne Zeitverlust nachgewiesen werden können (z. B. Ablage zusammen mit den Rechnungskopien; vgl. Wegleitung 1997, Rz. 537 und 938). 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Januar 2001 [2A.110/2000], E. 2f mit Hinweis; Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, a.a.O., E. 4b; zum Ganzen auch Entscheidung der SRK vom 29. Mai 2002, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 98 S. 1174 ff. E. 6).

f) Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 aÜB-BV. Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tat-

sachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in casu anwendbar: Wegleitung 1997) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV - noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien], Ziff. 115), so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Das Bundesgericht und die SRK haben entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (vgl. Entscheid der SRK vom 27. März 2006 in Sachen L. [SRK 2003-184] E. 2d, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch ASA 73 S. 233 E. 2c/aa; 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

g) Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. Entscheid der SRK vom 27. März 2006 in Sachen L. [SRK 2003-184] E. 2e, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a; 61 S. 532 f. E. 2b; 59 S. 563 E. 1). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, mit weiteren Hinweisen; 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen; 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a; 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; 63 S. 239; 52 S. 239 E. 4).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 47 S. 581 ff. E. 5b; Ent-

scheid der SRK vom 29. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt hat bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die Rekurskommission eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 83 S. 929 ff. E. 2; Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 5c; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005 in Sachen S. [SRK 2003-105], E. 2d/bb).

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 2000 in Sachen R. AG [2A.148/2000], E. 5b).

3.- a) Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen der ESTV berechtigterweise Anlass gaben, diese nicht anzuerkennen und eine Schätzung der von der Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsätze vorzunehmen. Insbesondere ist zu überprüfen, ob die Beschwerdeführerin für alle jene Geschäftsfälle, bei denen sie einen Export im Reisenden- und Grenzverkehr geltend macht, einen gültigen und der Wahrheit entsprechenden Ausfuhrnachweis vorlegen konnte und die fraglichen Ausfuhren in den Geschäftsbüchern der Mehrwertsteuerpflichtigen ordnungsgemäss verbucht worden sind.

b) Die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen weisen zahlreiche gravierende Mängel auf und sind lückenhaft; sie konnte beispielsweise kein ordentliches - chronologisch geführtes - Kassabuch vorweisen. Regelmässige Abstimmungen des Bargeldbestandes mit den Aufzeichnungen konnten deshalb gar nicht vorgenommen werden. In den Zeiträumen vom 15. Januar bis 10. März 1999 und vom 11. August bis 31. Dezember 1999 waren auf dem Kassakonto über die Monatsenden hinweg sogar Minussaldi ausgewiesen, die auf eine nicht zeitnahe, lückenlose und einwandfreie Verbuchung von Geschäftsfällen hinweisen und ebenfalls ein Indiz für unverbuchte Einnahmen darstellen. Erfahrungsgemäss erfolgt eine grosse Anzahl an Verkäufen von Souvenirartikeln an Touristen in bar, sodass von einer ordnungsgemässen Kassenführung nicht gesprochen werden kann. Belege und Ausfuhrdeklarationen sind von der Beschwerdeführerin derart aufbewahrt worden, dass eine gegenseitige Zuordnung teilweise überhaupt unmöglich war und teilweise nur mit unverhältnismässig grossem Aufwand erfolgen konnte. Angesichts dieser Tatsachen war die Prüfspur für die einzelnen Geschäftsfälle durch die Verwaltung entweder überhaupt nicht oder nicht ohne grossen Zeitverlust nachvollziehbar. Die Mehrwertsteuerpflichtige selbst hat in der Beschwerde vom 5. Oktober 2004 (Seite 5) angegeben, dass die Prüfspur in Bezug auf die Handzettel bzw. Kassencoupons und die Ausfuhrdeklarationen bei der Kontrolle nicht gegeben war.

Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die die Beschwerdeführerin zu verantworten hat, sind derart gravierend, dass die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse von der ESTV berechtigterweise als nicht gegeben angesehen wurde. Es ist daher offensichtlich, dass die Verwaltung unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet war, die nur rudimentär geführte Buchhaltung der Beschwerdeführerin abzulehnen und ihr die Beweiskraft abzusprechen.

c) Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe alle Voraussetzungen für die Geltendmachung der Steuerbefreiung im Reisenden- und Grenzverkehr eingehalten, die tatsächliche Ausfuhr der fraglichen Gegenstände sei von ihr jeweils mittels Ausfuhrpapieren dokumentiert. Die Mehrwertsteuerpflichtige übersieht jedoch, dass sie sich nur in jenen Fällen auf die Steuerbefreiung berufen kann, in denen die Ausfuhrdeklarationen formell richtig ausgestellt und auch inhaltlich wahr sind. Die Anforderungen an diese Ausfuhrdokumente werden - wie bereits erwähnt - bewusst sehr hoch angesetzt, um Missbräuchen zu begegnen.

Wie die ESTV anlässlich der Kontrolle festgestellt hat, bestehen begründete Zweifel an der Richtigkeit der von der Beschwerdeführerin im geprüften Zeitraum ausgestellten Ausfuhrdeklarationen. Es ist sehr unwahrscheinlich, dass Touristen, auf die ein Touristenbus wartet, mehrmals hintereinander im Geschäft der Mehrwertsteuerpflichtigen erscheinen, um Souvenirs zu erwerben. Bei 123 von 178 näher geprüften Ausfuhrdeklarationen sind für jede einzelne Deklaration mehrere Handzettel bzw. Kassabelege vorhanden. Da der von einem Kunden erworbene Artikel oftmals den Mindestwert (Fr. 500.--) nicht erreicht hat, wollte die Gesellschaft offensichtlich in diesen Fällen durch das Hinzufügen von weiteren Artikeln von anderen Kunden diese Schwelle erreichen, um den Käufern zu einem "steuerbefreiten Kauf" zu verhelfen. Aufgrund der grossen Zahl derartiger Ausfuhrdeklarationen muss sogar von einem planmässigen Vorgehen der Beschwerdeführerin in diesem Punkt ausgegangen werden. Erstaunlich ist ebenfalls, dass bei mindestens 85 Ausfuhrdeklarationen die Handzettel und / oder Ausfuhrdeklarationen von unterschiedlichen Personen ausgestellt worden sind, was ebenfalls darauf hinweist, dass diese Einkäufe nicht von einer einzigen Person stammen und das Personal der Mehrwertsteuerpflichtigen dazu angehalten worden ist, die Einkäufe verschiedener Kunden "zusammenzuziehen", um entgegen den Vorschriften die Steuerbefreiung im Reisenden- und Grenzverkehr zu erwirken. Bei mindestens 73 Ausfuhrdeklarationen sind die Verkäufe mit unterschiedlichen Zahlungsmitteln vorgenommen worden. Es ist nicht anzunehmen, dass ein einziger Kunde einen Teil seines Einkaufs mit einer Kreditkarte und einen anderen Teil in bar bezahlt; ebenso wenig kann angenommen werden, dass ein Kunde seinen Einkauf mit zwei (oder mehreren) verschiedenen Kreditkarten (teilweise von derselben Kartenorganisation, teilweise von unterschiedlichen Kartenorganisationen) regelt. Auch bei diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die Einkäufe mehrerer Kunden zusammengezählt worden sind. Bei mindestens 47 Ausfuhrdeklarationen weisen die Handzettel, Kassenzettel und Ausfuhrdeklarationen unterschiedliche Verkaufsdaten auf, sodass auch in diesen Fällen davon ausgegangen werden muss, dass nicht ein einzelner Kunde die auf der Ausfuhrdeklaration angeführten Gegenstände gekauft hat. Überhaupt nicht nachvollziehbar ist die Zuordnung der verschiedenen Handzettel und Kassensbelege bei 19 Ausfuhrdeklarationen; bei neun "Belegbündeln" fehlen die Ausfuhrdeklarationen gänzlich. Wenn

diese zahlreichen Fehler und Unzulänglichkeiten in Relation zur Zahl der insgesamt 178 Ausfuhrdeklarationen und über 600 Handzettel im detailliert überprüften Zeitraum der Kontrollperiode gesetzt werden, gelangt die SRK zur Überzeugung, dass die Beschwerdeführerin planmässig und in grossem Umfang unzulässige Sammeldeklarationen "produziert" hat, die ausschliesslich den Zweck hatten, den Schwellenwert zu übertreffen. Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin - wie bereits erwähnt - in ihren Geschäftsbüchern die Prüfspur zwischen den verschiedenen Belegen (Handzettel, Kassenzettel und Ausfuhrdeklarationen) nicht im geforderten Ausmass hergestellt hat. Diese Fehler in der Administration können von der Mehrwertsteuerpflichtigen auch nicht durch das Argument entschuldigt werden, sie unterliege einem sehr hektischen Geschäftsverlauf, der ihr keine Zeit für die korrekte Führung der Buchhaltung übrig lasse. Es ist Sache der Gesellschaft, ihre geschäftlichen Abläufe derart zu organisieren, dass sämtliche administrativen Tätigkeiten vorschriftsgemäss ausgeführt werden; dazu gehört auch die entsprechende Instruktion des im Geschäft der Beschwerdeführerin eingesetzten Personals. Unter den geschilderten Voraussetzungen war eine materielle Überprüfung der Geschäftstätigkeit der Mehrwertsteuerpflichtigen durch die Verwaltung gar nicht möglich.

Wegen der dargestellten gravierenden Unzulänglichkeiten im Bereich der Ausfuhrdeklarationen und der nur rudimentär geführten Geschäftsbücher war die ESTV dazu berechtigt und verpflichtet, sämtliche von der Beschwerdeführerin vorgelegten Ausfuhrdeklarationen als zollamtliche Nachweise abzulehnen und die fraglichen Umsätze als Inlandumsätze der Besteuerung zu unterstellen. Da sich die Verwaltung auf ihre bisherigen Erfahrungen bzw. Erfahrungswerte bei der Kontrolle von Betrieben anderer Mehrwertsteuerpflichtiger aus der gleichen bzw. aus ähnlichen Branchen abstützen konnte, ist diese Vorgehensweise als realistisch und sachgerecht anzusehen. Nicht zu beanstanden ist ebenfalls, dass die ESTV nur einen Teil der Kontrollperiode eingehend überprüft und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umgelegt hat.

d) Den Umstand, dass die geschäftlichen Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin nur unvollständig vorhanden waren und Ausfuhrdeklarationen offensichtlich inhaltlich der Wahrheit nicht entsprochen haben, hat sie sich selbst zuzuschreiben. Die Mehrwertsteuerpflichtige kann sich jedenfalls nicht dadurch entlasten, dass sie sich auf die Ungenauigkeit bzw. Unvollständigkeit der von ihr selbst nur äusserst mangelhaft geführten Geschäftsunterlagen beruft. Jedenfalls waren in casu die Voraussetzungen für die Verweigerung der Anerkennung der Ausfuhrdeklarationen durch die Verwaltung gegeben.

4.- a) Die Beschwerdeführerin hat sich in ihrer Beschwerde an die SRK nicht vollständig mit dem fraglichen Zeitraum auseinandergesetzt. Lediglich punktuell vorgebrachte Rügen über die angeblich bei Kleinbetrieben bzw. Souvenirgeschäften übliche Mangelhaftigkeit von Geschäftsunterlagen und den hektischen Geschäftsablauf sind nicht dazu geeignet, die Aberkennung der Gültigkeit der Ausfuhrdeklarationen durch die ESTV als Ganzes in Frage zu stellen. Anzumerken ist zwar, dass eine derartige Überprüfung durch die Verwaltung naturgemäss immer gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen aufweist, doch wäre es Aufgabe der Beschwerde-

führerin als Mehrwertsteuerpflichtige gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über die Richtigkeit ihrer Geschäftsbücher sowie die Wahrheit der ausgestellten Ausfuhrdeklarationen zu schaffen. Dieser Verpflichtung ist sie nicht nachgekommen und die Beschwerdeführerin hat allfällig sich daraus ergebende Unschärfen bzw. Konsequenzen zu ihren Lasten selbst zu tragen. Daher ist an den von der ESTV ermittelten Ergebnissen festzuhalten.

b) Es bleibt auf die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit diese nicht bereits vorstehend ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

aa) Wie bereits mehrfach ausgeführt, wiesen die Geschäftsbücher der Beschwerdeführerin und vor allem die Ausfuhrdeklarationen in Verbindung mit den Handzetteln bzw. Kassenzetteln zahlreiche gravierende Mängel auf. Vor allem die Häufung der Mängel im Zusammenhang mit den Ausfuhrdeklarationen verunmöglichen die nachträgliche exakte Feststellung der ordnungsgemäss vorgenommenen Ausfuhren im Reisenden- und Grenzverkehr. Deren Nachweis als steuermindernde Tatsache ist durch die Mehrwertsteuerpflichtige jedoch nicht erbracht worden. Die Beschwerdeführerin hat sich in ihren Eingaben an die SRK nicht mit den von der ESTV abgelehnten Ausfuhrdeklarationen im Einzelnen auseinandergesetzt. Sie hat sich darauf beschränkt, vor der Rekurskommission mit eher allgemein gehaltenen Überlegungen betreffend die angebliche Richtigkeit ihrer geschäftlichen Aufzeichnungen bzw. der Ausfuhrdeklarationen zu argumentieren.

bb) Mit ihrem in der Replik modifizierten Eventualbegehren beantragt die Beschwerdeführerin sinngemäss, es seien zu ihren Gunsten zumindest jene Ausfuhrdeklarationen anzuerkennen, bei denen lediglich ein einziger Handzettel mit einem Betrag über dem Schwellenwert ausgestellt worden ist. In diesen Fällen sei Ihrer Ansicht nach erwiesen, dass ein einziger Kunde den Einkauf vorgenommen habe, sodass keine Sammeldeklaration vorliegen könne, denn die von der Zollverwaltung gestempelte Ausfuhrdeklaration bestätige den Export. Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten, dass auch in diesen Fällen die geforderte Prüfspur nicht vorhanden ist. Die bereits getroffenen Feststellungen zur Frage der Ordnungsmässigkeit der Buchführung sind auch bei dieser Gruppe von Ausfuhren zutreffend, die Handzettel, Kassenzettel und Ausfuhrdeklarationen sind nicht zusammengeführt worden; die Gesellschaft war sich denn auch selbst bewusst, dass die von ihr gewählte Form der Ablage nicht den Anforderungen der ESTV entsprochen hat. Dazu kommt, dass es auch bei derartigen Ausfuhrnachweisen, die auf der Basis eines einzigen Handzettels über dem Schwellenwert ausgestellt worden sind, noch weiterhin offene und ungeklärte Fragen bezüglich der unterschiedlichen Zahlungsmittel, der verschiedenen Unterschriften und Art und Menge der gekauften Artikel gibt, die von der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht ausgeräumt werden konnten. Diese Punkte wurden von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Kontrolle und auch später im Rahmen des Beschwerdeverfahrens nicht hinreichend beantwortet, sodass auch dieser Einwand abzuweisen ist.

cc) Schliesslich beantragt die Mehrwertsteuerpflichtige, es sei von der ESTV - auf ihre Kosten - ein Treuhandbüro zu beauftragen, die fraglichen Ausfuhren zu überprüfen. Wie bereits

erwähnt, erfolgt die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip; ein steuerpflichtiges Unternehmen hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst ordnungsgemäss festzustellen und den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag unaufgefordert der Verwaltung einzubezahlen. Der Beschwerdeführerin steht es als mehrwertsteuerpflichtigem Unternehmen frei, zur Bearbeitung ihrer steuerlichen Angelegenheiten ein Treuhandbüro beizuziehen, beispielsweise für das Zusammenführen der verschiedenen Belege. Eine derartige nachträgliche Einschaltung eines Treuhandbüros würde jedoch nichts an der ungenügenden Organisation der Buchhaltung der Beschwerdeführerin und an der mangelnden Tauglichkeit der Belege zum Nachweis der Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr im geprüften Zeitraum ändern. Dieser Einwand ist ebenfalls abzuweisen.

c) Der zeitlichen Begrenzung der Geltendmachung von Abgabeforderungen dient ausschliesslich das Institut der Verjährung (Entscheid der SRK vom 24. September 2001 in Sachen W. [SRK 2001-122], E. 3). Wenn diese noch nicht eingetreten ist, weil die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, kann daher nicht geltend gemacht werden, die Durchsetzung der Forderung erweise sich als willkürlich oder rechtsmissbräuchlich, da die Behörde zu lange nicht gehandelt habe. Der Einwand der Beschwerdeführerin, ihre mehrwertsteuerliche Situation sei erst nach "längerer Zeit" von der ESTV im Rahmen einer Kontrolle überprüft worden und diese Massnahme habe bei ihr zu einer unverhältnismässig grossen Nachbelastung geführt, ist daher unerheblich. Die Mehrwertsteuerpflichtige macht denn auch zutreffend nicht geltend, die von der Verwaltung bei ihr geltend gemachte Mehrwertsteuerforderung sei verjährt.

d) Die Beschwerdeführerin hat keine Einwendungen gegen die rechnerische Ermittlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages auf der Basis der von der Verwaltung festgestellten Zahlen erhoben. Auch die Berechnung der von der ESTV geforderten Verzinsung (Zinssatz, Fälligkeit) des geforderten Mehrwertsteuerbetrages wurde durch die Mehrwertsteuerpflichtige nicht gerügt. Daher sieht auch die SRK keinen Anlass, diese Berechnung einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

5.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 7'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 10'000.--) mit den Verfahrenskosten (Fr. 7'000.--) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 3'000.--) nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheides an die Beschwerdeführerin zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]). Ansprüche auf Parteientschädigungen sind nicht gegeben (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

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 der X. GmbH vom 5. Oktober 2004 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. September 2004 bestätigt.
  
- 2.- Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 7'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X. GmbH auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 3'000.-- ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides an die Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.
  
- 3.- Parteientschädigungen werden keine zugesprochen.
  
- 4.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter 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.

---

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

André Moser

Johannes Schöpf