



SRK 2003-004  
SRK 2003-005

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler  
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

## **Entscheid vom 6. Oktober 2004**

in Sachen

**X. SA**, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
Kassabons

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die X. SA bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons (...) das Führen von einem oder mehreren Verkaufsgeschäften für Uhren, Schmuck, Modeaccessoires, Lederwaren und ähnlichen Artikeln. Die Gesellschaft kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen und Liegenschaften erwerben und veräussern. Die X. SA ist seit dem (...) gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.- An diversen Tagen im Monat November 1999 führte die ESTV bei der X. SA und der Steuervorgängerin (Y. AG) eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV durch, die sich auf die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1999) bzw. 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 1998) erstreckte. Gestützt darauf forderte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 15. Dezember 1999 von der Mehrwertsteuerpflichtigen Fr. 167'202.-- Mehrwertsteuer sowie mit EA Nr. (...) vom 16. November 1999 von deren Steuervorgängerin Fr. 5'942.-- je zuzüglich Verzugszins nach. Die Verwaltung hielt den Mehrwertsteuerpflichtigen vor, sie hätten beim Verkauf von Schokolade auf den Kassensquittungen den Normalsatz ausgewiesen, während sie gegenüber der ESTV den für Lebensmittel zulässigen reduzierten Mehrwertsteuersatz deklarierten. Deshalb sei die Differenz zwischen den beiden Sätzen geschuldet und nachzufordern.

Die X. SA liess in der Folge die beiden EA's bestreiten und vorbringen, sie händige die Kassabons den Kunden nicht aus, sondern handgeschriebene Belege ohne Hinweis auf den Mehrwertsteuersatz. Die Kassabons dienten lediglich der internen Feststellung der Umsätze.

C.- Mit Entscheiden je vom 20. März 2000 bestätigte die ESTV die genannten Mehrwertsteuerforderungen je nebst Verzugszins. Dagegen liess die X. SA am 13. April 2000 für sich und ihre Steuervorgängerin bei der Verwaltung Einsprache erheben.

D.- Mit Einspracheentscheiden vom 18. November 2002 wies die ESTV die Einsprachen ab und bestätigte die genannten Mehrwertsteuerforderungen zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen an, Kassazettel seien Rechnungen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts, was genüge. Es sei namentlich nicht erforderlich, dass der Kassazettel auch tatsächlich dem Kunden ausgehändigt werde. Jener Mehrwertsteuersatz sei anwendbar, welcher auf dem Kassabon jeweils deklariert sei, auch wenn es sich um den falschen handle. Da es sich bei der Kundschaft der X. SA im Wesentlichen um ausländische Touristen handle, sei es unmöglich, den Steuersatz in Anwendung von Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige Rz. 779b nachträglich zu berichtigen und einen neuen Zahlungsfluss zu bewirken, was die X. SA auch nie versucht habe. Die zuviel in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer bleibe somit geschuldet.

E.- Mit Eingaben vom 3. Januar 2003 erhob die X. SA (Beschwerdeführerin) für sich selbst und die Steuervorgängerin gegen die beiden Einspracheentscheide vom 18. November 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantrage, die beiden Verfahren seien zu vereinigen sowie die beiden Einspracheentscheide aufzuheben. Sie brachte vor, die Frage des anwendbaren Mehrwertsteuersatzes sei nicht abhängig von einer

besonderen Art der Rechnungstellung. Selbst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige keine Rechnung stelle, sei er berechtigt, die privilegierten Leistungen zum reduzierten Satz abzurechnen. Selbst wenn er überhaupt nicht abrechnen würde, sei die ESTV im Falle einer Ermessensveranlagung verpflichtet, die nachweislich dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterstellten Leistungen entsprechend zu berücksichtigen. Wolle die ESTV den Normalsatz geltend machen, habe sie zu beweisen, welche Kassabelege zu mehrwertsteuerpflichtigen Kunden gelangt sind und welche Mehrwertsteuersätze auf diesen Belegen zu Unrecht aufgeführt sind. Die Beschwerdeführerin offeriert sämtliche Geschäfts- und Buchhaltungsunterlagen, welche aufgrund des grossen Umfangs bisher noch nicht eingereicht worden seien.

F.- Mit Schreiben vom 28. Februar 2003 an die SRK wies die ESTV auf diese Beweisofferte der Beschwerdeführerin hin und beantragte eine entsprechende Einsicht, bevor sie sich vernehmen lasse. Nach diversen Briefwechseln wollte die ESTV am 23. April 2003 die bewilligte Einsicht vornehmen, fand jedoch nur noch einen kleinen Teil der die fraglichen Steuerperioden betreffenden Geschäfts- und Buchhaltungsunterlagen vor. Nach Angaben der Beschwerdeführerin sind die restlichen Unterlagen einem Wasserschaden im Jahre 1999 zum Opfer gefallen oder unabhängig davon vernichtet worden.

G.- Am 30. Mai 2003 hob die ESTV ihre beiden Einspracheentscheide vom 18. November 2002 wiedererwägungsweise auf, hiess die Einsprachen vom 13. April 2000 teilweise gut, setzte die Mehrwertsteuerforderung für die fragliche Zeit gegenüber der Beschwerdeführerin auf Fr. 112'025.-- nebst 5 % Verzugszins seit dem 30. Dezember 1997 und gegenüber deren Steuervorgängerin auf Fr. 3'981.-- nebst 5 % Verzugszins seit dem 15. Oktober 1998 herab. Die ESTV hielt am Standpunkt fest, dass es unbeachtlich sei, ob der Kunde den Kassazettel in Empfang nimmt; es genüge bereits, dass ihm der Kassabon - auf sein Verlangen hin - zur Verfügung gestellt werde. Die Mehrwertsteuer gelte gemäss dem gedruckten Mehrwertsteuersatz auf dem Kassabon als überwält. So verhalte es sich etwa bei der Z., in Restaurants etc. Sofern jedoch der Beleg nachgewiesenermassen nicht zum Kunden gelange, dürfe davon ausgegangen werden, dass er nicht als Rechnung gelte im Sinne der Verwaltungspraxis. So räumt die ESTV nun ein, für die Schokoladeverkäufe der Beschwerdeführerin sei die Mehrwertsteuer nicht zum Normalsatz geschuldet, wenn die fraglichen Kassabons nicht zu den Kunden gelangt seien, sondern nur die handgeschriebenen Quittungen, auf denen die Mehrwertsteuer verdeckt überwält wurde. Da für die übrigen in Rede stehenden Steuerperioden anlässlich der Einsichtnahme vom 23. April 2003 vor Ort kaum mehr Belege vorhanden waren, habe sie sich veranlasst gesehen, die Verhältnisse im ersten Quartal 1999 effektiv auszuwerten (zurückbehaltende Kassazettel in 33 % aller Fälle) und dieses repräsentative Ergebnis auf die übrigen Perioden umzulegen. Dies führe im Fall der Beschwerdeführerin zu einer Gutschrift von Fr. 55'177.-- und für ihre Steuervorgängerin in Höhe von Fr. 1'961.--.

H.- Mit Replik vom 18. August 2003 hält die Beschwerdeführerin für sich selbst und ihre Steuervorgängerin an ihren Beschwerden fest, namentlich an den gestellten Rechtsbegehren sowie an ihren rechtlichen Ausführungen. Duplizierend beantragt die ESTV am 22. September 2003 die Beschwerden seien abzuweisen, soweit sie nicht durch die beiden wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheide gegenstandslos geworden seien.

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

### **Erwägungen:**

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) sowie die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1995 bis 1999 zugetragen, so dass auf die vorliegenden Beschwerden grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerden zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat die beiden Einspracheentscheide vom 18. November 2002 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Die beiden von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschüsse von Fr. 3'500.-- (SRK 2003-004) und Fr. 500.-- (SRK 2003-005) sind fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerden ist einzutreten.

b) Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 89 f. Rz. 3.12). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall zweifelsfrei erfüllt, bildet doch das gleiche Abgabeobjekt und (infolge Rechts- bzw. Steuernachfolge) das gleiche Steuersubjekt Gegenstand der durch den gleichen Rechtsvertreter mit den identischen Argumenten angefochtenen vorinstanzlichen Entscheide; die fragliche Mehrwertsteuerforderung wurde durch den gleichen Sachverhalt ausgelöst und es stellen sich die nämlichen Rechtsfragen. Dem Vereinigungsbegehren der Beschwerdeführerin ist stattzugeben und die Verfahren SRK 2003-004 und SRK 2003-005 sind zusammen zu legen.

2.- a) Der Mehrwertsteuer unterliegen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Die Lieferung von abschliessend aufgezählten Gegenständen, darunter Ess- und Trinkwaren, unterliegt dem reduzierten Steuersatz (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV). Ansonsten ist der Normalsatz anwendbar (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV):

Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat der steuerpflichtige Leistungserbringer über seine Leistung eine Rechnung auszustellen, in der er verschiedene Angaben zu machen hat, unter anderem muss er den vom Entgelt geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag nennen; schliesst das Entgelt die Mehrwertsteuer ein, darf der Mehrwertsteuerpflichtige nur den Mehrwertsteuersatz angeben (Art. 28 Abs. 1 Bst. f MWSTV). In Rechnungen an steuerpflichtige Empfänger für selbständige Leistungen, die unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen, ist anzugeben, wie sich das Entgelt auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt (Art. 28 Abs. 2 MWSTV). Gutschriften und andere Dokumente, die im Geschäftsverkehr Rechnungen ersetzen, sind solchen Rechnungen gleichgestellt, wenn sie die Angaben nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV enthalten (Art. 28 Abs. 3 MWSTV).

b) Der Rechnung des Leistungserbringers an den -empfänger wird im Mehrwertsteuerrecht eine zentrale - über den reinen Buchungsbeleg hinausgehende - Bedeutung beigemessen, nicht nur mit Blick auf die Vorsteuerabzugsberechtigung des Rechnungsempfängers (s. Art. 28 f. MWSTV; BGE vom 31. Mai 2002, E. 5a, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 3/2003, S. 213), sondern auch auf die Frage, wer überhaupt Verfügungsmacht im Sinne von Art. 5 MWSTV über einen Gegenstand inne hat. Sie stellt ein gewichtiges Indiz, sogar eine praesumptio iuris, dafür dar, dass ihr Aussteller mehrwertsteuerlicher Lieferer des Gegenstandes ist und dass die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat (siehe Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, E. 3d, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65/2001 Nr. 59 S. 643 f.).

c) Nach der Verwaltungspraxis braucht bei der Rechnungsstellung keine besondere Formvorschrift beachtet zu werden, wenn der Leistungsempfänger nicht mehrwertsteuerpflichtig ist. Wo Leistungen zu unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen abgerechnet werden müssen und die Steuersatzaufteilung für die Abrechnung mit der ESTV aufgrund der Fakturen erfolgt, sind die Leistungen stets gesondert zu fakturieren. Erfolgt keine Aufteilung des Entgelts nach Mehrwertsteuersätzen, ist gemäss Verwaltungspraxis das Gesamtentgelt zum Normalsatz zu versteuern (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997], Rz. 737).

Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Mehrwertsteuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage, etc.), so ist eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung respektive Gutschrift möglich, welche einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung bewirkt. In der Nachbelastung oder Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg hinzu-

weisen. Der mehrwertsteuerpflichtige Leistungsempfänger hat eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Wenn die Berichtigung unterbleibt, sind gemäss Verwaltungspraxis allenfalls zu Unrecht oder zuviel berechnete Steuerbeträge in voller Höhe geschuldet (Wegleitung 97, Rz. 779b).

d) Die Rechtsprechung hat in anderen Bereichen das Gebot der ESTV über die gesonderte Rechnungsstellung bereits geschützt. So sei beispielsweise für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise mehrwertsteuerpflichtig ist, eine Aufteilung dieser Leistungsarten in den Fakturen für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (zur Ermittlung der geschuldeten Steuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) absolut unerlässlich. Der Mehrwertsteuerpflichtige habe seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV könne - um eine wirksame Steuerkontrolle zu ermöglichen - hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Zum Ziele einer leicht und zuverlässig durchführbaren Steuerkontrolle sowohl durch den Pflichtigen selbst als namentlich aber auch durch die ESTV sei es durchaus gerechtfertigt, dass die als Buchungsbelege dienenden Fakturen nach mehrwertsteuerpflichtigen und eben unecht befreiten Leistungen aufzuteilen sind. Denn der Mehrwertsteuerpflichtige habe zu beachten, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne grossen Zeitverlust gewährleistet sei (Entscheidung der SRK vom 9. Juli 2002, E. 2b, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 20 S. 154; vom 19. März 2001, E. 4c, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 108 S. 1179 f.; vom 12. Februar 2001, E. 3c, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 109 S. 1185; vom 25. September 1998, E. 6, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 75 S. 706 ff., je mit Hinweisen; vgl. BGE 126 II 450 E. 5). Das Gleiche hat selbstredend mutatis mutandis in jenen Fällen zu gelten, wo der Mehrwertsteuerpflichtige Leistungen zu unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen erbringt und die Steuersatzaufteilung für die Abrechnung mit der ESTV aufgrund der Fakturen erfolgt.

Indes hat in einem konkreten Anwendungsakt die SRK mit ausführlicher Begründung die Verwaltungspraxis nicht geschützt, wonach bei Missachtung des Gebots der gesonderten Fakturierung in diesen Fällen die volle Mehrwertsteuer geschuldet sei. Die ESTV sei vielmehr verpflichtet, den Anteil der mehrwertsteuerpflichtigen bzw. unecht befreiten Komponenten nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss Art. 48 MWSTV zu schätzen. Der Einbezug des unecht befreiten Umsatzes in die Berechnungsgrundlage der mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen bei pflichtwidrigem Fakturierungsverhalten des Beschwerdeführers entbehre der gesetzlichen Grundlage (Entscheidung der SRK vom 3. Februar 1999, E. 4e, veröffentlicht in MWST-Journal 1/99, S. 30 f.). Das Bundesgericht war mit dieser Betrachtungsweise nicht einverstanden und hat - ohne auf die ausführliche Begründung der Vorinstanz einzugehen - schlicht festgestellt, die Anordnung der Verwaltung sei sachlich geboten, da der betroffene Mehrwertsteuerpflichtige ein Unternehmen betreibe, das teilweise von der Mehrwertsteuer ausgenommene und teilweise unter die Mehrwertsteuer fallende Leistungen erbringt (BGE 126 II 450 E. 5). Im Lichte dieser bundesgerichtlichen Feststellung sah sich die SRK veranlasst, umso mehr eine Verwaltungspraxis (zur Abgrenzung ausgenommener kultureller Dienstleistungen von steuerpflichtigen gast-

gewerblichen Leistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Eintrittskarten für ein Konzert) zu schützen, die im Unterlassungsfall der Aufteilung der Leistungsarten in den Fakturen oder auf den Eintrittskarten die Steuerbefreiung uneingeschränkt zulässt, wenn die Mehrwertsteuerpflichtige (hier gastgewerbliche) Komponente 10 % der ganzen Leistung nicht übersteigt, und die Steuerbefreiung gänzlich verwehrt, wenn dieser Anteil 10 % des gesamten Eintrittspreises übersteigt. Eine solche Pauschale komme bei einer gemischten Leistung der Wirklichkeit in jedem Falle näher als die durch das Bundesgericht geschützte Praxis der Verwaltung zu Art. 14 Ziff. 7 MWSTV (Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001, E. 6c, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 57 S. 696 f.). Betreffend die durch Alters-, Wohn- und Pflegeheime erbrachten von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Miet- und Pflegeleistungen einerseits und die Mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen andererseits biete die Verwaltung offensichtlich Hand für eine nachträgliche Abgrenzung, auch wenn der Mehrwertsteuerpflichtige nicht separat fakturierte. Selbst angesichts dieser uneinheitlichen Praxis der ESTV bezüglich der verschiedenen Branchen habe sich die SRK darauf zu beschränken, im konkreten Anwendungsfall festzustellen, dass die Verwaltung mit der für die konkrete Branche vergleichsweise lockeren Praxis nicht gegen die vorzitierte Rechtsprechung verstosse (Entscheidung der SRK vom 9. Juli 2002, E. 2b, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 20 S. 155; vom 20. Februar 2001, E.6c, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 57 S. 697).

Zur Rechtmässigkeit der Verwaltungspraxis, wonach das Gesamtentgelt zum Normalsatz in die Steuerberechnungsgrundlage fällt, wenn die Aufteilung zwischen Normalsatz und reduziertem Mehrwertsteuersatz in den Fakturen unterbleibt, ist indes noch kein Entscheid der SRK ergangen.

e) 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 nach Lehre und konstanter Rechtsprechung, dass die Mehrwertsteuerpflichtige Person die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze trägt (BGE vom 31. Mai 2002, E. 6b, veröffentlicht in StR 2003, S. 214; statt vieler: Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, E. 2, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 83 S. 932, mit Hinweisen; Dieter Metzger, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 1 zu Art. 46).

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechts-erhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht (bzw. nicht verwirklicht) hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.).

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 416, 59 634, 55 627; BGE 92 I 255 ff.; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

f) Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, E. 3a, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 83 S. 929 ff.; ASA 61 819, 52 238). Dabei obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die SRK eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (ausführlich: Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, E. 2, in VPB 64/2000 Nr. 83 S. 929 ff., mit zahlreichen Hinweisen). Nach altem Verfahrensrecht unterlagen die Einspracheentscheide der ESTV unmittelbar der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Dieses prüfte Ermessensveranlagungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (ASA 61 819, 55 575; vgl. auch die Übersicht in ASA 63 231 f.). Heute unterliegen Einspracheentscheide der ESTV nunmehr vorerst der Beschwerde an die SRK (Art. 53 MWSTV). Sie kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Rügbar ist somit neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts ebenso die Unangemessenheit (Art. 49 VwVG). Auch die SRK auferlegt sich indessen bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseinschränkung aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht (Entscheid der SRK vom 9. Oktober 1996 in Sachen V. [SRK 1995-030], E. 3e).

3.- a) Im vorliegenden Fall druckt die Beschwerdeführerin beim Verkauf ihrer Waren einen Kassabon aus. Dieser führt die dem Normalsatz unterliegenden (z.B. Uhren) und die zum reduzierten Steuersatz (Schokolade) handelbaren Gegenstände und die entsprechenden Verkaufspreise gesondert auf. Allerdings weist der Kassabon - nach Abzug eines allfälligen Rabatts - die zum Normalsatz berechnete Mehrwertsteuer auf der Preissumme aus und nennt zudem den Normalsatz (6,5 % bzw. 7,5 %) ausdrücklich (also auch für die Schokolade). Daneben wird bei jedem Verkauf handschriftlich ein vorgedrucktes Formular ("Invoice/Rechnung"; nachfolgend "Rechnung") ausgefüllt, auf dem Verkaufsgegenstände gleich wie auf dem Kassabon gesondert sowie die nämlichen Verkaufspreise aufgeführt werden. Allerdings wird weder der Mehrwertsteuersatz noch der Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen, die Überwälzung erfolgt verdeckt. Diese Vorgehensweise wurde auch von jener Gesellschaft gewählt, deren Steuernachfolgerin die Beschwerdeführerin ist. Hierüber herrscht Einigkeit bei den Verfahrensbeteiligten.



Die Beschwerdeführerin macht nun aber geltend, dem Kunden werde ausnahmslos nur die handschriftliche "Rechnung" ausgehändigt; er erhalte nie einen Kassabon. Dies sei eine Folge davon, dass sich die Kundschaft in Gruppen (fast ausschliesslich japanische Touristen à 120-150 Personen) im Verkaufsgeschäft aufhalte und nur eine Kasse vorhanden sei. Deshalb verwende die Verkäuferin zunächst das vordruckte Formular. Erst nachdem die Gruppe das Lokal verlassen habe und Ruhe eingekehrt sei, tippe die Kassiererin die Verkaufsdaten anhand des zurückbehaltenen handschriftlichen Rechnungsdoppels in die Registrierkasse. Es handle sich um eine handelsübliche Kasse, die folglich einen einzigen Kassabon ausbebe. Dieser Kassabon werde an das Doppel geheftet und diene sodann als Buchungsbeleg der Umsatzerfassung in der Buchhaltung. Die Registrierkasse diene somit einzig der (internen) Buchführung und nicht der Erstellung von Belegen für die Kundschaft.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bestreitet indes die ESTV die Darstellung, dass keine Kassabons zu den Kunden gelangt sind, denn die Verwaltung hat ermessensweise jene Geschäftsfälle ermittelt, bei denen die Beschwerdeführerin noch im Besitze der Kassabons war, und ging davon aus, dass in den übrigen Fällen die Kassabons den jeweiligen Kunden ausgehändigt worden sind.

b) Vorab ist festzustellen, dass in casu die Beschwerdeführerin entgegen der offenbaren Auffassung der Vorinstanz das Gebot der separaten Fakturierung von Leistungen, die unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen (siehe E. 2d hievov), nicht verletzte. Denn die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen sowohl auf den Kassabons als auch auf den "Rechnungen" die Schokoladeumsätze (reduzierter Satz) jeweils separat von den zum Normalsatz zu versteuernden Verkaufsgeschäften aufgeführt. Auch hat sie darauf angegeben, wie sich das Entgelt auf die unterschiedlich zu besteuernenden Umsätze verteilt. Danach hat sie in der Tagesabrechnung die verschiedenen Produkte nach Sparten und somit zu den jeweils anwendbaren (unterschiedlichen) Mehrwertsteuersätzen aufgeführt und derart in die Finanzbuchhaltung übernommen. Sowohl in der Tagesabrechnung als auch in der Buchhaltung und schliesslich in der Abrechnung mit der ESTV werden somit die Schokoladeumsätze zum reduzierten Mehrwertsteuersatz veranschlagt. Damit hat die Beschwerdeführerin sämtliche Obliegenheiten im Zusammenhang mit der gesonderten Fakturierung, das heisst mit der Feststellung der für die Steuerbemessung erheblichen Tatsachen (für sich und für die im Nachgang kontrollierende Steuerbehörde) erfüllt (siehe E. 2d hievov). Vorliegend kann deshalb die Rechtmässigkeit der Verwaltungspraxis offen bleiben, wonach bei Unterbleiben der gesonderten Fakturierung das Gesamtentgelt zum Normalsatz zu versteuern ist (siehe E. 2c hievov).

Die Fehlerhaftigkeit im Vorgehen der Beschwerdeführerin bestand also nicht in einem Verstoss gegen das Gebot der gesonderten Fakturierung von Leistungen, die unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen, sondern darin, dass sie in den Kassabons für die zwar separat aufgeführten Schokoladeumsätze dennoch eine Mehrwertsteuer zum Normalsatz auswies. Folglich gilt es im vorliegenden Fall über die mehrwertsteuerliche Konsequenz dieses falschen Steuerausweises zu befinden, und zwar für jene Fälle, in denen die Beschwerdeführerin die

Kassabons dem Kunden nicht aushändigte (E. c/aa hiernach) und in welchen dies doch geschah (E. c/bb hiernach). Überdies ist bei unterschiedlicher Rechtsfolge festzulegen, in welchem Umfang die Beschwerdeführerin die Kassabons aushändigte oder eben zurückbehielt (E. d hiernach).

c) aa) In den Fällen, in denen die Beschwerdeführerin dem Kunden nicht den Kassabon, sondern lediglich die "Rechnung" aushändigte, hat sie die Mehrwertsteuer auf dem Schokoladeverkauf verdeckt überwältzt. Da sie darauf überdies angab, wie sich das Entgelt auf die unterschiedlich zu besteuern den Verkäufe verteilt und sodann die Schokoladeumsätze in der Tagesabrechnung, in der Buchhaltung und in der Abrechnung mit der ESTV zum reduzierten Steuersatz veranschlagte, hat sie sich in keiner das anwendbare Mehrwertsteuerrecht verletzenden Weise verhalten. Daran ändert nichts, dass sie auf den zurückbehaltenen Kassabons die Mehrwertsteuer auf den Schokoladeumsätze fälschlicherweise ebenfalls zum Normalsatz auswies. Gegen aussen hat sie nämlich nicht zum Ausdruck gebracht, sie kassiere für den Schokoladeverkauf eine zum Normalsatz berechnete Mehrwertsteuer ein. Hat sie den Kassabon in der Tat nur für den internen Gebrauch verwendet und sich offensichtlich bei der Tagesabrechnung sowie beim Verbuchen der Umsätze nicht durch diesen falschen Steuervermerk selbst täuschen lassen, dann kann dies keinerlei mehrwertsteuerliche Konsequenzen nach sich ziehen.

So geht denn die ESTV in den wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheiden vom 30. Mai 2003 nunmehr davon aus, dass in Fällen der zurückbehaltenen Kassabons für die Schokoladeumsätze lediglich eine Mehrwertsteuer zum reduzierten Satz geschuldet ist und ihre ursprüngliche Nachforderung im Umfang der Differenz zwischen reduziertem und normalem Mehrwertsteuersatz ungerechtfertigt war.

bb) Anders verhält es sich in jenen Fällen, in denen die Beschwerdeführerin dem Kunden den Kassabon aushändigte. Die Beschwerdeführerin hat mit den Kassabons gegenüber dem Käufer die Mehrwertsteuer auf den Schokoladeverkäufen zum Normalsatz ausgewiesen. Damit brachte sie dem Kunden gegenüber in verbindlicher Weise zum Ausdruck, sie kassiere für den Fiskus Mehrwertsteuern auf den Schokoladeverkäufen im Umfang des Normalsatzes ein. Dieses Verhalten hat sich die Beschwerdeführerin anrechnen zu lassen. Die Mehrwertsteuer hat deshalb als im Umfang des Normalsatzes auf den Leistungsempfänger bzw. auf den Empfänger des Kassabons überwältzt zu gelten (vgl. E. 2b hievor), jedenfalls solange die Beschwerdeführerin ihren falschen Steuerausweis gegenüber dem Kunden nicht korrigiert. Die Beschwerdeführerin hat beim Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer einkassiert und muss diese dem Fiskus aushändigen. Es mangelt an einer gesetzlichen Grundlage dafür, dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Leistungserbringer die als überwältzt und einkassiert zu geltende Mehrwertsteuer für sich behalten darf, selbst dann, wenn er die Mehrwertsteuer nach einem zu hohen Satz berechnet. Einzig anspruchsberechtigt auf eine zu einem zu hohen gesetzlichen Satz ausgewiesene, als überwältzt und einkassiert geltende Mehrwertsteuer ist der Fiskus, jedenfalls dann, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige die dem Kunden in Rechnung gestellte zu hohe Mehrwertsteuer diesem gegenüber nicht mittels eines korrigierenden Beleges berichtigt. Weder den Akten ist eine solche Steuerrückerstattung an einen Käufer zu entnehmen noch macht die Beschwerdeführerin eine solche geltend. Folglich fordert die ESTV in Fällen der Aushändigung der Kassabons an die

Kunden zu Recht von der Beschwerdeführerin die Differenz zwischen der für die Schokoladeverkäufe zum reduzierten Satz berechneten (abgelieferten) Mehrwertsteuer und jener nach, die dem ausgewiesenen Normalsatz entspricht. Soweit ist die Beschwerde abzuweisen.

Konsequenterweise hat die Beschwerdeführerin indes nur jene Mehrwertsteuer nachzuliefern, die der Differenz zwischen dem geschuldeten reduzierten Mehrwertsteuersatz und dem effektiv ausgewiesenen Mehrwertsteuersatz entspricht. Als überwältigt und einkassiert kann nach dem Gesagten nämlich nur jene Mehrwertsteuer gelten, welche die Beschwerdeführerin tatsächlich ausgewiesen hat. Die Beschwerdeführerin legt einen Kassabon vom 28. März 1999 (also aus der Zeit nach Erhöhung des Normalsatzes von 6,5 % auf 7,5 %) vor, auf dem sie (auch) für den Schokoladeumsatz noch den alten Normalsatz von 6,5 % auswies. Da davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin ihre Kassen zumindest vor diesem Zeitpunkt noch nicht auf den neuen Mehrwertsteuersatz umprogrammiert hatte, darf geschlossen werden, dass sie ihre Schokoladeumsätze des Jahres 1999, welche Verfahrensgegenstand bilden (Steuerperioden 1. Quartal 1999 und 2. Quartal 1999), - wenn nicht vollumfänglich - zumindest zu einem wesentlichen Teil zu 6,5 % auswies. In all diesen Fällen erweist sich eine Nachforderung der ESTV im Umfang der Differenz zwischen anwendbarem reduzierten Mehrwertsteuersatz und neuem Normalsatz von 7,5 % als ungerechtfertigt. Die ESTV hat nur die Differenz zwischen dem reduzierten Mehrwertsteuersatz und dem ausgewiesenen Satz von 6,5 % nachzufordern. Insofern ist die Beschwerde (teilweise) gutzuheissen, die Sache zur Feststellung des entsprechenden Sachverhaltes in diesem Sinne und zu neuem Entscheid in diesem Punkt an die ESTV zurückzuweisen.

d) aa) Nachdem die Beschwerdeführerin sämtliche Geschäfts- und Buchhaltungsunterlagen, welche nach ihren Angaben aufgrund des grossen Umfangs bisher noch nicht eingereicht worden seien, im vorliegenden Verfahren offerierte, bewilligte die SRK der ESTV vor deren Vernehmlassung die beantragte Einsichtnahme vor Ort. Anlässlich der Einsichtnahme in diese Beweismittel gab die Beschwerdeführerin der ESTV an, der Grossteil der Akten sei einem Wasserschaden im Jahre 1999 zum Opfer gefallen oder unabhängig davon vernichtet worden. So fand die ESTV nur noch einen kleinen Teil der die fraglichen Steuerperioden betreffenden Akten vor (Zeitspanne Januar bis April 1999), welche für die vorliegende Rechtsfrage relevant sind. Die Verwaltung ermittelte für die Zeit zwischen Januar und April 1999 den gesamten Schokoladeumsatz (Fr. 117'633.40) und jenen Schokoladeumsatz, bei dem die Beschwerdeführerin die Kassabons zurückbehielt (Fr. 37'983.90) bzw. diese an die "Rechnung" geheftet waren. Sie stellte für diese Zeitperiode also fest, dass die Beschwerdeführerin für rund 33 % des Umsatzes von Schokolade die entsprechenden Kassabons zurückbehielt. Da infolge des Wasserschadens für die übrigen Steuerperioden (1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 sowie teilweise 2. Quartal 1999), die Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden, die nötigen Belege zur Feststellung des Umfangs an zurückbehaltenen Kassabons nicht vorhanden waren, nahm die ESTV das effektiv ermittelte Verhältnis der Zeit zwischen Januar und April 1999 (33 %) als Massstab für den gesamten zu beurteilende Zeitraum: Die ursprüngliche Nachforderung an die Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 167'202.-- reduzierte die ESTV in den beiden Wiedererwägungsentscheiden um Fr. 55'177.-- (33 %) und jene an die Steuervorgängerin in ursprünglicher Höhe von Fr. 5'942.-- wurde um Fr. 1'961.-- (33 %) reduziert.

Diese Feststellungen der Vorinstanz sind - abgesehen vom Umstand, der zur teilweisen Gutheissung führt (E. c/bb in fine hievor) - sachverhaltsmässig nicht zu beanstanden.

bb) Aber auch im Grundsatz kann die Beschwerdeführerin - abgesehen vom Umstand, der zur teilweisen Gutheissung führt (E. c/bb in fine hievor) - nichts zu ihrem Vorteil aus dieser Vorgehensweise der ESTV ableiten. Die Beschwerdeführerin hält im Wesentlichen dafür, die Beweispflicht liege bei der ESTV. Denn das Selbstveranlagungsprinzip setze voraus, dass - bis zum Beweis des Gegenteils - der vom Mehrwertsteuerpflichtigen auf eine bestimmte Weise dargestellte Sachverhalt als solcher hinzunehmen sei. So habe die ESTV die steuerbegründende Behauptung, die Kassabons seien in 67 % der Schokoladeumsätze an die Kunden abgegeben worden, zu belegen.

Die Beschwerdeführerin verkennt die Folgen der Beweislosigkeit nach der objektiven Beweislastregel (siehe E. 2e hievor): Die Beschwerdeführerin schuldet vorliegendenfalls die Mehrwertsteuer, die sich nach dem ausgewiesenen Mehrwertsteuersatz berechnet, falls sie dem Käufer den Kassabon aushändigte. Denn durch den falschen Steuerausweis im Kassabon hat sie eine Situation geschaffen, in der von einer höher überwältigten und damit geschuldeten Mehrwertsteuer auszugehen ist (E. c/bb hievor). Überdies werden nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und nach den allgemeinen Gepflogenheiten in Verkaufsgeschäften die durch die Registriertasse ausgedruckten Zettel, die Kassabons, den Kunden als Verkaufsquittung ausgehändigt. Dies ist gerichtsnotorisch und bedarf keiner weitergehenden Erläuterung. Wenn die Beschwerdeführerin also behauptet, in ihrem Fall würden die Kassabons nicht an den Käufer abgegeben, sondern dienten ausnahmslos einzig dem internen Gebrauch, dann ist eine solche Vorgehensweise als absolut unüblich zu bezeichnen. Will die Beschwerdeführerin nun geltend machen, sie habe ihrer Kundschaft - wider den Gepflogenheiten im allgemeinen Geschäftsverkehr - die Kassabons (mit dem falschen Mehrwertsteuerausweis) nicht ausgehändigt, dann handelt es sich dabei um eine steuermindernde Tatsache, für welche sie selbst beweisbelastet ist.

Die Beschwerdeführerin hat denn auch sämtliche Geschäfts- und Buchhaltungsunterlagen, namentlich die hier zur Diskussion stehenden Kassabelege, als Beweismittel offeriert. Aufgrund des angeblich grossen Umfangs des Beweismaterials ("etwa eine Lastwagenladung") habe sie jedoch bisher verzichtet, dieses einzureichen. Diese Beweisofferte erfolgte zu einem Zeitpunkt, als das Beweismaterial bereits grösstenteils infolge eines Wasserschadens oder unabhängig davon angeblich vernichtet worden war. Die Folgen der daraus resultierenden Beweislosigkeit hat die Beschwerdeführerin zu tragen (E. 2e hievor). Wären also gar sämtliche Kassazettel dem Wasserschaden zum Opfer gefallen, dann wäre vollumfänglich gegen die Beschwerdeführerin zu entscheiden gewesen, auch bereits anlässlich der beiden wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheide der ESTV, welche auf teilweise Gutheissung schlossen. Nun hat aber die Verwaltung anlässlich ihrer Akteneinsichtnahme vor Ort nach den durch die Beschwerdeführerin zurückbehaltenen Kassabons geforscht, welche in die Verfahrensgegenstand bildenden Perioden fallen. Einzig für die Zeitspanne Januar bis April 1999 ist sie fündig geworden und hat - wie gesehen - das hiefür ermittelte Verhältnis zwischen zurückbehaltenen Be-

legen (steuermindernde Tatsache also erwiesen) und den andern (steuermindernde Tatsache also nicht erwiesen) auf sämtliche Perioden übertragen. Damit hat die ESTV quasi für die Beschwerdeführerin die steuermindernden Tatsachen zusammengetragen, soweit dies unter den gegebenen Umständen möglich war. Unter dem Gesichtspunkt der Beweislastregel kann der Verwaltung entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin jedenfalls kein Vorwurf gemacht werden. Weitere steuermindernde Tatsachen, das heisst zurückbehaltene Kassabons in einem weitergehenden Umfang hat die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen. Folglich ist diesbezüglich zu ihren Ungunsten zu entscheiden und die Kritik an der Schätzung der ESTV geht bereits im Ansatz fehl.

cc) Auch die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen die Rechtmässigkeit der Schätzung durch die ESTV vermögen nicht durchzudringen.

Die Mehrwertsteuerpflichtige bestreitet die Vollständigkeit der durch die ESTV in der Zeitspanne Januar bis April 1999 festgestellten Kassabelege. Es seien ursprünglich mehr vorhanden gewesen, im Zuge des Wasserschadens jedoch vernichtet worden. Die Ermessensveranlagung führe im Fall der Beschwerdeführerin dazu, dass sie sich vom wirklichen Sachverhalt entferne. Die Beschwerdeführerin ist wiederum an die Folgen der Unvollständigkeit der Kassabons bzw. an die diesbezügliche Beweislosigkeit zu ihren Ungunsten zu erinnern und daran, dass die ESTV an ihrer Stelle die Kassabons zusammentrug und nach Massgabe der gefundenen Belege die ursprüngliche Nachforderung herabsetzte. Aus diesem Vorbringen kann sie deshalb von vornherein nichts für ihren Vorteil ableiten. Überdies ist die Behauptung ohnehin nicht glaubhaft, dass die Kassabelege der genannten Zeitspanne nicht vollständig sein sollen: Aus der Auflistung der ESTV der vorgefundenen Kassazettel (nach Verkaufsdatum geordnet) mit "Schokoladevermerk" wird ersichtlich, dass nur für ganz wenige und vereinzelte (also nicht aneinandergereihte) Tage keine solchen Belege vorgefunden worden sind. Da durchaus davon ausgegangen werden kann, dass die Beschwerdeführerin an wenigen, vereinzelten Tagen auch einmal keine Schokolade verkauft und sie nicht das Gegenteil beweist, darf die Vollständigkeit der durch die ESTV vorgefundenen und aufgelisteten Kassabons als erstellt gelten. Dies umso mehr, als dass nicht einzusehen ist, wieso die Beschwerdeführerin die an diesen wenigen und vereinzelten Tagen ausgestellten Kassabons mit Schokoladumsätzen an einem andern Ort als die übrigen Kassabons dieser Zeitspanne hätte aufbewahren sollen, wo sie Schaden nahmen. Nur am Rande sei auf das widersprüchliche Verhalten der Beschwerdeführerin hinzuweisen, die zunächst sämtliche Geschäfts- und Buchhaltungsunterlagen, namentlich die hier zur Diskussion stehenden Kassabelege, als Beweismittel offeriert und nunmehr behauptet, auch für die Zeitspanne Januar bis April 1999 seien diese nicht vollständig.

Ferner hält die Beschwerdeführerin dafür, die ESTV habe ein pflichtgemässes Ermessen anzuwenden. Deshalb habe sie aufgrund des Wasserschadens andere Hilfsgrössen als die Kassabons beiziehen müssen. Es sei unfair, nur Belege zum Nachweis zuzulassen, von denen die ESTV wisse, dass sie nicht vorhanden sind. Die Beschwerdeführerin offeriert den Zeugenbeweis und listet eine Auswahl von ehemaligen und aktuellen Mitarbeitern auf. Zunächst ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass es sich gerade umgekehrt verhält: Die ESTV hat zu

*Gunsten der Beschwerdeführerin* Belege zugelassen, die nicht vorhanden waren, nämlich für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 sowie teilweise für die Steuerperiode 2. Quartal 1999. Überdies ist - abgesehen davon, dass sich das Steuerjustizverfahren in aller Regel auf die Schriftlichkeit beschränkt (vgl. Moser, a.a.O., S. 113 Rz. 3.53, S. 122 Rz. 3.67, S. 123 Rz. 3.69, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung) - von vornherein davon auszugehen, dass anlässlich einer mündlichen Befragung der vorgeschlagenen Personen mit Bezug auf die Frage, ob die Beschwerdeführerin die Kassabelege an die Kundschaft aushändigte oder nicht, nichts anderes behauptet wird, als was die Beschwerdeführerin mit ihren schriftlichen Eingaben vorbringt. In antizipierten Beweiswürdigung gelangt die Rekurskommission aber zum Schluss, dass der Beweisantrag zur Anhörung dieser Zeugen von vornherein nicht oder kaum geeignet ist, den in Frage stehenden Nachweis zu erbringen, weshalb deshalb darauf zu verzichten ist (zur antizipierten Beweiswürdigung statt Vieler: ASA 64 499 f. E. 3d; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 455). Denn selbst wenn diese Befragten bestätigten, was die Beschwerdeführerin behauptet, entschiede die SRK nicht anders. Die vorgeschlagenen Personen bildeten - wenn überhaupt - in den fraglichen Steuerperioden lediglich eine kleine Minderheit aller Angestellten in sämtlichen Verkaufslokalitäten der Beschwerdeführerin und von deren Steuervorgängerin. Mit dieser kleinen Auswahl von Personen misslingt von vornherein der Nachweis - welcher der Beschwerdeführerin für eine vollständige Gutheissung obläge -, sie habe in der fraglichen Zeit sämtliche Kassabelege zurückbehalten. Dies erhellt bereits aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben sehr viele (...) Mitarbeiterinnen angestellt habe, auf der von ihr vorgelegten Auswahl der zu befragenden Personen jedoch keine solche figuriert. Mit ihrer Bemerkung, die Kassabelege würden "grundsätzlich" nicht an die Kunden ausgehändigt (Schreiben vom 9. Mai 2003 an die SRK) räumt sie nunmehr - entgegen ihrer bisherigen Darstellung - ein, Kassabelege den Käufern auch ausgehändigt zu haben. Mit einer Befragung von Angestellten erscheint es schliesslich von vornherein unmöglich, ein genaues Verhältnis zwischen zurückbehaltenen und ausgehändigten Belegen zu ermitteln, dies umso mehr, wenn die Mitarbeiterschaft aufgrund der Auslandabwesenheit der ehemaligen (...) Mitarbeiterinnen gar nicht vollzählig angehört werden kann. Der schätzungsweisen Ermittlung dieses Verhältnisses durch die Verwaltung ist jedenfalls der grössere Beweiswert zuzumessen.

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, bereits die grossen Schwankungen der Verhältniszahlen in der Zeit von Januar bis April 1999 hätten weitere Abklärungen der ESTV erforderlich gemacht. Die Zufälligkeit des Ergebnisses zeige sich auch aufgrund der Tatsache, dass die durchschnittliche Verhältniszahl rund 46 % (statt 33 %) betragen würde, wenn der Monat April 1999 nicht herangezogen worden wäre. Die Zeitspanne Januar bis April 1999 sei nicht repräsentativ. Mit Bezug auf die geforderten weiteren Abklärungen ist die Beschwerdeführerin zum wiederholten Mal an die vorliegend ihr obliegende Beweisführungslast zu erinnern. Überdies versteht sich von selbst, dass die zu ermittelnde Verhältniszahl je genauer und je repräsentativer wird, desto grösser die Zeitspanne ist, in der die Zahl der zurückbehaltenen Kassabelege effektiv ermittelt wird. Insofern ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV sämtliche Monate, für welche sie Kassabelege vorfand, mithin inklusive den Monat April 1999 heranzog, in welchem im Vergleich zu den vorangehenden drei Monaten unterdurchschnittlich viele Kassabelege zurückbehalten worden sind.

Schliesslich behauptet die Beschwerdeführerin, es sei nicht belegt, dass alle Kassabons einen falschen Mehrwertsteuerausweis enthielten, dies gelte vor allem für den Geschäftsbetrieb ihrer Steuervorgängerin, der Y. AG. Diese Behauptung bringt die Beschwerdeführerin anlässlich ihrer Beschwerde bzw. Replik zum ersten Mal vor. Zuvor hat sie jedenfalls die Feststellung der ESTV eines generellen falschen Mehrwertsteuerausweises auf den Kassabons sachverhältnismässig nicht in Abrede gestellt. So hat sie die Höhe der Nachforderung denn auch in rechnerischer Hinsicht nicht beanstandet und der ESTV nicht vorgeworfen, diese sei in zu vielen Fällen von einem falschen Mehrwertsteuerausweis ausgegangen, weil sie teilweise für Schokoladeumsätze auf den Kassabons den reduzierten Satz ausgewiesen habe. Überdies ist kaum vorstellbar, dass die Registrierkassen bei Schokoladeverkäufen einmal auf den Normalsatz und ein andermal auf den reduzierten Mehrwertsteuersatz programmiert waren. So vermag denn die Beschwerdeführerin auch keinen Kassabon ins Recht zu legen, auf welchem für den Schokoladeumsatz der reduzierte Mehrwertsteuersatz ausgewiesen wurde. Schliesslich räumt sie in der Beschwerdeschrift, welche sie ausdrücklich für sich und die Y. AG führt, wörtlich ein, dass "... in all denjenigen Fällen, wo ein Verkauf von Schokolade erfasst wurde, auf den Kassabons bloss der Normalsatz ausgewiesen wurde". Infolgedessen erweist sich dieses Vorbringen als nachträgliche Schutzbehauptung und ist nicht zu hören.

e) Es bleibt auf weitere Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

aa) Die Mehrwertsteuerpflichtige macht geltend, bei den Leistungsempfängern handle es sich grösstenteils um Nicht-Mehrwertsteuerpflichtige. Somit sei die Gefahr, dass aufgrund des falschen Mehrwertsteuerausweises unberechtigterweise zu viel Vorsteuern geltend gemacht werden, nahezu ausgeschlossen. Überdies erfülle der Kassabon die Anforderungen an eine mehrwertsteuerliche Rechnung nicht, so dass es dem Leistungsempfänger selbst aus formellen Gründen nicht gestattet sei, gestützt auf den Beleg Vorsteuern abzuziehen. Die ESTV gehe zu Unrecht von einem formalen Rechnungsbegriff aus und verknüpfe diesen mit einer unhaltbaren Rechtsfolge. Schliesslich würden die Umsätze nahezu ausschliesslich an ausländische Kunden erbracht, womit auch das Besteuerungsziel der schweizerischen Mehrwertsteuer (Konsum im Inland) nicht gegeben sei. Infolgedessen sei der Mehrwertsteueranspruch des Gemeinwesens in casu kaum gefährdet.

Die Frage nach der Qualifizierung der Kassabons als Rechnung und jene nach der Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren irrelevant. Massgebend ist, dass durch ihr Verhalten die Mehrwertsteuer als im Umfang des ausgewiesenen Normalsatzes auf den Leistungsempfänger überwält zu gelten hat und - bis zu einer allfälligen Rückerstattung der Mehrwertsteuer an den Käufer - einzig dem Fiskus ein Anspruch auf die entsprechend einkassierte Mehrwertsteuer zukommen kann (ausführlich: E. 3c/bb hievor); dies unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Mehrwertsteuerpflichtigen handelt oder nicht. Ebenso geht das Argument um das Belastungsziel der Mehrwertsteuer an der Sache vorbei, denn wie bei

jeder anderen Leistung könnte die Beschwerdeführerin die echte Steuerbefreiung ihrer Schokoladeumsätze bewirken, wenn sie die Voraussetzungen der Art. 15 ff. MWSTV erfüllt.

bb) Die gegenteiligen Ansichten der Verfahrensbeteiligten über die zeitliche Rechtswirkung, die Voraussetzungen und Rechtsfolgen von Rz. 779b der Wegleitung 97 können dahingestellt bleiben, handelt es sich im vorliegenden Fall doch um keinen spezifischen Anwendungsfall dieser Praxisbestimmung (vgl. E. 3c/bb hievore). Denn zum Einen teilte die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuersätze sowohl in der Buchhaltung als auch in der Abrechnung mit der ESTV vorschriftsgemäss auf, was zeigt, dass ihr der Unterschied zwischen Normalsatz und reduziertem Mehrwertsteuersatz für den Verkauf von Schokolade bekannt gewesen ist und ebenso, dass für die beiden Besteuerungsarten unterschiedliche Anforderungen an die Rechnungstellung gelten. Folglich kann im Zusammenhang mit dem falschen Mehrwertsteuerausweis auf den Kassabons nicht von einem Irrtum beim anwendbaren Mehrwertsteuersatz gesprochen werden (siehe BGE vom 31. Mai 2002, E. 6a, veröffentlicht in StR 3/2003, S. 214; Entscheid der SRK vom 18. September 2003, E. 3c/aa, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 56 S. 705 ff.). Zum Andern handelt es sich - worüber sich die Verfahrensbeteiligten einig sind - bei den Kunden nicht um mehrwertsteuerpflichtige und damit um vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger.

4.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, soweit sie infolge der beiden wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheide der ESTV vom 30. Mai 2003 nicht gegenstandslos ist. Die beiden angefochtenen Einspracheentscheide bzw. die beiden wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheide sind im gutgeheissenen Punkt aufzuheben; die Sache ist diesbezüglich an die ESTV zu neuem Entscheid zurückzuweisen (s. E. 3c/bb in fine). Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Fr. 2'700.-- [von Fr. 4'000.-- um einen Drittel auf Fr. 2'700.-- herabgesetzt infolge der beiden wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheide und der darausfolgenden Streitwertreduktion um einen Drittel]), bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, im Umfange von Fr. 2'500.-- zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv die Kostenvorschüsse (Fr. 3'500.-- und Fr. 500.--) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 1'500.--) nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG und 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]).

Die ESTV hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin für das Beschwerdeverfahren vor der SRK eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 300.-- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 VwKV).

Die beiden ersten Entscheide der ESTV sind am 20. März 2000 ergangen. Die Beschwerdeführerin dringt deshalb auch nicht mit der Auffassung durch, sie habe in Anwendung von Art. 68 Abs. 1 MWSTG (Kostenfreiheit in den vorinstanzlichen Verfahren) keinerlei vor-



instanzliche Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 in Sachen P. [SRK 2002-013], E. 5).

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 Beschwerdeverfahren SRK 2003-004 und SRK 2003-005 werden vereinigt.
- 2.- Die Beschwerden der X. SA für sich selbst und als Rechtsnachfolgerin der Y. AG vom 3. Januar 2003 werden - soweit nicht gegenstandslos - teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Die angefochtenen Einspracheentscheide vom 18. November 2002 bzw. die wiedererwägungsweise erlassenen Einspracheentscheide vom 30. Mai 2003 der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden im gutheissenden Punkt aufgehoben und die Sache wird diesbezüglich an die Vorinstanz zu neuem Entscheid zurückgewiesen (siehe E. 3c/bb in fine).
- 3.- Die Verfahrenskosten für das (vereinigte) Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 2'700.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der teilweise unterliegenden X. SA im Umfang von Fr. 2'500.-- auferlegt und in diesem Teilbetrag mit den geleisteten Kostenvorschüssen von gesamthaft Fr. 4'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'500.-- ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides an die X. SA zurückzuerstatten.
- 4.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.
- 5.- Der teilweise obsiegenden X. SA wird für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission zu Lasten der Eidgenössischen

Steuerverwaltung eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 300.-- zugesprochen.

- 6.- 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 Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Johannes Schöpf