



SRK 2003-093

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo, Sarah Protti Salmina
Der Gerichtsschreiber ad hoc: Raphael Nusser

Entscheid vom 22. März 2005

in Sachen

X. AG, ..., vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern

betreffend

MWSTV/Vorsteuerabzug
(Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, Art. 15 Abs. 2 lit. i MWSTV, Art. 32 MWSTV)

Sachverhalt:

A.- Die X. AG ist als Aktiengesellschaft gemäss Art. 620 OR (Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht]; SR 220) konstituiert und organisiert sowie seit dem 16. August 1985 mit Hauptsitz in A im Schweizerischen Handelsregister eingetragen. Demnach bezweckt die X. AG

die Vermittlung von Schulen insbesondere Sprachschulen im Ausland, die Organisation von Sprachkursen in der Schweiz und im Ausland; die Vermittlung und Organisation von Reisen und die damit zusammenhängenden Dienstleistungen. Seit dem 1. Januar 1995 wird die Aktiengesellschaft als Abgabepflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführt.

B.- Mit Schreiben vom 3. November 2000 wurde die X. AG von der ESTV auf eine bevorstehende Steuerkontrolle im Sinne von Art. 50 MWSTV aufmerksam gemacht. Die Kontrollen verzögerten sich jedoch, worauf die ESTV – zwecks Verzehrungsunterbrechung – seit dem 1. Januar 1995 allfällig aufgelaufene Steuerschulden bzw. zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern nachforderte, ohne diese zu beziffern.

C.- Die ESTV nahm – gestützt auf den Kontrollbericht vom 6. März 2001 – für jede erbrachte Leistung der X. AG eine Gesamtumsatzaufteilung in die Kategorien „Schule“ einerseits bzw. „Reise“ und „Unterkunft“ andererseits vor, hat die Vorsteuern aus den Bereichen „Reisebüro“/„Sprachreisen“ aufgeteilt und eine Vorsteuerkürzung im Verhältnis der Anteile „Schule“ zu „Reise“/„Unterkunft“ durchgeführt. Die ESTV forderte deshalb die Beträge in Höhe von Fr. 1'263.-- bzw. Fr. 109'039.-- für die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) nach (EA Nr. ... vom 26. März 2001 bzw. EA Nr. ... vom 6. März 2001).

D.- Gestützt auf Art. 51 der Verordnung des Bundesrates über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) erliess die ESTV am 10. Dezember 2001 einen Entscheid und stellte fest, dass sie für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 berechtigterweise Fr. 109'039.-- zuzüglich 5% Verzugszins nachgefordert habe und wies zur Begründung auf ihre Weisung vom 6. März 2001 sowie auf ein dem Entscheid beigelegtes Schreiben hin.

E.- Gegen den Entscheid der ESTV vom 10. Dezember 2001 erhob die X. AG am 23. Januar 2002 Einsprache, worin sie die Aufhebung des Entscheides forderte. Nach Ansicht der X. AG müsse eine Vorsteuerabzugskürzung deshalb nicht vorgenommen werden, weil die Leistungen ins Ausland von der Steuer echt befreit und nicht ausgenommen seien. Ort der Dienstleistung der Sprachschulen sei zudem das Ausland, da sich diese dort befänden und nicht im Inland.

F.- Mit Einspracheentscheid vom 30. April 2003 wies die ESTV die Einsprache der X. AG vom 23. Januar 2002 ab und hielt an ihrer vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzung fest. Die ESTV folgte dabei der Methode der Kürzung des Vorsteuerabzuges bei gemischter Verwendung, wonach sie den Vorsteuerabzug im Verhältnis aller diesem nicht zugänglichen Posten (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) verhältnismässig kürzte.

G.- Die X. AG (Beschwerdeführerin) führt mit Eingabe vom 30. Mai 2003 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 30. April 2003 an die Eidgenössische

Steuerrekurskommission (SRK) und stellt sinngemäss den Antrag, diesen aufzuheben. Es sei „festzustellen, dass die Beschwerdeführerin nicht verpflichtet ist, für die Berechnung ihres Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels die Fakturen ihrer Pauschalarrangements mit einem ausländischen steuerausgenommenen Sprachkursanteil in seinen Komponenten aufzuteilen“ (Ziff. 1 Rechtsbegehren). Weiter sei „die EA Nr. (...) um den Anteil des Ausscheidens der Inseratekosten für Sprachreisen von 18,88% der total gebuchten Vorsteuer zu reduzieren“ (Ziff. 2 Rechtsbegehren).

Mit Vernehmlassung vom 18. August 2003 beantragt die ESTV auf das Begehren gemäss Ziff. 1 nicht einzutreten und das Begehren gemäss Ziff. 2 abzuweisen. Die Kosten seien der Beschwerdeführerin aufzuerlegen.

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

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.2) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Sachverhalte, die sich nach dem 31. Dezember 2000 zugetragen haben, unterliegen dem neuen Recht (Art. 94 MWSTG). Auf die vorliegende Beschwerde ist grundsätzlich noch die MWSTV anwendbar, sind doch Umsätze der Jahre 1995 bis 2000 zu beurteilen (Art. 93 MWSTG). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 10. Juli 2003 berührt (Art. 48 lit. a VwVG) und hat diesen frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (s. aber E. 2 hienach).

b) Die SRK entscheidet grundsätzlich mit uneingeschränkter Kognition. Gerügt werden kann nicht nur die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 lit. a VwVG) oder die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 lit. b VwVG), sondern auch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Art. 49 lit. c VwVG; André Moser, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2002, Rz. 1758 ff.).

2.- a) Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens grundsätzlich weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (Moser, a.a.O., Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 31. Januar 2000 i. S. G. AG, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.82 E. 1b). Ausnahmsweise werden Antragsänderungen und -erweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, aus prozessökonomischen Gründen zugelassen. Voraussetzung dafür ist, dass einerseits ein (sehr) enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (Moser, a.a.O., Rz. 2.83; vgl. auch Entscheid der SRK vom 31. Januar 1996, veröffentlicht in VPB 61.21 E. 1b). Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung nur gegeben, wenn der Gesuchsteller ein rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung seines Rechts hat, dem keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht primär durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13 E. 2a; BGE 114 V 203; René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.).

b) Soweit die Beschwerdeführerin ihr Rechtsbegehren Ziff. 1 auf künftige Sachverhalte bezieht, geht sie über den vorliegenden Streitgegenstand hinaus, mit der Folge, dass insofern auf die Beschwerde nicht einzutreten ist. Soweit die Beschwerdeführerin ferner diesen Antrag formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren – der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung – gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fragliche Vorsteuerabzugskürzung gemäss Art. 32 MWSTV rechtmässig ergangen ist, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (BGE vom 26. Februar 2001 [2A.90/1999], E. 1). Mit diesen Einschränkungen ist auf die Beschwerde einzutreten.

3.- a) Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen.

b) Jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist, gilt als Dienstleistung (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird bzw. – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte – sein Wohnort oder der Ort, von wo aus er tätig wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Abweichungen regelt Art. 12 Abs. 2 lit a - c MWSTV (Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Bern

1994, S. 46 f.). Bei Unternehmen ist der Ort massgebend, an welchem dieses betrieben wird. Vermittlungsleistungen werden der allgemeinen Regel folgend dort erbracht, wo derjenige, der die Dienstleistung erbringt, seinen Geschäftssitz oder seine Betriebsstätte hat. Es handelt sich beispielsweise um Leistungen von Handelsvertretern, Leistungen beim Kommissions- oder Agenturgeschäft (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur Mehrwertsteuer [MWST], Bern 1995, Rz. 408).

c) Dem Vorsteuerabzug kommt im System der als Nettoallphasensteuer ausgestalteten Mehrwertsteuer eine zentrale Bedeutung zu. Er ist das Instrument, mit dem erreicht werden soll, dass auf jeder Stufe der betrieblichen Leistungserstellung nur der geschaffene Mehrwert besteuert wird. Steuerobjekt bildet jedoch nicht der Mehrwert, sondern der Umsatz (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern 2001, § 24, Rz. 175). Mit dem Vorsteuerabzug kann die dem Steuerpflichtigen überwälzte Steuer auf der Beschaffungsseite (sog. Input-Seite) abgezogen werden, worauf sich die Steuerzahllast verringert. Der Vorsteuerabzug ist in Art. 29 ff. MWSTV geregelt. Art. 15 Abs. 1 MWSTV bestimmt überdies, dass die auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen erhobene Steuer, die zur Bewirkung von in Absatz 2 aufgezählten Tätigkeiten verwendet werden, als Vorsteuer abgezogen werden kann. Demnach sind die in eigenem Namen erbrachten Dienstleistungen von Reisebüros, soweit sie Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen, die von diesen im Ausland bewirkt werden, von der Steuer befreit. Derartige Umsätze, welche jedoch sowohl im In- als auch im Ausland getätigt werden, sind nur soweit von der Steuer befreit, als die Dienstleistung des Reisebüros auf die Umsätze im Ausland entfällt (Art. 15 Abs. 2 lit. i MWSTV). So kann das Bestimmungslandprinzip verwirklicht werden, indem in der Schweiz Dienstleistungen, die ins Ausland exportiert werden, von der Inlandsteuer entlastet werden, stellt doch eine Dienstleistung ins Ausland grundsätzlich eine steuerbare Inlandleistung dar (Art. 4 lit. b und Art. 12 MWSTV). Es handelt sich um eine echte Steuerbefreiung, weil die Vorsteuer abgezogen werden kann (vgl. Entscheid der SRK vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.105 E. 3a ff.).

d) Unecht von der Steuer befreit und damit ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug sind die von der Steuer ausgenommenen Tatbestände, welche in der Ausnahmeliste von Art. 14 MWSTV aufgeführt sind (Art. 13 MWSTV). Diese Steuerausnahmen sind auf verschiedene gesetzgeberische Motive zurückzuführen. Art. 14. Ziff. 9 MWSTV nimmt Leistungen (Umsätze) im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Steuer aus. Steuerbar sind jedoch die im Zusammenhang mit solchen Veranstaltungen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV; Camenzind/ Honauer, a.a.O., Rz. 447). Der Gesetzgeber hat damit allenfalls das Prinzip der Einheitlichkeit der Leistung durchbrochen, indem er allfällige einheitliche wirtschaftliche Vorgänge in mehrere selbständige Leistungen zerlegt hat, obschon sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes

bilden (Entscheide der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95, E. 2c; vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92, E. 3a f.).

e) Verwendet der Steuerpflichtige Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV). Nach konstanter Rechtsprechung der SRK ist für Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, die teilweise unecht befreit und teilweise steuerpflichtig ist, eine Aufteilung dieser Leistungsarten (in den Fakturen) für eine ordnungsgemässe Mehrwertsteuerabrechnung (Ermittlung der geschuldeten Steuer sowie der berechtigten Vorsteuerabzüge) absolut unerlässlich (z. B. Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75, E. 6a/aa; Entscheid der SRK vom 24. August 2004 i. S. H. [SRK 2002-131], E. 2c). Die SRK hat im Zusammenhang mit der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung erwogen, dass grundsätzlich sämtliche Aufwendungen und Investitionen auf Grund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen sind, und zwar nach betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien. Ist dies nicht möglich, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf gesetzlichen und/oder betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, usw.; Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.58 E. 4b/aa).

4.- Im vorliegenden Fall stellt sich die Rechtsfrage, ob die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung dem Grundsatz nach (E. 4a) und in quantitativer Hinsicht (E. 4b) rechtmässig ist.

a) Die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen, selbst jene, die im Ausland konsumiert werden, unterliegen der schweizerischen Mehrwertsteuergesetzgebung. Massgebend ist nämlich der Ort, an dem die Dienstleistung erbracht wird (E. 3b), in casu also die sich in der Schweiz befindende Betriebstätte der Beschwerdeführerin. Dies hat zur Folge, dass die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Umsätze gemäss Art. 15. Abs. 2 lit. i MWSTV in ihren Abrechnungen mit dem schweizerischen Fiskus grundsätzlich zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Hierüber besteht Einigkeit zwischen den Verfahrensbeteiligten. Die Beschwerdeführerin hält jedoch dafür, sie sei auch für jene Teile ihrer Leistungen zum Vorsteuerabzug zu berechtigen, welche gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind (z. B. Ausbildungsleistungen bei Sprachkursen). Sie verkennt dabei, dass gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung der Vorsteuerabzug bei Umsätzen nach Art. 14 MWSTV selbst dann nicht zulässig ist, wenn der Umsatz im Ausland bewirkt wird, wie Art. 13 MWSTV ausdrücklich festhalte. Dies sei auch bei der Auslegung von Art. 15 Abs. 2 lit i MWSTV in dem Sinne zu beachten, dass von der Steuer ausgenommene Ausbildungsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug einräumen (vgl. BGE vom 30 Juli 2003 [2A.78/2002], E. 4.3 und 4.6). Betroffen sind im vorliegenden Fall alle im Zusammenhang mit Sprachreisen im eigenen Namen erwirtschafteten Erträge (exklusive der explizit von Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV als steuerbar erklärten gastgewerblichen- und Beherbergungsleistungen, welche demgegenüber zum Vorsteuerabzug berechtigen). Dem

Grundsätze nach ist folglich die ESTV zu einer Vorsteuerabzugskürzung verpflichtet, weil die Beschwerdeführerin Eingangsleistungen gemischt verwendet im Sinne von Art. 32 MWSTV, d.h. für Zwecke, die einerseits zum Vorsteuerabzug berechtigen und andererseits nicht.

b) aa) Wie dies der Gesetzgeber in Art. 14 Ziff. 9 MWSTV ausdrücklich verlangt, hat die Vorinstanz das Pauschalarrangement „Sprachreisen“ der Beschwerdeführerin in einzelne Komponenten aufgeteilt. Nur so können echt und unecht steuerbefreite Umsätze unterschieden und dementsprechend geltend gemachte Vorsteuerabzüge gekürzt werden (Art. 32 MWSTV). Die Vorinstanz ist dabei nach der von ihr verfassten Broschüre Nr. 610.507-19 über die Kürzung des Vorsteuerabzuges bei gemischter Verwendung, Dezember 1995, wie folgt vorgegangen:

Sie hat die gemäss Erfolgsrechnung für die Steuerperiode massgeblichen Umsätze addiert (Zeitspanne vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) und daraus den prozentualen Anteil der Sprachreisen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) am Gesamtumsatz ermittelt. Dieser Teilumsatz beträgt gemäss dem für die Jahre 1998 bis 2000 errechneten Mittel 46,67%. Die restlichen 53,33 % des Gesamtumsatzes betreffen die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin als Reisebüro, welche anders als die Umsätze für Sprachreisen von vornherein zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen (Art. 15 Abs. 2 lit. i MWSTV).

In weiteren Schritten galt es folglich, die Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV (Sprachreisen) aufzuteilen in die Umsätze, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen (gastgewerbliche- und Beherbergungsleistungen) bzw. in solche, die diesen ausschliessen (Ausbildungsleistungen), sowie schliesslich die entsprechenden Vorsteuern zuzuordnen. Da die Beschwerdeführerin die gesamten Vorsteuern abzog, war die ESTV gehalten, in mehreren Schritten vorzugehen:

In einem ersten Schritt hat sie die für die Inserierung der Sprachreisen aufgewendeten Mittel (ausmachend 18,88% der total geltend gemachten Vorsteuer) effektiv berechnet und von den geltend gemachten Vorsteuern abgezogen. Aus den restlichen Vorsteuern konnte danach in einem zweiten Schritt entsprechend dem ermittelten Anteil der Sprachreisen am Gesamtumsatz (46,67%) der durch die Beschwerdeführerin für Sprachreisen gesamthaft geltend gemachte Vorsteuerabzug ermittelt werden. Schliesslich hat die ESTV aus den so ermittelten Posten die vorgeschriebene Vorsteuerabzugskürzung vornehmen können, indem sie den für Sprachreisen vorgenommenen Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin in jenem Umfang kürzte (55,17%), als die Sprachreisen aus Ausbildungsleistungen (gegen aufgewendete Schulgelder) bestanden.

Die Vorgehensweise der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden und die Kürzung des Vorsteuerabzuges von 55,17% bei Sprachreisen erweist sich als rechters. Diese Leistung gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV besteht im Umfang von 55,17% aus Ausbildungsleistungen, die nicht zum Abzug berechtigen; der für Sprachreisen uneingeschränkte Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin ist folglich im Umfang von 55,17% rückgängig zu machen.

bb) Die SRK beschränkt sich im vorliegenden Fall darauf zu überprüfen, ob sich die Verwaltung bei den vorgeschriebenen Vorsteuerabzugskürzungen innerhalb ihres Ermessensspielraumes bewegt hat. Wenn die Verwaltung in Anwendung von Art. 32 Abs. 1 MWSTV zum Schluss kommt, dass in casu eine verhältnismässige Zuordnung mit Hilfe eines bestimmten Schlüssels notwendig ist, so ist dies seitens der SRK unter den dargelegten rechtlichen Voraussetzungen und Umständen nicht zu beanstanden. Ebenso wenig, dass sie hierzu die Broschüre Nr. 610.507-19 der ESTV (Ziff. 1.4 ff.) angewandt hat. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als es im Ermessen der ESTV liegt, festzulegen, in welchen Bereichen und unter welchen Bedingungen Erleichterungen in der Steuerermittlung gewährt werden (vgl. auch Art. 47 Abs. 3 MWSTV). Ferner scheint auch der gewählte Umsatzschlüssel an sich – der Vergleich der Umsätze und die Aufspaltung in steuerbare bzw. ausgenommene Komponenten – durchaus ein taugliches Mittel zu sein. Auf jeden Fall kann nicht gesagt werden, die Verteilung beruhe nicht auf gesetzlichen, respektive betrieblich-objektiven Kriterien. Die Beschwerdeführerin hat es im Weiteren versäumt, ihrerseits eine eigene schlüssige Auflistung der vorsteuerbelasteten Aufwendungen und deren Zuordnung zu den erwirtschafteten Umsätzen beizubringen, welche eine ihrer Meinung nach adäquatere Aufteilung bzw. Vorsteuerabzugskürzung erlaubt hätte. Nach der Beweislastregel obläge es indes der Beschwerdeführerin, steuermindernde Tatsachen rechtsgenügend darzulegen (vgl. Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb sowie AJP 9/2003 S. 1076 und StR 10/2003 S. 696). Auch die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach es keinen Grund gäbe, die Inserate anders zu behandeln als die anderen Auslagen und es bei der Anwendung eines Umsatzschlüssels nicht angehe, dass die ESTV vorerst eine Direktzuordnung nur der ausgenommenen Auslagen vornehme und den Rest dem Umsatzschlüssel unterwerfe, läuft dem gesetzgeberischen Gedanken von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV – Aufteilung in steuerbare und nicht steuerbare Komponenten – zuwider und greift somit ins Leere. Im Übrigen hat es die Beschwerdeführerin versäumt, die Darstellung der ESTV zu widerlegen, einerseits existierten gar keine weiteren direkt zuordenbare Aufwendungen sowie andererseits habe die Beschwerdeführerin nur für Sprachreisen inseriert und nicht auch für weitere Reiseleistungen.

Aus dem Vorgesagten wird deutlich, dass die vorliegende Kürzung des Vorsteuerabzugs einer Ermessensprüfung standhält, weshalb sich die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet erweist.

5.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerdeführerin hat der ESTV für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) den Betrag von Fr. 109'039.-- zuzüglich gesetzlich geschuldeter Verzugszins zu entrichten (EA Nr. ...).

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 2'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen

Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]).

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 30. Mai 2003 wird – soweit darauf eingetreten wird – abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 2003 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.
- 3.- 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.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber ad hoc:

Pascal Mollard

Raphael Nusser