



SRK 2004-053

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

Entscheid vom 19. Juli 2006

in Sachen

XY. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1995 / Lagerentsteuerung

Sachverhalt:

A.- Im Handelsregister des Kantons J. sind bzw. waren folgende Firmen eingetragen:

a) Die X. AG, eingetragen seit 29. Juni 1960, die am 5. Mai 2000 in X. Holding AG umfirmiert wurde. Ihr Zweck lautet gemäss Statuten vom 8. März 1995: Beteiligung an und Verwaltung von anderen Gesellschaften; kann Patente, Lizenzen und Liegenschaften erwerben, verwalten, vermieten und veräussern.

b) Die XY. AG, eingetragen seit 16. Juni 1987. Ihr Zweck lautet gemäss Statuten vom 19. Mai 2000: Betrieb von Einzelhandelsgeschäften für Drogerie-, Parfümerie- und Reformhauswaren usw.; kann Snack-Bars betreiben, Grundbesitz erwerben, verwerten, vermieten, verpachten, verwalten und veräussern sowie sich an anderen Unternehmungen beteiligen.

c) Die Z. Management AG, eingetragen seit 8. Oktober 1987, die am 14. März 2000 in X. Management AG umfirmiert wurde. Ihr Zweck gemäss Statuten vom 14. März 2000: Übernahme des Managements anderer Firmen; Ausbildung und Vermittlung von Personal; Beratung und Erbringung von Dienstleistungen im kaufmännischen Bereich; Lizenzübergabe für eigene Software; kann Patente, Lizenzen und Liegenschaften erwerben, verwerten, vermieten, verpachten, verwalten und veräussern sowie sich an Unternehmungen beteiligen.

d) Die XW. AG änderte mit Statuten vom 15. März 1995 die Firma in X. Partner AG, deren Zweck lautete: Betrieb von Einzelhandelsgeschäften für Drogerie- und Parfümeriewaren, für gesunde Ernährung und für alle mit diesen Warengruppen verwandten Artikel, für weitere Sortimente sowie Gross- und Transithandel in diesen Warengruppen; kann Liegenschaften, Patente und Lizenzen erwerben, verwalten, vermieten und veräussern sowie sich an anderen Unternehmen beteiligen. Mit der Statutenänderung vom 15. März 1995 absorbierte sie im Rahmen einer Fusion die XV. AG, die XT. AG, die XS. AG sowie die XR. AG rückwirkend auf den 1. Oktober 1994. Gemäss Fusionsvertrag vom 3. Januar 2006 gingen Aktiven und Fremdkapital auf die übernehmende Gesellschaft XY. AG über; die X. Partner AG wurde daher per 3. Februar 2006 aus dem Handelsregister gelöscht.

Die X-Gruppe selbst beschreibt ihren Werdegang im Internet wie folgt: Die X. AG wurde im Frühjahr 1971 unter dem Namen IX. AG gegründet. Noch im Sommer des gleichen Jahres öffneten die ersten Drogerien in ... und ... ihre Tore. Das Konzept der Drogerienkette bewährte sich. Bald schon erkannten auch andere Geschäfte den Vorteil und schlossen sich der Gruppe an. Nach zehn Jahren war die X. AG bereits an fünfzehn Standorten präsent. Das Wachstum ging kontinuierlich weiter und heute zählen wir 66 Filialen (Stand per 1. Dezember 2003) zu unserem Netz. Unsere Dienstleistungszentrale, die X. Management AG, ist verantwortlich für die gemeinsame Werbung, für die Weiterentwicklung von Ausbildungsprogrammen, aber auch für die Anpassung der Produktpalette an die aktuellen Marktbedürfnisse. Unsere Filialen profitieren von günstigeren Einkaufskonditionen. Die besseren Margen wirken sich auf die Preisgestaltung aus und das wiederum kommt unserer Kundschaft zugute.

B.- Am 6. Oktober 1994 reichte die XY. AG den Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein. Gestützt darauf wurde die Gesellschaft am 3. November 1994 per 1. Januar 1995 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. Am 31. Mai 1995 stellte sie den Antrag auf Anwendung des gewogenen Bruttogewinnzuschlages im Detailhandel, in welchem sie festhielt, der geringere Umsatz sei zu 2 % steuerbar. Der Antrag wurde am 14. August 1995 von der ESTV bewilligt.

Im 1. Quartal 1995 machte die Mehrwertsteuerpflichtige die Entsteuerung ihres Warenlagers nach Art. 85 MWSTV geltend. Die beanspruchten Beträge verteilen sich wie folgt auf die einzelnen Filialen:

Filiale ...	Fr. 19'127.65
Filiale ...	Fr. 15'444.95
Filiale ...	Fr. 61'058.35
Filiale ...	Fr. 7'497.25
Filiale ...	Fr. 11'793.40
Filiale ...	<u>Fr. 10'681.50</u>
Total	<u>Fr. 125'603.10</u>

C.- Am 1. Mai 1995 teilte die ESTV dem Schweizerischen Drogistenverband ihre Antworten zu mehreren Detailfragen betreffend Lagerentsteuerung mit. Die Verwaltung hielt fest, dass nebst der Geltendmachung der Steuer mit einem detaillierten Inventar auch eine vereinfachte Entsteuerung vorgenommen werden könne. Diesfalls könnten die Drogerien den Anteil der mit 9,3 % steuerbelastet bezogenen Wiederverkaufswaren annäherungsweise auf 40 % des bilanzierten Inventarwertes festsetzen; Voraussetzung für diese vereinfachte Entsteuerung sei, dass der Inventarwert nicht mehr als Fr. 250'000.-- oder nicht mehr als 25 % des letzten Jahresumsatzes betrage.

Die Lagerentsteuerung bzw. die Ermittlung der mit der Warenumsatzsteuer belasteten Ware nahmen die X-Drogerien nach einem einheitlichen Konzept vor. Da die ESTV die dabei erstellten Belege nicht als detailliertes Inventar im Sinne von Ziff. 3.2.2 der Broschüre "Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer" anerkannte, kam es zwischen der Verwaltung und einer X-Filiale im Jahr 1996 zu einem Steuerjustizverfahren bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK; SRK 1998-152) und schliesslich vor dem Bundesgericht, das mit Urteil vom 12. April 2000 (2A.328/1999, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70/2002 S. 535 ff.) rechtskräftig entschied, dass die Inventarisierung nach dem "X-System" für den genauen Nachweis der vergüteten Warenumsatzsteuer nicht geeignet sei, weshalb die ESTV zu Recht den zu erstattenden Betrag für die Lagerentsteuerung annäherungsweise ermittelt habe.

D.- In der Folge nahm die ESTV für sämtliche X-Drogerien, welche die Lagerentsteuerung vorgenommen hatten, eine Neuberechnung der anrechenbaren Steuer vor. Obwohl die Inventarwerte Fr. 250'000.-- überstiegen, gewährte die Verwaltung die vereinfachte Lagerentsteuerung, setzte jedoch im Gegenzug den Anteil der mit 9,3 % steuerbelastet bezogenen Wiederverkaufswaren um 10 Prozentpunkte herab (von 40 % auf 30 %). Die ESTV forderte von der X. Partner AG mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 14. Dezember 2000 einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 73'644.-- nach. Diese Nachbelastung stützte sich auf die folgende Berechnung:

Geltend gemachte Lagerentsteuerung		Fr. 125'603.10
Lagerwerte:		
X. ...	Fr. 319'320.--	
X. ...	Fr. 261'568.--	
X. ...	Fr. 909'505.--	
X. ...	Fr. 153'775.--	
X. ...	Fr. 210'007.--	
X. ...	<u>Fr. 181'346.--</u>	
Lagerbestand per 31. Dezember 1994	<u>Fr. 2'035'521.--</u>	
30 % von Fr. 2'035'521.--	Fr. 610'656.--	
Steuerberechnung: 9,3 % von Fr. 610'656.-- (= 109,3 %)		<u>Fr. 51'958.85</u>
Steuerkorrektur		<u>Fr. 73'644.25</u>

E.- Am 12. Januar 2001 teilte die X. Partner AG der ESTV mit, sie akzeptiere die Nachbelastung nicht. Nach einigen E-mail-Wechseln und Telefonaten erklärte die Mehrwertsteuerpflichtige, sie sei mit der Anwendung des "Modells des Schweizerischen Drogistenverbandes" nicht einverstanden. Da die X-Betriebe nicht Mitglied jenes Verbandes seien, könne das ausgehandelte Warenlagerentsteuerungsmodell nicht verbindlich auf die X-Betriebe angewandt werden, man habe dazu auch keine Zustimmung erteilt. Das erwähnte Entsteuerungsmodell entspreche keineswegs den Strukturen der X-Betriebe, denn diese hätten sich von der ursprünglichen Drogerietätigkeit weitgehend gelöst und sich überwiegend der Tätigkeit im Wellness- und Schönheitsbereich zugewandt. Der Anteil der mit 9,3 % warenaumsatzsteuerbelastet bezogenen Wiederverkaufswaren liege deshalb im Durchschnitt der X-Betriebe um einiges höher, daher sollten die Daten des Lagerbestandes durch die Verwaltung überprüft werden. Die ESTV sah sich nicht veranlasst, weitere Untersuchungen oder Überprüfungen vor Ort vorzunehmen; sie schlug der Mehrwertsteuerpflichtigen vor, sie möge mitteilen, gegenüber welchen Firmen zwecks Einleitung eines Pilotverfahrens ein Entscheid auszustellen sei.

Mit Schreiben vom 13. August 2001 wandte sich die X. Partner AG wiederum an die ESTV und verlangte, dass bei der Warenlagerentsteuerung die pauschalen Prozentsätze von 30 % bzw. 40 % des Inventarwertes entsprechend zu erhöhen seien.

F.- Am 8. Januar 2002 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid, in welchem sie ihre Mehrwertsteuerforderung von Fr. 73'644.-- zuzüglich 5 % Verzugszins ab 25. Juli 1995 (mittlerer Verfall) unter Vorbehalt einer Kontrolle bestätigte. In der Begründung wies die Verwaltung darauf hin, dass die Buchführungspflichtigen bereits aufgrund der obligationenrechtlichen Vorschriften ein Inventar zu erstellen hätten, das ein genaues und ausführliches Verzeichnis aller der Unternehmung gehörenden Aktiven nach Menge und Wert umfassen müsste. Gemäss der Broschüre "Übergang von der Warenaumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer" müsse das für die Entsteuerung zu erstellende Inventar auch die genaue Warenbezeichnung, die Menge, den

Einstandspreis, den Steuersatz und den Lieferanten enthalten. Liege kein detailliertes Inventar vor und betrage der Wert nicht mehr als Fr. 250'000.-- oder mehr als 25 % des letzten Jahresumsatzes, könne der Anteil der mit 9,3 % steuerbelastet bezogenen Ware auf 40 % des bilanzierten Inventarwertes festgesetzt werden. Bei der X. Partner AG seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt, weil die bilanzierten Warenvorräte mehr als Fr. 250'000.-- ausmachten. Dass trotzdem eine vereinfachte Lagerentsteuerung vorgenommen und 30 % des Bilanzwertes als Anteil der steuerbelastet bezogenen Waren anerkannt worden sei, sei im Sinne eines Entgegenkommens geschehen. Der für die Lagerentsteuerung ermittelte Prozentsatz von 30 % könne nicht erhöht werden, da dieser Schlüssel eigens zur Lagerentsteuerung für Drogerien ermittelt worden sei; daran ändere auch nichts, dass die X-Betriebe ihr Sortiment im Vergleich zu Konkurrenzbetrieben ihrer Branche erweitert hätten.

Gegen den Entscheid vom 8. Januar 2002 liess die XY. AG mit Eingabe vom 7. Februar 2002 bei der ESTV Einsprache erheben und beantragen:

- "1. Es sei festzustellen, dass die Steuerforderung gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. ... vom 08.01.2002 verjährt sei.
2. Eventualiter sei die Nachsteuer gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. ... vom 8. Januar 2002 auf Fr. 28'613.-- herabzusetzen.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Einsprachegegnerin."

G.- Im Einspracheentscheid vom 4. Februar 2004 hiess die ESTV die Einsprache der XY. AG im Umfang von Fr. 17'320.-- gut, wies sie im Übrigen jedoch ab. Die Mehrwertsteuerpflichtige wurde dazu verpflichtet, der Verwaltung für die Steuerperiode 1. Quartal 1995 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. März 1995) einen Betrag von Fr. 56'324.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 25. Juli 1995 (mittlerer Verfall) zu bezahlen. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, mit Schreiben vom 14. Dezember 2000 habe die Verwaltung die die XY. AG betreffende EA der X. Management AG zugestellt, da sich die zuletzt angeführte Gesellschaft als die Dienstleistungszentrale der X-Gruppe bezeichnet habe. Die X. Management AG trete für den Konzern nach aussen auf und erledige die gesamte Administration der X-Gruppe, wobei es überhaupt fraglich sei, ob die anderen Konzerngesellschaften - abgesehen von den unterstellten Filialen - überhaupt über eigenes Personal verfügten.

Am 14. Dezember 2000 habe die ESTV an die Adresse der X. Management AG diverse EA's - darunter die die XY. AG betreffende - verschickt und im Begleitschreiben folgenden Text verwendet: "Vereinbarungsgemäss erhalten Sie die Ergänzungsabrechnungen der X-Partner sowie der XY. AG und X. Partner AG. Sie werden gemäss Ihren Angaben diese Rechnungen noch in diesem Jahr mit Ihrem Begleitbrief an Ihre Partner weiterleiten." Die EA's enthielten jeweils auf der letzten Seite den folgenden Passus: "a) Auf besonderen Wunsch erfolgt die Zustellung dieser Ergänzungsabrechnung per 14. Dezember 2000 an (eingeschrieben mit Rückschein): X. Management AG, ...," Am 12. Januar 2001 habe sich die Vertreterin der Mehrwertsteuerpflichtigen per E-mail an die ESTV gewandt, wobei sie unter anderem geschrieben habe: "Wir kommen zurück auf die der X. Management AG am 14. Dezember 2000

zugestellten Ergänzungsabrechnungen der X. Betriebe. Nach Rücksprache mit der Geschäftsleitung der X. Management AG ist man mit den Ergänzungsabrechnungen nicht einverstanden ..." Es sei erstaunlich, dass einige Jahre später behauptet werde, die Handlungen gegenüber der X. Management AG seien der XY. AG nicht zuzurechnen. Gemessen am Verhalten sei diese Aussage jedenfalls widersprüchlich und könne keinen rechtlichen Schutz geniessen. Jedenfalls habe die Verwaltung die fragliche EA an die Adresse ..., ..., zugestellt, an der die XY. AG seinerzeit domiziliert gewesen sei; eine rechtsgültige Zustellung liege daher vor. Dass die Sendung an jene Adresse zu spät eingetroffen sei, habe die Mehrwertsteuerpflichtige nicht behauptet und die erfolgte Zustellung könne nach dem E-mail der Vertreterin vom 12. Januar 2001 auch nicht bestritten werden.

Bereits im September 1994 habe die ESTV die Broschüre "Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer" herausgegeben, der unter anderem die bei der Lagerentsteuerung zu beachtenden Einzelheiten zu entnehmen gewesen seien. Dass die XY. AG per 30. September 1994 ein Inventar erstellt habe, werde von der Verwaltung nicht bestritten, allerdings entspreche dies nicht den in der erwähnten Broschüre gestellten Anforderungen. Dieser Mangel sei auch nicht dadurch behoben worden, dass von der Mehrwertsteuerpflichtigen eine Hochrechnung des Warenbestandes per 31. Dezember 1994 vorgenommen worden sei. Der XY. AG hätte auch klar sein müssen, dass ihre Lagerentsteuerung nicht akzeptiert werde, da ein Unternehmen der X-Gruppe zu dieser Frage ein Steuerjustizverfahren eingeleitet habe, das mit einem Urteil des Bundesgerichtes vom 12. April 2000 abgeschlossen worden sei. Die ESTV könne bei der Lagerentsteuerung nicht eine bestimmte Gruppe von Drogerien bevorzugen, da damit das Gebot der Rechtsgleichheit verletzt werde, auch müssten von ihr die Grundsätze der Rechtsgleichheit, der Wettbewerbsneutralität und der Erhebungswirtschaftlichkeit beachtet werden. Obwohl die Mehrwertsteuerpflichtige nicht über ein detailliertes Inventar im Sinne der erwähnten Broschüre verfüge und auch die Lösung des Drogistenverbandes ablehne, beanspruche sie für sich die vereinfachte Lagerentsteuerung, wobei sie verlange, für sie sei der Anteil der unter der Warenumsatzsteuer steuerbelastet bezogenen Waren auf 56 % festzusetzen. Dieser Ansatz basiere auf derjenigen Form der Inventarisierung, die von der ESTV und später vom Bundesgericht im Steuerjustizverfahren betreffend ein anderes Unternehmen der X-Gruppe rechtskräftig nicht anerkannt worden sei. Ursprünglich habe die Verwaltung die Gewährung der vereinfachten Lagerentsteuerung an die Bedingung geknüpft, dass der Lagerwert Fr. 250'000.-- oder 25 % des letzten Jahresumsatzes nicht übersteige. Die ESTV habe gestützt auf neuere Erkenntnisse schliesslich diese Umsatzlimite aufgegeben und generell den Anteil der unter dem Regime der Warenumsatzsteuer steuerbelastet bezogenen Waren für die Drogerien bei 40 % festgesetzt; für eine Individuallösung bleibe kein Raum.

H.- Mit Eingabe vom 5. März 2004 führt die XY. AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 4. Februar 2004 Beschwerde an die SRK mit folgendem Rechtsbegehren:

"1. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 4. Februar 2004 sei aufzuheben.

2. Es sei festzustellen, dass die Steuerforderung von Fr. 56'324.-- zuzüglich Verzugszinsen verjährt sei.
3. Eventualiter sei die Nachsteuerforderung auf Fr. 28'613.-- herabzusetzen.
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin."

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin insbesondere vor, die Verwaltung habe am 14. Dezember 2000 diverse EA's der X. Management AG zugestellt, keine habe jedoch jene Gesellschaft selbst betroffen. Bei der Beschwerdeführerin handle es sich um eine juristische Person, die von der Adressatin unabhängig bestehe. Die X. Management AG sei auch nicht die Vertreterin der Beschwerdeführerin gewesen, vielmehr habe es sich nur um deren Buchhaltungsstelle gehandelt. Dazu komme, dass die X. Holding AG im massgeblichen Zeitpunkt (30. September 1994) an der X. Management AG lediglich mit 47 % beteiligt gewesen sei, per 30. September 1995 habe sich dieser Wert auf 48 % erhöht; aus den beteiligungsrechtlichen Verhältnissen könne nicht abgeleitet werden, bei der X. Management AG handle es sich um die Steuervertreterin der Beschwerdeführerin. Die fragliche EA sei der falschen Adressatin zugestellt worden, ebenfalls sei kein Vertretungsverhältnis nachgewiesen.

Die Mehrwertsteuerforderung bzw. der Vorsteueranspruch verjähre innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem sie bzw. er entstanden sei. Die Beschwerdeführerin habe ihre Warenvorräte per 30. September 1994 inventarisiert, da ihr Geschäftsjahr jeweils unter dem Jahr abgeschlossen habe. Die entsprechenden warenaumsatzsteuerlich belasteten Rechnungen seien bei ihr vor dem 30. September 1994 eingegangen und vor dem 31. Dezember 1994 bezahlt worden. Der Vorsteueranspruch für die steuerliche Entlastung der Warenvorräte sei demzufolge noch im Jahre 1994 entstanden, die Steuernachforderung sei somit bereits Ende 1999 verjährt, da bis zu diesem Zeitpunkt von der ESTV keine verjährungsunterbrechende Handlung vorgenommen worden sei. Der Auffassung der Verwaltung, wonach der Anspruch auf Anrechnung der vergüteten Warenaumsatzsteuer erst am 1. Januar 1995 entstanden sei, könne nicht zugestimmt werden. Die ESTV habe am 21. September 1995 bei der Beschwerdeführerin eine Kontrolle durchgeführt, welche insbesondere die Warenlagerentsteuerung zum Gegenstand gehabt habe. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle sei von der Verwaltung ein Betrag von Fr. 83'785.45 ausbezahlt worden, die ESTV habe die Lagerentsteuerung durch die Beschwerdeführerin akzeptiert. Erst zu einem späteren Zeitpunkt habe die Verwaltung im Nachhinein die Lagerentsteuerung der Beschwerdeführerin als nicht mehr konform beanstandet. Diese Vorgehensweise sei widersprüchlich und dürfe nach Treu und Glauben keinen rechtlichen Schutz geniessen. Mit Eingabe vom 13. August 2001 habe die Beschwerdeführerin der ESTV detailliert dargelegt, dass die Betriebsstrukturen der X-Gruppe wesentlich von denjenigen der Drogerien traditioneller Prägung abweichen würden, aus diesem Grund sei es gerechtfertigt, den pauschalen Prozentsatz von 40 % des Inventarwertes auf 56 % zu erhöhen und die Forderung entsprechend herabzusetzen.

I.- In der Vernehmlassung vom 17. Mai 2004 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und bringt insbesondere vor, die X-Gruppe umfasse etwa 70

Drogerien, die überwiegend im (...) Deutschschweiz gelegen seien. Etwas mehr als die Hälfte dieser Geschäfte zählten zu den Konzernfirmen, die übrigen Drogerien seien Franchisingnehmer bzw. Partner des X-Konzerns. Da die Mehrwertsteuer in der Schweiz auf den 1. Januar 1995 eingeführt worden sei, verstehe es sich von selbst, dass vor diesem Datum kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug entstanden sei. Analog gelte dies auch für den Anspruch auf Steuerentlastung. Art. 85 MWSTV sei auch auf dieses Datum hin in Kraft gesetzt worden. Rechtsansprüche die sich auf diese Bestimmung stützten, könnten frühestens am 1. Januar 1995 entstehen. Mit Statutenänderung vom 19. Mai 2000 habe die Beschwerdeführerin ihr Domizil an ..., ..., verlegt. Zum Zeitpunkt des Versandes der fraglichen EA durch die ESTV am 14. Dezember 2000 habe sich das Domizil immer noch an der erwähnten Adresse befunden, daher sei die Zustellung an die richtige Adresse vorgenommen worden. Auch die X. Management AG habe zum fraglichen Zeitpunkt ihr Domizil an derselben Adresse gehabt. Die Zustellung der die X. Partner AG betreffende EA an die X. Management AG sei weder ein Irrtum der Verwaltung noch ein Zufall gewesen. Der X-Konzern sei über die X. Management AG gegenüber der ESTV aufgetreten, da es sich dabei um die Dienstleistungszentrale des Konzerns gehandelt habe und die Frage der Lagerentsteuerung zahlreiche X-Betriebe betroffen habe; ein koordiniertes Vorgehen habe sich daher aufgedrängt. Die nachträgliche Aufrechnung des ursprünglich aus dem Titel Lagerentsteuerung an die Beschwerdeführerin ausbezahlten Betrages durch die ESTV verstosse nicht gegen Treu und Glauben. Die Vertreterin der Beschwerdeführerin habe mit Schreiben vom 12. Januar 1996 einen "Entscheid mit Beschwerderecht" verlangt, womit sie selbst das Verfahren eingeleitet habe; innerhalb der Verjährungsfrist könne die Verwaltung ohnehin auf eine Veranlagung zurückkommen. Da die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die ordentliche Lagerentsteuerung - insbesondere die Erstellung eines detaillierten Inventars per 31. Dezember 1994 - nicht erfüllt habe, könne sie diese nicht für sich geltend machen. Noch viel weniger könne die Mehrwertsteuerpflichtige bei der Lagerentsteuerung für sich einen "Sondersatz" (56 % anstatt 40 %) in Anspruch nehmen. Es liege im Ermessen der ESTV, bei der Lagerentsteuerung eine annäherungsweise Ermittlung aufgrund von Erfahrungswerten vorzunehmen; für Drogerien sei von ihr dieser Wert auf 40 % der entsteuerungsfähigen Ware festgesetzt worden.

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 da-

her beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Vertreterin der Beschwerdeführerin offensichtlich am 5. Februar 2004 zugestellt worden. Die am 5. März 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. 1'600.-- 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 Mehrwertsteuerverordnung 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 bzw. Lagerentsteuerungen, welche im Jahre 1995 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; ASA 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 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 Einführung der Möglichkeit der Steuerentlastung gemäss Art. 85 MWSTV wurde von der SRK bereits auf ihre Verfassungsmässigkeit hin überprüft und im Ergebnis als verfassungsmässig erachtet (vgl. Entscheid der SRK vom 15. März 1999 [SRK 1998-116] E. 3, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 94 S. 877 ff.).

b) Die Entsteuerung wird nur auf Warenvorräten gewährt und kommt insbesondere für unter altem Recht erworbene Anlage- und Investitionsgüter sowie für Betriebsmittel nicht in Frage. Eine Steuerentlastung kommt für bisher nicht warenaumsatzsteuerpflichtige Lieferanten zur Anwendung. Die bisher nicht warenaumsatzsteuerpflichtigen Unternehmer haben auf dem Einkauf von Waren zum Wiederverkauf oder für die gewerbsmässige Herstellung Warenaumsatzsteuer mit 9,3 % bezahlt. Im Gegensatz zu den WUST-Grossisten, die solche Waren gegen Grossistenerklärung (GE) steuerfrei bezogen haben, würde bei diesen Unternehmungen ohne Steuerentlastung eine Doppelbesteuerung entstehen, weil der Verkauf dieser Waren auf jeden Fall steuerpflichtig ist. Voraussetzung für die Steuerentlastung ist ein detaillierter Nachweis der bezahlten Steuern. Dieser Nachweis kann mit einem detaillierten Inventar der Warenvorräte oder mit einer separaten Aufstellung erbracht werden (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 330 f. Rz. 1213 ff.; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 147 f.; dieselben, Mehrwertsteuer/Ergänzungsband, Muri/Bern 1994, S. 65).

Unter der Herrschaft der Warenaumsatzsteuer konnte ein nicht steuerpflichtiger Unternehmer ("Nichtgrossist") die Wiederverkaufswaren und von ihm benötigte Werkstoffe nur steuerbelastet beziehen. Demgegenüber konnte ein Unternehmer, der Grossist war, Wiederverkaufswaren und Werkstoffe gegen GE steuerfrei beziehen (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenaumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 212 ff. Rz. 478 ff.). Beim Übergang von der Warenaumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer sollen nach der Absicht des Verordnungsgebers die bisherigen Nichtgrossisten (unter dem Regime der Warenaumsatzsteuer), die neu (unter dem Regime der Mehrwertsteuer) steuerpflichtig werden, den bisherigen Grossisten (die sowohl unter der Warenaumsatzsteuer als auch unter der Mehrwertsteuer steuerpflichtig sind) durch die Entsteuerung der Warenvorräte bzw. Werkstoffe gleichgestellt werden. Die Ordnung von Art. 85 Abs. 1 MWSTV gewährleistet sowohl für die früher bereits warenaumsatzsteuerpflichtigen als auch für die bisher nicht warenaumsatzsteuerpflichtigen aber neu mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmer zum Zeitpunkt der Einführung der Mehrwertsteuer per 1. Januar 1995 eine gleiche Ausgangsposition. Mit dieser Regelung soll ein gleichmässiger und die Wettbewerbsneutralität beachtender Übergang von der alten zur neuen Steuerrechtsordnung sichergestellt werden (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 27. November 2000 in Sachen C. AG [2A.587/1999] E. 2b).

Voraussetzung für die Steuerentlastung nach Art. 85 MWSTV ist, (a) dass es sich um Wiederverkaufswaren oder um Werkstoffe für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken handelt, (b) dass der Steuerpflichtige über diese Waren bei Beginn der Steuerpflicht die Verfügungsmacht hatte, und (c) dass er für diese Waren nicht als Grossist die Steueranrechnung nach Art. 23 WUB beansprucht hat (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 27. November 2000 in Sachen C. AG [2A.587/1999] E. 2b).

c) Gemäss Art. 40 MWSTV verjährt die Mehrwertsteuer fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einfordernghandlung unterbrochen; er ruht unter anderem, solange der Mehrwertsteuerpflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann. Nach der Rechtsprechung genügt zur Unterbrechung der Verjährung jede Mitteilung der ESTV an den Mehrwertsteuerpflichtigen, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als mehrwertsteuerpflichtig betrachtet. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen. Namentlich die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung oder einer Gutschriftanzeige gelten als verjährungsunterbrechend. Das System der Mehrwertsteuer gemäss MWSTV kennt keine absolute Verjährung; mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 84 S. 900 ff. E. 6a mit Hinweisen).

d) Damit eine Verfügung Rechtswirkung entfaltet, muss sie dem Adressaten gegenüber eröffnet werden (Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Basel 1991, S. 152 Rz. 699). Eines der wichtigsten Erfordernisse der Rechtssicherheit ist, dass die Betroffenen die rechtlichen Regeln kennen, die auf die sie interessierenden Sachverhalte angewendet werden (Pierre Moor, Droit administratif, Band II, Bern 1991, S. 211). Gemäss Art. 34 Abs. 1 VwVG eröffnet die Behörde Verfügungen den Parteien schriftlich. Der Beweis der Eröffnung, insbesondere der Zustellung einer Verfügung und des Zeitpunkts dieser Zustellung obliegt der Behörde (BGE 101 Ia 9; Knapp, a.a.O., S. 152 f. Rz. 700; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 123 Rz. 341, mit Hinweisen). Das Bundesgericht hält in seiner ständigen Praxis fest, dass derjenige, der mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit auf die Zustellung einer Entscheidung gefasst sein muss, die zur Wahrnehmung seiner Interessen geeigneten Vorkehrungen zu treffen habe. Kommt er dieser Pflicht nicht nach, so wird das Unterlassen als Vereitelung der Zustellung gewertet (Jürg Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 110).

Die Eröffnung eines Entscheides kann mit der Post oder durch persönliche Übergabe erfolgen. Soweit die Zustellung per Post erfolgt, sind die postalischen Vorschriften massgebend (vgl. André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 52 Rz. 2.43).

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt eine behördliche Sendung nicht erst dann als zugestellt, wenn der Adressat sie tatsächlich in Empfang genommen hat, sondern es genügt, dass sie in seinen Machtbereich gelangt und er sie demzufolge zur Kenntnis nehmen kann. Wird der Empfänger einer eingeschriebenen Briefpostsendung oder Gerichtsurkunde nicht angetroffen und wird daher eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten oder in sein Postfach gelegt, so wird die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt betrachtet, in welchem sie auf der Poststelle abgeholt wird. Geschieht dies nicht innert der Abholfrist von sieben Tagen, so gilt die Sendung als am letzten Tag dieser Frist zugestellt. Ein allfälliger zweiter Versand und die spätere Entgegennahme der Sendung vermögen an diesem Ergebnis - unter Vorbehalt des verfassungsmässigen Rechts auf Vertrauensschutz - nichts zu ändern und sind rechtlich unbeachtlich (BGE

119 V 94 E. 4b/aa, mit Hinweisen; siehe auch BGE 127 I 31 E. 2a/aa). Diese Zustellungsfiktion rechtfertigt sich, weil die an einem Verfahren Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben dafür zu sorgen haben, dass behördliche Akte sie erreichen können. Die Pflicht entsteht mithin als prozessuale Pflicht mit der Begründung eines Verfahrensverhältnisses und gilt insoweit, als während des hängigen Verfahrens mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Zustellung eines behördlichen Aktes gerechnet werden muss (BGE 123 III 493 E. 1; 120 III 3 E. 1d; 119 V 94 E. 4b/aa).

Diese Praxis findet in kantonalen und bundesrechtlichen Verfahren allgemein Anwendung, wenn das entsprechende Verfahrensrecht selber keine Lösung vorsieht (BGE 115 Ia 17 E. 3b; auch 119 V 89 E. 4b; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 8. Oktober 2002 in Sachen T. AG [2A.429/2002] E. 1).

4.- a) Im vorliegenden Fall erkannte das Bundesgericht im Urteil vom 12. April 2000 (a.a.O., E. 3b) insbesondere, dass die von der Beschwerdeführerin geführten Wareninventare nicht den Anforderungen an ein detailliertes Inventar für die Warenlagerentsteuerung anlässlich der Einführung der Mehrwertsteuer entsprochen haben, sodass die ESTV diese zu Recht nicht anerkannt hat. Daher war es nicht zu beanstanden, dass die Verwaltung die Berechnung der Warenlagerentsteuerung nicht auf der Basis der Inventare der Mehrwertsteuerpflichtigen vorgenommen hat.

b) Ausgehend von den gemachten Erfahrungen aus der Warenlagerentsteuerung verschiedener Branchen, einschliesslich der Branche der Drogerien, hat die ESTV eine Methode entwickelt, um eine annäherungsweise Ermittlung des betreffenden Betrages vorzunehmen. Die Verwaltung anerkennt einen Anteil von 40 % der entsteuerungsfähigen Waren des bilanzierten Inventarwertes - per 31. Dezember 1994 - und führt auf dieser Basis die Warenlagerentsteuerung durch. Diesen auf Drogerien anzuwendenden Prozentsatz hat die ESTV unter anderem aufgrund ihrer zahlreichen Kontrollen als Durchschnittswert ermittelt. Art. 85 Abs. 2 MWSTV räumt denn auch der Verwaltung unter den Voraussetzungen von Art. 47 Abs. 3 MWSTV die Möglichkeit ein, eine annäherungsweise Ermittlung der Steuerentlastung auf Warenvorräten vorzunehmen. Die SRK hat sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen wie auch bei der Festsetzung von derartigen Erfahrungswerten - wie bereits erwähnt - eine gewisse Zurückhaltung auferlegt, da dabei die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und deren praktischer Anwendung darstellt (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Januar 2005 in Sachen P. [SRK 2003-033], E. 2, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichtes vom 10. März 2006 [2A.109/2005]). Der von der ESTV ermittelte Durchschnittswert für Drogerien von 40 % Anteil der entsteuerungsfähigen Waren des bilanzierten Inventarwertes ist durch die SRK nicht zu beanstanden. Dass die Festsetzung dieses Wertes auf unhaltbaren Annahmen beruht bzw. willkürlich erfolgt ist, konnte von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen werden.

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation bzw. der Festsetzung eines derartigen Erfahrungswertes erfüllt, obliegt es der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit zu erbringen. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Schätzung im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern diese nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, die Verwaltung habe von "ihren Zahlen" (56 % anstatt 40 %) für die Warenlagerentsteuerung auszugehen. Es ist jedoch Sache der Mehrwertsteuerpflichtigen, steuermindernde Tatsachen zu beweisen; in diesem Fall den Umstand, dass der von der Verwaltung angewandte Prozentsatz beim Anteil entsteuerungsfähiger Waren im Bereich der X-Betriebe massiv vom Erfahrungswert der ESTV abweicht. Obwohl eine ausführliche und detaillierte Begründung erforderlich ist, die sich eingehend mit der Höhe dieser Frage auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung widerlegt (vgl. auch ASA 46 S. 455 E. 2; 33 S. 283 E. 3), wobei hier offen bleiben kann, ob eine "Branchenlösung" der ESTV im Einzelfall überhaupt angepasst werden könnte, hat sie sich darauf beschränkt, vor der Rekurskommission mit eher allgemein gehaltenen Überlegungen (z. B. angeblich überdurchschnittlich grosser Anteil ihres Sortiments vor allem im Bereich der Wellness- und Schönheitsprodukte) betreffend die behauptete Unzuverlässigkeit der Schätzung bzw. die Festsetzung des Anteils entsteuerungsfähiger Waren am Gesamtlager auf 40 % des bilanzierten Inventarwertes durch die Verwaltung zu argumentieren. Bei der Festsetzung des Erfahrungswertes für die Warenlagerentsteuerung durch die Verwaltung muss mit einer gewissen Unschärfe gerechnet werden und derartige Abweichungen müssen bei "Branchenlösungen" systembedingt in Kauf genommen werden. Die Beschwerdeführerin hätte zum erwähnten Stichtag ein den Vorgaben der ESTV entsprechendes Inventar erstellen können und dann wäre der angeblich im Branchenvergleich überdurchschnittlich hohe Anteil an Wellness- und Schönheitsprodukten entsprechend in die Berechnung der Lagerentsteuerung eingeflossen. Dieser Einwand ist daher abzuweisen.

Die ESTV hat der Beschwerdeführerin schliesslich die Warenlagerentsteuerung auf der Basis eines Anteils von 40 % der entsteuerungsfähigen Waren des bilanzierten Inventarwertes zuerkannt. Da die Beschwerdeführerin zur Frage der Lagerentsteuerung selbst mit Schreiben an die ESTV vom 12. Januar 2001 ein Steuerjustizverfahren eingeleitet hat, war die Verwaltung dazu berechtigt und verpflichtet, den Sachverhalt nach allen Seiten hin abzuklären und bis zum Abschluss dieses Verfahrens eingetretene Praxisänderungen dabei zu berücksichtigen. Dem Umstand, dass die Verwaltung zu einem früheren Zeitpunkt eine andere Rechtsauffassung bzw. Praxis zur Frage der Lagerentsteuerung bzw. Veranlagung vertreten hat, kommt dabei keine eigenständige Bedeutung zu, kann sie doch innerhalb der Verjährungsfrist der Steuerforderung auf ihre bisherigen Berechnungen zurückkommen bzw. diese neuerlich überprüfen und gegebenenfalls korrigieren.

c) Das Inkrafttreten eines Erlasses bedeutet den Beginn der rechtlichen Wirkung desselben. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens wird grundsätzlich im Erlass selber festgesetzt. Sehr häufig ermächtigen jedoch Gesetze die Exekutive, den Zeitpunkt des Inkrafttretens festzulegen. Verordnungen legen den Zeitpunkt des Inkrafttretens meist selbst fest (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 64 Rz. 310 ff.). Die Mehr-

wertsteuerverordnung ist gemäss Art. 86 MWSTV durch den Bundesrat am 1. Januar 1995 in Kraft gesetzt worden.

Das System der Warenumsatzsteuer endete am 31. Dezember 1994 und wurde per 1. Januar 1995 durch das System der Mehrwertsteuer abgelöst. Sämtliche Lieferungen unterlagen bis zum Umstellungszeitpunkt - mit bestimmten Ausnahmen - der Warenumsatzsteuerpflicht, ab diesem Termin wurden Lieferungen und Dienstleistungen - ebenfalls mit bestimmten Ausnahmen - mit der Mehrwertsteuer belastet. Das Warenumsatzsteuerrecht wurde daher bis zum 31. Dezember 1994 angewendet, ab dem 1. Januar 1995 das Mehrwertsteuerrecht. Der Übergang vom alten zum neuen System fand daher am 31. Dezember 1994, 24.00 Uhr, zugleich 1. Januar 1995, 00.00 Uhr, statt. Die Entsteuerung von Warenvorräten, die unter altem Recht erworben wurden, kann ausschliesslich zu diesem Termin und nicht bereits früher erfolgen. Daraus abgeleitete Forderungen von Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV entstehen daher ebenfalls zu diesem Zeitpunkt. Der von der Beschwerdeführerin erhobene Einwand, dieser Anspruch sei bei ihr bereits im Herbst 1994 entstanden, woraus sich die Verjährung der von der Verwaltung geltend gemachten Forderung ergebe, ist mithin unhaltbar; die ESTV hat rechtzeitig innerhalb der fünfjährigen Frist eine verjährungsunterbrechende Handlung gesetzt und diese der Beschwerdeführerin auch rechtsgültig zugestellt (E. d hiernach).

d) Die ESTV hat jene Postsendung, mit der die EA vom 14. Dezember 2000 zugestellt worden ist, nicht an die Beschwerdeführerin sondern an die X. Management AG adressiert und gleichzeitig im Begleitschreiben vermerkt, dass diese Form der Zusendung "vereinbarungsgemäss" gewählt worden ist. Zusätzlich enthielt die fragliche EA den Passus, dass die Zustellung (eingeschrieben mit Rückschein) auf Wunsch an die X. Management AG erfolgt. Bereits vor diesem Zeitpunkt war die X. Management AG für die Beschwerdeführerin und weitere Unternehmen des X-Konzerns als Ansprechpartnerin gegenüber der ESTV aufgetreten; diese Vorgehensweise entspricht denn durchaus der üblichen Aufgabenteilung innerhalb eines Konzerns, wonach bei einem bestimmten Unternehmen die Managementkompetenz gebündelt wird. Dazu kommt, dass die X. Management AG und die Beschwerdeführerin im Dezember 2000 unter derselben Adresse (... , ...) domiziliert waren. Den Handelsregisterauszügen lässt sich entnehmen, dass folgende Personen im Dezember 2000 für beide Gesellschaften zeichnungsberechtigt waren: P., O. und N. Die angeführten Personen waren zum damaligen Zeitpunkt für beide Unternehmen als Organe (Verwaltungsräte) tätig. Am 12. Januar 2001 hat sich die Vertreterin der Beschwerdeführerin in einem an die Verwaltung gerichteten E-mail mit dem Inhalt der EA nicht einverstanden erklärt und ausdrücklich erklärt, dass diese der X. Management AG zugestellt worden ist.

Auch wenn die ESTV nicht auf eine ihr vorliegende schriftliche Vollmacht der Beschwerdeführerin zu Gunsten der X. Management AG verweisen kann, ist unter diesen Umständen für die SRK erwiesen, dass die EA vom 14. Dezember 2000 in den Machtbereich der Beschwerdeführerin gelangt ist und damit die Zustellung rechtsgültig vorgenommen worden ist.

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. 1'600.-- (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 [VwKV; 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 XY. AG vom 5. März 2004 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. Februar 2004 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'600.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der XY. AG auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'600.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes 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