



SRK 2003-041

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Sarah Protti Salmina, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 16. August 2005

in Sachen

X. und Y., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1995 - 3. Quartal 2000 / rückwirkende Eintragung / Schätzung

Sachverhalt:

A.- Die einfache Gesellschaft X. und Y. handelt insbesondere mit Uhren des oberen Preissegments, Kickboards, Souvenirartikeln und Handys. Seit 1998 betreibt sie in D ein Verkaufslokal. Die einfache Gesellschaft war seit dem 1. Januar 1999 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Im Oktober und November 2000 führte die ESTV an mehreren Tagen im Geschäftsbetrieb der einfachen Gesellschaft gemäss Art. 50 MWSTV eine Kontrolle durch. Die Verwaltung stellte dabei fest, dass die Geschäftstätigkeit seit 1993 bestand und die Geschäftsbücher den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprachen. Für die Zeit vor dem Jahr 1999 waren keine Geschäftsbücher vorhanden und in den Jahren 1999 und 2000 waren diese mangelhaft, insbesondere die Aufzeichnungen über den Bargeldverkehr waren ungenügend. Aus diesem Grund sah sich die ESTV dazu gezwungen, den erzielten Umsatz ermessensweise zu ermitteln. Dabei zeigte sich, dass die Mehrwertsteuerpflicht der einfachen Gesellschaft bereits seit dem 1. Januar 1995 - und nicht erst seit dem 1. Januar 1999 - gegeben war. Die Verwaltung trug deshalb die einfache Gesellschaft X. und Y. rückwirkend auf dieses Datum in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die Verwaltung bei der einfachen Gesellschaft für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000) mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 8. November 2000 eine Nachbelastung von (gerundet) Fr. 189'468.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. Oktober 1998 (mittlerer Verfall) geltend.

B.- In den "Weisungen" beiliegend zur EA wurde der einfachen Gesellschaft eine Frist angesetzt, um die Geschäftstätigkeit ab 1. Januar 1995 lückenlos und detailliert zu begründen und die Formulare Nr. 1310 ausgefüllt und unterzeichnet einzureichen, damit nachträglich ein Vorsteuerabzug gewährt werden könnte. Innert erstreckter Frist wurden von der einfachen Gesellschaft am 4. Dezember 2000 diverse Dokumente bei der Verwaltung eingereicht. Irrtümlicherweise erliess die ESTV bereits am 6. Dezember 2000 einen formellen Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV, ohne jene eingereichten Unterlagen zu berücksichtigen.

Gegen den Entscheid vom 6. Dezember 2000 liess die einfache Gesellschaft mit Eingabe vom 18. Dezember 2000 bei der ESTV Einsprache erheben und sinngemäss den Antrag stellen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Mit Brief vom 3. Dezember 2002 verlangte die ESTV sämtliche Kontenblätter des Jahres 2000 ein; diese wurden ihr fristgerecht zugestellt.

C.- Im Einspracheentscheid vom 15. Januar 2003 erkannte die ESTV wie folgt:
"1.- Der Entscheid vom 6. Dezember 2000 ist für den Betrag von Fr. 341.05 zuzüglich Verzugszins ab 30. Oktober 1998 in Rechtskraft erwachsen.
2.- Die Einsprache wird für den Betrag von Fr. 59'321.15 gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen.
3.- Die einfache Gesellschaft X. und Y. ist ab 1. Januar 1995 steuerpflichtig.
4.- Sie hat der Eidg. Steuerverwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000) nebst den rechtskräftigen Steuern und Zinsen noch zu bezahlen:

- | | | |
|----|-----------------|---------------------------------------|
| a) | Fr. 189'468.-- | gemäss Entscheid vom 6. Dezember 2000 |
| | ./ Fr. 341.05 | rechtskräftige Steuer |
| | ./ Fr. 2'105.70 | Teil der Zahlung vom 27. Juli 2001 |

./ Fr. 59'321.15 gemäss Erwägungen

Fr. 127'700.10 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit 30. Oktober 1998

b) Den Verzugszins auf dem Betrag von Fr. 2'105.70 (Zahlung vom 27. Juli 2001) vom 30. Oktober 1998 bis zum 27. Juli 2001.

5.- Die reduzierten Verfahrenskosten von Fr. 305.--, bestehend aus

a. einer reduzierten Spruchgebühr von Fr. 270.--

b. den Schreibgebühren von Fr. 35.--

werden der Einsprecherin auferlegt."

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, in den Jahren 1995 bis 1998 sei keine Buchhaltung vorhanden gewesen, in den Jahren 1999 und 2000 sei kein Kassabuch geführt worden, obwohl der Zahlungsverkehr des Verkaufsladens vorwiegend bar abgewickelt worden sei. Das Kassakonto sei mangelhaft geführt worden, da sämtliche Einnahmen und Ausgaben per Ende des betreffenden Monats verbucht worden seien, auf der Einnahmenseite seien lediglich die Monatstotale ausgewiesen und die Konti seien nicht saldiert worden. Dazu komme, dass aus diesen Gründen nicht ohne weiteres ersichtlich gewesen sei, dass sich Minussaldi ergeben hätten (z.B. am 29. Februar 2000 minus Fr. 19'403.30). Aufzeichnungen über die Abstimmungen des Kassabestandes mit dem Kassakonto hätten gefehlt. Es seien zwar Rechnungen der Firma B. AG betreffend Freilageraktivitäten vorgewiesen worden, doch könnten daraus keine Angaben über die konkreten wirtschaftlichen Aktivitäten abgeleitet werden. Im Jahr 2000 seien drei Zollquittungen vorhanden gewesen, ohne dass eine entsprechende Lieferung verbucht worden wäre. Angesichts dieser Sachlage sei der Buchhaltung der einfachen Gesellschaft die Beweiskraft abzusprechen gewesen; die Verwaltung sei befugt und verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. In den Jahren 1999 und 2000 seien die unverbuchten Einnahmen auf 50 % der verbuchten Umsätze festgelegt worden. Für die Jahre 1994 bis 1998 sei die ESTV von einem Umsatzwachstum von 25 % pro Jahr ausgegangen. Der Umsatz der Jahres 1998 sei mithin auf 80 % des (verbuchten und des geschätzten unverbuchten) Umsatzes von 1999 beziffert worden, der Umsatz des Jahres 1997 mit 80 % des Jahres 1998, etc.

Im Einspracheverfahren seien von der einfachen Gesellschaft Zollquittungen von Exportlieferungen eingereicht worden, die nicht in der Buchhaltung erscheinen; anlässlich der Kontrolle seien Zollquittungen von Exportlieferungen entdeckt worden, die ebenfalls nicht verbucht worden seien. Das Total der unverbuchten Exporte belaufe sich auf Fr. 48'880.--, womit sich ein weiterer gravierender Buchhaltungsmangel zeige. Da die einfache Gesellschaft der ESTV kein einziges "Formular 1310 zur nachträglichen Ermöglichung des Vorsteuerabzuges trotz formell ungenügender Rechnung" eingereicht habe, sei es nicht möglich, zu Gunsten der Unternehmerin einen Vorsteuerabzug unter diesem Punkt zu berücksichtigen. Die Verwaltung nehme einige Änderungen an der Umsatzschätzung vor, insbesondere berücksichtige sie eine Umsatzminderung aufgrund der Beschlagnahme von 24 Armbanduhren durch die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) im Jahre 1998. Die Umsatzschätzung werde zu Gunsten der einfachen Gesellschaft um Fr. 57'104.45 reduziert, in den Jahren 1995 bis 1998 würden Vorsteuern im Umfang von Fr. 2'053.50 akzeptiert und aufgrund einer Einfuhrzollquittung werde eine weitere Korrektur im Umfang von Fr. 163.20 zu Gunsten der Mehrwertsteuerpflichtigen vorgenommen. Insgesamt

ergebe sich eine Gutschrift von Fr. 59'321.15. Ein Teil der Zahlung vom 27. Juli 2001 im Betrag von insgesamt Fr. 2'105.70 sei ebenfalls anzurechnen.

D.- Mit Eingabe vom 17. Februar 2003 erhebt die einfache Gesellschaft X. und Y. (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 15. Januar 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und stellt folgende Anträge:

"1.- Der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben, soweit darin die Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführer für die Kalenderjahre 1995 und 1996, eventualiter auch 1997, festgestellt und für diese Jahre eine Mehrwertsteuerschuld ausgewiesen wird.

2.- Den Beschwerdeführern sei seit dem festgestellten Beginn ihrer Mehrwertsteuerpflicht für alle ermessensweise festgestellten Umsätze die Abrechnung gemäss den Saldosteuersätzen, wie sie von der Beschwerdeführerin (recte: Beschwerdegegnerin) für die Uhrenhandelsbranche publiziert wurden, zu gestatten.

3.- Der Umsatz für die Geschäftsjahre 1999 und 2000 sei in Abweichung der Berechnung, wie sie in Beilage 6 des Einspracheentscheides vorgenommen wurde, gemäss der dargestellten Berechnung in Anhang 1 zu dieser Beschwerde wie folgt festzusetzen und die Mehrwertsteuer, sollte Antrag 2. oben nicht gutgeheissen werden, zum nachstehenden Satz zu berechnen:

Jahr 1999 Umsatz: CHF 580'195.--; zu 7.5 %: CHF 43'514.66

Jahr 2000 Umsatz: CHF 443'914.--; zu 7.5 %: CHF 33'293.56

(1. 1. bis 30. 9.)

4.- Der ermessensweise festzusetzende Umsatz für die Geschäftsjahre 1997 (eventualiter) und 1998 sei in Abweichung der Berechnung, wie sie in Beilage 6 des Einspracheentscheides vorgenommen wurde, gemäss der dargestellten Berechnung in Anhang 1 zu dieser Beschwerde wie folgt festzusetzen und die Mehrwertsteuer, sollte Antrag 2. oben nicht gutgeheissen werden, zum nachstehenden Satz zu berechnen:

Jahr 1997 Umsatz: CHF 296'018.--; zu 6.5 %: CHF 19'241.17

Jahr 1998 Umsatz: CHF 314'425.--; zu 6.5 %: CHF 20'437.64

5.- An zusätzlichen Vorsteuern für die Jahre 1999 und 2000 seien in Abweichung zum Einspracheentscheid bzw. zur Beilage 3 der Ergänzungsabrechnung der Beschwerdegegnerin vom 8. November 2002 nur jene Korrekturen vorzunehmen, die in der Aufstellung in Anhang 2 zu dieser Beschwerde dargelegt sind, wodurch den Beschwerdeführern für die Jahre 1999 und 2000 Vorsteuern im Betrag von insgesamt CHF 15'201.95 an die Mehrwertsteuerschuld gemäss Einspracheentscheid anzurechnen sind.

6.- Eventualiter sei der ermessensweise festzustellende Umsatz für die Geschäftsjahre 1995 und 1996 in Abweichung der Berechnung, wie sie in Beilage 6 des Einspracheentscheides vorgenommen wurde, gemäss der dargestellten Berechnung in Anhang 1 zu dieser Beschwerde wie folgt festzusetzen und die Mehrwertsteuer, sollte Anhang 2. oben nicht gutgeheissen werden, zum nachstehenden Satz zu berechnen:

Jahr 1995 Umsatz: CHF 189'452.--; zu 6.5 %: CHF 12'314.35

Jahr 1996 Umsatz: CHF 236'814.--; zu 6.5 %: CHF 15'392.94

7.- Unter Kostenfolgen zu Lasten des Bundes und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin insbesondere vor, Y habe - neben seinem 50 % Arbeitspensum in einem Hotelbetrieb - im Jahr 1993 damit begonnen, aus Liebhaberei für Swatchuhren mit diesen insbesondere an Flohmärkten bzw. Uhrenbörsen zu handeln. Mit dieser Tätigkeit habe er zu keinem Zeitpunkt die Umsatzschwelle von Fr. 75'000.-- pro Jahr bis 1997 überschritten. Er habe aus dieser Tätigkeit nur einen Nebenverdienst erzielt. Gegen Ende 1996 habe er versucht, mit Markenuhren einen Gelegenheitshandel aufzubauen. Zu diesem Zweck habe er Kontakte zu Lieferanten aufgebaut, die ihm Markenuhren in Mengen von fünf bis zehn Stück pro Marke liefern konnten. Mit den erzielten Umsätzen habe Y erstmals im Jahr 1997 die Umsatzschwelle von Fr. 75'000.-- überschritten. X sei bis 1997 mit einem Arbeitspensum von 80 % als Assistentin in einem Konzern angestellt gewesen. Sie habe in dieser Zeit Y nur gelegentlich zur Hand gehen können. Vor dem Jahr 1997 habe daher keine einfache Gesellschaft, bestehend aus diesen beiden Personen, existiert. Am 26. August 1998 habe die EZV eine Hausdurchsuchung am Domizil der einfachen Gesellschaft durchgeführt und Uhren im Wert von ca. Fr. 100'000.-- beschlagnahmt. Nach stundenlangen Verhören durch die Zollbeamten hätten beide Zugeständnisse betreffend Einfuhren und Umsätze gemacht, die nicht mit der Realität übereinstimmten, nur um eine drohende Untersuchungshaft zu vermeiden. Auf die Angaben beider Personen in den Einvernahmen könne daher nicht abgestellt werden; diese seien nur unter Druck zustande gekommen. Die Umsatzschwelle von Fr. 75'000.-- pro Jahr habe erst aufgrund des Handels mit Markenuhren erreicht bzw. überschritten werden können. Der Beginn der Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin könne mithin frühestens auf das Jahr 1998, ein Jahr nach dem Überschreiten der Umsatzgrenze, festgesetzt werden.

Wäre der Beschwerdeführerin bewusst gewesen, dass ihr eine Mehrwertsteuerpflicht seit dem 1. Januar 1995 unterstellt werde, hätte sie die Abrechnung der Mehrwertsteuer aufgrund von Saldosteuersätzen gewählt. Die einfache Gesellschaft erkläre deshalb die Unterstellung unter die Saldobesteuerung für die Uhrenhandelsbranche seit Beginn ihrer Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar 1995. Für die Jahre 1999 und 2000 habe die Beschwerdeführerin eine weitgehend korrekte Buchhaltung geführt. Das Kassabuch möge vielleicht nicht tagesgenau geführt worden sein; aus diesem Umstand könnten jedoch keine unverbuchten Umsätze abgeleitet werden, die Einträge in der Buchhaltung seien aufgrund der Quittungsbelege nachvollziehbar. Nur ein einziger Beleg sei im Jahre 1999 aus einem Versehen nicht in der Buchhaltung berücksichtigt worden (Exportrechnung vom 14. September 1999 über USD 7'800.--). Der von der ESTV in der Schätzung angenommene Umsatzzuwachs von 25 % jährlich sei nicht nachvollziehbar und entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Vom Erfolgsjahr 1999 könne nicht linear auf die Aufbaujahre 1997 und 1998 zurück gerechnet werden. Die Beschwerdeführerin erwarte, dass zahlreiche Lieferantenrechnungen für den Vorsteuerabzug berücksichtigt werden; sie könne mit dem komplizierten Formular 1310 nicht ihre Lieferanten belästigen; dies wäre geschäftsschädigend und hätte zur Folge gehabt, keine Uhrenlieferungen mehr zu erhalten.

In der Verbesserung der Beschwerde vom 27. Februar 2003 führte die Beschwerdeführerin insbesondere aus, dass die Unterlagen zu den direkten Steuern keine Anhaltspunkte für

die tatsächlich erzielten Umsätze der Jahre 1995 bis 1998 ergeben würden. Für diese Jahre sei Y zwar nach Ermessen - aber mit realistischem Einkommen - eingeschätzt worden.

E.- In der Vernehmlassung vom 7. April 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. X habe in den Steuererklärungen für die direkten Steuern der Jahre 1995 bis 1999 aus unselbständiger Erwerbstätigkeit folgende Einkünfte ausgewiesen: 1995: Fr. 49'697.--; 1996: Fr. 78'498.--; 1997: Fr. 72'891; 1998: Fr. 76'629.--; 1999: Fr. 75'694. Die Behauptung, beide Personen hätten in den fraglichen Jahren kein gemeinsames Geschäft betrieben, sei daher unglaubhaft. Auf einer Einfuhrdeklaration vom 24. November 1995 sei vermerkt, dass Y Taschenuhren eingeführt habe; er habe mithin nicht bloss gelegentlich - wie von ihm behauptet - nur mit Swatch-Uhren gehandelt. Der Absender einer Uhrenlieferung im Jahr 1995 sei derselbe wie im Jahr 2000, was auf eine langjährige Geschäftsbeziehung schliessen lasse. Eine einzige Einkaufsrechnung für Uhren und Uhrenarmbänder vom 13. Mai 1997 umfasse Fr. 50'627.--, sodass zu diesem Zeitpunkt nicht mehr von einem Gelegenheitshandel mit Markenuhren im Aufbau gesprochen werden könne. Dazu komme, dass im Jahr 1999 ein Umsatz aus "übrigem Handel" (Natel, Bücher, Flohmärkte, etc.) im Betrag von rund Fr. 166'000.-- ausgewiesen sei. Alle diese Umstände würden die Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin bezüglich der angeblich ab dem Jahr 1994 erzielten tiefen und nur langsam ansteigenden Umsätze als unglaubhaft erscheinen lassen.

Da sich die Beschwerdeführerin anlässlich der Anmeldung als Mehrwertsteuerpflichtige per 1. Januar 1999 nicht für die Abrechnungsmethode mit Saldosteuersätzen entschieden habe, müsse sie sechs Kalenderjahre nach der effektiven Methode abrechnen. Diese Regelung sei notwendig, da diese Abrechnungsmethode nicht dazu missbraucht werden dürfe, die Mehrwertsteuer nach der für die Mehrwertsteuerpflichtige günstigsten Methode abzurechnen. Rückwirkende Änderungen der Abrechnungsmethode würden deshalb grundsätzlich nicht gewährt. Die Geltendmachung von Vorsteuern sei ein Recht der Mehrwertsteuerpflichtigen. Sofern die Beschwerdeführerin vom geschätzten Mehrwertsteuerbetrag Vorsteuer abziehen wolle, so habe sie dafür den vollen Nachweis zu erbringen. Für die Jahre 1995 bis 2000 habe die einfache Gesellschaft die anlässlich der Kontrolle der Geschäftsbücher von der Verwaltung gemachten Feststellungen nicht entkräften können.

F.- Mit Schreiben vom 7. Januar 2005 teilte die ESTV der SRK mit, dass die Verwaltung im Rahmen verschiedener Praxisänderungen das Übergangsrecht in bestimmten Punkten grosszügig handhaben werde. Angesichts der neuen Praxis der ESTV im Bereich der Ausfuhr- und Vorsteuernachweise werde ersucht, ihr die Möglichkeit zu einer weiteren Stellungnahme einzuräumen. Die SRK ordnete mit Schreiben vom 17. Januar 2005 die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels an.

In der Replik vom 17. Februar 2005 stellte die ESTV den Antrag, die Beschwerde sei im Betrag von Fr. 19'704.75 gutzuheissen, im Übrigen kostenpflichtig abzuweisen. Im Rahmen der neuen Praxis betreffend Ausfuhrdeklarationen würden einige Rechnungen für Exportlieferungen

nicht mehr beanstandet. Eine weitere Änderung betreffe die Korrektur der Vorsteuerabzüge, so dass diverse an die Beschwerdeführerin gerichtete Rechnungen, auf denen beispielsweise falsche Adressangaben verwendet worden seien, nunmehr von der Verwaltung anerkannt würden. Auch die der Beschwerdeführerin für das Einspracheverfahren von der ESTV auferlegten Kosten seien im Hinblick auf eine neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtes zum Übergangsrecht zu streichen.

Mit Duplik vom 31. März 2005 beantragte die Beschwerdeführerin, es sei von der Beschwerdeanerkennung im Betrag von Fr. 19'704.75 durch die ESTV Vormerk zu nehmen. Dieser Aspekt sei auch bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen. Nach entsprechender Aufforderung durch die SRK präzisierte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 12. April 2005 die gestellten Anträge:

"1.- Der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die darin ausgewiesene Mehrwertsteuerforderung von CHF 127'700.10 sei um CHF 93'175.67 zu reduzieren. Insbesondere sei diese Mehrwertsteuerforderung aufzuheben, soweit sie auf einer Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführer in den Jahren 1995 bis 1998 beruht.

2.- Den Beschwerdeführern sei seit festgestelltem Beginn ihrer Mehrwertsteuerpflicht für alle ermessensweise festgestellten Umsätze die Abrechnung gemäss den Saldosteuersätzen, wie sie von der Beschwerdegegnerin für die Uhrenhandelsbranche publiziert wurden, zu gestatten.

3.- Der Umsatz für die Geschäftsjahre 1999 und 2000 sei in Abweichung der Berechnung, wie sie in Beilage 6 des Einspracheentscheides vorgenommen wurde, gemäss der dargestellten Berechnung in Anhang 1 zu dieser Beschwerde wie folgt festzusetzen und die Mehrwertsteuer, sollte Antrag 2. oben nicht gutgeheissen werden, zum nachstehenden Satz zu berechnen:

Jahr 1999 Umsatz: CHF 580'195.--; zu 7.5 %: CHF 43'514.66

Jahr 2000 Umsatz: CHF 443'914.--; zu 7.5 %: CHF 33'293.56

(1. 1. bis 30. 9.)

4.- Der ermessensweise festzusetzende Umsatz für die Geschäftsjahre 1997 (eventualiter) und 1998 sei in Abweichung der Berechnung, wie sie in Beilage 6 des Einspracheentscheides vorgenommen wurde, gemäss der dargestellten Berechnung in Anhang 1 zu dieser Beschwerde wie folgt festzusetzen und die Mehrwertsteuer, sollte Antrag 2. oben nicht gutgeheissen werden, zum nachstehenden Satz zu berechnen:

Jahr 1997 Umsatz: CHF 296'018.--; zu 6.5 %: CHF 19'241.17

Jahr 1998 Umsatz: CHF 314'425.--; zu 6.5 %: CHF 20'437.64

5.- Die Vorsteuerkorrektur für die Jahre 1999 und 2000 seien in Abweichung zum Einspracheentscheid bzw. zur Beilage 3 der Ergänzungsabrechnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. November 2002 nur insoweit vorzunehmen, als sie in der Aufstellung in Anhang 2 zu dieser Beschwerde dargelegt sind, wodurch den Beschwerdeführern für die Jahre 1999 und 2000 Vorsteuern im Betrag von insgesamt CHF 15'201.95 an die Mehrwertsteuerschuld gemäss Einspracheentscheid anzurechnen sind.

6.- Eventualiter sei der ermessensweise festzustellende Umsatz für die Geschäftsjahre 1995 und 1996 in Abweichung der Berechnung, wie sie in Beilage 6 des Einspracheentscheides vorgenommen wurde, gemäss der dargestellten Berechnung in Anhang 1 zu dieser Beschwerde wie

folgt festzusetzen und die Mehrwertsteuer, sollte Anhang 2. oben nicht gutgeheissen werden, zum nachstehenden Satz zu berechnen:

Jahr 1995 Umsatz: CHF 189'452.--; zu 6.5 %: CHF 12'314.35

Jahr 1996 Umsatz: CHF 236'814.--; zu 6.5 %: CHF 15'392.94

7.- Unter Kostenfolgen zu Lasten des Bundes und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

Die Beschwerdeführerin führte zur Begründung insbesondere aus, die nach der Replik der ESTV verbleibende Mehrwertsteuerforderung im Betrag von Fr. 107'995.90 sei im Betrag von Fr. 19'323.03 unbestritten; bestritten bleibe hingegen die Mehrwertsteuerforderung im Betrag von Fr. 88'672.87. Die Anerkennung eines Mehrwertsteuerbetrages von Fr. 19'704.75 durch die Verwaltung resultiere aus dem Umstand, dass von der ESTV formell korrekte Belege für Exporte und Vorsteuern der Jahre 1999 und 2000 - teils in Anerkennung der Beschwerde - doch noch anerkannt worden seien. Mit dem Begehren um Zulassung der Saldosteuersätze würde die Beschwerdeführerin implizit geltend machen, dass die Verwaltung nicht nur deren Umsätze, sondern auch deren Vorsteuern zu schätzen habe. Die Verzugszinsberechnung der ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid, gemäss der ein Zins auf dem Betrag von Fr. 2'105.70 zu bezahlen sei, sei nicht nachvollziehbar.

Mit Schreiben vom 20. April 2005 übermittelte die SRK der ESTV die erneuerten Beschwerdeanträge vom 12. April 2005 zur Kenntnisnahme.

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

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist dem Vertreter der Beschwerdeführerin offensichtlich am 16. Januar 2003 zugestellt worden. Die am 17. Februar 2003 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. 2'500.-- 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, welche in den Jahren 1995 bis 2000 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionsengrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 27 E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 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) Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV grundsätzlich, 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. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen

Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTG; vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064], E. 2b, mit weiteren Hinweisen).

Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt gemäss der Bestimmung von Art. 17 Abs. 1 MWSTV nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 22 Bst. b und c MWSTV). Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflicht nicht bereits in jenem Jahr entfällt, in welchem die massgebenden Umsatzgrenzen nicht mehr erreicht werden, sondern frühestens im Folgejahr (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064], E. 2a, mit weiteren Hinweisen).

b) Auch Unternehmerinnen, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, sind gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen; dies ist eine Konsequenz des Selbstveranlagungsprinzips (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 76 S. 709 ff.; Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 51 S. 434 ff.; Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 79 S. 727 ff.).

Kann im Falle der Neuaufnahme oder Erweiterung einer grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit nicht zum voraus angenommen werden, dass die massgebenden Grenzen überschritten werden, so hat die Leistungserbringerin gemäss der Praxis der ESTV nach Ablauf der ersten drei Monate ihrer Geschäftstätigkeit den seit Beginn derselben erzielten Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen, ebenso den Betrag der abziehbaren Vorsteuer. Wurden die Betragsgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten, so hat sich die Betroffene umgehend bei der ESTV zu melden (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999 S. 37 ff.).

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

[Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußelter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff. E. 3c).

d) Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 aÜB-BV. Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben; im Folgenden: Wegleitung) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV - noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien], Ziff. 115), so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Das Bundesgericht hat (unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (ASA 73 S. 233 E. 2c/aa; 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

e) Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit

weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a; 61 S. 532 f. E. 2b; 59 S. 563 E. 1). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, mit weiteren Hinweisen; 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen; 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a; 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzzuschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; 63 S. 239; 52 S. 239 E. 4).

Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 4b). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. betreffend die Warenumsatzsteuer: ASA 61 S. 819 E. 3a; 58 S. 384 E. 3b; Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. AG [2A.55/1998], E. 4, 6b und 6c, je mit weiteren Hinweisen; betreffend Mehrwertsteuer: Entscheid der SRK vom 29. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. G. AG, E. A. AG und F. [2A.55/1998], E. 8).

f) Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichtes vom 1. November 2000 in Sachen R. AG [2A.148/2000], E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung durch die Verwaltung zu erbringen. Er hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Die SRK auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen - wie bereits erwähnt - eine gewisse Zurückhaltung, 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.

3.- a) Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer aus-

gestaltet ist. Er stützt sich direkt auf die Bundesverfassung und ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven "Mehrwert" zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so, dass der Mehrwertsteuerpflichtige - bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraussetzungen - von der Steuer auf seinem Ausgangsumsatz (= Ausgangsumsatzsteuer) diejenigen Steuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwält wurden (Vorsteuer). Damit reduziert die Vorsteuer seine Zahllast gegenüber der ESTV. Der Vorsteuerabzug ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinander zu halten und es ist die Mehrwertsteuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 237 ff. Rz. 866 ff.).

Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a-d MWSTV verwendet wird (vgl. auch Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV; Entscheid der SRK vom 9. Juli 2002 in Sachen A. AG [SRK 2001-175], E. 3a). Die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt insbesondere auf der Seite der Verwaltung nach Belegen, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Daher sieht Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV nachweisen kann. Demnach muss ein Mehrwertsteuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Mehrwertsteuerpflichtigen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuernummer des Lieferers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Empfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, der Steuersatz (Bst. f) angegeben werden. Die SRK hat erkannt, dass eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV im Interesse einer gerechten und missbrauchsfreien Erhebung der Mehrwertsteuer liegt (vgl. Entscheide der SRK vom 21. Januar 2003 in Sachen M. AG [SRK 2002-040], E. 3, vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 97 E. 4b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 47 S. 581 ff. E. 4). Erfüllen die vorgewiesenen Belege die vorgesehenen Bedingungen nicht, muss die Verwaltung den Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 84 S. 900 ff. E. 4d in fine; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

b) Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Blumenstein / Locher, a.a.O., S. 416). Zwar muss die ESTV den

Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fließenden Pflichten nachkommt. Es ist dem Mehrwertsteuerpflichtigen indes unbenommen, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Entscheide der SRK vom 9. Juli 2002, a.a.O., E. 3a, und vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

c) Darüber hinaus gibt auch die ESTV den Mehrwertsteuerpflichtigen die Möglichkeit, durch die Erbringer von Leistungen, welche diese bezogen haben, ein Formular mit der Bezeichnung "Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzuges trotz formell ungenügender Rechnung" (Formular 1310) ausfüllen und unterzeichnen zu lassen, um so nachträglich doch noch in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu kommen. Die Bestätigungen müssen alle in Art. 28 Abs. 1 MWSTV genannten Angaben enthalten; sie müssen vom Leistungserbringer rechtsgültig unterzeichnet werden und ihre Vorlage muss innert einer bestimmten Frist erfolgen, deren Nichteinhaltung den Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht zur Folge hat. Die SRK hat erkannt, dass sich diese Praxis der ESTV insgesamt als sachgerecht und mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben durchaus vereinbar erweist, zumal sie der Wahrung des Grundsatzes der Steuerneutralität dient (vgl. Entscheide der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 73 S. 927 ff., E. 3, vom 22. August 2003 in Sachen G. AG [SRK 2002-138], E. 3c und vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/bb).

4.- a) Art. 8 Abs. 1 ÜB-aBV beauftragt den Bundesrat, in Abweichung von Art. 41ter Abs. 6 aBV die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Art. 8 Abs. 2 ÜB-aBV legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Danach kann der Verordnungsgeber Vereinfachungen anordnen, wenn sich daraus weder auf die Steuereinnahmen noch auf die Wettbewerbsverhältnisse in wesentlichem Ausmass Auswirkungen ergeben und sofern dadurch die Mehrwertsteuerabrechnung für andere Steuerpflichtige nicht übermässig erschwert wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. 1 ÜB-aBV). Nach dem Willen des Verfassungsgebers fällt hier die Berechnung der Steuerschuld unter Verwendung von Pauschalsätzen, welche die Vorsteuern berücksichtigen, in Betracht.

Die einschlägige Ausführungsbestimmung der Mehrwertsteuerverordnung lautet wie folgt: Erwachsen dem Steuerpflichtigen aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe, so kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen Erleichterungen gewähren oder eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zulassen, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerberechnung für andere Steuerpflichtige und der Steuerkontrolle ergeben (Art. 47 Abs. 3 MWSTV).

Sowohl der Verfassungs- als auch der Verordnungsgeber machen solche Vereinfachungen mithin davon abhängig, dass der Mehrwertsteuerpflichtige dadurch grundsätzlich weder namhaft begünstigt noch namhaft benachteiligt wird. Die Steuerleistung soll mit oder ohne Erleichterung prinzipiell die gleiche sein. Insofern stützt sich Art. 47 Abs. 3 MWSTV offensichtlich auf die Verfassung (Art. 8 Abs. 2 Bst. 1 ÜB-aBV) und wurde durch die Rechtsprechung als verfassungsmässig erklärt (Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999 [SRK 1998-177], veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 11 S. 112 ff.).

b) Rechtmässig ist überdies, dass der Bundesrat an die ESTV die Aufgabe überträgt festzulegen, in welchen Bereichen und unter welchen Bedingungen Erleichterungen vorzusehen sind. Denn das sachgerechte Festlegen derartiger Detailregelungen ist den Spezialisten der Verwaltung mit ihren einschlägigen Fachkenntnissen vorzubehalten. Durch die Beschränkung auf das Grundlegende lässt diese Verordnungsbestimmung überdies den erforderlichen Freiraum dafür, dass die Verwaltung anhand ihres Fachwissens die Details in der Verwaltungspraxis jeweils schnell und zuverlässig den massgebenden tatsächlichen Änderungen anpassen kann. Die Mehrwertsteuerverordnung ist nicht mit technischen Spezialregelungen im Bereich der Steuerbemessung (mittels Pauschalen) zu überladen (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999 [SRK 1998-177], veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 11 S. 112 ff., E. 3c). Art. 47 Abs. 3 MWSTV ist eine Rahmenbestimmung, die durch die ESTV vorgabegemäss in die Praxis umzusetzen ist.

Diese Überlegungen verdeutlichen, dass die ESTV zweifelsohne berechtigt war, Saldosteuer-sätze vorzusehen und die Modalitäten eines Wechsels der Abrechnung mit Saldosteuer-sätzen zur effektiven Abrechnungsart zu regeln. Die Delegation bedeutet jedoch nicht, dass die ESTV aufgrund des ihr dadurch erteilten Ermessens ungebunden Vorschriften erlassen darf. Vielmehr hat sie sich an das übergeordnete Bundesrecht, insbesondere an die verfassungsmässigen Rechte, zu halten (Entscheid der SRK vom 14. Oktober 2003 in Sachen E. [SRK 2002-058], E. 3b/bb).

c) In Anwendung dieses Verordnungsrechts hat die ESTV folgende Praxis entwickelt: Die ESTV ermöglicht Steuerpflichtigen mit einem Jahresumsatz bis Fr. 500'000.-- eine vereinfachte Mehrwertsteuerabrechnung. Es handelt sich um eine pauschale Abrechnung mit "Saldosteuer-sätzen". Mit der Anwendung dieser Saldosteuer-sätze werden administrative Arbeiten hinsichtlich Buchhaltung und Steuerabrechnung wesentlich vereinfacht, weil die an die Lieferungssteuer anrechenbare Vorsteuer nicht mehr ermittelt werden muss (Broschüre Saldosteuer-sätze vom September 1994, S. 3). Gleichzeitig ermöglichte die Verwaltung die Anwendbarkeit der Saldosteuer-sätze, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige die jährliche Steuerzahllast von Fr. 30'000.-- nicht überschreitet (Broschüre Saldosteuer-sätze vom November 1996, S. 5; vgl. Entscheid der SRK vom 20. Juli 2000 [SRK 1999-111], veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 22 S. 216 ff., E. 3c). Per 1. Januar 1997 dehnte die ESTV die Umsatzlimite auf Fr. 1'500'000.-- aus, bis zu der eine pauschale Abrechnung mit einem Saldosteuer-satz möglich ist (Entscheid der SRK vom 14. Oktober 2003 in Sachen E. [SRK 2002-058], E. 3b/dd).

Die Verwaltung hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und die Möglichkeit der vereinfachten Abrechnung mittels Saldosteuersätzen ausführlich geregelt (vgl. Broschüre über die Saldosteuersätze bei der Mehrwertsteuer vom Mai 1995 [gültig bis 31. Dezember 1996] bzw. jene vom November 1996 [gültig ab 1. Januar 1997]). Mit Bezug auf das Ende der Abrechnung mittels Saldosteuersätzen sah die damals gültige Praxis vor, dass ein schriftlicher Widerruf bis spätestens Ende Februar des Folgejahres möglich ist (Broschüre Mai 1995, Ziff. 2.1). Das heisst, ein Widerruf ist immer nur auf den 31. Dezember möglich. Er ist in schriftlicher Form bis spätestens Ende Februar des Folgejahres einzureichen. Widerrufe, die ab 1. März der Post übergeben werden, entfalten daher ihre Wirkung erst im nachfolgenden Jahr (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999 [SRK 1998-177], veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 11 S. 112 ff., E. 3c). Bei der Festlegung der Saldosteuersätze trägt die ESTV den besonderen Verhältnissen der einzelnen Branchen (Steuersätze, Vorsteuerbelastungen etc.) Rechnung mit dem Ziel, dass die Nettosteuerschuld von derjenigen aus der effektiven Abrechnungsmethode nicht abweicht. Mit Recht, denn die pauschalierte Steuerabrechnung mittels Saldosteuersätzen soll nach dem Willen des Verfassungs- und Ordnungsgebers lediglich administrative Erleichterungen, nicht aber steuerliche Vor- oder Nachteile des Pflichtigen bewirken. Nicht zuletzt aus Gründen der Steuergerechtigkeit haben die Saldosteuersätze bezüglich Steuereinnahmen des Bundes auf die Dauer neutral zu wirken. Daran ändert der Umstand nichts, dass die Saldosteuersätze auf branchen-, nicht auf betriebsspezifischen Gesichtspunkten basieren und dass mithin im Einzelfall im Vergleich zur effektiven Abrechnungsmethode kurz- oder mittelfristig eine unterschiedliche Steuerbelastung nicht auszuschliessen ist.

Vor diesem Hintergrund gilt es in der Praxis zu verhindern, dass das Instrumentarium der Abrechnung nach Saldosteuersätzen einzig für Zwecke der Steueroptimierung missbraucht und seine eigentliche ratio (administrative Erleichterung) in den Hintergrund gedrängt wird. Es kann nicht angehen, dass der Mehrwertsteuerpflichtige am Ende der Steuerperiode berechnet, ob sich für ihn die Abrechnung nach dem Saldosteuersatz lohnt oder nicht, und dass er abhängig davon den Entscheid trifft, ob er für diese Periode zur effektiven Abrechnungsart zurückwechselt. Ein rückwirkender Widerruf der vereinfachten Abrechnungsart ist daher grundsätzlich zu untersagen. Unter diesem Gesichtspunkt ist die Praxis der ESTV durch die Rechtsprechung nicht zu beanstanden, dergemäss ein Widerruf jeweils auf Ende Jahr und in schriftlicher Form bis spätestens Ende Februar des Folgejahres (für dieses Folgejahr) einzureichen ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999 [SRK 1998-177], veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 11 S. 112 ff., E. 4b und c). Mehrwertsteuerpflichtige, die sich nicht zu einer Unterstellung ab Beginn der Mehrwertsteuerpflicht entschliessen, müssen sechs Kalenderjahre nach der effektiven Methode abrechnen (Broschüre Saldosteuersätze, S. 8).

d) Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen hängt nach der Vorschrift von Art. 38 Abs. 2 MWSTV weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Mehrwertsteuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) festgelegt; der Satz beträgt 5 % pro Jahr (Art. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] über die Verzugs- und Vergütungszinssätze vom 20. Juni 2000 [SR 641.201.49]). Dieser Verzugszins ist

selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 25 S. 220 ff. E. 3d und 4b).

5.- a) Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen der ESTV zutreffend Anlass gaben, diese nicht anzuerkennen und die Unternehmerin bereits per 1. Januar 1995 (anstatt per 1. Januar 1999) der Mehrwertsteuerpflicht zu unterwerfen bzw. eine Schätzung des von der Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsatzes vorzunehmen. Falls darauf zu erkennen ist, dass die Verwaltung zutreffend eine Umsatzschätzung vorgenommen hat, ist die Höhe des von der Verwaltung geforderten Mehrwertsteuerbetrages zu kontrollieren.

b) aa) Die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen - falls überhaupt vorhanden - weisen zahlreiche gravierende Mängel auf, sind lückenhaft und stehen teilweise im Widerspruch zu den von ihr gegenüber der ESTV bzw. der SRK aufgestellten Behauptungen. Für die Zeit vor dem Jahr 1999 wurden keine Geschäftsbücher geführt. Die Buchhaltungsunterlagen in den Jahren 1999 und 2000 waren mangelhaft, da vor allem die Aufzeichnungen über den Bargeldverkehr ungenügend waren; ein Kassabuch wurde nicht geführt. Da sämtliche Einnahmen dieser beiden Jahre nur jeweils per Ende des betreffenden Monats verbucht wurden, auf der Einnahmenseite lediglich die Monatstotale ausgewiesen wurden, sogar zu bestimmten Terminen Minussaldi vorhanden waren sowie die Aufzeichnungen über Abstimmungen des Kassabestandes mit dem Kassakonto fehlten, können die fraglichen Buchhaltungsunterlagen nicht als ordnungsgemäss geführt bezeichnet werden. Gerade bei einem Unternehmen, das erfahrungsgemäss einen grossen Teil der erzielten Umsätze in bar einnimmt, ist die konsequente fortlaufende und chronologische Führung des Kassabuches (Einnahmen und Ausgaben) unverzichtbar. Aus allen diesen Gründen - die sich die Beschwerdeführerin ausschliesslich selbst zuschreiben hat - konnte der Geschäftsgang der einzelnen Jahre durch die Verwaltung nachträglich nicht mehr im Detail nachvollzogen werden.

Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die die Beschwerdeführerin zu verantworten hat, führen dazu, dass die materielle Richtigkeit der anlässlich der Kontrolle vorhandenen Buchhaltungsergebnisse von der ESTV zutreffend als nicht gegeben angesehen werden musste. Die Verwaltung war unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet, die nur rudimentär geführten Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin abzulehnen, die von ihr erzielten Umsätze durch Schätzung zu ermitteln und sie bei Überschreiten der für den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht massgeblichen Limiten in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen.

bb) Die Beschwerdeführerin argumentiert, X. und Y. hätten vor dem Jahr 1997 gar kein (gemeinsames) Geschäft betrieben, die Handelstätigkeit in den Jahren 1995 bis 1998 könne sinngemäss nur als Hobby bzw. als Liebhaberei bezeichnet werden. Die ESTV musste jedoch feststellen, dass in den Steuererklärungen bzw. Veranlagungen zu den direkten Steuern beide

Personen namhafte Einkünfte auswiesen. Schon allein der Umstand, dass die Analyse des Kassakontos von zwei Monaten durch die Verwaltung ergeben hat, dass Minussaldi von rund Fr. 20'000.-- vorlagen, weist auf beträchtliche unverbuchte Umsätze in jenen Jahren (1999 und 2000) hin. In den beiden erwähnten Jahren wurden die von der Beschwerdeführerin geführten Quittungsblöcke (von ihr als "Tagesrapporte" bezeichnet) nur ein- bis zweimal pro Monat von einem Treuhänder in die Buchhaltungskonten übertragen. Wie bereits erwähnt, ist selbst bei geringem Bargeldverkehr durch einen Unternehmer ein einfaches Kassabuch zu führen. Bei der von der Beschwerdeführerin gewählten Vorgehensweise wird der Geschäftsverlauf nicht zeitgerecht wiedergegeben, die Minussaldi zeigen deutlich auf, dass Buchungen in beträchtlicher Höhe fehlen müssen. Festzuhalten ist, dass die Beschwerdeführerin damit auch gegen die von der ESTV aufgestellten Vorschriften zur Buchführung verstossen hat. Die einzelnen Geschäftsfälle konnten in den Jahren 1999 und 2000 nicht - wie in Ziff. 879 der Wegleitung vorgeschrieben - anhand von Belegen von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Mehrwertsteuerabrechnung bzw. bis zum Jahresabschluss und umgekehrt leicht und genau verfolgt werden ("Prüfspur"). Da in den Jahren 1995 bis 1998 gar keine Buchhaltung geführt wurde, war die Rückverfolgung einzelner Geschäftsvorgänge jener Jahre naturgemäss überhaupt nicht möglich.

Bei diesem Stand der Dinge kann eine Schätzung der erzielten Einnahmen durch die Verwaltung nur mit einer gewissen Unschärfe vorgenommen werden. Derartige Abweichungen müssen bei einer Umsatzschätzung jedoch systembedingt in Kauf genommen werden. Die Beschwerdeführerin kann sich jedenfalls nicht dadurch entlasten, dass sie sich auf das Nichtvorhandensein sowie die Ungenauigkeit bzw. Unvollständigkeit der von ihr selbst mangelhaft geführten Geschäftsunterlagen beruft bzw. geltend macht, sie sei wegen der nicht geführten Geschäftsbücher in einem Beweisnotstand. Jedenfalls waren in casu die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation durch die Verwaltung ohne weiteres gegeben; dies betrifft ebenfalls die Festsetzung des Beginns der Mehrwertsteuerpflicht auf der Basis der von der ESTV geschätzten Umsatzzahlen.

c) Die ESTV ist bei der Umsatzschätzung nach folgender Methode vorgegangen: Ausgehend von den in den Geschäftsbüchern verwertbaren Teilen hat die Verwaltung in den Jahren 1999 und 2000 die unverbuchten Einnahmen auf 50 % der verbuchten Umsätze festgelegt. Für die Jahre 1994 bis 1998 ging die ESTV von einem Umsatzwachstum von 25 % pro Jahr aus. Der Umsatz des Jahres 1998 wurde also mit 80 % des (verbuchten und geschätzten unverbuchten) Umsatzes von 1999 beziffert, der Umsatz des Jahres 1997 mit 80 % des Jahres 1998, etc. Im Rahmen der Replik vom 17. Februar 2005 änderte die ESTV zu Gunsten der Beschwerdeführerin die Umsatzschätzung für das Jahr 2000, da sie im Rahmen einer neuen Praxis zusätzlich einige Exportlieferungen nachträglich anerkannt hat. Der pauschale Zuschlag für unverbuchte Geschäfte ergibt sich daraus, dass die Existenz unverbuchter Geschäfte durch die Verwaltung nachgewiesen wurde. Die ESTV musste sich dabei zwangsläufig auf Annahmen bzw. ihre Erfahrungszahlen abstützen, da sich die geschäftlichen Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin für das Jahr 2000 - wie bereits ausgeführt - nicht als ordnungsgemäss erwiesen haben. Diese Schätzungsmethode der ESTV nimmt auf die individuellen Verhältnisse des beurteilten Be-

triebes ausreichend Rücksicht und ist von der SRK nicht zu beanstanden, weil sie den wirklichen Gegebenheiten möglichst nahe kommt.

In einem weiteren Schritt geht die ESTV davon aus, dass für das Jahr 1999 Umsätze in demselben Ausmass nicht verbucht worden sind wie im Jahr 2000. Da im Jahr 1999 dieselben Buchführungsmängel wie im Jahr 2000 zu verzeichnen waren, hat die Verwaltung für jenes Jahr dieselbe Methode zur Anwendung gebracht, was von der SRK ebenfalls nicht zu beanstanden ist.

Für die vorhergehenden Jahre musste die ESTV - wegen der nicht vorhandenen Geschäftsbücher - im Rahmen der Umsatzschätzung auf die Methode der Umlage zurückgreifen. Sie hat dabei für das im Aufbau begriffene Unternehmen jährliche Steigerungsraten des erzielten Umsatzes von 25 % pro Jahr angenommen. Auch diese Vorgehensweise der Verwaltung ist bei der nur rudimentär vorhandenen Datenbasis, die sich die Beschwerdeführerin selbst zuzuschreiben hat, als sachgerecht zu bezeichnen. Die ESTV hat damit auf die individuellen Verhältnisse des beurteilten Betriebes auch hinsichtlich der "Aufbaujahre" Rücksicht genommen und kommt den konkreten Verhältnissen möglichst nahe. Es wäre Aufgabe der Unternehmerin gewesen periodisch zu überprüfen, ob sie mit den von ihr erzielten Umsätzen die Limite für die Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige überschritten hat. Dies hat sie offensichtlich unterlassen, was das Nichtvorhandensein von Geschäftsbüchern für die Jahre 1995 bis 1998 eindrücklich beweist. Daher war von der Verwaltung ebenfalls auf den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin per 1. Januar 1995 zu erkennen.

d) aa) Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Die SRK auferlegt sich - wie bereits ausgeführt - bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, 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.

bb) Die von der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht ordnungsgemäss geführte Buchhaltung der Jahre 1999 und 2000 konnte - aus den erwähnten Gründen - von der ESTV nur als Ausgangspunkt für die Schätzung des von der Beschwerdeführerin tatsächlich erzielten Umsatzes herangezogen werden; unverbuchte Umsätze waren zwingend anzunehmen.

Die Beschwerdeführerin hat sich in ihrer Beschwerde an die SRK nicht vollständig mit dem fraglichen Zeitraum auseinandergesetzt. Lediglich pauschal vorgebrachte Einwendungen, wonach der geschätzte Umsatz von der ESTV sinngemäss "jenseits von Gut und Böse" ermittelt worden sei, sind nicht dazu geeignet, die Aussagekraft der Schätzung zu erschüttern. Auch die in der Beschwerde erhobene Behauptung, "der Inspektor habe zugestanden, die gewählten Ansätze seien extra hoch gewählt worden", wird nicht näher belegt. Anzumerken ist zwar, dass eine Schätzung naturgemäss immer gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen aufweist, doch wäre es

Aufgabe der Beschwerdeführerin als Mehrwertsteuerpflichtige gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über die erzielten Umsätze zu schaffen und daraus den Zeitpunkt des Beginns ihrer Mehrwertsteuerpflicht und die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages zu ermitteln. Dieser Verpflichtung ist sie nicht nachgekommen und die Beschwerdeführerin hat allfällig sich daraus ergebende Konsequenzen zu ihren Lasten selbst zu tragen. Selbst wenn bezüglich einzelner Jahre die von der Verwaltung verwendeten Annahmen bezüglich der Umsatzsteigerung tatsächlich nicht vollständig erreicht sein sollten, muss bei einer Schätzung, die sich über einen längeren Zeitraum (mehrere Jahre) erstreckt, mit einem gewissen Ausgleich durch Perioden gerechnet werden, in denen die erzielten Einnahmen über jenem Wert liegen. Daher ist an den von der ESTV mittels Schätzung ermittelten Umsätzen der Beschwerdeführerin festzuhalten, wobei die SRK die bei der Ermessens taxation von der Verwaltung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze - wie bereits erwähnt - als eingehalten ansieht.

cc) Die Beschwerdeführerin geht bei ihrer Argumentation von der unrichtigen Annahme aus, dass ihr die ESTV jeden einzelnen unverbuchten Umsatz nachweisen müsste. Wie bereits mehrfach ausgeführt, wiesen die Geschäftsbücher der Beschwerdeführerin diverse gravierende Mängel auf (1999 und 2000) bzw. wurden derartige Aufzeichnungen über mehrere Jahre hinweg überhaupt nicht geführt (1995 bis 1998). Der tatsächliche Geschäftsverlauf lässt sich nicht mehr rekonstruieren; aus diesen Gründen musste die Verwaltung zum Mittel der Schätzung auf der Basis nur weniger Indizien greifen. Es ist Sache der Mehrwertsteuerpflichtigen, steuermindernde Tatsachen zu beweisen; in diesem Fall den Umstand, dass der angeblich erzielte Umsatz unter der Schätzung der ESTV gelegen ist. Die Beschwerdeführerin hat der Schätzung der Verwaltung zwar ihre eigene Schätzung gegenüber gestellt, doch konnte sie nicht nachweisen, dass sie in einem über- oder unterdurchschnittlichen Ausmass Umsatzsteigerungen in den fraglichen Jahren erzielt hat. Die von der Verwaltung angenommenen Werte sind nach Ansicht der SRK nicht zu beanstanden.

dd) Obwohl eine ausführliche und detaillierte Begründung erforderlich ist, die sich eingehend mit der Höhe der Mehrwertsteuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung widerlegt (vgl. auch ASA 46 S. 455 E. 2; 33 S. 283 E. 3), hat die Beschwerdeführerin sich darauf beschränkt, vor der SRK mit eher allgemein gehaltenen Überlegungen betreffend die angebliche Richtigkeit ihrer unvollständig geführten geschäftlichen Aufzeichnungen der Jahre 1999 und 2000 und die behauptete Unzuverlässigkeit der Schätzung der Verwaltung zu argumentieren. Mit ihren insgesamt sehr pauschalen Ausführungen vermag die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen.

6.- a) Die Beschwerdeführerin möchte - über die von der ESTV nach einer Praxisänderung in der Replik vom 17. Februar 2005 gemachten Zugeständnisse hinaus - für weitere Lieferantenrechnungen, die von der Verwaltung anlässlich der Kontrolle wegen formellen Fehlern nicht anerkannt wurden, den Vorsteuerabzug erhalten. Die Verwaltung hat der Unternehmerin mit mehreren Formularen 1310 die Möglichkeit geboten, Bestätigungen der Leistungs-

erbringer (zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzugs trotz formell ungenügender Rechnung) einzuholen und bei ihr einzureichen.

Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis dafür der Mehrwertsteuerpflichtigen. Die Beschwerdeführerin hat jedoch von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht und begründet dies damit, dass sie ihre - teilweise langjährigen - Lieferanten mit einem derartigen Ansinnen "nicht vor den Kopf stossen" wolle. Der Entscheid der Mehrwertsteuerpflichtigen, bei der ESTV kein (ordnungsgemäss ausgefülltes) Formular 1310 einzureichen, ist eine offensichtlich geschäftspolitisch motivierte Massnahme und kann nicht der Verwaltung angelastet werden. Die SRK hat die mit dem Formular 1310 in Zusammenhang stehende langjährige Praxis der ESTV, wonach diese Bestätigungen die in Art. 28 Abs. 1 MWSTV genannten Angaben enthalten und vom Leistungserbringer rechtsgültig unterzeichnet sein müssen sowie die Vorlage innert einer bestimmten Frist erfolgen muss, bereits mehrfach geschützt und sieht keinen Anlass, davon abzugehen. Da die Beschwerdeführerin die genannten Voraussetzungen nicht erfüllt hat, ist deren Begehren um Anerkennung zusätzlicher Lieferantenrechnungen für den Vorsteuerabzug abzuweisen.

b) Die Beschwerdeführerin beantragt ebenfalls, es sei ihr die Saldobesteuerung für den Uhrenhandel ab dem Zeitpunkt des rückwirkenden Eintrags in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen durch die ESTV per 1. Januar 1995 zu bewilligen, obwohl sich die Unternehmerin anlässlich ihrer Anmeldung bei der Verwaltung per 1. Januar 1999 für die effektive Abrechnung entschieden habe. Gemäss ihrer Argumentation möchte die Beschwerdeführerin mit der Anwendung der Saldobesteuerung auf indirektem Weg einen Vorsteuerabzug für die getätigten Einkäufe erhalten, den sie mangels geschäftlicher Aufzeichnungen sonst gar nicht nachweisen könnte.

Auch zur Frage der Bewilligung der Saldobesteuerung hat die ESTV eine detaillierte Praxis entwickelt. Damit das Instrumentarium der Abrechnung mittels Saldosteuersätzen nicht für Zwecke der Steueroptimierung missbraucht wird, müssen Mehrwertsteuerpflichtige, die sich nicht zu einer Unterstellung ab Beginn der Mehrwertsteuerpflicht entschliessen, sechs Kalenderjahre hindurch nach der effektiven Methode abrechnen. Diese Verwaltungspraxis ist in casu nicht zu beanstanden, kann es doch nicht angehen, dass eine Mehrwertsteuerpflichtige am Ende der Steuerperiode bzw. nach einer Kontrolle berechnet, ob sich für sie die Abrechnung nach dem Saldosteuersatz lohnt oder nicht, und dass sie abhängig davon den Entscheid trifft, ob sie für diese Periode zur Abrechnung mit Saldosteuersatz wechselt. Die Beschwerdeführerin hat daher nach jener Methode für die sie sich seinerzeit entscheiden hat - der effektiven Abrechnungsmethode - zumindest während sechs Jahren abzurechnen. Nachdem der Beginn ihrer Mehrwertsteuerpflicht auf den 1. Januar 1995 vorverlegt werden musste, kann sie frühestens per 1. Januar 2001 - mithin nach sechs Jahren - die Abrechnungsmethode wechseln. Der diesbezügliche Einwand der Beschwerdeführerin ist daher abzuweisen.

c) aa) Gegen die rechnerische Ermittlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages auf der Basis der von der Verwaltung anlässlich der Kontrolle erhobenen Ergebnisse bzw. der nach-

träglichen Zugeständnisse in der Replik vom 17. Februar 2005 hat die Beschwerdeführerin keine Einwendungen erhoben. Daher sieht auch die SRK keinen Anlass, diese Berechnung einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

bb) Die Berechnung der von der ESTV geforderten Verzinsung (Zinssatz, Fälligkeit) des Mehrwertsteuerbetrages wurde durch die Mehrwertsteuerpflichtige grundsätzlich nicht beanstandet. Gerügt wird von ihr jedoch die Verrechnung von Verzugszins auf dem Betrag von Fr. 2'105.70 (Zahlung vom 27. Juli 2001) vom 30. Oktober 1998 bis zum 27. Juli 2001.

Die Beschwerdeführerin hat am 27. Juli 2001 offensichtlich eine Teilzahlung im Betrag von Fr. 2'105.70 an die offene Mehrwertsteuerforderung geleistet (von der gesamten Zahlung von Fr. 2'446.75 wurden Fr. 341.05 für die rechtskräftige Steuer angerechnet). Da durch die ESTV der - unbestritten gebliebene - mittlere Verfall der gesamten Mehrwertsteuerforderung gegenüber der Beschwerdeführerin mit 30. Oktober 1998 festgesetzt wurde, hat die Unternehmerin bis zum Tage der (teilweisen) Entrichtung der Forderung Verzugszins zu bezahlen. Für den erwähnten Teilbetrag von Fr. 2'105.70 ist von ihr daher Verzugszins von 5 % vom 30. Oktober 1998 bis zum 27. Juli 2001 zu entrichten.

d) aa) Die ESTV hat der Beschwerdeführerin die reduzierten Verfahrenskosten des Einspracheentscheides vom 15. Januar 2003 im Umfang von Fr. 305.-- auferlegt. In der Replik vom 17. Februar 2005 wies die Verwaltung darauf hin, dass im Hinblick auf die aktuelle bundesgerichtliche Praxis auf die Einhebung dieser Verfahrenskosten zu verzichten wäre.

bb) Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht - im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind indes neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchte namentlich dann ein, wenn das neue Recht dem Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, D 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Das gilt gerade für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9; vgl. ASA 67 S. 409 E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift für am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9).

cc) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 15. Januar 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten für das Einspracheverfahren zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben und die Beschwerde bezüglich dieses Punktes gutzuheissen.

7.- a) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde - wie von der ESTV in der Replik vom 17. Februar 2005 beantragt - im Betrag von Fr. 19'704.75 sowie hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren von Fr. 305.-- teilweise gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen.

Die Beschwerdeführerin ist ab dem 1. Januar 1995 mehrwertsteuerpflichtig und sie hat der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000) nebst den rechtskräftigen Steuern und Zinsen noch zu bezahlen:

- a) Fr. 189'468.-- gemäss Entscheid vom 6. Dezember 2000
 - ./ Fr. 341.05 rechtskräftige Steuer (bezahlt am 27. Juli 2001)
 - ./ Fr. 2'105.70 Teil der Zahlung vom 27. Juli 2001
 - ./ Fr. 59'321.15 gemäss Erwägungen im Einspracheentscheid vom 15. Januar 2003
 - ./ Fr. 19'704.75 gemäss Replik vom 17. Februar 2005
 - Fr. 107'995.35 Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Zins seit 30. Oktober 1998
- b) Den Verzugszins von 5 % auf dem Betrag von Fr. 2'105.70 (Zahlung vom 27. Juli 2001) vom 30. Oktober 1998 bis zum 27. Juli 2001.
- c) Die Beschwerdeführerin hat der ESTV für das Einspracheverfahren keine Verfahrenskosten zu bezahlen.

b) Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur teilweise obsiegt, so dass ihr als überwiegend unterliegender Partei die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK verhältnismässig aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 2'500.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'100.-- zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 2'500.--) mit den Verfahrenskosten (Fr. 2'100.--) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 400.--) nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides 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]).

Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 600.-- auszurichten.

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 einfachen Gesellschaft X. und Y. vom 17. Februar 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 15. Januar 2003 wird teilweise gutgeheissen.

- 2.- Die einfache Gesellschaft X. und Y. ist seit dem 1. Januar 1995 mehrwertsteuerpflichtig und hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000) nebst den rechtskräftigen Steuern und Zinsen noch zu bezahlen:
 - a) Fr. 189'468.-- gemäss Entscheid vom 6. Dezember 2000
 - ./ Fr. 341.05 rechtskräftige Steuer
 - ./ Fr. 2'105.70 Teil der Zahlung vom 27. Juli 2001
 - ./ Fr. 59'321.15 gemäss Erwägungen im Einspracheentscheid vom 15. Januar 2003
 - ./ Fr. 19'704.75 gemäss Replik vom 17. Februar 2005
 - Fr. 107'995.35 Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Zins seit 30. Oktober 1998
 - b) Den Verzugszins von 5 % auf dem Betrag von Fr. 2'105.70 (Zahlung vom 27. Juli 2001) vom 30. Oktober 1998 bis zum 27. Juli 2001.
 - c) Die Beschwerdeführerin hat der ESTV für das Einspracheverfahren keine Verfahrenskosten zu bezahlen.

- 3.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 2'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der einfachen Gesellschaft X. und Y. im Umfang von Fr. 2'100.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 400.-- ist der einfachen Gesellschaft X. und Y. nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzubezahlen.

- 4.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der einfachen Gesellschaft X. und Y. eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 600.-- auszurichten.
- 5.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

André Moser

Johannes Schöpf