



SRK 2003-105

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo, Sarah Protti Salmina
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 24. Oktober 2005

in Sachen

X. AG, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

MWSTV;
echte / unechte Steuerbefreiung;
Vorsteuerabzug; gemischte Verwendung;
Ermessensveranlagung

Sachverhalt:

A.- Die X. AG, mit Sitz in A, bezweckt laut Handelsregisterauszug namentlich die Durchführung und Vermittlung von Sprachreisen und anderen Weiterbildungsveranstaltungen im In- und Ausland und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.- Nach einer bei der Steuerpflichtigen durchgeführten Kontrolle forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 4. April 2001 für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 70'401.-- nach. Auf Verlangen der X. AG erliess die ESTV am 29. Juni 2001 einen beschwerdefähigen Entscheid und bestätigte den Steuerbetrag gemäss EA Nr.

C.- Gegen diesen Entscheid der ESTV erhob die X. AG am 29. August 2002 Einsprache mit dem Hauptbegehren, die in der EA Nr. ... vorgenommene Vorsteuerkürzung sei aufzuheben und die im Entscheid vom 29. Juni 2001 nachgeforderte Mehrwertsteuer von Fr. 70'401.-- auf Fr. 17'186.-- zu reduzieren. Eventualiter beantragte sie, die von der ESTV angenommenen Anteile der Bildungsleistungen von 55,17% bzw. 62,24% seien auf 26% bzw. 43% und daher die geforderte Mehrwertsteuer von Fr. 70'401.-- auf Fr. 47'280.-- zu reduzieren.

D.- Mit Einspracheentscheid vom 23. Mai 2003 stellte die ESTV fest, dass der Entscheid vom 29. Juni 2001 im Betrag von Fr. 17'186.-- in Rechtskraft erwachsen sei, wies die Einsprache der X. AG ab und verfügte, dass diese für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 Fr. 53'215.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu bezahlen habe. Die ESTV erläuterte, die Arrangements der X. AG würden zu 40% Sprachkurse ohne Reise und zu 60% ein Konglomerat aus Ausbildungsleistungen (Sprachschulen), Reise und Unterkunft umfassen. Die Leistungskomponenten seien auseinander zu halten und es lägen verschiedene Arten von Umsätzen vor. Bei den Sprachkursen handle es sich unbestrittenermassen um steuerausgenommene Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464). Die Steuer auf den für diese Umsätze verwendeten Gegenständen und Dienstleistungen dürfe nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Dabei spiele es keine Rolle, ob ein solcher Umsatz im In- oder Ausland erzielt werde, eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug sei in beiden Fällen ausgeschlossen. Diese Umsätze seien der X. AG als Anbieterin dieser Leistungen zuzurechnen und nicht den ausländischen Sprachschulen. Die Reise- und Unterkunftsleistungen seien hingegen steuerfrei im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. i MWSTV und es bestehe für diese Umsätze die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Im Hinblick auf das Eventualbegehren erläuterte die ESTV, bei der Anwendung der Pauschalvariante 2 zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzungen bei gemischter Verwendung sei entscheidend, dass für den Steuerpflichtigen kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil resultiere. Die ESTV habe bezüglich des Anteils der Ausbildungsleistungen einen branchenspezifischen „Kürzungsschlüssel“ aufgrund von Erfahrungswerten angewandt (55,17% bzw. 62,24% Vorsteuerabzugskürzung). Die von der Einsprecherin gewählte Methode habe einen Steuervorteil zur Folge, eine den Steuerpflichtigen eindeutig begünstigende Methode könne nicht zugelassen werden.

E.- Gegen diesen Einspracheentscheid führt die X. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 23. Juni 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den Anträgen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und die EA vom 4. April 2001 um Fr. 53'215.-- bzw. eventualiter um Fr. 23'121.-- zu reduzieren. Das Hauptbegehren begründet sie im Wesentlichen damit, dass die ausserhalb der Schweiz gelegenen Sprachschulen ihre Dienstleistungen im Ausland erbringen würden und die Schweiz diese Dienstleistungen nicht mit der

Mehrwertsteuer belasten könne. Die Vorsteuerkürzung komme zudem einer Doppelbesteuerung gleich. Reisebüros müssten deswegen berechtigt sein, die gesamte Vorsteuer zum Abzug zu bringen. Eventualiter wendet die Beschwerdeführerin sich gegen die von der ESTV angewendeten Erfahrungszahlen, diese könnten sich höchstens auf einen oder zwei Veranstalter stützen, so dass nicht von Erfahrungswerten gesprochen werden könne.

F.- Mit Vernehmlassung vom 15. September 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und macht verschiedene Ergänzungen zu den Ausführungen im Einspracheentscheid.

G.- Mit Instruktionsmassnahme vom 11. August 2005 fordert die SRK die Vorinstanz auf, die der Schätzung der Vorsteuerabzugskürzung zugrunde gelegten Erfahrungszahlen (Bestand, Zusammensetzung bzw. Grundlagen) nachzureichen sowie eine Begründung dafür zu liefern, weshalb Sie es als gerechtfertigt erachte, diese Erfahrungszahlen auch bei der Beschwerdeführerin anzuwenden.

H.- Mit Eingabe vom 30. August 2005 kommt die ESTV dieser Aufforderung nach und erläutert, sie habe bei einem ihr als repräsentativ erscheinenden Reisebüro für 591 Reisende zum ersten Mal eine effektive Aufteilung der Umsätze in die Bereiche Schulkosten, Reise sowie Unterkunft vorgenommen und dann die Schulkosten zu den Arrangements mit Reise sowie zu denjenigen ohne Reise ins Verhältnis gesetzt. In der Folge habe die ESTV ungefähr 20 Steuerpflichtige derselben Branche – unter anderem auch die Beschwerdeführerin – überprüft. Sie habe festgestellt, dass diese prozentualen Umsatzanteile bzw. die daraus resultierenden Kürzungsschlüssel sich insgesamt bestätigten und sie habe diese auch bei der Beschwerdeführerin angewandt. Es sei zudem darauf hinzuweisen, dass die SRK in ihrem Entscheid vom 22. März 2005 (SRK 2003-093) die von der ESTV auf diese Weise ermittelten Umsatzanteile und die daraus resultierenden Kürzungsschlüssel geprüft und anerkannt hat. Die ESTV reicht eine Umsatzaufteilung ein, welche auf konkreten Leistungen „eines anderen Reisebüros“ beruhe. Dieses Dokument sei im Übrigen vertraulich und dürfe der Beschwerdeführerin nicht zugestellt werden.

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

Erwägungen:

1.- Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 2000 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzvertretendes Recht dar.

Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die Beschwerdeführerin ist zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

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

Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Im Falle von Dienstleistungen nimmt die MWSTV bezüglich dieser zwei Leistungen eine Fiktion vor, da eine Dienstleistung (anders als eine Ware) materiell nicht zweimal geleistet werden kann (Entscheidung der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.59, E. 3c/aa). Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leis-

tungserbringer oder -abnehmer beteiligt, der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTV; Entscheide der SRK vom 19. April 2004, veröffentlicht in VPB 68.127, E. 2a mit Hinweisen; vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110, E. 3b; vom 28. Januar 2003, i.S. U. AG [CRC 2002-091], E. 2b).

b) Jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist, gilt als Dienstleistung (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird bzw. – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte – sein Wohnort oder der Ort, von wo aus er tätig wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Art. 12 Abs. 2 Bst. a - c MWSTV regeln für bestimmte Arten von Dienstleistungen Abweichungen von dieser Grundregel.

c) aa) Dem Vorsteuerabzug kommt im System der als Nettoallphasensteuer ausgestalteten Mehrwertsteuer eine zentrale Bedeutung zu. Er ist das Instrument, mit dem erreicht werden soll, dass auf jeder Stufe der betrieblichen Leistungserstellung nur der geschaffene Mehrwert besteuert wird. Steuerobjekt bildet jedoch nicht der Mehrwert, sondern der Umsatz (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern 2001, § 24, Rz. 175). Mit dem Vorsteuerabzug kann die dem Steuerpflichtigen überwältzte Steuer auf der Beschaffungsseite (sog. Input-Seite) abgezogen werden, worauf sich die Steuerzahllast verringert. Der Vorsteuerabzug ist in Art. 29 ff. MWSTV geregelt. Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a - d MWSTV auch tatsächlich verwendet wird (Entscheid der SRK vom 12. Mai 2004 i.S. N. [SRK 2003-129], E. 4b/bb mit Hinweisen; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100).

bb) Dem Selbstveranlagungsprinzip der Mehrwertsteuer entsprechend hat 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 (vgl. Entscheid der SRK vom 18. Januar 2005 i.S. R. [SRK 2003-026], E. 2a). Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, A 2002, 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. Kommt der Steuerpflichtige diesen Pflichten nicht nach, nimmt die ESTV die Kürzung des Vorsteuerabzuges mittels Schätzung vor. 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. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73, E. 3b mit Hinweisen).

d) aa) Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (Art. 48 MWSTV), hat sie 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 (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819 E. 3a; 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teilrechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; 63 S. 239; 52 S. 239 E. 4).

bb) Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47, E. 5b; Entscheid der SRK vom 29. Oktober 1999 i.S. H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Erst wenn der Pflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Vorinstanz mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die Rekurskommission eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83, E. 2, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27, E. 5c, vom 21. Juni 1999 i.S. S. [SRK 1998-138], E. 4c).

cc) Die SRK entscheidet grundsätzlich mit uneingeschränkter Kognition. Gerügt werden kann nicht nur die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) oder die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG), sondern auch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59). 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 Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27, E. 5c/bb mit Hinweisen; ASA 61 S. 819). Grundsätzlich setzt die SRK nur dann ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (Entscheide der SRK vom 18. Juli 2003, veröffentlicht in VPB 68.19, E. 1c mit Hinweisen).

e) Art. 15 Abs. 1 MWSTV bestimmt, dass die auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen erhobene Steuer, die zur Bewirkung von in Absatz 2 aufgezählten Tätigkeiten verwendet werden, als Vorsteuer abgezogen werden kann. Demnach sind die in eigenem Namen erbrachten Dienstleistungen von Reisebüros, soweit sie

Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen, die von diesen im Ausland bewirkt werden, von der Steuer befreit. Derartige Umsätze, welche jedoch sowohl im In- als auch im Ausland getätigt werden, sind nur soweit von der Steuer befreit, als die Dienstleistung des Reisebüros auf die Umsätze im Ausland entfällt (Art. 15 Abs. 2 Bst. i MWSTV). Das Bestimmungslandprinzip fordert die echte Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen. Denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (vgl. Entscheid der SRK vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.105, E. 3d).

f) Unecht von der Steuer befreit und damit ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug sind die von der Steuer ausgenommenen Tatbestände, welche in der Ausnahmeliste von Art. 14 MWSTV aufgeführt sind (Art. 13 MWSTV). Art. 14 Ziff. 9 MWSTV nimmt Leistungen (Umsätze) im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Steuer aus. Steuerbar sind jedoch die im Zusammenhang mit solchen Veranstaltungen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 447). Der Gesetzgeber hat damit allenfalls das Prinzip der Einheitlichkeit der Leistung durchbrochen, indem er allfällige einheitliche wirtschaftliche Vorgänge in mehrere selbständige Leistungen zerlegt hat, obschon sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden (Entscheid der SRK vom 22. März 2005 i.S. M. AG [SRK 2003-093], E. 4a; vgl. auch Entscheide der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in 63.75, E. 5; vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95, E. 2c; vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92, E. 3).

g) aa) Verwendet der Steuerpflichtige Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV). Die Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung ist entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung aller Aufwendungen und Investitionen durchzuführen (gesetzliche Methode). Sämtliche Aufwendungen und Investitionen sind nach Massgabe ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen, und zwar nach betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien. Ist die direkte Zuordnung einer Aufwendung/Investition nicht möglich, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf gesetzlichen und/oder betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, usw.; Broschüre Nr. 19 der ESTV zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung vom Dezember 1995, Ziff. 2.2 und 2.3; Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.58, E. 4b/aa).

bb) Nach Verwaltungspraxis bringt die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung nach dem effektiven Verwendungszweck für den Steuerpflichtigen einen sehr grossen Arbeitsaufwand mit sich und ist sehr komplex. Deshalb gewährt die ESTV gestützt auf Art. 47 Abs. 3 MWSTV - zusätzlich zur Kürzung entsprechend dem Verhältnis der effekti-

ven Verwendung (gesetzliche Methode) - die Möglichkeit, die Vorsteuerabzugskürzung im Sinne einer Vereinfachung anhand von Pauschalmethoden vorzunehmen. Es stehen die Pauschalvariante 1 (Teilzuordnung der Vorsteuer), die Pauschalvariante 2 (Kürzung der Vorsteuer entsprechend der Zusammensetzung des erzielten Gesamtumsatzes) sowie die Alternativmethode (Einheit der Leistung) zur Verfügung (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 861 ff.; Broschüre Nr. 19, Ziff. 1.4). Erleichterungen im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTV können nur gewährt werden, wenn sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse sowie keine übermässige Erschwerung der Steuerberechnung für andere Steuerpflichtige und der Steuerkontrolle ergeben. Die Pauschalvariante 2 darf laut Verwaltungspraxis nur angewendet werden, sofern dadurch kein offensichtlicher Steuervorteil oder -nachteil für den Steuerpflichtigen resultiert (Ziff. 1.4.3 und 5.1 der Broschüre Nr. 19). Aus Art. 47 Abs. 3 MWSTV kann der Steuerpflichtige keinen individuellen Rechtsanspruch auf eine solche Erleichterung ableiten, der ESTV kommt hierbei eine sehr weite Ermessenskompetenz zu (zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 8. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.161, E. 2c, 2e mit Hinweisen).

3.- Im vorliegenden Fall stellt sich die Rechtsfrage, ob die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung dem Grundsatz nach (E. 3) und in quantitativer Hinsicht (E. 4) rechtmässig ist.

a) Die Beschwerdeführerin ist mit Bezug auf die Umsätze gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. i (Satz 1) MWSTV in ihren Abrechnungen mit der ESTV grundsätzlich zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Hierüber besteht Einigkeit zwischen den Verfahrensbeteiligten. Die Beschwerdeführerin hält jedoch zur Begründung ihres Hauptantrages (sinngemäss) dafür, ihre gesamten Umsätze seien im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. i MWSTV steuerbefreit und sie sei folglich bezüglich sämtlicher Umsätze zum Vorsteuerabzug berechtigt. Zu dieser Ansicht scheint sie aufgrund der Überlegung zu gelangen, dass die Umsätze aus den Sprachkursen im Ausland gar nicht ihr, sondern den (ausländischen) Sprachschulen zuzurechnen seien. Weiter argumentiert die Beschwerdeführerin, dass gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. d (wobei sie dabei auf das MWSTG Bezug zu nehmen scheint, welches vorliegend nicht anwendbar ist, vgl. oben E. 1a) der Ort der Dienstleistung der Sprachschulen ausserhalb der Schweiz liege. Somit unterlägen diese Dienstleistungen nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer.

b) Die Sprachschulen haben der Beschwerdeführerin Rechnung gestellt und nicht direkt den Kunden; Letzteren gegenüber hat die Beschwerdeführerin selbst fakturiert (vgl. Vernehmlassungsbeilage 14, Beilagen 2a-h). Überdies ist die Beschwerdeführerin gemäss unwidersprochen gebliebener Darstellung der ESTV gegenüber ihren Kunden in eigenem Namen aufgetreten und nicht (und schon gar nicht ausdrücklich) in jenem der Sprachschulen. Unter diesen Umständen kommt ein (direktes) Stellvertretungsverhältnis im Sinne von Art. 10 Abs. 1 oder Abs. 2 MWSTV nicht in Frage (vorne E. 2a). Die Beschwerdeführerin ist gegenüber ihren Kunden auch betreffend Sprachkurse offensichtlich Leistungserbringerin und Steuersubjekt für die daraus erwirtschafteten Umsätze.

c) Sind die Umsätze somit der Beschwerdeführerin zuzuordnen, kommt es für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung wiederum nicht darauf an, ob die Umsätze im Ausland oder im Inland erzielt (konsumiert) werden. Für die Anwendbarkeit der schweizerischen Mehrwertsteuergesetzgebung ist gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV der Ort an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, massgebend; in casu der sich in der Schweiz befindende Geschäftssitz der Beschwerdeführerin (eine Art. 14 Abs. 2 Bst. d MWSTG entsprechende Bestimmung existierte unter dem Regime der MWSTV im Übrigen noch nicht). Der Vorsteuerabzug bei Dienstleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV - um solche Ausbildungsleistungen handelt es sich bei den Sprachkursen unbestrittenermassen - ist gemäss Art. 13 MWSTV sowie höchstrichterlicher Rechtsprechung überdies selbst dann nicht zulässig, wenn der Umsatz eines inländisch domizilierten Unternehmens im Ausland bewirkt wird (Urteil des Bundesgerichts vom 30. Juli 2003 [2A.78/2002], E. 4.3; vgl. auch Entscheid der SRK vom 22. März 2005 i.S. M. AG [SRK 2003-093], E. 4a).

Vorliegend sind folglich alle im Zusammenhang mit Ausbildungsleistungen im eigenen Namen erwirtschafteten Erträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV unecht steuerbefreit und bezüglich dieser Umsätze ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Dem Grundsatz nach war folglich die ESTV zu einer Vorsteuerabzugskürzung verpflichtet, weil die Beschwerdeführerin Eingangsleistungen gemischt verwendete im Sinne von Art. 32 MWSTV (oben E. 2g), nämlich einerseits für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke (gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. i MWSTV) und andererseits für Zwecke, für welche die Vorsteuer nicht abgezogen werden darf (Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV).

Dass eine einheitliche Leistung vorliegen würde, welche einheitlich behandelt werden müsste, wird von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht. Ohnehin ist nicht ersichtlich, dass die einzelnen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stünden, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (vgl. Entscheide der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75, E. 5 mit Hinweisen; vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95, E. 2c). Im Übrigen wird die Frage, ob die Ausbildungs- und die damit zusammenhängenden gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen allenfalls einheitlich zu behandeln seien, bereits von Art. 14 Ziff. 9 Satz 2 MWSTV negativ beantwortet (oben E. 2f).

d) Die Beschwerdeführerin erhebt den Einwand der Doppelbesteuerung, welche sie offenbar darin sieht, dass die Sprachschulen für die Kurse im Ausland besteuert werden und sie selbst gleichzeitig in der Schweiz nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Sie unterlässt jedoch bereits den Nachweis, dass die Sprachkurse im Ausland der Steuer unterliegen und anders als nach schweizerischem Recht nicht steuerbefreit sind. Eine *Doppelbesteuerung* ist demnach nicht ersichtlich; ergäbe sich allenfalls eine *Doppelbelastung* durch die Verweigerung des Vorsteuerabzuges, ist dies ohnehin durch das zwingende Recht (Art. 13 MWSTV) so vorgegeben und müsste hingenommen werden.

Das Hauptbegehren der Beschwerdeführerin ist demnach abzuweisen.

4.- Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin eine gemischte Tätigkeit im Sinne von Art. 32 Abs. 1 MWSTV ausgeübt und der Vorsteuerabzug war zu kürzen. Die Beschwerdeführerin und die ESTV sind sich jedoch nicht einig über den Umfang der Vorsteuerabzugskürzung und die Höhe der Umsatzanteile der (nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Ausbildungsleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV bei den beiden Kategorien Arrangements mit Reise bzw. ohne Reise. Bei den Arrangements mit Reise geht die ESTV bei ihrer Schätzung von einem Anteil von 55,17% an Ausbildungsleistungen aus, die Beschwerdeführerin von 26%. Betreffend Arrangements ohne Reise benennt die ESTV 62,24%, die Beschwerdeführerin 43% als Ausbildungsleistungen. Unbestritten ist hingegen das Verhältnis 60% zu 40% zwischen den Kategorien Arrangements mit bzw. ohne Reise, die ESTV hat hier die Angaben der Beschwerdeführerin übernommen (vgl. auch Einsprache S. 4).

a) Die Kürzung des Vorsteuerabzugs wurde nicht nach dem effektiven Verhältnis der Verwendung aller Aufwendungen und Investitionen vorgenommen, sondern im Sinne der Pauschalvariante 2 (vgl. oben E. 2g) entsprechend der Zusammensetzung des erzielten Gesamtumsatzes. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin die pauschale Rechnungsstellung bzw. Verbuchung Ihrer Umsätze ermöglicht (vgl. Erläuterungen der ESTV im Einspracheentscheid und der Vernehmlassung, ebenso Ziff. 28 der EA Nr. ...), dies in Abweichung vom Grundsatz, dass bei gemischter Verwendung die verschiedenen Umsätze separat zu fakturieren sind (vgl. Entscheide der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75, E. 6a/aa; vom 24. August 2004 i. S. H. [SRK 2002-131], E. 2c). Damit wäre die Vorsteuerabzugskürzung nach effektiver Verwendung (gesetzliche Methode) ohnehin nicht möglich gewesen, eine separate Fakturierung bzw. Verbuchung wäre unerlässlich für die Ermittlung der berechtigten Vorsteuerabzüge anhand der gesetzlichen Methode.

b) Die Beschwerdeführerin ist ihren Pflichten aus dem Selbstveranlagungsprinzip nicht rechtsgenügend nachgekommen. Sie hat nämlich in ihren Abrechnungen sämtliche Vorsteuern abgezogen, ohne die in Art. 13 bzw. Art. 32 MWSTV vorgesehenen Kürzungen betreffend die Ausbildungsleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV vorzunehmen. Weiter hat die Beschwerdeführerin der ESTV auch keine Aufteilung aller vorsteuerbelasteten Aufwendungen in vorsteuerabzugsberechtigte und nicht –berechtigte (Ausbildungsleistungen) geliefert, auf welche die ESTV hätte abstellen können. Demnach war die ESTV berechtigt, bezüglich der Vorsteuerkürzung eine Schätzung vorzunehmen (vorstehend E. 2c/bb).

c) Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, hat der Mehrwertsteuerpflichtige nachzuweisen, dass die Schätzung der ESTV unrichtig war bzw. ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2c/bb, 2d/bb). Als offensichtlich unrichtig gilt eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalles aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann. Erweist sich

die angefochtene Schätzung als offensichtlich unrichtig, so muss diese aufgehoben und eine neue Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen getroffen werden (Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Bd. I/1, Basel und Frankfurt a.M. 2002, N. 59 zu Art. 48 StHG).

d) Die Beschwerdeführerin könnte sich gegen die Schätzung der Vorsteuerkürzung im vorliegenden Fall der gemischten Verwendung erfolgreich wehren, indem sie den Nachweis für das behauptete Aufteilungsverhältnis der Vorsteuern (abzugsberechtigte und nicht abzugsberechtigte) erbringt. Dies wäre vorliegend im Sinne der Pauschalmethode 2 vorzunehmen gewesen (oben E. 4a; Ziff. 5.1 der Broschüre Nr. 19). Die Beschwerdeführerin hätte die Aufteilung des Gesamtumsatzes in die beiden Kategorien Ausbildung (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV) und Reise/Unterkunft (Art. 15 Abs. 1 Bst. i MWSTV) nachweisen müssen (oben E. 2c/bb in fine; vgl. auch Entscheid der SRK vom 22. März 2005, a.a.O., E. 4b/bb). Solches hat die Beschwerdeführerin versäumt. Sie hat der ESTV mit ihrer Einsprache bloss 8 Rechnungen aus dem Jahre 2000 eingereicht und aufgrund dieser (anscheinend zufällig ausgewählten) Rechnungen die durchschnittlichen Anteile der Bildungsleistungen am Gesamtarrangement kalkuliert (26% bzw. 43%; vgl. Beilagen zur Einsprache). Mit dieser Vorlage von nur einzelnen und zufällig ausgewählten Rechnungen und Kalkulationen werden die von ihr geltend gemachten Verhältniszahlen offensichtlich nicht rechtsgenügend belegt.

e) aa) Die Beschwerdeführerin kann die Unrichtigkeit der Schätzung (neben dem Nachweis des tatsächlichen bzw. von ihr behaupteten Sachverhalts) auch belegen, indem sie nachweist, dass diese (in anderer Weise) offensichtlich falsch ist bzw. grobe Ermessensfehler beinhaltet, so beispielsweise, dass sie sich auf sachwidrige Schätzungsmethoden oder -hilfsmittel stütze oder unvereinbar sei mit den Gegebenheiten im Einzelfall (oben E. 4c; vgl. auch Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 556; Urteil der St. Galler Verwaltungskommission vom 3. September 2002, in SGGVP 2002, N. 21, S. 68). In der Beschwerde an die SRK macht die Beschwerdeführerin zur Begründung ihres Eventualbegehrens geltend, dass die branchenspezifischen Erfahrungswerte, welche die ESTV verwendet habe (ohne diese überhaupt zu belegen), entweder gar nicht existierten oder sich höchstens auf einen oder zwei Veranstalter beziehen könnten, womit man nicht von Erfahrungswerten sprechen könne. Die ESTV hat die von ihr verwendeten Erfahrungszahlen der Beschwerdeführerin gegenüber in keiner Weise offen gelegt oder auch nur kommentiert. Hierzu wäre die ESTV aber verpflichtet gewesen, sie hat den Steuerpflichtigen über die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte –, zu orientieren (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Dezember 2000 [2A.284/2000], E. 3, mit Hinweisen; Zwischenentscheid der SRK vom 13. April 2005 [SRK 2003-094]; Urteil der Bundesgerichts vom 11. Dezember 1964, veröffentlicht in ASA 33 S. 504, E. 3). Wurden die Grundlagen der Schätzung, namentlich die Erfahrungszahlen, nicht offengelegt, kann von der Beschwerdeführerin aber, jedenfalls soweit sie die Erfahrungszahlen angreift, der volle Beweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Schätzung nicht verlangt werden. Diesfalls hat die SRK selbst zu überprüfen, ob die Schätzung -

immerhin bezogen auf den Einwand der Beschwerdeführerin - offensichtlich falsch ist bzw. grobe Ermessensfehler beinhaltet.

bb) Aus der von der SRK verlangten zusätzlichen Erläuterung der ESTV vom 30. August 2005 erhellt, dass die von der ESTV angewendeten „Erfahrungswerte“ von 55,17% und von 62,24% sich nicht auf mehrere andere Steuerpflichtige beziehen, sondern nur auf einen einzigen. Die ESTV hat bei jenem ihr als repräsentativ erscheinendem Reisebüro für knapp 600 Reisen bzw. Reisende eine effektive Aufteilung der Umsätze in Schulkosten, Reise und Unterkunft vorgenommen. An der Tatsache, dass sich die „Erfahrungswerte“ bloss auf ein einziges Reisebüro stützen, vermag die Behauptung der ESTV nichts zu ändern, dass sie in der Folge ungefähr 20 Steuerpflichtige derselben Branche überprüft habe und diese genannten prozentualen Umsatzanteile sich insgesamt bestätigt hätten, denn die ESTV hat es unterlassen, entsprechende Zahlen und Nachweise vorzulegen.

aaa) Bei der Schätzung hat die ESTV die individuellen Gegebenheiten bei der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen und diejenige Schätzungsmethode zu wählen, deren Ergebnis der wirklichen Situation im Betrieb der Beschwerdeführerin möglichst nahe kommt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts und der SRK ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen bei der Vornahme einer Schätzung grundsätzlich nicht zu beanstanden (oben E. 2d/aa). Erfahrungszahlen werden aus zuverlässigen Buchhaltungen von Firmen der verschiedenen Wirtschafts- und Berufszweige gewonnen und geben Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern usw. Erfahrungswerte müssen breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (Hans Gerber, Die Steuerschätzung, Steuer Revue [StR] 1980 S. 312 f.; Mollard, a.a.O., ASA 69 S. 553). Bei Erfahrungszahlen handelt es sich mit anderen Worten prinzipiell um Durchschnittswerte, welche die ESTV aufgrund von Erhebungen bei einer Mehrzahl von Unternehmungen einer bestimmten Branche gewonnen hat. Überdies sollten die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie der eingeschätzte Steuerpflichtige, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sein, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. (vgl. z.B. Entscheid der SRK vom 10. August 2005 i.S. W. [SRK 2003-094], E. 3b/aa betreffend Restaurant: „nur Quartier- und traditionelle Speisrestaurants; nur städtisch; Jahresumsatz > 1 Mio.“).

bbb) Vorliegend waren die behaupteten „Erfahrungszahlen“ der ESTV zwar insofern „breit abgestützt“, als beim dort fraglichen Reisebüro eine Vielzahl von Reisen bzw. Reisenden (nämlich fast 600) evaluiert worden sind. Allerdings kann die Erhebung bei einem einzigen Steuerpflichtigen unter keinen Umständen ein breit abgestütztes und die Branche repräsentierendes Durchschnittsergebnis im Sinne der Rechtsprechung darstellen. Überdies kann nicht davon ausgegangen werden (und solches wird von der ESTV weder vorgebracht noch - wozu sie verpflichtet wäre - belegt), dass bezüglich des Verhältnisses Ausbildungsleistungen - Reise-/Beherbergungsleistungen bei Sprachreisen die hier fraglichen Reisebüros vergleichbar sind. Bietet beispielsweise das eine Reisebüro tendenziell billigere Reisen mit billigen Unterkünften (z.B. bei jüngerer bzw. weniger zahlungskräftiger Kundschaft) an und ein anderes eher teurere

Reisen und Unterkünfte (z.B. eher ältere bzw. vermögendere Kundschaft), kann dies im Verhältnis zu den Preisen der Sprachschulen durchaus zu relevanten Unterschieden führen (besonders, wenn die Sprachschulen im Ausland in beiden Fällen ungefähr gleich teuer wären).

Somit hat die ESTV bei der Schätzung einerseits in schematischer Weise „Erfahrungswerte“ verwendet, welche auf den Zahlen bloss einer einzigen untersuchten Unternehmung beruhen (eine Tatsache, welche die ESTV bis zur Eingabe vom 30. August 2005 an die SRK nicht einmal offengelegt hat). Andererseits hat sie nicht erläutert und belegt, inwiefern das Reisebüro, von welchem die Werte stammen, vergleichbare Verhältnisse aufweist wie die Beschwerdeführerin - und zwar dermassen ähnliche Verhältnisse, dass die Zahlen genau übernommen werden könnten (wie dies die ESTV getan hat). Damit hat die Verwaltung bei ihrer Ermessensveranlagung die individuellen Gegebenheiten bei der Beschwerdeführerin völlig ausser Acht gelassen und diese erweist sich als schwerwiegend unangemessen.

Die Beschwerde wird teilweise - lediglich bezogen auf das Eventualbegehren - gutgeheissen. Die Ermessensveranlagung der ESTV ist aufzuheben und die Sache zu einer neuen Schätzung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie hat sich dabei einer zulässigen Schätzungsmethode zu bedienen und soweit wie möglich die individuellen Verhältnisse bei der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen.

f) Im Folgenden bleibt zu zwei weiteren Vorbringen der ESTV Stellung zu nehmen.

aa) Die ESTV argumentiert in ihrer Eingabe vom 30. August 2005, dass die SRK in ihrem Entscheid vom 22. März 2005 (SRK 2003-093) die von der ESTV ermittelten Umsatzanteile und die Kürzungsschlüssel anerkannt habe. Es handelt sich bei der damaligen Beschwerdeführerin jedoch gerade um jenes Reisebüro, bei welchem die ESTV die Aufteilung der Umsätze (in die Kategorien Ausbildung und Reise-/Unterkunft) tatsächlich vorgenommen hat und deren Werte der ESTV nun als „Erfahrungszahlen“ dienen. Diese Tatsache hat die ESTV zwar nicht explizit offengelegt, jedoch ergibt sie sich aus der nachträglich der SRK ausgehändigten Umsatzaufteilung (namentlich aufgrund der Umsatzzahlen). Die Methode zur Schätzung der Vorsteuerabzugskürzung war in jenem Verfahren SRK 2003-093 (reelle Aufteilung der Umsätze ohne Abstützung auf Erfahrungszahlen) gerade nicht dieselbe wie die vorliegend angefochtene, weswegen aus dem genannten Urteil auch unter diesem Gesichtspunkt nichts für die in casu geprüfte Problematik der Schätzungsmethode gewonnen werden kann.

bb) Den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kürzungswerten hält die ESTV entgegen, dass bei der Anwendung der Pauschalvariante der Steuerpflichtigen kein offensichtlicher Steuervorteil oder -nachteil erwachsen dürfe (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV; Verwaltungspraxis oben E. 2g/bb). Mit der Anwendung der Erfahrungswerte verhindere die ESTV den Eintritt von erheblichen Steuermehrerträgen wie auch von wesentlichen Steuerausfällen. Eine die Steuerpflichtige eindeutig begünstigende Methode dürfe unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen nicht angewendet werden.

Dieser offensichtliche Steuervorteil wurde von der ESTV jedoch ohne weitere Erläuterungen lediglich behauptet und sie hat den „namhaften Steuerausfall oder -mehrertrag“ oder eine „beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse“ im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTV weder begründet noch belegt. Nur aufgrund der grossen Diskrepanz zwischen den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Werten und den behaupteten „Erfahrungswerten“ der ESTV kann noch nicht von einem Steuervorteil gesprochen werden, denn - wie ausgeführt - dürfen diese Vergleichszahlen gerade nicht als für die Beschwerdeführerin (tel quel) anwendbar angesehen werden. Nach dem Gesagten war die ESTV zwar zur Vornahme einer Schätzung befugt, sie muss sich dabei aber einer zulässigen Schätzungsmethode bedienen.

g) Unter diesen Umständen kann die Frage offengelassen werden, ob die von der ESTV mit Eingabe vom 30. August 2005 eingereichte Umsatzaufteilung als vertraulich anzusehen ist, wie die ESTV geltend macht (das Begleitschreiben der ESTV vom 30. August 2005 mit Erläuterungen zur Umsatzaufteilung wird der Beschwerdeführerin - ohne die beigelegte Umsatzaufteilung - zusammen mit dem vorliegenden Entscheid zugestellt). Vorstehend kommt die SRK zum Schluss, dass das schematische Abstellen der ESTV auf diese Zahlen (jedenfalls als einzige Bezugsquelle) unzulässig war, womit diese Werte gerade nicht Grundlage des vorliegenden Entscheides darstellten. Dadurch, dass die Akteneinsicht nicht gewährt wurde, wurde das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin somit nicht verletzt.

5.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen - bezogen auf das Eventualbegehren - teilweise gutzuheissen und die Sache zu neuer Schätzung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Verfahrenskosten bestehen aus einer Spruch- und einer Schreibgebühr (vgl. Art. 1 ff. der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]). Sie sind in der Regel der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Unterliegt diese nur teilweise, werden die Verfahrenskosten ermässigt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 VKV). Der Vorinstanz werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich angesichts der teilweisen Gutheissung, die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- auf Fr. 800.-- zu reduzieren. Die ESTV hat der teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese ist in Anwendung von Art. 64 Abs. 5 VwVG i.V.m. Art. 8 VKV und aufgrund der Tatsache, dass sich die teilweise Gutheissung nicht auf den Hauptantrag der Beschwerdeführerin bezieht, auf Fr. 1'000.-- festzulegen.

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 23. Juni 2003 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. Mai 2003 insoweit aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Schätzung an die Vorinstanz zurückgewiesen.
- 2.- Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im reduzierten Betrage von Fr. 800.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 700.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
- 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- zu entrichten.
- 4.- 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 Bst. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;

- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart