



Abteilung I
A-1379/2006
{T 0/2}

Urteil vom 10. September 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Pascal Mollard,
Richterin Salome Zimmermann;
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

X. _____ AG
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz,

betreffend
**MWSTV (1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1999); Leistungen an nahestehende
Personen, Ermessenseinschätzung, Exportlieferung, Ausfuhrbelege,
Stellvertretung.**

Sachverhalt:

- A. Die X._____ AG hatte bis zur Statutenänderung vom 28. September 2006 unter dem damaligen Namen Y._____ AG den Handel mit Schmuckwaren zum Zweck; sie konnte sich an anderen Unternehmen beteiligen und Liegenschaften verwalten, erwerben und veräussern. Seit dem 1. Januar 1995 ist sie im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Alleinaktionärin der Y._____ AG im vorliegend zu diskutierenden Zeitraum war die Z._____ Holding, die zugleich 47.2% des Aktienkapitals der A._____ AG besass.

- B. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) stellte nach einer externen Revision bei der Steuerpflichtigen im Mai und im Juni 2000 mehrere Mängel bei den Mehrwertsteuerabrechnungen fest und forderte mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 227'453 vom 29. Juni 2000 für "Personalrabatte", "Privatanteil an Autokosten", "Geschenke" sowie "Vorsteuerkürzung infolge Nebentätigkeit" in den Jahren 1995 bis 1999 insgesamt Fr. 8'585.75 zuzüglich Verzugszins und mit EA Nr. 227'454 ebenfalls vom 29. Juni 2000 für "Lieferungen an inländische Steuerpflichtige", "Waren, die Gegenstand einer Inlandlieferung sind" sowie "Ausfuhr im Reisendenverkehr" in den Jahren 1995 bis 1999 insgesamt Fr. 176'898.95 zuzüglich Verzugszins nach.
- C. Nachdem die Steuerpflichtige am 14. Juli 2000 um Erlass eines einsprachefähigen Entscheides ersucht hatte, bestätigte am 12. September 2000 die ESTV ihre Nachforderungen aus den beiden EA.
- D. Am 11. Oktober 2000 erhob die Y._____ AG gegen diesen Entscheid Einsprache. Hinsichtlich der "Personalrabatte" sei zu berücksichtigen, dass dem Personal auf Waren mit längerer Lagerzeit ein Sonderrabatt von 40% eingeräumt werde. Den Kunden werde für solche "Ladenhüter" zwischen 20%-30% Rabatt gewährt. Bei den "Lieferungen an inländische Steuerpflichtige" sollte entweder ihr Kunde Herr G._____ zum Vorsteuerabzug zugelassen werden, oder der Umsatz sollte bereits bei ihr als steuerfreie Lieferung ins Ausland gelten. Bezüglich der "Waren, die Gegenstand einer Inlandlieferung sind" werde eine Inlandlieferung bestritten, habe Herr H._____ doch offensichtlich im Auftrag von Herrn M._____ gehandelt, der die Ware auch exportiert habe. Zum Punkt "Ausfuhr im Reisendenverkehr" führte sie aus, für die Lieferungen an die Händler Q._____ und W._____ sei aus Tradition und Unwissenheit fälschlicherweise das Formular für die Ausfuhrdeklaration im Reisenden- und Grenzverkehr verwendet worden. Es sei dennoch von steuerbefreiten Lieferungen ins Ausland auszugehen.

Die ESTV stellte in ihrem Einspracheentscheid vom 9. August 2004 fest, dass ihr Entscheid vom 12. September 2000 in Höhe von Fr. 1'658.60 in Rechtskraft erwachsen sei, da die Positionen "Privatanteil an Autokosten" (Fr. 1'125.60) und "Vorsteuerkürzung infolge Nebentätigkeit" (Fr. 533.--)

unbestritten geblieben seien. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen.

Zur Begründung ihres Entscheides brachte die ESTV hinsichtlich der "Personalrabatte" im Wesentlichen vor, mangels der notwendigen Unterlagen über die Personalverkäufe sei eine Schätzung auf der Basis der Personalverkäufe von zwei der Steuerpflichtigen nahe stehenden Filialen der A._____ AG erfolgt. Der pauschale Verweis auf einen Kundenrabatt von 20%-30% vermöge an der Nachforderung der ESTV nichts zu ändern. Bezüglich der "Lieferungen an inländische Steuerpflichtige" hielt die ESTV fest, die Lieferungen an den inländisch mehrwertsteuerpflichtigen Kunden der Beschwerdeführerin, Herrn G._____, unterlägen grundsätzlich der Mehrwertsteuer, selbst in jenen Fällen, in denen die Waren in seinem Auftrag (als Abnehmer) durch den Lieferer (also die Einsprecherin) direkt ins Ausland verbracht worden seien. Zum Punkt "Waren, die Gegenstand einer Inlandlieferung sind" führte die ESTV aus, die bestrittene Nachforderung resultiere aus Lieferungen der Y._____ AG an den nicht steuerpflichtigen, im Inland ansässigen Herrn H._____, der die ihm fakturierte Waren ebenfalls noch im Inland dem letztendlichen Exporteur, Herrn M._____, übertragen habe. Folglich handle es sich um (steuerbare) Inlandlieferungen und eine exportbedingte Steuerbefreiung sei nicht möglich. Schliesslich begründete die ESTV die Aufrechnung für die "Ausfuhr im Reisendenverkehr" mit der Mangelhaftigkeit der Exportdokumentation.

- E. Mit Eingabe vom 14. September 2004 liess die Y._____ AG (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und beantragen, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. August 2004 sei unter Kostenfolge aufzuheben und "die Ergänzungsabrechnungen Nr. 227'453 und Nr. 227'454 entsprechend den nachfolgenden Ausführungen zu korrigieren, somit auf die Erhebung von Mehrwertsteuernachforderungen zu verzichten." Eventuell sei die Sache ganz oder teilweise zur Neubeurteilung an die Beschwerdebeklagte zurückzuweisen, in der Beurteilung selbst wie auch zur allfälligen Abnahme von Beweismitteln. Die Aufrechnung in der Ergänzungsabrechnung Nr. 227'453, Rubrik "Geschenke" im Betrag von Fr. 3'022.95 werde anerkannt.

Die Beschwerdeführerin brachte bezüglich der "Personalrabatte" vor, die Einschätzung sei in mehrerer Hinsicht willkürlich und falsch. Zudem seien die Vergleichszahlen der A._____ AG unter Verletzung der Geheimhaltungspflicht rechtswidrig verwendet worden. Bei den "Lieferungen an inländische Steuerpflichtige" argumentierte sie hauptsächlich, die D._____ Ltd., Hong Kong, in der Schweiz vertreten durch Herr und Frau G._____, sei im Auftrag der Beschwerdeführerin als Vermittlerin tätig gewesen und hätte dafür eine Provision erhalten. Die Lieferungen seien von der Beschwerdeführerin aus direkt ins Ausland erfolgt. Analog sei der Sachverhalt punkto "Waren, die Gegenstand einer Inlandlieferung sind" zu betrachten. Auch hier handle es sich um ein reines Vermittlungsgeschäft. Hinsichtlich der "Ausfuhr im Reisendenverkehr" könne davon ausgegangen

werden, dass materiell ein steuerbefreites Auslandsgeschäft [recte: Ausfuhrgeschäft] vorliege, welches aus rein formellem Grund (falsches Formular) nicht anerkannt werde; die ESTV handle hier überspitzt formalistisch.

In ihrer Vernehmlassung vom 1. November 2004 schloss die ESTV auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

- F. Mit Instruktionsmassnahme vom 1. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren übernommen und lud mit Verfügung vom 23. März 2007 die ESTV ein, sich zur Frage zu äussern, welchen Ausgang das Verfahren im Lichte von Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) zu nehmen habe. Mit Stellungnahme vom 16. Mai 2007 hielt die ESTV an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest. Die Frage der Neubeurteilung der Nachbelastungen stelle sich einzig bezüglich der "Ausfuhr im Reisendenverkehr". Die Verwendung des 'falschen' Ausfuhrpapiers könne vorliegend allerdings nicht als reiner Formmangel qualifiziert werden. Nach gewährter Einsichtnahme in die Originaldokumente im Zusammenhang mit den Warenlieferungen an die Händler Q._____ und W._____ beantragte die Beschwerdeführerin am 20. August 2007 die Gutheissung ihrer Beschwerde. Sie machte geltend, die Beschwerde müsse aufgrund des zwischenzeitlich in Kraft getretenen Art. 45a MWSTGV in allen Aspekten neu beurteilt werden.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
 - 1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel; die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis 33 und Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Entscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 53 der alten Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV von 1994, AS 1994 1464]). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig.
 - 1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten.

Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich indessen in den Jahren 1995 bis 1999. Demzufolge ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich das bis Ende 2000 geltende Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

- 1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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; vgl. ANDRÉ MOSER, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor Eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 59 f., Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.1; Entscheide der SRK 2004-023 vom 10. Mai 2005 E. 1b, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.41 E. 2d.cc, vom 14. Mai 2003, veröffentlicht in VPB 67.122 E. 2c.cc).
- 1.4 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter bzw. die Richterin aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Abgabebehörde oder des Abgabepflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabebeforderung erhöhen, d.h. für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.4; Entscheide der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 6. Juli 2004, in VPB 68.166, E. 2 d; vom 2. Oktober 1995, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 413; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, a.a.O., S. 454; ZWEIFEL, a.a.O., S. 48).
- 1.5 Strittig sind bezüglich der EA Nr. 227'453 die "Personalrabatte", welche die

Beschwerdeführerin grundsätzlich und der rechnerischen Ermittlung nach bestreitet. Hinsichtlich der EA Nr. 227'454 ("Lieferungen an inländische Steuerpflichtige", "Waren, die Gegenstand einer Inlandlieferung sind" und "Ausfuhr im Reisendenverkehr") bestreitet die Beschwerdeführerin nicht die Höhe der nachbelasteten Mehrwertsteuer, sondern verlangt – aus unterschiedlichen Gründen – eine Steuerbefreiung der erzielten Umsätze, da es sich um Lieferungen ins Ausland handle. Unangefochten bleibt die aus der Vorsteuerrückbelastung im Zusammenhang mit der Abgabe von "Geschenken" (EA Nr. 227'453) resultierende Steuerforderung von Fr. 3'022.95; diese ist von der Beschwerdeführerin ausdrücklich anerkannt worden.

2.

2.1 Gemäss Art. 4 MWSTV unterliegen die von Steuerpflichtigen getätigten Umsätze von im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen (Bst. a) der Steuer.

2.2

2.2.1 Die Lieferung von Gegenständen, die aus dem Inland direkt ins Ausland versandt werden, gelten nach Art. 11 Bst. a MWSTV grundsätzlich als im Inland erbracht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.2; vgl. Ziffer 529 ff. der Wegleitung 1994 für Mehrwertsteuerpflichtige, herausgegeben von der ESTV [Wegleitung 1994], Ziffer 528 ff. der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, herausgegeben von der ESTV [Wegleitung 1997]). Von der Steuer sind solche Lieferungen von Gegenständen nur befreit, wenn sie direkt mit zollamtlichem Nachweis ins Ausland befördert oder versandt werden (Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2; Ziffer 532 f. Wegleitungen 1994 und 1997; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 582 ff.). Eine direkte Ausfuhr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Steuerpflichtigen selbst oder von seinem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen noch im Inland im Rahmen eines Liefergeschäfts einem Dritten übergeben wurde (Art. 15 Abs. 3 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.1, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.3, 3.2). Daraus wird deutlich, dass eine Lieferung an einen steuerpflichtigen Abnehmer im Inland nicht von der Steuer befreit ist. Eine solche Lieferung ist selbst dann zu versteuern, wenn die Gegenstände im Auftrag des Abnehmers vom Lieferer selber ins Ausland verbracht werden (Ziffer 529a Wegleitung 1997).

Die Ausfuhr von Gegenständen hat nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 und 2 MWSTV; ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 4.1; Entscheide der SRK vom 20. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.76 E. 4b, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b). Die Verwaltung hat die als Nachweis geltenden

zollamtlichen Dokumente kraft der Delegation von Art. 16 Abs. 2 MWSTV im Einzelnen in Ziffer 533 der Wegleitungen 1994 und 1997 aufgeführt. Gemäss Ziffer 2.3.2 der Praxismitteilung der ESTV über die "Behandlung von Formmängeln" vom 26. Oktober 2006 (Praxismitteilung), die als Ausfluss des Art. 45a MWSTGV auch rückwirkende Geltung hat (vgl. dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3), wird die Steuerbefreiung überdies auch dann gewährt, wenn in Einzelfällen ein falsches Formular verwendet wurde oder wenn die Ausfuhr anhand anderer zollamtlicher Dokumente (z.B. des Bestimmungslandes) einwandfrei nachgewiesen werden kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.2). Für den durch die Steuerpflichtige zu erbringende Nachweis der direkten Ausfuhr bildet aber das Vorhandensein eines zollamtlichen Dokuments unabdingbare materielle Voraussetzung. An dieser zwingenden Vorgabe von Art. 16 Abs. 1 MWSTV vermag auch Art. 45a MWSTGV nichts zu ändern (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.4, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4).

- 2.2.2 Die Steuerbefreiung von Verkäufen in Ladengeschäften an Personen mit Wohnsitz im Ausland im Reisendenverkehr unterliegt einer Sonderregelung (Verordnung des EFD vom 14. Dezember 1994 über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr [AS 1994 3158]; ersetzt durch die gleichnamige Verordnung vom 20. Juni 2000 [AS 2000 2144] bzw. vom 4. April 2007 [SR 641.201.41]). Eine der materiellen Voraussetzungen besteht darin, dass der die Gegenstände exportierende Käufer diese für seinen privaten Gebrauch oder für Geschenkzwecke in Anspruch nimmt (Art. 1 Bst. c). Infolgedessen ist diese Befreiungsregelung von vornherein unzugänglich für Händler, welche die Gegenstände im Ausland für den Wiederverkauf verwenden.
- 2.3 Wer nach aussen gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt, demjenigen wird mehrwertsteuerlich ein Handeln zugerechnet (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheide der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2b, vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 3a und b). Beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungsstatbestand von Art. 10 MWSTV ist demnach die Frage, in wessen Namen aufgetreten wird, von zentraler Bedeutung. Als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (direkte Stellvertretung; Abs. 1). 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 mehrwertsteuerliche Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Abs. 2). Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen

handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt; der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002 vom 13. Januar 2003 jeweils E. 2 bis 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1402/2006 vom 17. Juli 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 26. April 2006, veröffentlicht in VPB 70.77 E. 2b, vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2a, vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 3b).

Nach alter Verwaltungspraxis war die direkte Stellvertretung (a) durch einen schriftlichen Auftrag, (b) durch Dokumente wie Kaufvertrag, Rechnung und Quittung, aus denen hervorgeht, dass der Stellvertreter den Gegenstand oder die bezeichneten Gegenstände ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen verkauft hat und schliesslich (c) durch eine schriftliche Abrechnung, mit welcher der Stellvertreter mit dem Vertretenen abrechnet, nachzuweisen (vgl. Ziffer 286 ff. der Wegleitungen 1994 und 1997). In der Rechtsprechung wurden diese kumulativen Voraussetzungen nie bestätigt. Von einer direkten Stellvertretung kann neu gemäss Ziffer 2.1 der Praxismitteilung vom 26. Oktober 2006 (E. 2.2.1 hievor) dennoch ausgegangen werden, wenn aus der Gesamtheit der relevanten Unterlagen eindeutig hervorgeht, dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger zustande gekommen und abgewickelt worden ist, der Vertreter dem Endabnehmer gegenüber keine Leistung erbringt oder für die Leistung der einen oder anderen Vertragspartei nicht eintreten muss, der Geschäftsvorfall korrekt, das heisst insbesondere beim Vertreter bloss die Provision erfolgswirksam verbucht wurde, der Vertretene für den Dritten erkennbar und aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert werden kann und der Vertretene dem Vertreter gegenüber abrechnet.

Das "ausdrückliche Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen" bildet jedoch eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung. Die Anwendbarkeit der so genannten "Pragmatismusbestimmung" von Art. 45a MWSTGV bezieht sich lediglich auf Formmängel (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.3, ausführlich: A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3. und 4.2, mit Hinweisen).

- 2.4 Die Steuer wird gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Während Geltung der MWSTV zählten zu den nahestehenden Personen insbesondere auch die Angestellten eines Steuerpflichtigen (KAREN R. SCHOEPKE, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 2 zu Art. 33 Abs. 3; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS

HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rz. 1231). An das Personal erbrachte Leistungen zu Vorzugskonditionen, welche einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Voraussetzungen nicht gewährt würden, sind zum Preis zu versteuern, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie zu bezahlen hätte (Urteil des Bundesgerichts 2A.223/2002 vom 4. September 2002 E. 3.2; Entscheide der SRK 2003-017 vom 1. Juni 2004 E. 4a.bb und cc, vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.103 E. 7b.c; vgl. Ziffer 433d Wegleitung 1997 sowie Broschüre Eigenverbrauch vom November 1996 [610.507-29] Ziffer 9, mit dem Beispiel der "Personalrabatte").

- 2.5 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass die Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über ihre Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Sie hat ihre Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen und sie ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung ihrer steuerbaren Umsätze sowie für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle der Steuerpflichtigen, wenn diese ihrer Pflichten nicht nachkommt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.4, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2; Entscheide der SRK vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch den Entscheid der SRK [zum MWSTG] vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.; ISABELLE HOMBERGER GUT, in mwst.com, a.a.O., N 1 ff. zu Art. 46).

2.6

- 2.6.1 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat die Steuerpflichtige ihre 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.

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. Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Entscheide der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa, vom 5. Januar 1998, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3a). In Betracht fallen einerseits

Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2007 vom 19. Juli 2007 E. 2.4, A-1356/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.5; Entscheide der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa und E. 4e.bb.aaa., vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 228 f. E. 2c.aa). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteil des Bundesgerichts vom 28. August 1985, veröffentlicht in ASA 58 380 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4, Entscheid der SRK 2003-094 vom 10. August 2005 E. 2d).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Erst wenn die Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2; Entscheid der SRK 2003-094 vom 10. August 2005 E. 2d, 1998-175 vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2, mit Hinweisen).

3. "Personalrabatte"(EA Nr. 227'453)

Im vorliegenden Fall ist zunächst darüber zu befinden, ob die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen der ESTV zutreffend Anlass gaben, eine Schätzung des Umsatzes mit Personalrabatten vorzunehmen. Falls dies zu bejahen ist, gilt es in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob die Ermessensveranlagung rechtmässig ist.

3.1 Die Verwaltung hat sich zu einer Ermessenseinschätzung veranlasst gesehen, weil im Rahmen der externen Kontrolle die Beschwerdeführerin keine Unterlagen über die Personalverkäufe während des zu revidierenden Zeitraums vorlegen konnte. Diesbezüglich stand gemäss Erläuterungen in der EA bloss fest, dass dem Personal – im Vergleich zu Dritten – Vorzugskonditionen in Form von Rabatten von 40% auf dem Verkaufspreis gewährt wurden.

Weil die Beschwerdeführerin ihren aus dem Selbstveranlagungsprinzip folgenden Pflichten nicht rechtsgenügend nachgekommen ist, und folglich die für die Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer entsprechenden Geschäftsdokumentationen bezüglich der Personalverkäufe nicht vorhanden waren, berechnete und verpflichtete dies die Verwaltung, den Umsatz aus Personalverkäufen auf dem Weg einer Ermessenstaxation zu

ermitteln. Unerheblich für die Verwaltung ist, dass die Beschwerdeführerin – wie sie vorbringt – gemäss Berichten ihrer Revisionsstelle in ihrer Buchführung den aktienrechtlichen Bestimmungen ordnungsgemäss nachgekommen sei. Für die Erhebung der Mehrwertsteuer ist für die ESTV der Revisionsbericht nicht allein massgebend. Grundlage hierfür sind gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV vielmehr die Geschäftsbücher der Steuerpflichtigen, die – wie erwähnt – so einzurichten sind, dass sich die massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (E. 2.6).

3.2 Sind wie im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass die Schätzung der ESTV unrichtig ist bzw. dieser dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenseinschätzung im Einzelnen zu befassen und – unter Hinweis auf Beweismittel – die Schätzung der Verwaltung zu widerlegen (vgl. oben E. 2.6).

3.3

3.3.1 Die Beschwerdeführerin beanstandet hinsichtlich der "Personalrabatte", die Schätzung der ESTV sei falsch und willkürlich. Der Betrieb der Beschwerdeführerin und die zum Vergleich herangezogenen Filialen der A._____ AG seien unterschiedlich. Die A._____ AG sei ein reiner Handelsbetrieb mit vormals 10, mittlerweile 9 Filialen. Die Waren würden bei Lieferanten in grossen Stückzahlen zugekauft, im Betrieb der Beschwerdeführerin dagegen mehrheitlich selber im Goldschmiedeatelier angefertigt. Die A._____ AG sei im tiefen, das Juwelier Geschäft im sehr hohen Preissegment tätig (Umsatz der beiden A._____ AG Filialen 1999 [geschätzt] Fr. 700'000.--, Umsatz Juwelier Geschäft Fr. 3'750'000.--). Eine Gegenüberstellung der Bezüge pro Mitarbeiter zeige, dass die Unternehmen nicht miteinander vergleichbar seien. Gemäss Berechnung der Beschwerdeführerin wäre es – gestützt auf die Zahlen der ESTV – zu einem jährlichen Personaleinkauf pro Person von Fr. 1'468.-- in der A._____ AG und von Fr. 3'224.-- bzw. Fr. 4'500.-- (ohne Mitarbeiter Goldschmiedeatelier) im Juwelier Geschäft gekommen. Die Goldschmiede würden keine Personalbezüge tätigen, könnten diese doch ihre persönlichen Schmuckstücke selber für sich zu Hause für den Eigengebrauch billiger anfertigen. Auch sei der Vergleichszeitraum aufgrund des in diese Zeit fallenden Weihnachtsgeschäfts nicht repräsentativ. Zudem hätten im revidierten Zeitraum keine Personalverkäufe stattgefunden, denn das Personal habe sich bei etlichen Aktionsverkäufen mit Preisabschlägen bis zu 50% eingedeckt. Die Vergleichszahlen der A._____ AG seien zudem unter Verletzung der Geheimhaltungspflicht durch die ESTV rechtswidrig verwendet worden.

3.3.2 Die ESTV hat die Schätzung der Personalverkäufe auf der Basis der Aufzeichnungen der der Beschwerdeführerin wirtschaftlich nahe stehenden A._____ AG (Filiale B._____ und Filiale C._____) über das 4. Quartal 1999 vorgenommen. Die A._____ AG gewährte ihrem Personal ebenfalls einen Rabatt von 40%, Dritten jedoch nur einen

solchen von 15%. Da bei Lieferungen an das Personal als Entgelt der Wert zu gelten hat, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (E. 2.4), wurde bei der A._____ AG die Steuer nachgefordert. Den Dritten gegenüber gewährte Nachlass von 15% auf den Verkaufspreisen hat die ESTV bei der Nachforderung berücksichtigt. Gemäss diesen Berechnungen resultierten Personalrabatte im Umfang von 0.3% des Gesamtumsatzes. Diesen Prozentsatz hat die ESTV mit ihren Erfahrungszahlen verglichen und Übereinstimmung festgestellt. Den auf diese Weise ermittelten und überprüften Prozentsatz hat die Verwaltung bei der Beschwerdeführerin zur Berechnung des Umsatzes aus Personalrabatten angewendet, wobei sie den regulären Inlandumsatz (d.h. ohne Exporte, interne Verrechnungen Atelier an Laden, ohne Umsätze an A._____ AG und ohne Reparaturen) zu Grunde gelegt hat.

Dieses Vorgehen hält der Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht stand. Die ESTV hat den bei der A._____ AG berechneten Prozentsatz nicht unbesehen auf den gesamten erzielten Umsatz der Beschwerdeführerin umgelegt. Sie hat den spezifischen betrieblichen Unterschieden der Unternehmung der Beschwerdeführerin Rechnung getragen, indem sie eine Aufrechnung der Personalbezüge nur auf den regulären Inlandumsätzen berechnet hat. Das zeigt, dass die Verwaltung in Beachtung der Struktur des Unternehmens (Goldschmiedearbeiten und -reparaturen, Exporte) in sachlich begründeter Weise eine individuelle Anpassung vorgenommen hat. Der angewendete Prozentsatz entspricht darüber hinaus auch den in der Praxis offenbar erhärteten Erfahrungswerten.

- 3.3.3 Die Beschwerdeführerin argumentiert, die Betriebe seien nicht vergleichbar (Handelsbetrieb der A._____ AG gegenüber Produktionsbetrieb der Beschwerdeführerin) und die Personalbezüge überhöht, wie ihre Berechnung zeige. Personalbezüge gerade in der Verkaufsbranche, der die Beschwerdeführerin klarerweise angehört, können indes als üblich angesehen werden. Selbst wenn die verglichenen Betriebe über unterschiedliche Verkaufsangebote verfügen und sich in preislicher Hinsicht jeweils an eine andere Käuferschaft gerichtet haben sollten, ist nicht nachzuvollziehen, inwiefern sich diese Unterschiede auf den Umfang der Personalbezüge auswirken vermöchten. Insbesondere das Argument, der Betrieb der Beschwerdeführerin sei vorwiegend ein Produktionsbetrieb und die Goldschmiede hätten sämtliche ihre Schmuckstücke zu Hause angefertigt, ist wenig überzeugend angesichts des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin mit Schmuck und Uhren zahlreicher Markenhändler gehandelt hat. Die von ihr zur Widerlegung der Schätzung der ESTV vorgetragene Berechnung der Personalbezüge pro Kopf basieren auf gänzlich unbelegten Zahlen über Personalbestände. Auch wenn die von ihr errechneten Personalbezüge etwa im Vergleich zur A._____ AG betragsmässig hoch scheinen mögen, lässt sich damit die Haltlosigkeit der vorliegenden Ermessenstaxation allein nicht begründen. Vielmehr entsprechen sie – wie bereits erwähnt – den von der Beschwerdeführerin nicht beanstandeten Erfahrungswerten der ESTV.

Den der Beschwerdeführerin obliegende Beweis, dass ihre Personalverkäufe tatsächlich tiefer waren, ist damit jedenfalls nicht erbracht und der Vorwurf der Willkür unter diesen Umständen verfehlt.

Die Beschwerdeführerin bringt im Weiteren vor, der verglichene Zeitraum sei nicht repräsentativ und es sei nicht klar, warum ausgerechnet auf diese Periode und auf diese beiden Filialen abgestützt würde. Die Zahlen dieses Quartals und dieser Verkaufsstätten wurden herangezogen, da nur noch diese Aufzeichnungen zur Verfügung standen, hat doch nach unwiderlegter Darstellung der Vorinstanz die A._____ AG die entsprechenden Unterlagen jeweils nach Prüfung vernichtet (vgl. Vernehmlassung S. 3). Im Übrigen scheint die Beschwerdeführerin zu verkennen, dass in dem der Berechnung zu Grunde gelegten Quartal nicht nur die Umsätze aus Personalverkäufen, sondern ebenso diejenigen aus dem Kundengeschäft stiegen, so dass der Anteil der Personalbezüge am Gesamtumsatz in Prozenten berechnet über die verschiedenen Quartale hinweg gleich bleibt. Der Einwand ist deshalb unbegründet.

Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich erklärt, es hätten keine Personalverkäufe stattgefunden, weil im wirtschaftlich schlechten Revisionszeitraum sich das Personal bei etlichen Aktionsverkäufen mit Preisabschlägen bis zu 50% eingedeckt habe, steht dies im Widerspruch zu ihrer Einsprache, worin sie noch behauptete, dem Personal Rabatte von 40% und den Kunden solche von 20%-30% gewährt zu haben. Auch diesen Einwand hat die Beschwerdeführerin zudem pauschal vorgebracht und nicht weiter substantiiert. So fehlt es an näheren Erläuterungen und Belegen zu den behaupteten Aktionsverkäufen. An der Rechtmässigkeit der Schätzung der ESTV vermag dies daher ebenfalls nichts zu ändern.

3.3.4 Was überdies den Vorwurf der unberechtigten Verwendung der Zahlen der A._____ AG durch die ESTV betrifft, kann aufgrund der Unternehmensstruktur geschlossen werden, dass der Beschwerdeführerin die internen betrieblichen Verhältnisse der A._____ AG eingehend bekannt waren. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung überzeugend darlegt, haben sich die Beschwerdeführerin und die A._____ AG selber stets als wirtschaftlich verbundene Unternehmen verstanden (Vernehmlassungsbeilage, Akten I-IV betreffend A._____ AG; vgl. auch Beilage der Beschwerdeführerin, Einspracheentscheid vom 8. Januar 2002 in Sachen A._____ AG gegen ESTV). Sie sind gegenüber der Verwaltung ausdrücklich als "Y._____ -Gruppe" aufgetreten und von dieser ebenfalls als solche angesprochen worden. Gemäss Kontrollbericht wurde die Unternehmensgruppe (bestehend aus A._____ AG, Beschwerdeführerin und Y._____ Uhren- und Schmuck Design [nun Z.-_____ Holding AG]) auch zusammen und unter gegenseitiger Offenlegung der relevanten Daten überprüft (Vernehmlassungsbeilage Nr. 9a). Wenn die Beschwerdeführerin nun erst im Verfahren vor der Rechtsmittelinstanz Einwände gegen diese Behandlung erhebt, ist das wenig überzeugend und vielmehr widersprüchlich. Der Vorwurf der rechtswidrigen Verwendung der Unterlagen der A._____ AG erscheint unter diesen Umständen als unbegründet.

- 3.3.5 Schliesslich ist an dieser Stelle festzuhalten, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bei der Ermessenseinschätzung der "Personalrabatte" kein Raum für die Anwendung von Art. 45a MWSTGV bleibt. Inwiefern diesbezüglich die Frage der Nichteinhaltung von Formvorschriften betroffen sein soll, ist nicht ersichtlich und von der Beschwerdeführerin wenig verständlich dargelegt worden.
- 3.4 Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin mit ihrer Argumentation die Rechtmässigkeit der Schätzung der ESTV nicht zu widerlegen vermocht. Die von der ESTV angewandte Kalkulation der Personalrabatte hält daher der Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht stand. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.
4. "Lieferungen an inländische Steuerpflichtige" (EA Nr. 227'454)
- 4.1 Für die unter diesem Titel der EA aufgerechneten Umsätze verlangt die Beschwerdeführerin, die beanstandeten Lieferungen seien aufgrund deren direkter Ausfuhr von der Mehrwertsteuer zu befreien. Frau und Herr G._____, handelnd für die D._____. Ltd., Hong Kong, seien als blosser Vermittler tätig gewesen. Sie hätten von den ausländischen Käufern das Geld besorgt, und die Beschwerdeführerin habe eine Provision bezahlt. Das Geschäft sei direkt unter den Kaufparteien abgeschlossen worden. Die Waren seien immer von der Beschwerdeführerin aus direkt ins Ausland verbracht worden, womit es sich um ein Handeln G._____'s im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin handle. Es lägen keine Inlandlieferungen an Herrn G._____ vor. Die eingereichten Unterlagen müssten als Nachweis genügen. Das Handeln der ESTV wird aus diese Gründen als überspitzt formalistisch gerügt.
- 4.2
- 4.2.1 Sofern die Beschwerdeführerin in grundsätzlicher Hinsicht eine Vermittlungstätigkeit (direkte Stellvertretung, E. 2.3) von Herrn G._____ bzw. der D._____ Ltd. sowie ein blosses Behilflichsein von Herrn G._____ bei der Zollabfertigung behauptet, und geltend macht, die Lieferungen seien immer direkt von ihr ins Ausland erfolgt, wird dies aus den eingereichten Unterlagen in keiner Weise bestätigt. Sie vermag keinen Fall zu dokumentieren, in dem Herr G._____ bzw. die D._____ Ltd. ausdrücklich in ihrem Namen und für ihre Rechnung tätig gewesen ist. Vielmehr sind mehrere Kassaquittungen auf Herrn G._____ persönlich ausgestellt worden, lautend auf eine Adresse in der Schweiz (Vernehmlassungsbeilage Nr. 12b: vier Rechnungen in Kopie vom 9. Dezember 1999, vom 14. Oktober 1999, vom 5. Juli 1999 und vom 14. Mai 1999). Auf verschiedenen Zolldokumenten erscheint er überdies unter derselben Schweizer Adresse als Versender/Ausführer der Waren der Beschwerdeführerin (Vernehmlassungsbeilage Nr. 12b: Ausfuhr vom 13. Dezember 1999, vom 16. Oktober 1999, vom 29. Juni 1999). Als Abnehmer und Exporteur dieser Lieferungen gilt folglich Herr G._____. Auf anderen Zolldokumenten wiederum tritt Herr M._____ bzw. dessen N._____ Trading S.A., gemäss Unterlagen ebenfalls ein Kunde der Beschwerdeführerin, als Anmelder/Vertreter auf (Vernehmlassungsbeilage

Nr. 12c: je zwei Ausfuhren vom 21. Juni 1999 und vom 18. Juni 1999, Vernehmlassungsbeilage Nr. 12d: Ausfuhr vom 17. Mai 1998; Bewerbebeilagen Ordner "Exporte D. _____ 1997": Ausfuhr vom 22. Juni 1998). Als Anmelder/Vertreter tritt auch M. D. _____, [Postleitzahl] L. _____, unterzeichnet von J. _____ G. _____ auf (vgl. Beschwerdebeilagen Ordner "Exporte D. _____ 1998": 12 Exporte vom 2. August 1998). Diese Dokumente zeigen, dass die Waren im Inland ein weiteres Mal übertragen worden sind. Unter diesen Umständen kann Herr G. _____ aber keinesfalls als blosser Vermittler der Ausfuhrlieferungen gelten.

- 4.2.2 Die aufgerechneten Lieferungen an Herrn G. _____ wären allenfalls dann von der Steuer befreit, sofern dieser nicht steuerpflichtiger Abnehmer wäre, und er die Waren direkt ins Ausland befördert oder versandt hätte (vgl. E. 2.2.1).

Unbestrittenermassen ist aber Herr G. _____ in der Schweiz im Register der Mehrwertsteuer als Steuerpflichtiger mit eigener Nummer eingetragen. Die Lieferungen der Beschwerdeführerin an Herrn G. _____ als steuerpflichtigen Abnehmer sind demzufolge vollumfänglich zu versteuern. Dies gilt auch – wie dargelegt (E. 2.2.1) – für Lieferungen, die die Beschwerdeführerin teilweise für Herrn G. _____ versendet hat.

Sofern die Beschwerdeführerin bezüglich der Lieferungen ins Ausland vorbringt, Art. 45a MWSTGV führe zur Beseitigung von Formalismen und zum "einfachen und banalen" Grundsatz "wenn Waren ins Ausland geliefert werden, dann ist keine MWST geschuldet", kann ihr darin nicht gefolgt werden. Die Beschwerdeführerin übersieht dabei nicht nur die differenzierte materiell-rechtliche Regelung gemäss Art. 15 Abs. 3 MWSTV, wonach eine (steuerbefreite) direkte Ausfuhr nur vorliegt, sofern es sich um einen nicht steuerpflichtigen Abnehmer handelt und die Ware im Inland nicht in Gebrauch genommen worden ist, sondern auch die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die direkte Stellvertretung gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV (ausdrückliches Handeln im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin; vgl. E. 2.3). Aus diesem Grund erweist sich die Rüge des überspitzen Formalismus als unbegründet. Die Beschwerde ist in diesen Punkt ebenfalls abzuweisen.

5. "Waren, die Gegenstand einer Inlandlieferung sind" (EA Nr. 227'454)
- 5.1 Hinsichtlich dieser von der ESTV beanstandeten Lieferungen bringt die Beschwerdeführerin vor, es liege ein dem "Fall G. _____" vergleichbarer Sachverhalt vor. Auch der Abnehmer, Herr H. _____, müsse als blosser Vermittler gelten. Die Beschwerdeführerin hält daran fest, sie sei Versenderin der Ware direkt an die ausländische Käuferschaft, womit ein Handeln Herrn H. _____s im Namen und auf ihre Rechnung vorliege. Vor der Vorinstanz hat sie zu dieser Frage noch vorgebracht, Herr H. _____ habe im Auftrag von Herrn M. _____ gehandelt. Dies sei dem Verkaufspersonal der Beschwerdeführerin bekannt gewesen. Den Vorschriften der Mehrwertsteuer sei bei der Ausstellung der Kassaquittungen indes zu wenig Beachtung geschenkt worden. Da das

Handeln von Herrn H._____ offensichtlich im Auftrag des Herrn M._____ erfolgt sei, und die Ware im Inland nicht in Gebrauch gekommen sei, liege keine Inlandlieferung vor.

5.2

5.2.1 Abgesehen davon, dass ein geltend gemachter Auftrag zwischen Herrn M._____ und Herrn H._____ im Widerspruch stehen würde zur behaupteten Vermittlungstätigkeit für die Beschwerdeführerin, kann aus den vorliegenden Unterlagen jedenfalls wiederum nicht auf ein stellvertretendes Handeln von Herrn H._____ ausdrücklich im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin geschlossen werden. Auch hier liegt kein Dokument vor, welches das ausdrückliche Handeln im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV bestätigen könnte. Bereits deshalb geht die Vorinstanz mit Recht von grundsätzlich steuerbaren Lieferungen der Beschwerdeführerin an den Abnehmer, Herrn H._____, aus. Überdies liegen in diesem Zusammenhang Zolldokumente bei den Akten, auf denen u.a. Herr M._____, bzw. dessen N._____ Trading S.A., als Anmelder/Vertreter für die Ausfuhr erscheint (Vernehmlassungsbeilage Nr. 13b: zwei Exporte vom 6. März 1998 und Nr. 13c: Export vom 24. Februar 1998; Beschwerdebeilage Ordner "Exporte H._____ 1998": Exporte vom 17. Dezember 1998 und vom 9. Mai 1998). Bei einem weiteren Zolldokument ist als Anmelder/Vertreter die I._____ Int., Caracas/Venezuela, aufgeführt (Beschwerdebeilage Ordner "Exporte H._____ 1998": Ausfuhr vom 24. Juni 1998). Die Anmeldungen durch Herrn M._____ bzw. die I._____ Int. zeigen, dass die Waren offenbar Gegenstand eines weiteren Liefergeschäftes im Inland waren.

5.2.2 Da Herr H._____ nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen ist und deshalb nicht als steuerpflichtiger Abnehmer gilt, könnte allenfalls eine Steuerbefreiung wegen direkter Ausfuhr in Frage kommen (vgl. E. 2.2.1).

Den Nachweis der direkten Ausfuhr durch Herrn H._____ hat die Beschwerdeführerin, obwohl ihr die ESTV dazu Gelegenheit bot, allerdings nicht erbracht (vgl. Vernehmlassungsbeilage Nr. 10 Ziffer 4.1). Sie beruft sich einzig und erfolglos auf die bloße Vermittlung durch den Abnehmer H._____. Überdies ist die Vorinstanz zur Annahme berechtigt, Herr H._____ habe die Gegenstände vor der Ausfuhr im Inland weitergeliefert (E. 5.2.1). Die ESTV hat folglich zu Recht die Mehrwertsteuer nachgefordert. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

6. "Ausfuhr im Reisendenverkehr" (EA Nr. 227'454)

6.1 Die Beschwerdeführerin argumentiert, bezüglich der Warenlieferungen an die Händler Q._____ und W._____ sei irrtümlich das falsche Exportpapier verwendet worden. Dennoch sei von einem steuerbefreiten Ausfuhrgeschäft auszugehen. Aus dem Beruf der Warenempfänger und der Anzahl der Lieferungen könne geschlossen werden, dass die Gegenstände zum Wiederverkauf im Ausland bestimmt gewesen seien. Da es sich um ein Steuer- und nicht um ein Zollproblem handle, dürfe nicht

überspitzt formalistisch auf die zollamtliche Behandlung abgestellt werden.

- 6.2 Unbestrittenermassen hat die Beschwerdeführerin das Formular Nr. 11.49 für den Reisenden- und Grenzverkehr verwendet, obwohl es sich bei den Abnehmern um Geschäftsleute handelte, und die Waren für den Weiterhandel und nicht den persönlichen Gebrauch oder Geschenkzwecke bestimmt waren. Warum im Verkehr mit den beiden Händlern dieses Formular "aus Unwissenheit" verwendet worden sein soll, ist nicht einsichtig, hat doch die Beschwerdeführerin in mehreren Fällen durchaus das richtige Formular benutzt (vgl. Beilagen der Beschwerdeführerin "Exporte Q._____ und W._____": Ausfuhr vom 21. Mai 1998, drei Ausfuhren vom 10. Dezember 1999).

Unbesehen dieses Umstandes verkennt die Beschwerdeführerin, dass sie sich von vornherein nicht auf den behaupteten Nachweis der Ausfuhren im Reisendenverkehr stützen kann. Dort besteht eine der materiellen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung darin, dass der die Gegenstände exportierende Käufer diese für seinen privaten Gebrauch oder für Geschenkzwecke in Anspruch nimmt (E. 2.2.2 hievor). Überdies dürfen die Waren auch bereits in Gebrauch genommen werden, bevor sie ausgeführt werden. Ganz anders verhält es sich beim ordentlichen Export von Handelswaren. Eine Steuerbefreiung der Lieferungen an die beiden genannten Kunden setzt voraus, dass der Gegenstand im Inland eben gerade nicht in Gebrauch genommen worden ist (E. 2.2.1 hievor). Diese direkte Ausfuhr hat die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall nachzuweisen (E. 2.2.1). Hierfür ist das verwendete Formular 11.49 indes untauglich, da es zollamtlich zwar den Export des Gegenstandes bestätigt, jedoch keinerlei Angaben darüber enthält, ob diese Ausfuhr *direkt* war im Sinne von Art. 15 Abs. 3 MWSTV, ist doch im Reisenden- und Grenzverkehr die Ingebrauchnahme im Inland vor der Ausfuhr einer Steuerbefreiung nicht abträglich. Handelt es sich beim Nachweis der direkten Ausfuhr um eine materiell-rechtliche Voraussetzung, kann der Beschwerdeführerin infolgedessen auch im Lichte von Art. 45a MWSTGV nicht geholfen werden, wenn sie sich auf das Zolldokument im Reisendenverkehr beruft (E. 2.2.1 hievor).

An der Ordnungsmässigkeit der fraglichen Geschäftsabwicklung in Verwendung des Formulars 11.49 durfte die ESTV zudem begründeten Zweifel erheben, da einige Ausfuhrpapiere aufgrund der darin enthaltenen offensichtlich unwahren Angaben selbst im Reisenden- und Grenzverkehr grundsätzlich nicht geeignet waren, eine Steuerbefreiung zu erwirken (vgl. auch E. 2.2.2). So weisen mehrere Ausfuhrdeklarationen zwar zwei verschiedenen Käufer (Q._____ und W._____) auf, sind jedoch jeweils vom Inhaber derselben Pass-Nummer unterzeichnet worden (Vernehmlassungsbeilage Nr. 14a: Ausfuhr vom 23. April 1999, vgl. auch Beilagen der Beschwerdeführerin "Exporte Q._____ und W._____": Ausfuhrdeklarationen vom 3. November 1995, vom 1. Dezember 1995, vom 26. Januar 1996, vom 7. März 1996, vom 19. Juli 1996, vom 13. September 1996, 13. Oktober 1996, vom 22. November 1996, vom 17. Oktober 1997, vom 20. Februar 1998, vom 27. März 1998, vom

6. August 1998, vom 5. und 20. November 1998, vom 9. Juli 1999, vom 25. November 1999, vom 10. und 30. Dezember 1999). Für den Reiseverkehr ungewöhnlich ist ferner, dass in einigen Fällen ein Export von Waren der Rechnungsstellung mehrere Wochen vorausging (Vernehmlassungsbeilage Nr. 14b).

Die ESTV hat der Beschwerdeführerin dennoch die Möglichkeit eingeräumt, den Nachweis der ordnungsgemässen Anmeldung der Waren im Bestimmungsland beizubringen, um auf diese Weise die mangelhafte Exportdokumentation zu "heilen" (Vernehmlassungsbeilage Nr. 3). Die erforderlichen Bescheinigungen hat die Beschwerdeführerin jedoch nicht vorlegen können. Unter all diesen Umständen ist der Vorwurf der Beschwerdeführerin, die ESTV handle überspitzt formalistisch, verfehlt. Die ESTV hat demnach zu Recht die Mehrwertsteuer eingefordert. Die Beschwerde ist in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

7. Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
3. Dieses Urteil wird eröffnet:
 - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
 - der Vorinstanz (Ref-Nr. _____) (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren,

deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. I und m sowie Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: