Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.726/2004 /vje

Urteil vom 25. August 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____ AG, Helikopter-Transporte,
Beschwerdeführerin, vertreten durch B&P tax and
legal AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (MWSTV)
(Besteuerung von Charterflügen),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 11. November 2004.

Sachverhalt:
A.
Die seit 1982 im Handelsregister des Kantons Schwyz eingetragene X._____ AG bezweckt die Durchführung von Holz- und Schwertransporten sowie von Material- und Personentransporten, insbesondere mit Helikoptern. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. In den Monaten Juni, Juli und Oktober 1997 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Kontrolle der Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis und mit 1. Quartal 1997 durch. In der Folge erhob sie von der Steuerpflichtigen Nachsteuern im Betrag von Fr. 226'011.–, nebst Verzugszins von 5 % ab dem 30. Juni 1996 (Ergänzungsabrechnung vom 17. November 1997). Begründet wurde dies damit, dass die als steuerfrei bezeichneten Beförderungsleistungen im Ausland nicht als solche anerkannt würden. Mit Verfügung vom 18. Juni 1998 und Einspracheentscheid vom 8. April 2003 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung diese Nachforderung.
B.
Mit Rekurs an die Eidgenössische Steuerrekurskommission verlangte die X._____ AG im Hauptantrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben; eventualiter sei er insoweit aufzuheben, als es sich bei den von ihr im Ausland erbrachten Leistungen um Beförderungsleistungen handle. Die Steuerrekurskommission hiess mit Urteil vom 11. November 2004 die Beschwerde im Sinn der Erwägungen im Umfang von Fr. 1'280.50 gut; im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen und der Einspracheentscheid vom 8. April 2003 bestätigt.
C.
Die X._____ AG hat am 13. Dezember 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11.

November 2004 aufzuheben und den nachgeforderten Betrag von Fr. 226'011.– gutzuschreiben. Eventualiter sei der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission insoweit aufzuheben, als es sich bei den im Ausland erbrachten Leistungen um Beförderungsleistungen handle, und sei der nachgeforderte Betrag im entsprechenden Umfang gutzuschreiben.
Zur Begründung macht die Beschwerdeführerin geltend, die im Rahmen von Charterverträgen erbrachten Leistungen würden im Ausland ausgeführt und seien deshalb der schweizerischen Mehrwertsteuer entzogen. Eine Besteuerung würde zu einer Ungleichbehandlung führen und verstosse somit gegen das verfassungsmässig garantierte Recht der Gleichbehandlung sowie der Wirtschaftsfreiheit; um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sei das schweizerische Mehrwertsteuerrecht nach dem Bestimmungslandprinzip auszulegen. Zur Begründung des Eventualbegehrens wird vorgebracht, die Eigencharterleistungen seien zum überwiegenden Teil Beförderungsleistungen, die als steuerbefreite Umsätze zu gelten hätten.
D.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]; siehe auch Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]).

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 OG) ist grundsätzlich einzutreten. Soweit allerdings die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren obsiegt hat, nämlich hinsichtlich der Eigencharterleistungen im Umfang von Fr. 1'280.50, ist sie durch den angefochtenen Entscheid nicht berührt und fehlt ihr ein schutzwürdiges Anfechtungsinteresse im Sinn von Art. 103 lit. a OG; insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG).
1.3 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
2.
2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt im Inland erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 4 MWSTV in Verbindung mit Art. 14 MWSTV). Als Lieferung gilt die Überlassung eines Gegenstandes, wenn dabei die Befähigung verschafft wird, über diesen im eigenen Namen wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV), aber auch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung, z.B. gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag (Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Zu den Dienstleistungen sind u.a. Umsätze aus der Beförderung von Personen oder Gütern zu zählen (vgl. Art. 12 Abs. 2 lit. b MWSTV).

Die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen sind vollumfänglich von der Steuer befreit (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. c Ziff. 1 BV; vgl. auch Art. 8 Abs. 2 lit. c Ziff. 1 ÜbBest.aBV). Ebenso befreit sind Beförderungen im Luftverkehr, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugort im Inland liegt (Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV). Dies trifft auch für Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen zu, wenn sie von Luftfahrtgesellschaften verwendet

werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind (Art. 15 Abs. 2 lit. h MWSTV). Dabei handelt es sich um echte Steuerbefreiungen, weil für solche Umsätze der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann (Art. 15 Abs. 1 MWSTV).
2.2 Im internationalen und im grenzüberschreitenden Verkehr ist die Frage des Ortes von Lieferungen und Dienstleistungen von erheblicher Bedeutung, weil nur Inlandumsätze oder Importe der Besteuerung in der Schweiz unterliegen (Art. 4 MWSTV und Art. 65 ff. 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 (Art. 12 Abs. 1 MWSTV; Erbringerortsprinzip). Lieferungen werden demgegenüber dort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder Nutzung befindet (Art. 11 lit. a MWSTV; sog. Abhollieferungen), oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 11 lit. b MWSTV; sog. Beförderungs- oder Versandlieferungen). Im Gegensatz zur Regelung in der Europäischen Union umfasst der schweizerische Lieferbegriff auch die Gebrauchsüberlassung (z.B. Miete) und Werkleistungen (vgl. zur Bedeutung des Ortes von steuerbaren Umsätzen Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum
Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/ Stuttgart/Wien 2003, Rz 481 ff.).
2.3 Bei den Leistungen im Flugverkehr ist die Abgrenzung zwischen den als Dienstleistung geltenden reinen Beförderungen und den zu den Lieferungen zählenden Vercharterungen zu beachten. Mit dem Recht zum Vorsteuerabzug von der Steuer befreit sind die grenzüberschreitenden Beförderungen im Sinn von Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV. Nicht befreit sind demgegenüber Leistungen, die als Überlassung von Flugzeugen zum Gebrauch oder zur Nutzung nach Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV, d.h. als Lieferungen, gelten (vgl. zur Abgrenzung Urteile 2A.55/1999 vom 23. Januar 2001, in: ASA 71 564 ff., sowie 2A.314/1998 vom 27. Februar 2001, in: ASA 73 316 ff.; vgl. auch Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz 938 ff.).

Der Begriff der Vercharterung kann verschiedene Leistungen und auch ein Mehrparteienverhältnis umfassen. Als reine Vercharterung gilt die Überlassung eines Flugzeugs an einen Reiseveranstalter, der wiederum Flugreisen (in der Regel im Rahmen eines Pauschalreisevertrags) an die Passagiere verkauft (vgl. BGE 83 II 231). Zivil- und auch mehrwertsteuerrechtlich werden damit mindestens zwei Umsätze bewirkt, nachdem drei Parteien beteiligt sind: Als von der Besteuerung im Sinn von Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV ausgenommene Beförderungsleistung gilt nur der Verkauf der Flüge an die Passagiere durch den Charterer. Demgegenüber stellt der erste Umsatz, das Zurverfügungstellen des Flugzeugs, eine Lieferung im Sinn von Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV dar.
Zu unterscheiden ist zwischen Fremd- und Eigencharter, wobei die Fremdvercharterung zwei Arten kennt, den Miet- und den Transportcharter. Als Eigencharter gilt zivilrechtlich die Verwendung eines Flugzeugs im Rahmen eines Zweiparteienverhältnisses für sich und allenfalls weitere Personen zum Transport oder für Arbeitsflüge aller Art. Die in der Praxis weit häufigeren Fremdcharterleistungen finden dagegen im Rahmen eines Dreiparteienverhältnisses statt (Vercharterer-Charterer-Benützer). Mehrwertsteuerrechtlich ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann von einer Lieferung im Sinn der Mehrwertsteuergesetzgebung auszugehen (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV), wenn im Rahmen eines Eigenchartervertrags der Einsatz des Transportmittels für bestimmte Zwecke (z.B. Fotoaufnahmen, Überwachungsflüge etc.) vorgesehen ist und dieser im Vordergrund steht. Steht hingegen die Beförderung im Vordergrund, ist entsprechend eine Beförderungsleistung im Sinn des Mehrwertsteuerrechts gegeben (vgl. Urteil 2A.314/1998 vom 27. Februar 2001, E. 3f, in: ASA 73 316 ff. S. 324, sowie Urteil 2A.519/1998 vom 24. April 2001, E. 4).
3.
3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die fraglichen Helikopterleistungen würden im Rahmen von Charterverträgen erbracht, mit denen ein Gegenstand (Helikopter) zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen werde. Weil dies erst im Ausland geschehe und somit auch die Verfügungsmacht erst im Ausland verschafft werde, sei der entsprechende Umsatz der schweizerischen Steuerhoheit entzogen.
3.2 Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden: Der zitierte Art. 11 MWSTV legt den Ort von Abhollieferungen (lit. a) sowie von Beförderungs- oder Versandlieferungen (lit. b) fest (oben E. 2.2). Diese Bestimmung gilt uneingeschränkt auch für die Vermietung von beweglichen Gegenständen (vgl. Urteil 2A.557/1999 vom 10. November 2000, E. 5b und 5d, in: ASA 70 312 S. 316 f.; Camenzind/Honauer/ Vallender, a.a.O., Rz 502 und 504). Vorliegend werden die Helikopter der Beschwerdeführerin für die Ausführung von Leistungen im

Ausland von der Schweiz aus an den Einsatzort ins Ausland verschoben; die Beförderung zum Abnehmer beginnt also im Inland. Da gemäss Art. 11 lit. b MWSTV, der wie gesagt auch auf die Gebrauchsüberlassung im Sinn von Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV anwendbar ist, als Lieferort der Ort gilt, an dem die Beförderung zum Abnehmer beginnt, handelt es sich im vorliegenden Fall um steuerbare Inlandlieferungen. Anders würde es sich allenfalls dann verhalten, wenn die Helikopter im Ausland stationiert wären und von dort aus eingesetzt würden. Ein solcher Sachverhalt ist hier indessen nicht dargetan.
3.3 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, ist nicht stichhaltig. Die von ihr befürwortete "berichtigende Auslegung" für die in Art. 5 Abs. 2 MWSTV genannten Lieferungen verstösst gegen den klaren Gesetzeswortlaut von Art. 11 lit. b MWSTV und liesse sich auch aufgrund der Gesetzesmaterialien (zu MWSTV und MWSTG) nicht rechtfertigen. Zu beachten ist, dass Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Beförderungsmitteln, die direkt ins Ausland befördert oder versandt werden, nicht von der Steuer befreit. Der Gesetzgeber hat sich mit dieser für die Wirtschaft offenbar unbefriedigenden Lösung befasst und in Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG nunmehr eine Steuerbefreiung vorgesehen, sofern die betreffenden Schienen- und Luftfahrzeuge "vom Lieferungsempfänger überwiegend im Ausland genutzt werden". Aus dieser Neuregelung kann die Beschwerdeführerin für den hier zu beurteilenden Sachverhalt indessen nichts zu ihren Gunsten ableiten, zumal mit Art. 19 Abs. 2 MWSTG nicht etwa eine Lücke im Gesetz geschlossen, sondern ein neuer Steuerbefreiungstatbestand eingefügt wurde. Abgesehen davon könnte die als abschliessend konzipierte Liste der Steuerbefreiungen, wie sie in Art. 15 MWSTV vorgesehen sind, weder von der Behörde noch vom Richter nach Belieben ergänzt werden.
3.4 Die Beschwerdeführerin behauptet weiter, Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV werde in der Praxis rechtsungleich und in einer gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verstossenden Weise angewendet: Ausländische Luftfahrtunternehmungen, die Leistungen aufgrund von Charterverträgen mit im Ausland immatrikulierten Flugzeugen in der Schweiz erbringen, würden der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterworfen, weil die Eidgenössische Steuerverwaltung in solchen Fällen die Verschaffung der Verfügungsmacht über das Flugzeug oder der Transportkapazität als im Ausland erfolgt betrachte. Die Beschwerdeführerin unterlässt es freilich, die angeblich verfassungswidrige Praxis - die von der Behörde bestritten wird - durch ein konkretes Beispiel oder ein anderes Beweismittel auch nur ansatzweise zu belegen; auf ihre Rügen ist deshalb nicht weiter einzugehen. Im Übrigen bestehen keine Anhaltspunkte für eine verfassungswidrige Praxis der Behörde, im Gegenteil: Aufgrund des im Jahr 2001 an die Luftfahrtbranche in der Schweiz versandten Orientierungsschreibens kann davon ausgegangen werden, dass die vom Bundesgericht eingeleitete Rechtsprechung zur Bestimmung des Leistungsortes bei der Vercharterung von Luftfahrzeugen auch umgesetzt wird.
3.5 Nicht durchzudringen vermag die Beschwerdeführerin ferner mit ihrer Auffassung, zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips sei eine berichtigende Auslegung vorzunehmen. Zwar gilt das Bestimmungslandprinzip, das der Vermeidung von steuerlichen Doppelbelastungen dient, als fundamentaler Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts auch nach der schweizerischen Mehrwertsteuergesetzgebung (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG); der Einzelne kann daraus allerdings keine subjektiven Rechte ableiten (vgl. dazu Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz 81 und die dort zitierte Literatur und Judikatur). Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin aber weder eine Doppelbesteuerung nachgewiesen, noch ist eine solche aufgrund der Akten erstellt. Im Übrigen hätte sich eine allfällige Doppelbesteuerung ohnehin nur dann ergeben können, wenn der Charterer Endverbraucher gewesen wäre und ein Abzug der Vorsteuer nicht möglich gewesen wäre. Wie es sich damit verhält, ist hier nicht zu prüfen.
4.
4.1 Mit dem Eventualbegehren verlangt die Beschwerdeführerin eine Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids insoweit, als es sich bei den im Ausland erbrachten Leistungen um steuerbefreite Beförderungsleistungen oder um von der Besteuerung ausgenommene Umsätze handle. Sie vertritt die Auffassung, bei den in Portugal erbrachten Löscheinsätzen sei die Beförderung des Löschmittels im Vordergrund gestanden; diese Beförderungsleistung sei als Hauptleistung zu betrachten und von der Besteuerung auszunehmen. Das Gleiche gelte für die Flüge, bei denen die Transportleistung die Hauptleistung darstelle, wobei noch festzulegen sei, welcher Anteil als steuerbefreite Transportleistung zu gelten habe.
4.2 Beförderungsleistungen werden in dem Land erbracht, in welchem die zurückgelegte Strecke liegt (Art. 12 Abs. 2 lit. b MWSTV). Beförderungen im Luftverkehr sind von der Steuer befreit, wenn nur der Ankunfts- oder Abflugsort im Inland liegt (Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV). Vorliegend dienten nun aber die Helikoptereinsätze der Beschwerdeführerin nicht primär der Beförderung, sondern der Durchführung von besonderen Aufgaben

wie: Montagearbeiten, Fotoaufnahmen, Bergungsflüge, Löscheinsätze, Holz- und Materialtransporte (zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von zusammenhängenden Leistungen vgl. im Einzelnen Urteil 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 10.1 und dort zitierte Lehre; vgl. auch Art. 36 Abs. 4 MWSTG). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich somit um eine Vercharterung und damit um eine Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung des Helikopters im Sinn von Art. 5 MWSTV, d.h. um eine Lieferung und nicht um eine Beförderung (vgl. die erwähnten Urteile 2A.314/ 1998 vom 27. Februar 2001, E. 3f und 2A.519/1998 vom 24. April 2001, E. 4b).

Auch bei Löscheinsätzen geht es nicht primär um den Transport von Flüssigkeit von einem Ort zu einem andern. Im Vordergrund steht vielmehr der Löscheinsatz an sich mit der Löschung des Brandes als Hauptzweck. Das dafür verwendete Wasser ist Mittel zum Zweck. Nach der in diesem Zusammenhang vorzunehmenden wirtschaftlichen Betrachtung des zu beurteilenden Vorgangs stellt das Zurverfügungstellen des Helikopters mit Besatzung und Ausrüstung den Hauptzweck dar. Demnach sind auch die Löscheinsätze als Vercharterungen zu qualifizieren; sie gelten in Anwendung von Art. 4 lit. a MWSTV bzw. Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV als Lieferungen und sind zum Normalsatz zu versteuern (Art. 27 Abs. 1 lit. b MWSTV).

Handelte es sich aber bei den fraglichen Leistungen um Vercharterungen mit Liefercharakter und nicht um Beförderungen, so entfällt die von der Beschwerdeführerin verlangte Aufteilung in steuerbefreite und nicht steuerbefreite Transportleistungen im Sinn von Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV.
4.3 Die Beschwerdeführerin behauptet schliesslich, die Steuerbehörde habe mindestens in einem Fall eine Flugschulleistung nachbelastet, obwohl diese nach Art. 14 Ziff. 19 MWSTV steuerbefreit sei. Abgesehen davon, dass die Rüge erstmals vor Bundesgericht erhoben wird und somit ein unzulässiges Novum darstellt, trifft sie auch in der Sache nicht zu: Die Eidgenössische Steuerverwaltung legt in ihrer Vernehmlassung unter Hinweis auf die einschlägigen Abrechnungen dar, dass mit Bezug auf die fragliche Rechnung (Nr. 004151) für einen Schulungsflug keine Nachbelastung vorgenommen wurde und dass die Beschwerdeführerin ihre Schulungsleistungen in den Abrechnungen jeweils - zu Recht - vom gesamten Umsatz abgezogen hatte.
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit in allen Teilen als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 8'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 25. August 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: