



SRK 2003-072

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Barbara O. Merz Wipfli, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 15. Februar 2006

in Sachen

Firma X., Nachfolgerin Y., Einzelfirma, Buchdruckerei und Verlag, als Rechtsnachfolgerin der
Einzelfirma X., ... , Beschwerdeführerin

gegen

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

betreffend

Warenumsatzsteuer (WUST) / Mehrwertsteuer (MWSTV) / Übergangsrecht;
1. Quartal 1993 - 4. Quartal 1994 / 1. Quartal 1995 ff.

Sachverhalt:

A.- X. betrieb in A. eine Buchdruckerei und einen Verlag in der Rechtsform der Einzelfirma (Firma X.). Gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons B. vom (...), veröffentlicht im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) am (...), ist die Firma infolge Todes des Inhabers erloschen. Die Aktiven und Passiven gehen an die Einzelfirma "Firma X., Nachfolgerin Y." in A. über. X. war vom 1. Januar 1968 bis zum 31. Dezember 1994 als Herstellerpflichtgrossist nach Art 8 Abs. 1 Bst. a und Art 9 Abs. 1 Bst. b des

Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUB; SR 641.20 a. F.) im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

Zwischen dem 16. und 19. Juni 1998 führte die ESTV bei X. eine Kontrolle nach Art. 35 WUB durch und revidierte die Steuerperioden 1. Quartal 1993 bis 4. Quartal 1994 (Zeitraum vom 1. Januar 1993 bis 31. Dezember 1994). Aus folgenden Gründen nahm die Verwaltung mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 19. Juni 1993 eine Nachbelastung von total Fr. 20'601.-- (nebst Verzugszins) vor:

a) Die Umsatzabstimmung bzw. der Vergleich zwischen den deklarierten und den verbuchten Umsätzen ergab eine Differenz von Fr. 7'974.-- (Nachbelastung: Fr. 494.35 = 6,2 % von Fr. 7'974.-- [106,2 %]).

b1) Spezialwerkzeuge (z.B. Lithos, Clichés), die vom Steuerpflichtigen steuerfrei gegen Grossistenerklärung (GE) bezogen wurden, verblieben nach der Leistungserstellung bei ihm. Auf deren Bezug wurde deshalb bei der Kontrolle die Nachsteuer erhoben (Fr. 15'241.85), während die auf dem Verkauf fakturierten 6,2 % WUST gutgeschrieben wurden (Fr. 8'772.20).

b2) Der Steuerpflichtige hatte für den eigenen Gebrauch gewerbsmässig Druckerzeugnisse hergestellt (Steuer: Fr. 62.--).

c1) Leistungen, welche bereits in den Jahren 1994 und früher erbracht worden waren, wurden 1995 und 1996 inkl. Mehrwertsteuer fakturiert (Nachforderung: Fr. 11'027.90).

c2) Bereits 1994 in Rechnung gestellte, jedoch ab dem 1. Januar 1995 vereinnahmte Beträge wurden nicht unter der Warenumsatzsteuer, sondern in den Mehrwertsteuerabrechnungen 1995 deklariert (WUST-Nachbelastung: Fr. 2'541.30).

B.- Am 7. Juli 1998 wandte sich X. brieflich an die ESTV und hielt fest:

a) Die Kontrolle der Nachbelastung von Fr. 494.35 sei ihm nicht möglich. Nach seiner Auffassung gehe es dabei nicht ein Warenumsatz, sondern Versicherungsleistungen.

b) Die Spezialwerkzeuge (Lithos, Prägepaletten, usw.) seien urheberrechtlich geschützt, stünden im Eigentum des Auftraggebers und verblieben nur solange in der Druckerei, als noch Nachdrucke erforderlich seien.

c) Bei den 1995 und später abgerechneten, teilweise schon 1994 gelieferten Waren habe es sich um Teile grösserer Aufträge gehandelt, die nicht per 31. Dezember 1994 abgeschlossen gewesen seien. Aufgrund der Anwendung der neuen Steuersätze habe die ESTV mehr erhalten, als ihr vor 1995 zugestanden sei.

Die ESTV teilte am 29. September 1998 X. mit, dass die sich aus den vermeintlichen Umsatzdifferenzen ergebende Nachbelastung annulliert wird und korrigierte zwei weitere, kleinere Positionen, was zur Gutschrift (GS) Nr. (...) über Fr. 504.-- führte. An den weiteren Nachbelastungen hielt die Verwaltung fest. X. bekräftigte mit Schreiben vom 22. Oktober 1998 seine Position. Dabei führte er insbesondere aus, es wäre seiner Ansicht nach befremdlich und unzumutbar, in der Rechnung einen schriftlichen Passus anzubringen, wonach das Eigentum am Spezialwerkzeug beim Auftraggeber verbleibe.

Die ESTV erliess am 20. Oktober 1999 einen förmlichen Entscheid, mit welchem sie ihre Warenumsatzsteuerforderung von Fr. 20'097.-- (nebst Verzugszins) bestätigte. Bezüglich der Spezialwerkzeuge begründete die Verwaltung ihren Entscheid insbesondere mit dem fehlenden Eigentumsvermerk auf den Rechnungen. Gleichzeitig wurden die Verfahrenskosten von total Fr. 290.-- (Spruchgebühr Fr. 200.--, Schreibgebühr Fr. 90.--) dem Warenumsatzsteuerpflichtigen auferlegt. Gegen den Entscheid erhob X. am 18. November 1999 fristgerecht Einsprache.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 20. März 2003 erkannte die ESTV wie folgt:

"1. Die Einsprache wird abgewiesen.

2. Der Einsprecher schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1993 bis 4. Quartal 1994 (01.01.1993 bis 31.12.1994) und hat zu bezahlen:

Fr. 20'097.00 Warenumsatzsteuer zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 1994.

3. Die Verfahrenskosten, bestehend aus

a) einer Spruchgebühr von Fr. 400.--

b) den Schreibgebühren von Fr. 60.--,

werden dem Einsprecher auferlegt."

In der Begründung hielt die Verwaltung insbesondere fest, dass die rechtliche Ausgangslage betreffend Spezialwerkzeuge eindeutig sei. Insbesondere weise die Verwaltung darauf hin, dass dem Abnehmer auf der Faktur oder auf andere Art und Weise bis zur Fakturierung schriftlich mitgeteilt werden müsse, dass das Werkzeug sein Eigentum sei und er jederzeit darüber verfügen könne. X. habe die Spezialwerkzeuge im warenumsatzsteuerlichen Sinne nicht abgeliefert, da er jenen Ablieferungsvermerk nicht angebracht habe. Wenn er die von der Verwaltung verlangte Mitteilung bzw. einen entsprechenden Passus seiner Ansicht nach nicht "in sein Kundenverhältnis einführen wolle", so könne er selbstverständlich darauf verzichten und wähle dadurch eine warenumsatzsteuerliche Variante, bei welcher die Spezialwerkzeuge (mangels Ablieferung) als Betriebsmittel qualifiziert würden. Der Lieferant warenumsatzsteuerbefreiter Waren habe seine Betriebsmittel - wie jeder andere Grossist - steuerbelastet zu beziehen, die Warenumsatzsteuerbefreiungen gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB würden nur für diejenige Umsatzstufe gelten, auf welcher Waren der Steuerfreiliste geliefert würden. X. habe einerseits vor dem 1. Januar 1995 erbrachte Leistungen nach diesem Zeitpunkt mit Mehrwertsteuer fakturiert und andererseits vor dem 1. Januar 1995 erbrachte und fakturierte Leistungen zusammen mit Mehrwertsteuerumsätzen deklariert. Mit diesem Vorgehen habe er die einschlägigen Vorschriften missachtet und er habe die sich daraus ergebenden finanziellen Konsequenzen zu tragen.

D.- Mit Eingabe vom 17. April 2003 (Postaufgabe 19. April 2003) erhebt die Einzelfirma X. (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 20. März 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und beantragt sinngemäss die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides. Zur Begründung bringt sie insbesondere

vor, die Differenz von über Fr. 20'000.-- ergebe sich aus den betrieblich bedingten, offen dargelegten und für die Abwicklung der Geschäftsbeziehung lebenswichtigen Umständen. Die Spezialwerkzeuge würden bei der Beschwerdeführerin unter dem Namen des Kunden verbucht, archiviert und verwaltet. Diese würden auf seinen ausdrücklichen Wunsch an Dritte ausgeliehen, zurückgefordert und wieder archiviert. Gemäss der Buchhaltung der Beschwerdeführerin seien diese Spezialwerkzeuge immer Eigentum des Kunden. Bei den nachbelasteten Warenumsatzsteuerbeträgen anlässlich des Überganges von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer handle es sich durchwegs um Lieferungen, die per 31. Dezember 1994 noch nicht komplett gewesen seien, wobei die Beschwerdeführerin den Kunden keine Teilrechnungen zustellen konnte oder wollte.

Nach Aufforderung teilte die Beschwerdeführerin der SRK zur Verbesserung der Beschwerde mit Schreiben vom 3. Mai 2003 (Postaufgabe 5. Mai 2003) mit, dass bezüglich der Spezialwerkzeuge ein spezieller Hinweis auf die Eigentumsverhältnisse - wie von der ESTV verlangt - die Kunden befremden dürfte. Unter Umständen könnte auch die materielle Situation der Beschwerdeführerin durch einen derartigen Hinweis an den Kunden gefährdet werden, da ein Kunde vor der Bezahlung der Rechnung seine Rechte an den Spezialwerkzeugen geltend machen könnte, um diese anderweitig billiger zu nutzen. Bezüglich der Frage des Rechnungstermines anlässlich des Überganges von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer handle es sich um zehn Kunden. Die fraglichen Aufträge seien über einen längeren Zeitraum und mehrere Auflagen verteilt gewesen und hätten jeweils nur mit einer einzigen Rechnung abgerechnet werden können. Ausserdem werde die SRK darum ersucht, die Frage der Verjährung der Warenumsatzsteuerforderung zu prüfen.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2003 verzichtet die ESTV auf die Einreichung einer Vernehmlassung und schliesst auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die SRK holte vom Handelsregisteramt des Kantons B. am 7. Juli 2005 von der "Firma X., Nachfolgerin Y." und von der "Firma X." Handelsregisterauszüge ein, von denen am 12. Juli 2005 Kopien an die Parteien zugestellt wurden.

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

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Warenumsatzsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV, die nach dem 1. Januar 1994 ergangen sind, der Beschwerde an die SRK (vgl. den revidierten Art. 6 Abs. 3 WUB, AS 1992 320, in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über die vollständige Inkraftsetzung der Änderung des Bun-

desgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, AS 1993 877 f.). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]). Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz. Nach Art. 49 VwVG kann mit der Beschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Bst. a), die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Bst. b) sowie die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Bst. c) gerügt werden.

b) Der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. März 2003 ist der Beschwerdeführerin offensichtlich am 21. März 2003 zugestellt worden. Die Beschwerde vom 17. April 2003 (Postaufgabe: 19. April 2003) ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG); auch die Verbesserung der Beschwerde erfolgte innert angesetzter Frist. Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG (in der Fassung gemäss Änderung vom 18. März 1994, veröffentlicht in AS 1994 1637) einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden.

c) Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.

d) Der Warenumsatzsteuerbeschluss ist durch Art. 82 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) aufgehoben worden. Nach Art. 83 Abs. 1 MWSTV bleiben allerdings die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften unter Vorbehalt von Art. 84 MWSTV weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar.

Gemäss Art. 8 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Das Mehrwertsteuergesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und Rechtsverhältnisse anwendbar.

Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1993 und 1994 getätigt worden sind. Somit findet das Warenumsatzsteuerrecht auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

e) Die Bestimmungen des Warenumsatzsteuerbeschlusses binden die SRK in gleicher Weise wie ein Bundesgesetz (vgl. BGE 123 II 452 E. 11, 123 II 30 ff. E. 7; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 32 Rz. 19, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Demgegenüber stellen die von der ESTV herausgegebenen, der Praxisfestlegung dienenden Wegleitungen, Zirkulare usw. als sogenannte Verwaltungsverordnungen nicht verbindliche Rechtssätze dar. Da sie nicht vom verfassungsmässigen Gesetzgeber stammen, sondern von einer Verwaltungsbehörde, können sie keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen vorsehen. Die rechtsanwendenden Behörden haben sich an Verwaltungsverordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben. Die in Verwaltungsverordnungen vorgenommene Auslegung des Gesetzes unterliegt demnach der richterlichen Nachprüfung (BGE 126 II 279 E. 4c; 123 II 30 E. 7; 121 II 478 E. 2b, je mit weiteren Hinweisen).

f) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeinstanz hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen. Sie darf im streitigen Verfahren durchaus auch weitere Sachverhaltsermittlungen vornehmen (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage Zürich 2002, S. 375 Rz. 1809).

Der Streitgegenstand darf aber nicht über das Anfechtungsobjekt hinausgehen. Im Laufe des Beschwerdeverfahrens darf der Streitgegenstand nicht erweitert und qualitativ verändert werden. Er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. Das bedeutet auch, dass die Rechtsmittelinstanz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen darf, als sie angefochten ist (vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 149 Rz. 403 ff.; vgl. auch André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 30 f. Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen und S. 76 Rz. 2.85). Neue Anträge sind im Beschwerdeverfahren vor den Rekurskommissionen grundsätzlich unzulässig, denn der Streitgegenstand darf nicht ausserhalb des Verfügungsgegenstandes liegen. Ausnahmsweise werden Antragsänderungen und -erweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, jedoch aus prozessökonomischen Gründen zugelassen. Voraussetzung dafür ist, dass einerseits ein (sehr) enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (Moser, a.a.O., S. 75 Rz. 2.82 f.; vgl. auch Entscheid der SRK vom 31. Januar 1996, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 61/1997 Nr. 21 S. 193 E. 1b).

Grundsätzlich hat die Beschwerdeinstanz das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Kölz/Häner, a.a.O., S. 39 Rz. 112). Dies bedeutet aber nicht, dass sie einen bei ihr angefochtenen Einspracheentscheid unter jedem erdenklichen Blickwinkel zu überprüfen und

nach allen möglichen Rechtsfehlern zu untersuchen hat. Es müssen sich immerhin aus den Akten oder Rechtsschriften Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Rechtsverletzung ergeben (Kölz/Häner, a.a.O., S. 40 Rz. 14). Die SRK hat aber zumindest jene Fragen zu klären, die sich aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebender Anhaltspunkte stellen; dies selbst dann, wenn die betreffende Rechtsfrage von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfen wird. Fehler, wie beispielsweise eine ungerechtfertigte Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer, hat sie deshalb von sich aus zu korrigieren (Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 in Sachen S. [2A.122/2001] E. 2c).

2.- a) Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV habe die fünfjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 28 WUB verstreichen lassen, ohne verjährungsunterbrechende Massnahmen ihr gegenüber vorzunehmen.

b) Nach Art. 28 WUB verjährt die Warenumsatzsteuer fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden ist (Art. 24 WUB). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen; er ruht, solange die Warenumsatzsteuerpflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann. Um die Verjährung zu unterbrechen, genügt es, der Warenumsatzsteuerpflichtigen unzweideutig mitzuteilen, dass ein bestimmter Tatbestand der Abgabe unterliege. Dies kann in Form eines einfachen Schreibens geschehen, wobei der Tatbestand nicht notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss und die geforderte Warenumsatzsteuer nicht unbedingt ziffernmässig festgesetzt zu werden braucht. Als Einforderungshandlung gilt insbesondere die Zustellung einer EA, aber auch einer GS (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 S. 446 f. E. 5b). Wurde die Nachforderung in einem förmlichen Entscheid festgelegt, so ist eine erneute Unterbrechung der Verjährung nur noch durch Betreibung bzw. - wenn gegen den Entscheid Einsprache (bzw. Beschwerde) erhoben worden ist - durch Zustellung des Einspracheentscheides (bzw. Beschwerdeentscheides) möglich. Wird die Verjährung unterbrochen, so beginnt die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen.

c) In casu ist der Lauf der Verjährungsfrist mittels der EA Nr. (...) vom 19. Juni 1998 ein erstes Mal durch die ESTV unter Einhaltung der fünfjährigen Verjährungsfrist unterbrochen worden. In weiterer Folge begann eine neue fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen. Die Verwaltung erliess am 20. Oktober 1999 einen Entscheid und hielt damit die fünfjährige Verjährungsfrist erneut ein, wobei ab diesem Termin auch in diesem Falle wieder eine neue fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen begann. Mit dem Erlass des Einspracheentscheides vom 20. März 2003 beachtete die ESTV erneut fristgerecht die wiederum neu begonnene fünfjährige Verjährungsfrist. Die in Frage stehenden Warenumsatzsteuerforderungen sind daher noch nicht verjährt.

d) Eine absolute Verjährung kennt der Warenumsatzsteuerbeschluss nicht (vgl. Metzger, a.a.O., S. 346 f. Rz. 877). Das Bundesgericht hat es abgelehnt, auf dem Wege der Lückenfüllung eine absolute Verjährungsfrist zu statuieren (vgl. die Urteile des Bundesgerichts vom 31. Januar

2000 in Sachen B. [2A.321/1999] E. 2, betreffend die Verrechnungssteuer sowie vom 9. Mai 2000 in Sachen S. AG [2A.326/1999] E. 6, betreffend die Warenumsatzsteuer sowie den Entscheid der SRK vom 30. August 2000 in Sachen J. [SRK 1999-067] E. 2a, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichtes vom 6. März 2001 [2A.464/2000] E. 5). Demnach ist bezüglich der fraglichen Warenumsatzsteuerforderung auch keine absolute Verjährung eingetreten.

Der zeitlichen Begrenzung der Geltendmachung von Abgabeforderungen dient im Übrigen ausschliesslich das Institut der Verjährung (Entscheid der SRK vom 24. September 2001 in Sachen W. [SRK 2001-122] E. 3). Wenn diese noch nicht eingetreten ist, weil die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, kann daher nicht geltend gemacht werden, die Durchsetzung der Forderung erweise sich als willkürlich oder rechtsmissbräuchlich, da die Behörde zu lange nicht gehandelt habe.

3.- a) Wer als Grossist im Inland Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, ist nach Art 8 Abs. 1 Bst. a WUB steuerpflichtig. Grossist ist unter Vorbehalt von Art. 11 WUB der Händler, der jährlich im Inland für mehr als Fr. 35'000.-- Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, sofern von diesem Umsatz mehr als die Hälfte auf Engroslieferungen oder ein Betrag von mehr als Fr. 35'000.-- auf Lieferungen gebrauchter Waren entfällt (Art. 9 Abs. 1 Bst. a WUB). Grossist ist unter Vorbehalt von Art. 11 WUB der Hersteller, der jährlich im Inland für mehr als Fr. 35'000.-- Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, gleichgültig, ob es sich dabei um selbst hergestellte oder um ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung weiterveräusserte oder verwendete Waren handelt (Art. 9 Abs. 1 Bst. b WUB). Ebenfalls können sich Händler oder Hersteller, ohne dass die Voraussetzungen von Art. 9 Abs. 1 Bst. a oder b WUB zutreffen, freiwillig als Grossist registrieren lassen (vgl. Metzger, a.a.O., S. 89 ff. Rz. 157 ff.). Gemäss Art. 9bis WUB gilt ferner als Grossist, wer gewerbsmässig Bücher verlegt, auch wenn bei ihm die Voraussetzungen von Art. 9 WUB nicht zutreffen (vgl. Metzger, a.a.O., S. 97 f. Rz. 179 ff.).

b) Nach Art. 13 Abs. 1 Bst. a WUB unterliegen der Warenumsatzsteuer unter Vorbehalt von Art. 14 WUB (Ausnahmen) die Lieferungen im Inland (Art. 15 WUB) einerseits und der Eigenverbrauch von Waren (Art. 16 WUB) durch Grossisten andererseits. Eigenverbrauch liegt gemäss Art. 16 Abs. 1 WUB unter anderem dann vor, wenn der Grossist Waren, die er steuerfrei gegen GE bezogen hat (Bst. a) oder die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt hat (Bst. b.), anders verwendet, als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren.

c) Als Wiederverkaufsware wird jene Ware bezeichnet, die im gleichen Zustand ("telle quelle") weitergeliefert wird, in dem sie der Abnehmer erhalten hat. Vor der Lieferung darf die Wiederverkaufsware weder weiterverarbeitet noch bearbeitet werden; der Abnehmer darf die Ware aber auch nicht vor der Lieferung selber gebrauchen oder einem Dritten zum Gebrauch überlassen (vgl. Metzger, a.a.O., S. 174 ff. Rz. 378 ff.).

d) Hilfsmittel, die der Grossist zur Herstellung von Waren benötigt und die nicht Werkstoffe sind, sind grundsätzlich Gegenstand von steuerbaren Detaillieferungen an den Grossisten. Der Grossist kann sie nicht steuerfrei erhalten, weil er sie selbst verwendet. Im Falle der Eigenfabrikation kann er allenfalls die zu ihrer Herstellung benötigten Materialien als Gegenstand von Engroslieferungen steuerfrei beziehen (Art. 14 Abs. 1 Bst. a WUB), wenn er die Hilfsmittel gewerbmässig herstellt; er hat dann aber die Ingebrauchnahme dieser Hilfsmittel als Eigenverbrauch zu versteuern (Art. 16 Abs. 1 Bst. b WUB). Daran ändert nichts, wenn er sie nach Gebrauch dem Kunden überlässt und sie in einer besonderen Position offeriert und in Rechnung stellt (Metzger, a.a.O., S. 176 Rz. 386; BGE 73 I 267 = ASA 16 S. 231 ff., insbesondere 234/235). Nach Art. 18 WUB gelten als Werkstoffe ausser den Rohstoffen und Zwischenerzeugnissen, die in die hergestellten Waren oder Bauwerke übergehen oder bei der Herstellung abfallen, auch die Stoffe, welche für die Energieerzeugung oder für ähnliche Zwecke bei der Herstellung aufgebraucht werden oder dabei abfallen (vgl. Metzger, a.a.O., S. 189 ff. Rz. 416 ff.).

e) aa) Die sogenannten Spezialwerkzeuge, wie Stanz- und Ziehwerkzeuge, Lehren, Vorrichtungen, Press- und Spritzformen, ferner Klischees, Fotolithos und dergleichen, wie man sie im graphischen Gewerbe benötigt, sind ebenfalls Hilfsmittel der Warenherstellung. Die Verwaltungspraxis hatte ursprünglich die Lieferung solcher Hilfsmittel als Detaillieferungen an den Hersteller behandelt, gleichgültig, ob er sie nach erfolgreichem Gebrauch dem Kunden überliess oder nicht und ob er sie gesondert fakturierte (Metzger, a.a.O., S. 176 Rz. 388).

bb) Das Bundesgericht entschied jedoch im Jahre 1948, dass Spezialwerkzeuge unter bestimmten Voraussetzungen als Wiederverkaufsware betrachtet werden können, wenn sie nämlich eigens für die Ausführung eines bestimmten Fabrikationsauftrages bezogen bzw. selbst angefertigt werden sowie spätestens bei der Lieferung der bestellten Produkte dem Besteller abgeliefert und getrennt in Rechnung gestellt werden (BGE 74 I 505 ff., insbesondere 515 f. = ASA 18 S. 35 ff., insbesondere 43 f.). Die ESTV hat in ihren Anweisungen an die Warenumsatzsteuerpflichtigen (in der für dieses Verfahren massgebenden Ausgabe: Wegleitung 1982, Rz. 346 ff.) ihre diesbezügliche Praxis angepasst.

cc) In Rz. 347 Abs. 1 der Wegleitung 1982 verlangt die ESTV ausdrücklich, dass derartige Spezialwerkzeuge spätestens mit den bestellten Fabrikaten dem Besteller abgeliefert werden müssen und gesondert in Rechnung zu stellen sind; nur diese Waren gelten als Verkaufswaren, auch wenn sie vorher in Gebrauch genommen wurden. Jedes Spezialwerkzeug ist bei der Fakturierung mit Warenbezeichnung und Preis einzeln aufzuführen, bei Serien gleicher Spezialwerkzeuge genügt die Angabe der Warenbezeichnung, der Anzahl und des Gesamtpreises. Rz. 348 der Wegleitung 1982 macht dem Hersteller zusätzlich folgende Auflage: Falls das Spezialwerkzeug zur Aufbewahrung beim Hersteller verbleibt, so gilt es nur dann an den Abnehmer der Fabrikate als "abgeliefert", wenn dem Abnehmer auf der Faktur oder sonst wie bis zur Fakturierung schriftlich mitgeteilt wird, dass das Spezialwerkzeug sein Eigentum sei und er jederzeit frei darüber verfügen könne. Falls alle genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, kann der Hersteller gemäss Rz. 349 der Wegleitung 1982 solche Spezialwerkzeuge oder die Werkstoffe für die Herstellung gegen Vorlage der GE steuerfrei einkaufen und er schuldet auf

der Ingebrauchnahme der Werkzeuge keine Eigenverbrauchssteuer. Andererseits muss der Hersteller die seinem Abnehmer gesondert in Rechnung gestellten Beträge als eine separate Lieferung (des Werkzeugs) versteuern. Die Werkzeuglieferung ist in der Regel als Detaillieferung zu versteuern, und zwar auch dann, wenn die Lieferung der damit hergestellten Produkte steuerfrei ist; nur im Ausnahmefall, nämlich wenn der Abnehmer das Spezialwerkzeug für den Wiederverkauf bezieht, liegt eine Engroslieferung vor.

Die Wegleitung 1992 wurde in Rz. 347 noch dahingehend ergänzt, dass bei der Verwendung der Bezeichnung "Kosten" oder "Kostenanteile" die Behandlung der Spezialwerkzeuge als Verkaufsware auf jeden Fall ausgeschlossen wurde.

dd) Im Jahre 1970 entschied das Bundesgericht in Abänderung seiner Praxis gemäss BGE 74 I 505 ff., dass der Hersteller, der Strich- und Rasternegative für die Herstellung von Drucksachen einsetzt, diese zuallererst zur Herstellung jener Drucksachen im eigenen Betrieb verwendet. Erst nachdem er sie diesem Zweck dienstbar gemacht hat, verkauft der Hersteller sie als nicht mehr benötigte Hilfswerkzeuge dem Kunden. Die Verwendung der Negative im eigenen Betrieb des Herstellers ist der primäre, der Verkauf der nicht mehr benötigten Negative an den Kunden ein akzessorischer Geschäftsvorgang. Der Eigenverbrauch bei der Verwendung dieser Negative für die Herstellung von Drucksachen wurde durch das Bundesgericht bejaht; der zeitlich und sachlich primäre Vorgang begründet die Warenumsatzsteuerpflicht für den Eigenverbrauch - die Warenumsatzsteuer ist daher geschuldet (BGE 96 I 72 ff., insbesondere 76 f. = ASA 39 S. 19 ff., insbesondere 21 f.).

Das Bundesgericht hat in dieser Entscheidung die Frage nicht mehr untersucht, ob die ESTV dem Umstand, dass der Hersteller für den Wiederverkauf der Negative jeweils nicht gesondert Rechnung gestellt hat, nicht zu grosse Bedeutung beigelegt hat. Ebenfalls hat das Bundesgericht den Text der von der ESTV seinerzeit herausgegebenen Merkblätter (die in der Folge von der Wegleitung 1982 abgelöst wurden) nicht erörtert.

ee) In drei weiteren publizierten Entscheidungen aus den Jahren 1987 und 1991 befasste sich das Bundesgericht erneut mit der Frage der Besteuerung von Spezialwerkzeugen. In allen diesen Fällen wurde festgehalten, dass die Spezialwerkzeuge grundsätzlich als Gegenstand von Detaillieferungen mit der Warenumsatzsteuer belastet zu beziehen oder bei eigener gewerbmässiger Herstellung im Eigenverbrauch zu versteuern sind ("taxe occulte"). Die Frage der Gesetzmässigkeit der Verwaltungspraxis, derzufolge sogenannte Spezialwerkzeuge unter den Voraussetzungen der Wegleitung 1982 als Wiederverkaufswaren behandelt und damit steuerfrei gegen GE bezogen werden können, wurde dabei in allen diesen Fällen offen gelassen (vgl. ASA 58 S. 160 ff., 61 S. 64 ff. und 61 S. 71 ff.).

In einem aktuelleren Urteil vom 25. Juni 1999 in Sachen S. AG (2A.196/1997) bestätigte das Bundesgericht die bisherige Rechtsprechung betreffend Spezialwerkzeuge (E. 3).

4.- a) Die Formerfordernisse im Verfahrensrecht haben dort ihre Grenze, wo sie sich weder durch eine ordnungsgemässe noch durch eine rechtsgleiche Abwicklung des Verfahrens rechtfertigen lassen oder wenn sie die Durchsetzung des materiellen Rechts unverhältnismässig erschweren. Über die Zulässigkeit und Grenze der Formvorschriften im Verfahrensrecht hat das Bundesgericht unter dem Grundsatz des Verbots des überspitzten Formalismus eine umfangreiche Rechtsprechung entwickelt (vgl. Kölz/Häner, a.a.O., S. 19 Rz. 51). Überspitzter Formalismus liegt vor, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt, jedoch steht nicht jede Formstrenge mit Art. 9 BV bzw. Art. 4 aBV in Widerspruch (vgl. BGE 115 Ia 17, 112 Ia 308, beide mit Hinweisen). Überspitzter Formalismus liegt aber vor, wenn die Formstrenge durch kein schutzwürdiges Interesse gerechtfertigt ist, zum Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise verunmöglicht oder behindert (vgl. BGE 114 Ia 40 mit Hinweisen). Ob übertriebener Formalismus vorliegt, prüft das Bundesgericht frei (vgl. BGE 115 Ia 17, 113 Ia 87, mit weiteren Hinweisen), wobei die SRK als ein ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, verwaltungsunabhängiges, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht, diese bundesgerichtliche Praxis mutatis mutandis übernimmt (zur Frage der richterlichen Kognitionsbefugnis vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 31. Januar 1997 in Sachen Ch. G. + Co [2A.120/1996 und 2A.121/1996] E. 3, mit Hinweisen sowie den Entscheid der SRK vom 4. Februar 1997 in Sachen T. [SRK 1996-013] E. 3a und b mit Hinweisen).

b) Der in Art. 9 BV verankerte und aus Art. 4 aBV abgeleitete Schutz von Treu und Glauben gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Er äussert sich im Bereich des Verwaltungsrechts primär in zwei Ausprägungen, nämlich im sogenannten Vertrauensschutz einerseits und im Verbot widersprüchlichen Verhaltens bzw. des Rechtsmissbrauchs andererseits (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 128 ff. Rz. 622 ff.). Das Vorliegen von Vertrauensschutz, widersprüchlichem Verhalten oder Rechtsmissbrauch vermag im Einzelfall ein Abweichen vom Gesetzmässigkeitsprinzip zu rechtfertigen. Die Behörde ist jedoch gehalten, grundsätzlich das Gesetz anzuwenden (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 138 Rz. 668). Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens schützt das Vertrauen des Privaten in das ursprüngliche Verhalten der Behörde, die einen einmal in einer bestimmten Angelegenheit eingenommenen Standpunkt nicht ohne sachlichen Grund wechseln darf. Die Behörde kann nur unter bestimmten Voraussetzungen auf eine von ihr geschaffene Vertrauensgrundlage zurückkommen. Diese Voraussetzungen ergeben sich e contrario aus denjenigen des Vertrauensschutzes (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 146 ff. Rz. 707 ff.).

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 126 II 387 E. 3a, mit Hinweisen). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 130 f. Rz. 631). Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen.

Gemäss Rechtsprechung und Literatur müssen kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit das Vertrauen auf eine behördliche Auskunft oder ein behördliches Schreiben den Schutz des Grundsatzes von Treu und Glauben geniesst: (1) Die Auskunft muss sich auf eine konkrete, die betreffende Person betreffende Angelegenheit beziehen. Nicht jede behördliche Auskunft taugt als Vertrauensbasis. Eine allgemeine Auskunft vermag die Behörde nicht zu binden. (2) Die Unrichtigkeit der Auskunft darf nicht offensichtlich sein; der Bürger darf sie nicht erkannt haben. (3) Die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, muss zur Auskunftserteilung zuständig gewesen sein. (4) Die Auskunft muss vorbehaltlos erteilt worden sein. (5) Die Person muss im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen haben, die ohne erheblichen Nachteil nicht mehr rückgängig gemacht werden können. (6) Die Rechtslage darf sich seit der Auskunftserteilung nicht verändert haben. (7) Das private Interesse am Vertrauensschutz muss das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen (vgl. BGE 118 Ia 254 E. 4b; 117 Ia 287 E. 2b; 114 Ia 213 E. 3a; Häfelin/Müller, a.a.O., S. 138 ff. Rz. 668 ff.; Peter Saladin/Ulrich Zimmerli, Einführung in das Verwaltungsrecht, Bern 1992, S. 39 f.; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 25. Juni 1998, ZBl 1999, S. 639 E. 4a, mit weiteren Hinweisen; ferner Botschaft des Bundesrates über eine neue Bundesverfassung, Separatausgabe, S. 145). Doch selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, steht nicht fest, ob der Private mit seiner Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann. Es müssen das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und jenes des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen (BGE 118 Ia 254, 117 Ia 285, 116 Ib 187, 115 Ia 18; vgl. auch BGE 119 Ib 409; Entscheid der SRK vom 6. März 1998, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 82 S. 831 ff.; Entscheid der SRK vom 27. März 1995, veröffentlicht in VPB 60/1996 Nr. 17 S. 128 ff.; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt a. M. 1990, S. 227 ff. Nr. 74 und S. 242 Nr. 75 B III/b/2; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

Im Hinblick auf die Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht fällt eine vom Gesetz abweichende Behandlung von Steuerpflichtigen nur dann in Betracht, wenn die genannten Voraussetzungen klar und eindeutig erfüllt sind; hierbei ist ein strenger Massstab anzulegen (ASA 48 S. 90, 60 S. 56).

c) Ein Konflikt zwischen Gesetzmässigkeit und Rechtsgleichheit erwächst daraus, dass in einem Fall das Gesetz missachtet und dadurch ein Bürger rechtswidrig begünstigt worden ist. Der Zwiespalt löst sich in aller Regel dahingehend auf, dass das Legalitätsprinzip den Vorrang beansprucht (BGE 104 Ib 372). Vereinzelt Fehlleistungen in der Rechtsanwendung vermitteln noch keinen Anspruch darauf, an der gesetzwidrigen Begünstigung teilzuhaben (BGE 102 Ib 364, 107 Ib 88, 108 Ia 214). Bevor ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht entsteht, muss die Behörde Gelegenheit haben, ihre vom Gesetz abweichende Rechtsanwendung aufzugeben (BGE 90 I 167 f., 98 Ib 26). Nur wenn sie das ablehnt, kann die rechtswidrige Be-

günstigung beansprucht werden (BGE 99 Ib 291, 383 f., 102 Ib 346, 103 Ia 245). Der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht setzt den schwierigen Nachweis von Vergleichsfällen voraus, in denen anders entschieden wurde (BGE 99 Ib 383 f., 108 IV 129). Es muss insbesondere dargetan sein, dass die gegenübergestellten Sachverhalte in rechtswesentlicher Beziehung übereinstimmen (BGE 90 I 162 ff., ASA 44 S. 521).

d) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV beauftragt - wie bereits erwähnt - den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Laut aArt. 8 Abs. 3 aÜB-BV regelt der Bundesrat den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur neuen Mehrwertsteuer. Nach der Rechtsprechung kommt dem Verordnungsgeber bei der Ausgestaltung dieser Übergangsordnung ein relativ grosser Entscheidungsspielraum zu. Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Verordnungsgeber allerdings die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, z.B. die Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten. Auch die allenfalls gewählte Übergangslösung muss verfassungsmässig sein. Die Regelung von Art. 84 Abs. 4 MWSTV wurde in mehreren Anwendungsfällen dem Grundsatz nach als mit der Verfassung vereinbar erklärt (BGE 123 II 393 ff., vgl. auch BGE 123 II 443 ff.).

e) aa) Nach der Mehrwertsteuerverordnung gilt für Umsätze, die ab dem 1. Januar 1995 getätigt werden, das neue Recht (Art. 84 Abs. 1 MWSTV). Leistungen und Lieferungen, die teilweise vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht wurden, sind nach altem Recht zu versteuern und müssen auch per 31. Dezember 1994 verbucht sein. Für Leistungen und Lieferungen, die teilweise ab Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht werden, gilt das neue Recht. Für Raten-, Teil- und Akontozahlungen, welche noch vor Inkrafttreten dieser Verordnung vereinbart und verbucht werden, gilt das alte Recht, sofern die Leistungen und Lieferungen auch vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht und verbucht worden sind (Art. 84 Abs. 4 MWSTV).

bb) In Anwendung dieser Übergangsordnung hat die ESTV - im Hinblick auf die Erstellung der Warenumsatzsteuerabrechnung für das 4. Quartal 1994 - folgende Praxis entwickelt (Broschüre Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer vom September 1994, S. 6 f.):

- Zu deklarieren ist in der letzten Warenumsatzsteuerabrechnung der Wert der Lieferungen und baugewerblichen Arbeiten, die bis 31. Dezember 1994 ausgeführt und in der Zeit vom 1. Januar bis 28. Februar 1995 fakturiert worden sind. Die Rechnung muss dem Empfänger nachweislich bis zum 28. Februar 1995 zugestellt werden, ein Datum vor dem 1. Januar 1995 tragen und per 31. Dezember 1994 verbucht sein.

- Der Wert der am Stichtag 31. Dezember 1994 angefangenen Dienstleistungen ist in geeigneter, leicht überprüfbarer Weise festzuhalten. Diese Dienstleistungen sind in jedem Falle von allen Steuerpflichtigen in den Geschäftsbüchern zu verbuchen.

Die Unterstellung unter das alte Recht bedingt somit grundsätzlich die erfolgswirksame Verbuchung im (Zwischen-)Abschluss per 31. Dezember 1994. Im Zusammenhang mit Dienstleistungen hat die SRK diesbezüglich entschieden, dass eine pauschale Aktivierung als Nachweis nicht genüge. Vielmehr muss aus einer Aufstellung ersichtlich sein, wie sich die Bilanzposition für die angefangenen Arbeiten wertmässig auf die einzelnen Kunden aufteilt. Die Verbuchung hat in jedem Fall auf Basis des ermittelten Verrechnungswertes (Entgelt) zu erfolgen (vgl. Entscheidung der SRK vom 6. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69/2005 Nr. 42 S. 459 ff., E. 2d). Allerdings akzeptiert die ESTV eine Bewertungskorrektur der angefangenen Arbeiten (Dienstleistungen) per 31. Dezember 1994 von bis zu 40 % des späteren Fakturawertes. Die Steuerpflichtigen, welche im Jahre 1995 oder auch noch später bestimmte Zahlungseingänge nicht versteuert haben, mit der Begründung, die entsprechenden Leistungen seien vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts ausgeführt worden, müssen demnach am 31. Dezember 1994 mindestens 60 % des effektiven Wertes dieser Leistungen (erfolgswirksam) verbucht haben. Andernfalls unterliegt die Differenz zwischen der noch zugestandenen Niedrigstbewertung und dem effektiv verbuchten Wert der Mehrwertsteuer (Entscheidung der SRK vom 6. Oktober 2004, a.a.O., E. 2d und vom 19. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 23 S. 224 ff., E. 3b und 3c). Obwohl Art. 84 Abs. 4 MWSTV sich seinem Wortlaut zufolge nur auf den Fall von Leistungen bezieht, welche teilweise im Jahre 1994 und teilweise im Jahre 1995 erbracht wurden, gilt dasselbe nach der von der SRK geschützten Praxis der ESTV auch für Leistungen, welche vollumfänglich bereits im Jahre 1994 erbracht worden waren (Entscheidung der SRK vom 22. März 2005 in Sachen C. [SRK 2003-090] E. 3c/bb und 3d und vom 8. September 2004 in Sachen T. SA [SRK 2001-161] E. 4a/bb und cc). Diese Unterscheidung ist dementsprechend in casu auch nicht weiter relevant.

cc) Diese Praxis ist primär auf Dienstleistungen zugeschnitten. Das Erfordernis, wonach Leistungen spätestens per 31. Dezember 1994 verbucht sein mussten, damit noch das alte Recht darauf Anwendung finden kann, wurde denn auch insbesondere damit gerechtfertigt, dass die Dienstleistungen nach dem alten Warenumsatzsteuerrecht grundsätzlich keiner Besteuerung unterlagen und dass für die Übergangsordnung klare und einfache Abgrenzungskriterien notwendig seien, wenn der gesamte Dienstleistungssektor auf einen Schlag von der Mehrwertsteuer erfasst werde (vgl. Entscheidung der SRK vom 6. Oktober 2004, a.a.O., E. 3a und vom 19. Juli 2000, a.a.O., E. 4b).

Lieferungen durch Verschaffung der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV) oder durch Ablieferung eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind (Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV), unterlagen hingegen in der Regel bereits unter dem früheren Recht der Steuer (Art. 15 Abs. 1 und 2 bzw. Art 15bis Abs. 1 i.V.m. Art. 18bis WUB). Der Steuersatz betrug 6,2 % bei Detaillieferungen und 9,3 % bei Engroslieferungen (art. 19 Abs. 1 WUB). Für die meisten baugewerblichen Lieferungen galt ein Belastungssatz von 4,65 % (3/4 von 6,2 %; Art. 20 Abs. 4 WUB). Während der Lieferungsempfänger die Warenumsatzsteuer in Form einer Schattensteuerbelastung definitiv zu tragen hatte, besteht bei der Mehrwertsteuer unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, die vom Leistungserbringer überwälzte Steuer in Anrechnung zu bringen, das heisst den so ge-

nannten Vorsteuerabzug vorzunehmen (Art. 29 ff. MWSTV). Aus diesem Grunde (und wegen des bei der Warenumsatzsteuer allenfalls höheren Steuersatzes [9,3 % für Engroslieferungen]) kann der Steuerpflichtige bei Lieferungen - anders als bei Dienstleistungen, welche wie gesagt unter dem alten Recht grundsätzlich steuerfrei waren - gegebenenfalls durchaus ein Interesse daran haben, dass diese der Mehrwertsteuer (statt der Warenumsatzsteuer) unterliegen. So argumentiert denn auch die ESTV in casu, bei der Mehrwertsteuer verlaufe die Lieferung von Gegenständen wie sie hier in Frage stehen, durch Versteuerung und Vorsteuerabzug steuerneutral, während bei der Warenumsatzsteuer die auf der Lieferung von Betriebsmitteln anfallende Steuer definitiv geschuldet sei. Würden diese Waren nun mit der Mehrwertsteuer fakturiert, so könne der steuerpflichtige Abnehmer die ihm überwältzte Steuer als Vorsteuer in Abzug bringen, was zu einer steuerlichen Entlastung der Gegenstände führe, die unter der Warenumsatzsteuer nicht möglich gewesen sei (vgl. Ziff. 3 der Erwägungen des Einspracheentscheids). Dennoch sieht die seinerzeitige Praxisfestlegung der ESTV auch für Lieferungen vor, dass das alte Recht nur anwendbar sei, wenn die entsprechenden Entgeltsforderungen per 31. Dezember 1994 verbucht waren. Im Übrigen mussten die betreffenden Rechnungen ein Datum vor dem 1. Januar 1995 tragen und dem Empfänger nachweislich bis zum 28. Februar 1995 zugestellt worden sein (Broschüre Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer vom September 1994, S. 6 f.). Es stellt sich somit die Frage, welches die Konsequenzen sind, wenn diese Anforderungen nicht erfüllt sind.

Soweit Dienstleistungen in Frage stehen, ist die Rechtsprechung der SRK und des Bundesgerichtes klar. Wie bereits gesagt, unterliegt die Differenz zwischen der noch zugestandenen Niedrigstbewertung und dem effektiv verbuchten Wert der Mehrwertsteuer (Entscheide der SRK vom 6. Oktober 2004, a.a.O., E. 2d/bb und vom 19. Juli 2000, a.a.O., E. 3c; E. bb hiervor). In Bezug auf Lieferungen ist die Praxis hingegen weniger eindeutig. So hat die SRK in einem Entscheid vom 20. Januar 2003 (veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 83 S. 771 ff., E. 3b und 3c) festgehalten, auf die Vereinnahmung des Entgelts, ein allfällig nachlässiges Zahlungsverhalten des Leistungsempfängers oder auf die Fälligkeit der Gegenleistung komme es im Übergangsrecht nicht an. Entscheidend sei der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Aufgrund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass die (damalige) Beschwerdeführerin die Teilleistungen mit Wirkung vor dem 1. Januar 1995 verbucht habe. Jedenfalls macht sie nicht geltend, sie habe - nota bene in Verletzung von obligationen- und steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften - die geleisteten Arbeiten und erbrachten Lieferungen nicht rechtzeitig verbucht. Die Teilleistungen würden als vor Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung erbracht gelten und seien folglich nach Massgabe des Warenumsatzsteuerbeschlusses zu besteuern. Übergangsrechtlich ohne Belang seien der Zeitpunkt etwa der Fälligkeit der Gegenleistung oder der Zeitpunkt der Fakturierung der Leistung. Es sei denn auch richtig, den Zeitpunkt der Teillieferung von der Fälligkeit der Gegenleistung oder der Fakturierung der Leistung zu trennen. Die Bestimmungen über die Fakturierung (und danach richte sich der Zeitpunkt der Gegenleistung) sowie die daran geknüpften steuerlichen Folgen würden nicht Übergangsrecht, sondern definitives Recht darstellen und nicht ausschliessen, dass für die Übergangsperiode im Zusammenhang mit Teilleistungen eine davon abweichende Ordnung getroffen werden könne. Wäre dem nicht so, wäre dem Missbrauch Tür und Tor geöffnet für alle jene Fälle, in denen das neue Recht für den Leistungserbringer günsti-

ger ist, namentlich im Fall von altrechtlichen Engroslieferungen an Nicht-Grossisten (9,3 %). Es könnten die vor dem Systemwechsel erbrachten Leistungen absichtlich mit Verzögerung erst danach fakturiert werden, um missbräuchlich vom niedrigeren Satz (6,5 %) zu profitieren, was nicht die Absicht des Verordnungsgebers mit Art. 84 Abs. 4 MWSTV gewesen sein könne, weshalb er ja auch massgeblich auf den Zeitpunkt der Teillieferung abstelle. Demgegenüber hat die SRK in einem anderen Entscheid (vom 8. September 2004 in Sachen T. SA [SRK 2001-161] E. 4a/cc und 4b) Folgendes festgehalten: "... En édictant, dans ses Instructions, plus exactement dans sa brochure de passage de l'ancien au nouveau régime, l'exigence d'une comptabilisation durant la même période de l'ICHA, l'AFC n'a manifestement pas excédé son pouvoir de prendre toutes les dispositions nécessaires en matière de période transitoire. Une telle exigence apparaissait nécessaire, car, sinon, le contribuable aurait pu faire passer, à loisir ou trop aisément, des opérations dans le régime TVA en jouant sur la seule comptabilisation. Or, en l'absence de facturation, cette dernière constitue parfois le seul indice prouvant le moment de la naissance de l'opération. En outre, il apparaît assez nettement que les opérations d'une année doivent être comptabilisées de manière correspondante (...). Il faut donc conclure que, pour éviter des abus, l'AFC pouvait adopter cette instruction formelle écartant tout autre moyen de preuve de la naissance de l'opération en l'année 1994 (...). ... En l'espèce, le rapport de révision du 8 août 1995 (...) constate clairement que certaines livraisons effectuées complètement en 1994 n'ont pas été comptabilisées au 31 décembre 1994. Ce fait n'est pas contesté et doit être considéré comme établi. Cela dit, ces opérations ne remplissent pas les conditions réglementaires posées pour leur intégration dans l'année 1994 et leur imposition selon le régime de l'ICHA. Partant, c'est à juste titre qu'elles ont été imposées en tant qu'opérations TVA et le grief soulevé par la recourante (...) n'est dès lors pas pertinent...".

Klar scheint demnach, dass es - entgegen den Ausführungen der ESTV in ihrer Broschüre Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer vom September 1994 (S. 6f.) - auf den Zeitpunkt der Fakturierung nicht ankommen kann. Hingegen wurde in der zitierten Rechtsprechung das Kriterium der Verbuchung strikte angewendet, das heisst dort, wo eine Verbuchung erfolgt war, wurde das Warenumsatzsteuerrecht angewendet und dort, wo die Lieferungen nicht verbucht worden waren, wurden diese - obwohl feststand, dass sie vor dem 1. Januar 1995 erbracht worden waren - der Mehrwertsteuer unterstellt. Man kann sich allerdings fragen, ob wirklich konsequent auf das Kriterium der Verbuchung abgestellt werden kann. Auch insofern besteht nämlich die Gefahr von Missbräuchen, hätte doch ein Steuerpflichtiger bloss auf die Verbuchung entsprechender Leistungen verzichten müssen, um zu erreichen, dass diese der Mehrwertsteuer unterstellt werden, mit der Folge, dass der Lieferungsempfänger gegebenenfalls den Vorsteuerabzug vornehmen kann. Die ESTV verweist zu Recht auf diese Problematik, dies umso mehr als der Verordnungsgeber seinerzeit bewusst darauf verzichtet hat, eine Übergangsregelung in dem Sinne zu schaffen, dass unter dem alten Recht angeschaffte Betriebsmittel ganz oder teilweise von der Warenumsatzsteuer hätten entlastet werden können, das heisst den Vorsteuerabzug für Anlagegüter zeitlich vorzulegen, wozu Art. 8 Abs. 3 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung den Bundesrat an sich ermächtigt hätte. Die Abrechnung von Lieferungen mit der Mehrwertsteuer müsste daher einem Steuerpflichtigen wohl zumindest dann, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass dieser sich (bzw. seinem Abnehmer)

einen ungerechtfertigten Vorteil verschaffen will, trotz fehlender Verbuchung als rechtsmissbräuchlich versagt werden und es müsste diesfalls die Warenumsatzsteuer erhoben werden.

5.- a) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die verwendeten Spezialwerkzeuge von der Beschwerdeführerin steuerfrei gegen GE als Betriebsmittel bezogen und für die Herstellung der den Kunden gelieferten Drucksachen verwendet wurden. Sie bestreitet nicht, auf ihren Rechnungen an die Kunden keinen Eigentumsvermerk angebracht zu haben; sie behauptet auch nicht, ihre Kunden in einem separaten Schreiben vor der Rechnungsstellung auf die Eigentumsverhältnisse bezüglich der Spezialwerkzeuge hingewiesen zu haben. Die Beschwerdeführerin hat vielmehr in Kenntnis der rechtlichen Regelung betreffend die Spezialwerkzeuge davon abgesehen, ihre Kunden auf die Eigentumsverhältnisse hinzuweisen. Es bleibt ihr unbenommen, diese Massnahme aus ihr opportun erscheinenden geschäftspolitischen Gründen absichtlich nicht vorzunehmen, doch hat sie die sich daraus ergebenden warenumsatzsteuerlichen Konsequenzen zu tragen.

Die Beschwerdeführerin hat die von der Verwaltungspraxis in der Wegleitung 1982 für die Behandlung der fraglichen Spezialwerkzeuge als Wiederverkaufsware aufgestellten Bedingungen klarerweise nicht erfüllt. Daher konnte die ESTV der Beschwerdeführerin die Anwendung der Vorzugsregelung für Spezialwerkzeuge nicht zugestehen und musste zutreffend die darauf entfallende Warenumsatzsteuer von der Unternehmerin nachfordern.

b) Es ist noch zu überprüfen, ob die ESTV bei der Anwendung der von der gesetzlichen Ordnung des WUB abweichenden Bestimmungen betreffend Spezialwerkzeuge in der Weisung 1982 überspitzt formalistisch vorgegangen ist. Gerade im Hinblick auf die Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht ist beim Vollzug von Ausnahmebestimmungen, die sich im Ergebnis jedenfalls zu Gunsten der betroffenen Branchen bzw. Warenumsatzsteuerpflichtigen auswirken, von einer sehr strengen und einschränkenden Anwendung derartiger Bestimmungen auszugehen.

Die in der Wegleitung 1982 von der ESTV aufgestellten formellen Bedingungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für Spezialwerkzeuge sind nicht als Selbstzweck zu bezeichnen. Die von der Wegleitung 1982 geforderte genaue Angabe der Warenbezeichnung (des Spezialwerkzeugs), die gesonderte Rechnungsstellung und die Ablieferung des Spezialwerkzeugs spätestens mit dem Fabrikat bzw. im Falle der Aufbewahrung durch den Grossisten die entsprechende Mitteilung auf der Rechnung oder in einem separaten Hinweis sind vorliegend als sachgerechte Anforderungen zur Verwirklichung des materiellen Rechts zu bezeichnen. Nur durch die Einhaltung der beschriebenen Formvorschriften ist die klare Identifizierung des Spezialwerkzeugs und dessen eindeutige Zuordnung an den "Endabnehmer" gewährleistet. Die SRK gelangt mithin bei freier Prüfung der Rz. 347 ff. der Wegleitung 1982 betreffend Spezialwerkzeuge zum Schluss, dass die ESTV weder bei der Abfassung noch bei der praktischen Anwendung dieser Vorschriften einen überspitzten Formalismus zu verantworten hat (vgl. Entscheidung der SRK vom 8. April 1997 in Sachen S. [SRK 1996-054] E. 3b).

Fragen könnte man sich allerdings, ob die ESTV - insbesondere im Hinblick auf die zitierte bundesgerichtliche Rechtsprechung - nicht mit dem Erlass dieser Vorschriften betreffend Spezialwerkzeuge in der Wegleitung 1982 gegen die Prinzipien der Gesetzmässigkeit und allenfalls sogar der Verfassungsmässigkeit verstossen hat, werden doch durch diese Regelung nur ganz bestimmte Branchen bzw. Warenumsatzsteuerpflichtige bevorzugt behandelt, andere hingegen nicht. Diese Frage kann jedoch offen bleiben, da die Beschwerdeführerin ohnehin die in Rz. 347 ff. der Wegleitung 1982 aufgestellten Bedingungen nicht erfüllt hat und mithin diese Bestimmungen betreffend Spezialwerkzeuge gar nicht für sich in Anspruch nehmen kann (vgl. Entscheid der SRK vom 8. April 1997 in Sachen S. [SRK 1996-054] E. 3b).

c) Zu überprüfen ist weiter, ob die Beschwerdeführerin einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht gegenüber der ESTV hat. Wie bereits ausgeführt, hat die Beschwerdeführerin die formellen Anforderungen von Rz. 347 ff. der Wegleitung 1982 betreffend Spezialwerkzeuge im betreffenden Zeitraum nicht erfüllt. Die Beschwerdeführerin hat den Nachweis nicht erbracht, dass sie sich in ihrer Praxis der Handhabung von Spezialwerkzeugen gleich wie andere Warenumsatzsteuerpflichtige verhalten hat, die - erfolgreich - die Steuerbefreiung für Spezialwerkzeuge für sich in Anspruch genommen haben. Mit anderen Worten ist es ihr nicht gelungen, in diesem Verfahren Vergleichsfälle zu präsentieren, in denen die betreffenden Bestimmungen der Wegleitung 1982 mit ausdrücklicher oder stillschweigender Duldung durch die ESTV durch andere Warenumsatzsteuerpflichtige gleich wie durch sie selbst angewendet wurden. Nachdem dieser Nachweis der Beschwerdeführerin nicht geglückt ist, müssen weder die weiteren Voraussetzungen für die Gleichbehandlung im Unrecht noch die Anforderungen des Legalitätsprinzips im konkreten Fall untersucht werden.

d) Die SRK hat im bereits erwähnten Entscheid vom 19. Juli 2000 erkannt, dass im Falle der Erbringung einer (Teil-)Leistung bzw. (Teil-)Lieferung noch vor dem Systemwechsel diese Leistung bzw. Lieferung spätestens vor dem 1. Januar 1995 verbucht sein muss, damit das alte Recht darauf Anwendung findet. In casu wird von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht, die in Frage stehenden Leistungen seien nicht vor dem 1. Januar 1995 verbucht worden. Auch den Ausführungen der ESTV und den - der SRK allerdings unvollständig eingereichten - Akten der Verwaltung lässt sich nichts Entsprechendes entnehmen. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Leistungen verbucht worden sind.

Da die zu beurteilenden Lieferungen unbestrittenermassen bereits im Jahre 1994 oder früher ausgeführt worden sind und zudem von deren Verbuchung vor dem 1. Januar 1995 auszugehen ist, hat die ESTV diese zu Recht der Warenumsatzsteuer unterstellt und es erübrigt sich unter diesen Umständen auch, zu prüfen, ob allenfalls eine rechtsmissbräuchliche Vorgehensweise (vgl. E. 4e/cc in fine hiervor) vorliegen könnte. Daran vermag nach dem Gesagten nichts zu ändern, dass die entsprechenden Rechnungen - entgegen den Weisungen der ESTV gemäss Broschüre Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer vom September 1994 (S. 6 f.) - ein Datum nach dem 31. Dezember 1994 tragen und erst nach dem 28. Februar 1995 zugestellt worden sind, da nach der zitierten Rechtsprechung der SRK dem Zeitpunkt der Faktu-

rierung insoweit keine Bedeutung zukommt (vgl. Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, a.a.O., E. 3c; vgl. E. 4e/cc hiervor).

Die ESTV hat indessen in casu auf dem Entgelt für die in Frage stehenden Lieferungen nicht nur die Warenumsatzsteuer nacherhoben, sondern auch die auf denselben Einnahmen von der Beschwerdeführerin irrtümlicherweise bezahlte Mehrwertsteuer einbehalten. Es kann nicht angehen, dass die Verwaltung für die gleichen Lieferungen sowohl die Warenumsatzsteuer als auch die Mehrwertsteuer erhebt. Die ESTV begründet diese Vorgehensweise damit, dass nur bei Rechnungen aus dem Jahre 1994 (mit Warenumsatzsteuer fakturiert) eine Gutschrift in Frage gekommen sei, weil hier ein Vorsteuerabzug (MWST) durch den Kunden keinesfalls möglich gewesen sei (Ziff. 2.1.3.3 des Begleitschreibens zum ersten Entscheid der ESTV vom 20. Oktober 1999). Der Umstand, dass möglicherweise einzelne Abnehmer den Vorsteuerabzug geltend gemacht haben, schliesst demnach nach Auffassung der Verwaltung eine Rückerstattung von zu Unrecht entrichteten Mehrwertsteuerbeträgen aus. In diesem Zusammenhang ist jedoch von Bedeutung, dass das Bundesgericht mit Urteil vom 2. Juni 2003 in Sachen A. (2A.320/2002 und 2A.326/2002) klar entschieden hat, die ESTV könne die Rückerstattung von zu Unrecht bezahlten Mehrwertsteuern nicht davon abhängig machen, dass der Steuerpflichtige dem Leistungsempfänger die diesem in Rechnung gestellte (und ihm von diesem bezahlte) Steuer zurückvergüte. Zwar sind gestützt auf die nachträgliche Rückerstattung der Mehrwertsteuer die mit dieser Steuer abgerechneten und fakturierten Rechnungen durch den Leistungserbringer zu korrigieren. Nur so könne sichergestellt werden, dass der unter Umständen geltend gemachte Vorsteuerabzug korrigiert werden könne. Ob und inwieweit dies der Fall sei, sei jedoch hier nicht zu prüfen. Wesentlich sei, dass mit der Erstellung einer neuen, aufgrund der geänderten Verhältnisse erstellten Rechnung der Leistungsempfänger selber zu prüfen habe, ob und inwieweit er zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern wieder zu korrigieren habe. Ob die entsprechende Korrektur erfolge, könne durch die ESTV im Rahmen von Kontrollen geprüft werden. Der Grundsatz der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer verlange lediglich eine Berichtigung der Rechnung und der damit verbundenen Vorsteuerabzüge, nicht aber eine Weiterleitung des zurückerstatteten Mehrwertsteuerbetrages. Ein solches Erfordernis würde im Widerspruch zum Grundsatz stehen, dass die Rückerstattung der Steuer gemäss Art. 28 Abs. 6 MWSTV ausschliesslich der Privatautonomie der Parteien unterliegt, wenn diese sich - auch stillschweigend - darin einig sind, dass zwischen ihnen keine Rückerstattung der zu viel in Rechnung gestellten Steuer erfolgen soll (E. 5.3.3 und 5.4.1 bis 5.4.3). Aufgrund dieser Rechtsprechung sind vom Steuerpflichtigen zu Unrecht entrichtete Mehrwertsteuerbeträge grundsätzlich zurückzuerstatten, sofern er die ursprüngliche Rechnung nachträglich korrigiert. Mehr kann die ESTV nicht verlangen. Sie hat demnach im vorliegenden Falle zu Unrecht eine Rückerstattung der von der Beschwerdeführerin entrichteten, aber - weil die entsprechenden Umsätze noch der Warenumsatzsteuer unterlagen - nicht geschuldeten Mehrwertsteuer ausgeschlossen. Die Frage dieser Rückerstattung hängt - da es um die Abgrenzung der Anwendbarkeit des alten bzw. neuen Rechts geht und offensichtlich nicht sowohl altes als auch neues Recht gleichzeitig angewendet werden kann - sehr eng mit der hier strittigen Frage der Erhebung der Warenumsatzsteuer zusammen. Die ESTV hat sich zudem im Laufe des Verfahrens (insbesondere im Begleitschreiben zum ersten Entscheid vom 20. Oktober 1999) bereits zu diesem Punkt geäussert, weshalb eine ent-

sprechende Ausdehnung des Streitgegenstandes zulässig ist (vgl. E. 1f. hiervor). Dementsprechend ist die ESTV zu verpflichten, der Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer auf den Gegenstand der Warenumsatzsteuernachbelastung bildenden Entgeltsbeträgen, die im Jahre 1994 und früher ausgeführte Lieferungen betreffen, jedoch erst in den Jahren 1995 und 1996 fakturiert und bezahlt worden sind, zurückzuerstatten. Der Rückerstattungsanspruch der Beschwerdeführerin beläuft sich auf Fr. 11'529.05 (6,5 % von Fr. 188'899.50 [= 106,5 %]) zuzüglich Vergütungszins ab (von der ESTV zu berechnendem) mittlerem Verfall. In diesem Sinne ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

Die Beschwerdeführerin hat im Übrigen die rechnerische Ermittlung der von der ESTV geltend gemachten Nachbelastung nicht angefochten, sodass auch die SRK keinen Anlass sieht, diese Berechnungen der Verwaltung einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

6.- a) Die ESTV hat der Beschwerdeführerin in Punkt 3 des Einspracheentscheides vom 20. März 2003 die Kosten des Einspracheverfahrens von total Fr. 460.-- sowie in Punkt 2 des Entscheides vom 20. Oktober 1999 die Kosten des Entscheidverfahrens von Fr. 290.-- auferlegt.

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

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

bb) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 20. März 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten für das Einsprache- (Fr. 460.--) und das Entscheidverfahren (Fr. 290.--) zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben und die Beschwerde bezüglich dieses Punktes teilweise gutzuheissen.

7.- a) Die Beschwerde ist daher teilweise gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. März 2003 bezüglich der Rückerstattung der Mehrwertsteuer auf den - nach dem 31. Dezember 1994 fakturierten - Umsätzen, die übergangsrechtlich der Warenumsatzsteuer unterliegen sowie in Bezug auf die Auferlegung von Verfahrenskosten für das Entscheid- und Einspracheverfahren zu Lasten der Beschwerdeführerin aufzuheben; im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

b) Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK teilweise aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 2'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'000.-- zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 2'000.--) mit den Verfahrenskosten (Fr. 1'000.--) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 1'000.--) nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheides zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

Da die Beschwerdeführerin sich nicht hat vertreten oder verbeiständen lassen und keine den Betrag von Fr. 50.-- übersteigenden Barauslagen oder anderen Spesen geltend gemacht worden sind, ist von der Ausrichtung einer Parteientschädigung abzusehen (Art. 64 Abs. 1 und 5 VwVG i.V.m. Art. 8 Abs. 2 VwKV e contrario). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der Firma X., Nachfolgerin Y. (als Rechtsnachfolgerin der Einzelfirma X.) vom 17. / 19. April 2003 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Dispositiv Ziffer 2 des Einspracheentscheides vom 20. März 2003 wird bestätigt. Dispositiv Ziffer 3 des Einspracheentscheides vom 20. März 2003 und Dispositiv Ziffer 2 des Entscheides vom 20. Oktober 1999 werden aufgehoben.

- 2.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Firma X., Nachfolgerin X. (als Rechtsnachfolgerin der Einzelfirma X.) Fr. 11'529.05 Mehrwertsteuer zuzüglich Vergütungszins ab (von ihr zu berechnendem) mittleren Verfall zurückzuerstatten.
- 3.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission werden mit Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) bestimmt und der Firma X., Nachfolgerin X. (als Rechtsnachfolgerin der Firma X.) im Umfang von Fr. 1'000.-- auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- wird der Firma X., Nachfolgerin Y., nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheides zurückerstattet.
- 4.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.
- 5.- Der Firma X., Nachfolgerin Y. (als Rechtsnachfolgerin der Einzelfirma X.) wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
- 6.- Dieser Entscheid wird 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.
-

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

André Moser

Der Gerichtsschreiber:

Johannes Schöpf