



SRK 2003-140

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Barbara O. Merz Wipfli, Peter Spinnler  
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

## **Entscheid vom 7. Dezember 2005**

in Sachen

**X. AG**, Beschwerdeführerin, ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1995 / Abrechnungsart, Vorsteuerkürzung

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die X. AG ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die Verwaltung bewilligte der Mehrwertsteuerpflichtigen am 20. September 1994 per Beginn der Mehrwertsteuerpflicht die Abrechnung der Einnahmen nach vereinnahmten Entgelten.

Am 18. / 19. März 1996 führte die ESTV im Betrieb der X. AG und am Wohnort des einzigen Verwaltungsrates, A, eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) durch. Anlässlich dieser Überprüfung tauchten einige Punkte auf, die von der Verwaltung gerügt wurden. Mittels vier Ergänzungsabrechnungen (EA's) machte die ESTV bei der Mehrwertsteuerpflichtigen Nachforderungen geltend.

B.- Mit Schreiben vom 28. September 1996 verlangte die X. AG von der Verwaltung beschränkt auf die beiden EA's Nr. ... und ... je eine beschwerdefähige Verfügung. Am 19. März 2001 erliess die ESTV einen Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV, worin sie an der Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 8'425.-- (gemäss den beiden genannten EA's) zuzüglich Verzugszins von 5 % seit 15. Oktober 1995 (mittlerer Verfall) festhielt.

Gegen den Entscheid vom 19. März 2001 erhob die X. AG mit Eingabe vom 18. April 2001 bei der ESTV Einsprache und stellte sinngemäss den Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Nach Aufforderung durch die Verwaltung verbesserte die Mehrwertsteuerpflichtige die Einsprache mit Eingabe vom 9. Juni 2001.

C.- Im Einspracheentscheid vom 11. August 2003 erkannte die ESTV wie folgt:

- 1.- Auf die Einsprache der X. AG vom 18. April 2001 wird hinsichtlich der Steuerforderung gemäss EA Nr. ... vom 24. September 1996 nicht eingetreten. Der Entscheid der ESTV vom 19. März 2001 ist folglich im Umfange von Fr. 150.-- in Rechtskraft erwachsen. Entsprechend hat die X. AG für die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 1995 (für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 1995) Fr. 150.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit 15. Oktober 1995 (mittlerer Verfall) zu bezahlen. Die Zahlung vom 29. Juni 2001 in der Höhe von Fr. 150.-- wird daran angerechnet.
- 2.- Soweit weitergehend wird die Einsprache der X. AG vom 18. April 2001 abgewiesen.
- 3.- Die X. AG schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 1995 (für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 1995) über den in Ziff. 1 hiervor genannten Betrag Fr. 8'275.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins seit 15. Oktober 1995.
- 4.- Die Kosten des Entscheidverfahrens von Fr. 260.-- werden aufgehoben.
- 5.- Verfahrenskosten werden keine erhoben."

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die Kontrolle habe ergeben, dass die Buchhaltung der X. AG ab 1. Januar 1995 ertragsseitig mit einer integrierten Debitorenbuchhaltung gearbeitet habe: Folglich habe der Mehrwertsteuerpflichtigen die erteilte Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten widerrufen werden müssen; darüber sei die Gesellschaft mit der Weisung vom 24. September 1996 orientiert worden. Darin werde klar festgehalten, dass die X. AG ab 1. Januar 1996 nach vereinbarten Entgelten abzurechnen habe. Als Grundregel gelte, dass jeder mehrwertsteuerpflichtige Betrieb nach vereinbarten Entgelten abzurechnen habe. Die Verwaltung erteile einem Unternehmen nur dann - abweichend davon - die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, wenn ein

Mehrwertsteuerpflichtiger seine Buchhaltung - sowohl auf der Aufwand- als auch auf der Ertragsseite - nach dem Zahlungsverkehr führe. Sobald Geschäftsvorfälle nicht gleichzeitig (bzw. in der gleichen Steuerperiode) verbucht und deklariert werden, könne ein geschäftlicher Vorgang nur mit einem zusätzlichen (Zeit-)Aufwand vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung sowie in umgekehrter Richtung verfolgt werden. Bei der Buchhaltung der X. AG würden die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die entsprechende mehrwertsteuerliche Abrechnung nicht "synchron" verlaufen. Ein klares Indiz dafür sei der Umstand, dass sich in der Buchhaltung des Jahres 1995 erstmals ein Konto ... "Debitoren Skonti" befunden habe. Würden wirklich nur Buchungen nach Zahlungseingang vorgenommen, sei die Führung eines Skonti-Kontos nämlich unnötig. Die Mehrwertsteuerpflichtige bringe lediglich finanzielle Gründe vor, weshalb ihr die Umstellung der Abrechnungsart nicht zugemutet werden könne; dieser Einwand sei unerheblich. Die Gesellschaft habe zwar ab dem 1. Quartal 1996 weiterhin die Mehrwertsteuerabrechnungen auf der Basis der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bei der ESTV eingereicht und die Verwaltung habe darauf vorerst nicht reagiert. Aufgrund dieses Umstandes habe die X. AG jedoch nicht davon ausgehen können, die ESTV wäre weiterhin mit jener Abrechnungsform einverstanden; die Mehrwertsteuerpflichtige könne sich diesbezüglich nicht auf den Vertrauensschutz zu ihren Gunsten berufen.

D.- Mit Eingabe vom 11. September 2003 erhebt die X. AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 11. August 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt sinngemäss, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben. Zur Begründung bringt sie insbesondere vor, per 1. Januar 1995 sei in ihrem Unternehmen ein neues Computersystem installiert worden; mit diesem werde eine Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung geführt; im Hauptbuch werde jedoch nach dem Zahlungsverkehr verbucht. Die ESTV habe ihr per 1. Januar 1995 die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt und jene Bewilligung nach der Kontrolle zu Unrecht entzogen. In der Branche der Beschwerdeführerin würden die Rechnungen fast nie im ursprünglichen Betrag bezahlt. Zu jeder Rechnung müsste also noch eine Korrekturbuchung gemacht werden. Die Mehrheit der Debitoren würde erst nach über 90 Tagen bezahlt. Die Mehrwertsteuerpflichtige könne es sich nicht leisten, jene Mehrwertsteuerbeträge vor dem Zahlungseingang an die Verwaltung abzuliefern. Auch die Kreditorenrechnungen müssten laufend korrigiert werden und lauteten daher nicht mehr auf den ursprünglichen Betrag.

Die ESTV verzichtet mit Schreiben vom 30. Oktober 2003 auf die Einreichung einer Vernehmlassung und schliesst auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

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

### Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Beschwerdeführerin offensichtlich am 12. August 2003 zugestellt worden. Die am 11. September 2003 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV; aSR 101) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche im Jahre 1995 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung

aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 27, E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43 S. 241). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.- a) Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen ÜB-aBV bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der seit 1. Januar 2000 gültigen BV und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonieren. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 aBV sowie die in Art. 8 ÜB-aBV (vgl. Art. 130 und 196 Ziff. 14 BV) enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (BGE 123 II 22 f. E. 3, 123 II 298 f. E. 3).

b) Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a aBV (vgl. Art. 130 Abs. 1 BV) kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 41ter Abs. 3 aBV bzw. 130 Abs. 1 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301 E. 5a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 23 f.; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwältzten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und

Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 22 Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41ter aBV (vgl. Art. 130 BV) zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch BGE 123 II 301 f.). Einer verfassungskonformen (Art. 41ter aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der SRK auch all-fällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 52 f.; vgl. BGE 124 II 203 f. E. 6a).

c) Zu beachten ist, dass der Richter den dem Verordnungsgeber in Art. 8 ÜB-aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Verordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 125 II 331 E. 3a, 123 II 299 E. 3a).

d) Im Übrigen überprüft die SRK die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Finanzdepartementes sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z.B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 30 E. 7, 123 II 299 E. 3b).

e) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäusselter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefähr-

det (vgl. die Entscheide der SRK vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff., E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff., E. 3c).

3.- Die ESTV hat die Beschwerdeführerin verpflichtet, ab dem 1. Januar 1996 über die Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten abzurechnen und gleichzeitig die ursprünglich erteilte Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten widerrufen, mit der Begründung, sie erfülle die Bedingungen zur Bewilligung ihres Antrages auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten nicht, weil sie über eine integrierte Debitorenbuchhaltung verfüge und die Erfassung der Geschäftsvorfälle damit nicht synchron erfolge. Die Beschwerdeführerin bestreitet die Rechtmässigkeit dieser Anordnung.

a) aa) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 1 ÜB-aBV) beauftragt den Bundesrat, in Abweichung von Art. 130 BV (vgl. Art. 41ter Abs. 6 aBV), die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 2 ÜB-aBV) legt die Grundsätze fest, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Danach ist über die Mehrwertsteuer und die Vorsteuer in der Regel vierteljährlich abzurechnen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. i BV). Weitere Vorgaben zur Regelung des Abrechnungswesens sind dem Bundesrat nicht auferlegt worden. Insbesondere fehlen Einzelheiten zur Frage, ob nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen ist (Abrechnungsart). Die Regelung der Abrechnungsart bildet indessen unabdingbare Voraussetzung für ein einwandfreies Funktionieren der Mehrwertsteuer. Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Abrechnungsart stützen sich daher direkt auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 1 ÜB-aBV). Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers mit Bezug auf die Abrechnungsart (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Von dieser Kompetenz hat der Bundesrat Gebrauch gemacht. Als Grundregel schreibt er vor, dass die Mehrwertsteuer nach den vereinbarten Entgelten abgerechnet wird (Art. 35 Abs. 1 MWSTV; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 268 Rz. 998; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 178). Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Regelfall ergibt sich aus der gesetzlichen Systematik des Vorsteuerabzugs sowie aus den Vorschriften über die Entstehung der Mehrwertsteuer. Da der Mehrwertsteuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf den Eingangsleistungen bereits in jener Abrechnungsperiode abziehen kann, in der er die Rechnung erhält (Art. 29 Abs. 6 Bst. a MWSTV), ohne dass diese zunächst bezahlt werden muss, ist konsequent, dass bei der Entstehung der Mehrwertsteueransprüche ihm gegenüber (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 MWSTV) bzw. der Abrechnung über die durch ihn bewirkte Mehrwertsteuer ebenfalls an den Zeitpunkt der Rechnungsstellung geknüpft wird (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD] S. 37 ad Art. 35 Abs. 1; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 268 f. Rz. 1000). Die Grundregel, welche die SRK denn auch mit Entscheid vom 22. Oktober 1996, veröffentlicht in VPB 61/1997 Nr. 65 S. 597 ff. E. 6, bereits mit ausführlicher Begründung als rechtmässig erklärt hat (vgl. auch den Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998,

veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 25 S. 220 ff. E. 3b), erweist sich als sachgerecht. Es sind keinerlei Beeinträchtigungen der Verfassung erkennbar. Der Richter ist folglich daran gebunden (vgl. zum Ganzen Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 58 S. 698 ff., E. 3a/aa, mit Hinweisen).

bb) Bereits in der Formulierung des Art. 35 Abs. 1 MWSTV, wonach der Mehrwertsteuerpflichtige "grundsätzlich" nach vereinbarten Entgelten abzurechnen hat, stellt der Verordnungsgeber klar, dass er Ausnahmen zulassen will. Hierzu ist er aufgrund des sehr weiten Gestaltungsspielraumes im Bereich der Abrechnungsart zweifelsohne berechtigt. Der Richter ist infolgedessen auch daran gebunden, dass der Verordnungsgeber eine Ausnahmeregelung vorsieht, dergemäss nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet wird (vgl. Art. 35 Abs. 4 MWSTV) und dass er die Befugnis, die Bedingungen für die Ausnahmegewilligungen zu bestimmen, an die ESTV delegiert. Das sachgerechte Festlegen derartiger Detailregelungen ist den Spezialisten der Verwaltung mit ihren einschlägigen Fachkenntnissen zu überlassen. Durch die Beschränkung auf das Grundlegende lässt diese Verordnungsbestimmung den erforderlichen Freiraum dafür, dass die Verwaltung anhand ihres Fachwissens die Details in der Verwaltungspraxis jeweils schnell und zuverlässig den technischen Änderungen anpassen kann. Die Mehrwertsteuerverordnung ist nicht mit technischen Spezialregelungen im Bereich des Abrechnungswesens zu überladen. Aufgrund seines sehr weiten Gestaltungsspielraums sowie des Umstandes, dass er die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten zum Regelfall erhob, war der Bundesrat überdies berechtigt, die Delegationsnorm des Art. 35 Abs. 4 MWSTV als "Kann-Vorschrift" auszugestalten. Die Delegation bedeutet jedoch nicht, dass die ESTV aufgrund des ihr dadurch eingeräumten Ermessens ungebunden Bewilligungen erteilen oder verweigern dürfte. Vielmehr hat sie sich an das übergeordnete Bundesrecht, insbesondere an die verfassungsmässigen Rechte, zu halten. Im Übrigen hat der Bundesrat als Verordnungsgeber den Rahmen für die Bewilligung insoweit selber festgelegt, als zum einen die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten für den Steuerpflichtigen aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher sein muss und dieser zum andern weder begünstigt noch benachteiligt werden darf (Art. 35 Abs. 4 MWSTV). Der Verordnungsgeber beauftragt also rechtmässig die ESTV, die Bedingungen für die Ausnahmegewilligung festzulegen. Die Verwaltung hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und setzt - auch in casu - für eine Bewilligung zur Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten unter anderem voraus, dass der Mehrwertsteuerpflichtige seine Buchhaltung - sowohl auf der Aufwand- als auch auf der Ertragsseite - nach dem Zahlungsverkehr führt (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997], Rz. 955, Formular "Mehrwertsteuer, Abrechnungsart", Rückseite, Ziff. 1; Entscheid der SRK vom 20. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 22, E. 3b; Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 11, E. 3c, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 58 S. 698 ff., E. 3a/bb, mit Hinweisen).

cc) Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen

aufstellen (Art. 47 Abs. 1 MWSTV). Der Mehrwertsteuerpflichtige hat zu beachten, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuer-Abrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne Zeitverlust gewährleistet ist (Wegleitung 1997, Rz. 882 bzw. Broschüre Rechnungswesen Mehrwertsteuer der ESTV vom Februar 1994, S. 11). Es liegt auf der Hand, dass mit der Abrechnung selbst und deren Kontrolle naturgemäss der geringste Aufwand bzw. Zeitverlust verbunden ist, wenn die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die entsprechende mehrwertsteuerliche Abrechnung "synchron" verlaufen, das heisst wenn sowohl die Führung der Buchhaltung als auch die Erstellung der Abrechnungen entweder nach den Fakturen oder aber nach dem Zahlungsverkehr erfolgen. Sobald Geschäftsvorfälle nicht gleichzeitig (bzw. in der gleichen Steuerperiode) verbucht und deklariert werden, können sie nur mit zusätzlichem (Zeit-)Aufwand vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuer-Abrechnung sowie in umgekehrter Richtung verfolgt werden. Das wäre zum Beispiel dann der Fall, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige die Buchhaltung nach Rechnungsstellung führt und gleichzeitig nach vereinnahmten Entgelten abrechnet. Das Tatbestandsmerkmal "sofern es für den Steuerpflichtigen aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher ist" ist daher in erster Linie nach Massgabe der Art der Buchführung des Antragstellers zu beurteilen. Demzufolge ist der ESTV beizupflichten, wenn sie die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten von der Art der Buchführung des Antragstellers abhängig macht. Vor diesem Hintergrund erhellt, dass der Verordnungsgeber mit dem Kriterium "wenn es für den Steuerpflichtigen aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher ist" nur jene Art der Buchführung im Auge gehabt haben kann, die sich nach dem Zahlungsverkehr richtet. Für Mehrwertsteuerpflichtige mit nach dem Zahlungsverkehr geführten Buchhaltungen, welche die Zielgruppe des Art. 35 Abs. 4 MWSTV sind, stellt die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten eine Vereinfachung im Sinne dieser Bestimmung dar (Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 25 S. 220 ff., E. 3; vgl. zum Ganzen Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 58 S. 698 ff., E. 3a/cc, mit Hinweisen).

dd) Wenn die ESTV die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten auf jene Mehrwertsteuerpflichtigen beschränkt, die nach dem Zahlungsverkehr Buch führen, so ist diese Praxis sachgerecht, angemessen, praktikabel sowie mit dem Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV bzw. Art. 4 aBV) vereinbar. Die Verwaltung ist aufgrund des Ausnahmecharakters dieser Abrechnungsart und des Umstandes, dass ihr Art. 35 Abs. 4 MWSTV als "Kann-Vorschrift" einen weiten Gestaltungsspielraum zugesteht, nicht verpflichtet, bei schlichtweg jeder erdenklichen Vereinfachung für den Mehrwertsteuerpflichtigen einem Gesuch um Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten stattzugeben. Vielmehr genügt es, wenn sie die Bewilligung auf jene Fälle beschränkt, für welche die grösste Vereinfachung erzielt wird. Dies trifft zweifelsohne für jene Mehrwertsteuerpflichtigen zu, welche nach dem Zahlungsverkehr Buch führen. Es ist daher nicht unzulässig, dass die Praxis der ESTV die Ausnahmeregelung auf jene Fälle beschränkt, in denen Buchführung und Abrechnungsart "synchron", das heisst nach dem Zahlungsverkehr, verlaufen. Insbesondere wird dadurch auch das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt. Diesem Erfordernis wird die Verwaltung gerecht, indem alle Mehrwertsteuerpflichtigen, die eine Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten erhalten wollen, ihre Bücher nach dem Zahlungsverkehr führen müssen (Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in

VPB 63/1999 Nr. 25 S. 220 ff., E. 3; vgl. zum Ganzen Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 58 S. 698 ff., E. 3a/dd, mit Hinweisen).

ee) Es ist somit festzuhalten, dass die ESTV ihren Gestaltungsspielraum nicht überschreitet, wenn sie die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten davon abhängig macht, dass der Gesuchsteller seine Bücher nach dem Zahlungsverkehr (weiter)führt. Unter diesen Umständen hat der Richter nicht einzugreifen und das Ermessen der Verwaltung durch sein eigenes zu ersetzen (vgl. zum Ganzen den Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 58 S. 698 ff., E. 3a/ee, mit Hinweisen; ebenfalls den Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 25 S. 220 ff., E. 3, wo die SRK die Rechtmässigkeit der Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung betreffend die Abrechnungsart und die betreffende Praxis der ESTV mit eingehender Begründung bereits bestätigt hat).

b) aa) Im vorliegenden Fall hat die ESTV demnach zu Recht die der Mehrwertsteuerpflichtigen ursprünglich erteilte Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten widerrufen und sie dazu verpflichtet, ab 1. Januar 1996 nach vereinbarten Entgelten abzurechnen.

bb) Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, sie habe per 1. Januar 1995 ein neues Computersystem installiert, mit dem eine Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung geführt werde; im Hauptbuch werde jedoch nach dem Zahlungsverkehr verbucht, da in ihrer Branche die Rechnungen fast nie im ursprünglichen Betrag bezahlt würden. Auch die Kreditorenrechnungen müssten laufend korrigiert werden und lauteten nicht mehr auf den ursprünglichen Betrag. Falls das Hauptbuch nicht nach dem Zahlungsverkehr verbucht werden könnte, müsste zu jeder Debitoren- und Kreditorenrechnung eine Korrekturbuchung erstellt werden. Das ganze buchhalterische Mehrwertsteuersystem der Beschwerdeführerin sei vor diesem Hintergrund transparent und leicht nachprüfbar. Es gebe somit sachliche Gründe, auch bei Führung von Nebenbüchern im Hauptbuch nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Dies sei für beide Seiten aus erhebungswirtschaftlichen Gründen die effizienteste Abrechnungsart.

cc) Wie die Beschwerdeführerin selber festhält, wird die Mehrwertsteuer bei der von ihr gewünschten Vorgehensweise im Hauptbuch erst bei Zahlungseingang (bzw. -ausgang) gebucht, während der dazugehörige Umsatz (bzw. Aufwand) bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung in der separat geführten Debitoren- bzw. Kreditorenbuchhaltung verbucht wird. Die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die entsprechende mehrwertsteuerliche Abrechnung verlaufen somit nicht "synchron", so dass eben auch nicht mehr gewährleistet ist, dass die Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne Zeitverlust verfolgt werden können. Abgesehen davon ist ohnehin nicht ersichtlich, inwieweit solche Korrekturen - bei Verwendung einer zweckmässigen Buchhaltungssoftware - zu einer Zunahme des administrativen Aufwandes führen sollten. Selbst wenn dies in Einzelfällen ausnahmsweise tatsächlich der Fall sein sollte, so ändert dies im Übrigen nichts daran, dass das Erfordernis, dass die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle

und die entsprechende mehrwertsteuerliche Abrechnung "synchron" verlaufen, das heisst dass sowohl die Führung der Buchhaltung als auch die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen entweder nach den Fakturen oder aber nach dem Zahlungsverkehr erfolgen, an sich geeignet ist, eine ordnungsgemässe Abrechnung sowie die Vornahme allfälliger Kontrollen zu erleichtern und in aller Regel auch zu administrativen Vereinfachungen führt. Daher ist eben die ESTV - wie vorstehend dargelegt - befugt, die Bewilligung der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten davon abhängig zu machen, dass die Buchhaltung nach dem Zahlungsverkehr geführt wird. Damit trägt sie dem Entscheid des Verordnungsgebers Rechnung, wonach die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten die Ausnahme sein soll, welche der Mehrwertsteuerpflichtigen nur bewilligt werden darf, wenn diese Abrechnungsart für sie aus Gründen ihres Rechnungswesens einfacher ist.

Dass die Praxis der ESTV sachgerecht, angemessen und praktikabel (mithin keineswegs willkürlich) sowie mit dem Gebot der Rechtsgleichheit vereinbar ist, wurde bereits ausgeführt und mehrfach bestätigt (vgl. E. a/dd hievor). Wie bereits gesagt (vgl. E. a/aa und bb hievor) war der Verordnungsgeber auf Grund des ihm zustehenden weiten Gestaltungsspielraums befugt, die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Grundregel und diejenige nach vereinnahmten Entgelten als Ausnahme davon vorzusehen. Die von der Verwaltung aufgestellten Bedingungen für die Bewilligung der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten erweisen sich als geeignete Grundlage für die Bewilligungspraxis (vgl. zum Ganzen den Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 58 S. 698 ff., E. 3b, mit Hinweisen).

c) Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die ESTV die Beschwerdeführerin zu Recht dazu verpflichtet hat, ab dem 1. Januar 1996 die Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten abzurechnen.

d) Die Berechnung des von der ESTV von der Steuerpflichtigen geforderten Mehrwertsteuerbetrages sowie dessen Verzinsung (Zinssatz, Fälligkeit) wurden durch die Beschwerdeführerin - auf der Basis der von der Verwaltung ermittelten Zahlen - nicht angefochten. Daher sieht auch die SRK keinen Anlass, diese Berechnung einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

4.- a) Die Beschwerdeführerin beruft sich ebenfalls auf den Grundsatz von Treu und Glauben und hält dafür, ihr berechtigtes Vertrauen in die "Untätigkeit" der ESTV (was einer unrichtigen Auskunft gleichkomme) sei zu schützen. Sie habe seit dem Beginn ihrer Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar 1995 während des gesamten Jahres 1995 ihre Mehrwertsteuerabrechnungen nach der Abrechnungsart der vereinnahmten Entgelte bei der Verwaltung eingereicht. Die ESTV habe auf diese Mehrwertsteuerabrechnungen nicht reagiert sondern diese stillschweigend akzeptiert. Anlässlich der Kontrolle durch die Verwaltung am 18. / 19. März 1996 sei diese Abrechnungsform von der Verwaltung beanstandet und die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten erst mit der Weisung vom 24. September 1996 widerrufen worden. Erst nach längerer Zeit habe die Verwaltung reagiert und das Vorgehen der

Mehrwertsteuerpflichtigen nicht akzeptiert. Die Verwaltung habe dieser Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin während des Jahres 1995 und auch im Jahre 1996 bis zum Versand der Weisung nie widersprochen.

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 (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4. Auflage, Zürich 2002, 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 geschaffenen 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.).

c) Die Beschwerdeführerin hatte ursprünglich auf den Zeitpunkt der Einführung der Mehrwertsteuer (1. Januar 1995) von der ESTV die Bewilligung erhalten, die Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Die Mehrwertsteuerabrechnungen für die vier Quartale des Jahres 1995 hat die Mehrwertsteuerpflichtige nach dieser Abrechnungsart bei der Verwaltung eingereicht. Erst anlässlich der Kontrolle am 18. / 19. März 1996 konnte die ESTV die Buchhaltung der Beschwerdeführerin erstmals seit dem Beginn der Mehrwertsteuerpflicht prüfen und stellte dabei die bereits erwähnten Mängel fest. Die Verwaltung reagierte umgehend, widerrief die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinbarten Entgelten und erteilte am 24. September 1996 Weisungen betreffend die Buchführung durch die Unternehmerin.

Die Entgegennahme von Mehrwertsteuerabrechnungen durch die ESTV allein kann nicht als "Auskunft der Behörde" bezeichnet werden, wonach die fraglichen Abrechnungen der Beschwerdeführerin vorbehaltlos akzeptiert werden. Dies würde auch dem Selbstdeklarationsprinzip, auf dem das System der Mehrwertsteuer aufgebaut ist, zuwiderlaufen. Eine nicht unverzüglich vorgenommene Reaktion der Verwaltung auf die Einreichung einer Mehrwertsteuerabrechnung bedeutet nicht, dass sich die ESTV mit der betreffenden Abrechnung einverstanden erklärt. Art. 50 MWSTV sieht denn die Möglichkeit zur Vornahme von Kontrollen - auch im Betrieb der Mehrwertsteuerpflichtigen - durch die Verwaltung vor, um die in den Mehrwertsteuerabrechnungen gemachten Angaben zu verifizieren. Die Beschwerdeführerin kann daher nichts zu ihren Gunsten aus dem Umstand ableiten, dass die ESTV erst ungefähr ein Jahr nach dem Beginn ihrer Mehrwertsteuerpflicht erstmals eine Kontrolle in ihrem Betrieb vorgenommen hat und zwischen dem Zeitpunkt der Kontrolle und dem Versand der Weisung ein Zeitraum von ungefähr sechs Monaten verstrichen ist (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 29. Januar 1999 in Sachen P. AG [2A.523/1997] E. 3d). Die Verwaltung hat durch die vorerst widerspruchslose Entgegennahme von Mehrwertsteuerabrechnungen nach der Abrechnungsart der vereinnahmten Entgelte von der Mehrwertsteuerpflichtigen zu Gunsten der Beschwerdeführerin keine Vertrauensbasis geschaffen, auf die sich die Unternehmerin mit Erfolg berufen könnte. Auch mit diesem Einwand dringt die Beschwerdeführerin nicht durch.

d) Die Beschwerdeführerin hat auch geltend gemacht, dass die in der EA Nr. ... von der ESTV einbezogenen Rechnungen zwischenzeitlich von den Kunden bezahlt und konform abgerechnet worden seien (da weiterhin nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet wurde). Wenn dies tatsächlich der Fall ist, würde die Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsätzen jedoch doppelt erhoben.

Der Beschwerdeführerin ist von der Verwaltung die Gelegenheit dazu zu geben, diesen Nachweis zu führen, weshalb es sich rechtfertigt, die Sache zur vollständigen Feststellung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Mehrwertsteuerpflichtigen ist dabei von der ESTV die Möglichkeit zu eröffnen, innerhalb einer angemessenen Frist diesen Nachweis zu führen.

In der Beschwerde wird ebenfalls festgehalten, per 1. Januar 1997 sei die Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung vollständig aus der Finanzbuchhaltung eliminiert worden. Unter dieser Voraussetzung müsste eigentlich eine Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten (wieder) möglich sein. Offenbar sind entsprechende Gesuche durch die Beschwerdeführerin am 9. April 1996 und am 9. Juni 2001 gestellt, aber von der Verwaltung noch nicht beantwortet worden. Diese Gesuche bilden zwar nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens, doch könnte diese Frage ebenfalls anlässlich der Feststellung des Sachverhalts nach der Rückweisung dieser Rechtssache bearbeitet werden.

5.- Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid vom 11. August 2003 aufzuheben und die Rechtssache zu neuer Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Da die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen nur zu einem geringen Teil durchdringt, rechtfertigt es sich, ihr die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) im Umfang von Fr. 800.-- aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 1'000.--) mit den Verfahrenskosten (Fr. 800.--) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 200.--) nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Der nicht vertretenen Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zu Lasten der ESTV auszurichten (vgl. Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 Abs. 1 bis 6 VwKV).

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 X. AG vom 11. September 2003 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. August 2003 wird aufgehoben und die Rechtssache wird zu neuer Beurteilung an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.
  - 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X. AG im Umfang von Fr. 800.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 200.-- wird nach dem Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides an die X. AG zurückerstattet.
  - 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der X. AG keine Parteientschädigung auszurichten.
  - 4.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.
  - 5.- 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 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

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

---

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Johannes Schöpf