

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6150/2007
{T 0/2}

Urteil vom 26. Februar 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Lorenz Kneubühler,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____ GmbH,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Abrechnungsart (2/2005).

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ GmbH (Steuerpflichtige, Beschwerdeführerin) ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie rechnet gestützt auf die Bewilligung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 17. Oktober 1994 nach vereinnahmten Entgelten ab.

B.

Anlässlich der Kontrolle vom 31. Oktober und 1. November 2005 verlangte die ESTV von der Steuerpflichtigen die Umstellung der Abrechnungsart von vereinnahmten auf vereinbarte Entgelte (ordentliche Abrechnungsart) per 30. Juni 2005. Der Entzug der Bewilligung erfolgte mit der Begründung, die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten werde nur gestattet, sofern die Buchhaltung nach dem Zahlungsverkehr (sowohl auf der Aufwand- als auch auf der Ertragsseite) geführt werde. Die Steuerpflichtige hingegen buche die Debitoren in einem Nebenbuch laufend, was den Bedingungen für diese ausserordentliche Abrechnungsart widerspreche. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 193'860 vom 1. November 2005 belastete die ESTV die aus der Umstellung resultierende Mehrwertsteuer im Betrage von Fr. 220'543.-- zuzüglich Verzugszins nach.

C.

Die Steuerpflichtige war mit der vorgeschriebenen Umstellung der Abrechnungsart nicht einverstanden und verlangte einen anfechtbaren Entscheid. Dieser erging am 17. Mai 2006.

Mit Schreiben vom 8. Juni 2006 erhob die Steuerpflichtige dagegen Einsprache, welche mit Einspracheentscheid vom 30. Juli 2007 abgewiesen wurde. Die ESTV stellte fest, die Steuerpflichtige habe ab dem 1. Juli 2005 nach vereinbarten Entgelten abzurechnen, und sie bestätigte die Steuerforderung von Fr. 220'543.--. Sie wiederholte dabei die bereits im Entscheid vorgetragene Begründung.

D.

Mit Eingabe vom 14. September 2007 erhob die Steuerpflichtige gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides. Sie machte im Wesentlichen geltend, sie

erfülle sämtliche Voraussetzungen für die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten. Der Entzug der Bewilligung sei willkürlich sowie ohne ausreichende Begründung und Würdigung ihrer Argumente erfolgt. Eine Umstellung dürfe überdies nicht rückwirkend erfolgen. Ausserdem beanstandete sie die Verfahrensdauer. Durch die „unförderliche Behandlung“ ihrer Einsprache seien ihr „ungerechtfertigte Zinskosten“ entstanden, weshalb die ESTV anzuweisen sei, den Zinsenlauf für neun Monate zu unterbrechen.

In ihrer Vernehmlassung vom 12. November 2007 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Über die Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten abzurechnen (Art. 44 Abs. 1 MWSTG). Die steuerpflichtige Person hat einen Rechtsanspruch, die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten vornehmen zu können, sofern sie die in Art. 44 Abs. 4 MWSTG genannten Bedingungen (vgl. E. 2.2 hiernach) erfüllt (vgl. ANDREAS RUSSI, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 3 zu Art. 44).

Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten bildet die Regel. Sie hängt direkt mit dem Vorsteuerabzug zusammen, der in diesem Fall bereits mit Erhalt der Rechnung geltend gemacht werden kann. Demnach ist es folgerichtig, wenn über den Umsatz auch bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung abzurechnen ist bzw. dieser zu diesem Zeitpunkt besteuert wird (ausführlich hierzu Urteile des Bundesver-

waltungsgerichts A-1529/2006 vom 18. März 2008 E. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen, A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 2.1; Russi, in mwst.com, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 44). Die Steuerforderung entsteht bei Lieferungen und Dienstleistungen im Normalfall mit der Rechnungsstellung (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG), d.h. mit Ablauf des Abrechnungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 4, A-1530/2006 vom 18. März 2008 E. 2.3, A-1489/2006, A-1490/2006 und A-1491/2006 alle vom 14. Januar 2008, jeweils E. 2.4; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1585 f.). Demgegenüber entsteht die Steuerforderung im Ausnahmefall, d.h. bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Entsprechend darf die Vorsteuer erst in der Abrechnung über diejenige Abrechnungsperiode in Abzug gebracht werden, in welcher die Rechnung tatsächlich bezahlt wurde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1581/2006 vom 23. Juni 2008 E. 4 und 5; MICHAELA MERZ, in mwst.com, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 38 Abs. 7, THOMAS P. WENK, in mwst.com, a.a.O., Rz. 11 zu Art. 43).

2.2 Die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten wird der steuerpflichtigen Person gestattet, wenn diese für sie einfacher ist und wenn gewisse von der ESTV im Rahmen ihrer Vollzugskompetenz festzulegende Bedingungen eingehalten werden. Die ESTV hat diese so festzusetzen, dass die steuerpflichtige Person weder begünstigt noch benachteiligt wird (Art. 44 Abs. 4 MWSTG; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1489/2006, A-1490/2006 und A-1491/2006 alle vom 14. Januar 2008, jeweils E. 2.3).

2.2.1 Gemäss der Praxis der ESTV, die sie bereits zur entsprechenden Bestimmung (Art. 35 Abs. 1 und 4) der Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) entwickelt hat, bewilligt sie die Abrechnung aufgrund der vereinnahmten Entgelten nur, wenn die Geschäftsfälle im Hauptbuch nach dem Zahlungsverkehr verbucht werden. Es ist der Steuerpflichtigen nicht erlaubt, nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen, wenn sie EDV-mässig eine Debitorenbuchhaltung oder eine Debitoren-Offenpostenliste führt, mit welchen der Zahlungsverkehr automatisch in das Hauptbuch übertragen werden kann (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001], herausgegeben von der ESTV, Rz. 964, Wegleitung 1997 für Mehr-

wertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997], herausgegeben von der ESTV, Rz. 955, vgl. auch – noch ohne explizite Erwähnung der EDV – Wegleitung 1994 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1994], herausgegeben von der ESTV, Rz. 955; RUSSI, in mwst.com, a.a.O., Rz. 26 zu Art. 44).

Die Begründung für diese Einschränkung ergibt sich aus der Pflicht zur ordnungsgemässen Buchführung (Art. 47 MWSTV, Art. 58 MWSTG). Demnach hat die Steuerpflichtige ihre Geschäftsbücher so zu führen, dass sich die massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Dies bedingt, dass die Verfolgung der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung und umgekehrt ohne Zeitverlust gewährleistet sein muss (Wegleitung 2001 Rz. 893, Wegleitung 1997 Rz. 882, Wegleitung 1994 Rz. 879, ebenso Broschüre Rechnungswesen Mehrwertsteuer, herausgegeben von der ESTV, 1994, S. 11). Die Praxis der ESTV verlangt deshalb, dass die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die dazugehörige mehrwertsteuerliche Abrechnung "synchron" verlaufen müssen. Dies bedeutet, dass sowohl die Buchführung als auch die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnung entweder nach dem Fakturaausgang bzw. nach der Rechnungsstellung (System der vereinbarten Entgelte) oder aber nach dem Zahlungseingang (System der vereinnahmten Entgelte) erfolgen müssen. Andernfalls ist eine kongruente Abrechnung und Prüfung nicht mehr gewährleistet. Sobald nämlich Geschäftsvorfälle nicht gleichzeitig (bzw. in derselben Steuerperiode) verbucht und deklariert werden, können sie nur mit zusätzlichem (Zeit-)Aufwand vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung sowie in umgekehrter Richtung verfolgt werden (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2004, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 581 ff., E. 2.2.2).

2.2.2 Diese – wie erwähnt – bereits unter der Geltung der MWSTV geübte Bewilligungspraxis der ESTV wurde durch die Rechtsprechung als rechtmässig bestätigt (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 581 ff., E. 2.2.2; vgl. auch Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 4. März 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.58 E. 3a.cc und dd, vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.25 E. 3). Nachdem die Regelung der MWSTV, die der ESTV einen weiten Gestaltungsspielraum im Bereich der Abrechnungsart einräumte, mit

praktisch unverändertem Wortlaut ins MWSTG übernommen worden ist (Art. 44 Abs. 1 und 4 MWSTG), besteht für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, diese im alten Recht durch die Gerichte ausdrücklich als sachgerecht und zweckmässig bezeichnete Praxis zu beanstanden. Ohnehin auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung bei der Beurteilung technischer Detailregelungen im Bereich des Abrechnungswesens, die grundsätzlich Sache der Spezialisten der Verwaltung mit ihren einschlägigen Fachkenntnissen sind (vgl. Entscheide der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.58 E. 3a.bb, vom 20. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65.22 E. 3b).

2.3 Wird die Abrechnungsart von vereinnahmten auf vereinbarte Entgelte umgestellt, hat ein solcher Wechsel zur Folge, dass die bisher noch nicht abgerechneten Debitoren (Forderungen an Kunden aus Leistungen) auf den Zeitpunkt des Wechsels mehrwertsteuerlich nachbelastet und abgerechnet werden müssen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1594 ff.). Die auf die Umstellung folgenden Abrechnungsperioden sind mit der Buchhaltung so abzustimmen, dass keine doppelte Besteuerung erfolgt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 581 ff., E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 3.1).

2.4 Das Mehrwertsteuergesetz stellt hohe Anforderungen an die steuerpflichtige Person, indem es ihr wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende, Vorkehren überträgt (sog. Selbstveranlagungsprinzip, Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). So hat die Steuerpflichtige namentlich selber zu bestimmen, ob sie die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt (Art. 56 MWSTG). Dazu gehört auch, dass sie ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führt (Art. 58 MWSTG) sowie quartalsweise bzw. halbjährlich die Abrechnung erstellt und die geschuldete Steuer entrichtet (Art. 45 und 47 MWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1636/2006 und A-1637/2006 vom 2. Juli 2007 E. 2.1; GERHARD SCHAFFROTH/DOMINIK ROMANG, in mwst.com, a.a.O., Rz. 4 ff., 8 ff. zu Art. 56).

2.5 Staatliches Handeln muss verhältnismässig sein (Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Das Gebot der Verhältnismässigkeit verlangt, dass die vom Gesetzgeber oder von der Behörde gewählten Verwaltungsmassnahmen für das Erreichen des gesetzten Zieles geeignet, notwendig und für den Betroffenen zumutbar sind. Der angestrebte Zweck muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen, die den Privaten auferlegt werden, stehen. Die Verwaltungsmassnahme darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als erforderlich und hat zu unterbleiben, wenn eine gleich geeignete, aber mildere Massnahme für den angestrebten Erfolg ausreichen würde (BGE 130 I 16 E. 5, 128 II 292 E. 5.1 mit Hinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 581 ff., 591). Die Frage der Verhältnismässigkeit stellt sich folglich nur in Fällen, in denen mehrere Massnahmen zur Erfüllung eines Ziels zur Verfügung stehen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.65/2003 vom 29. Juli 2003 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2206/2007 vom 24. November 2008 E. 4.3.2, A-1723/2006 vom 19. September 2007 E. 3.2).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall wurde der Antrag der Beschwerdeführerin auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten am 17. Oktober 1994 von der ESTV bewilligt. Dabei hat sich die Beschwerdeführerin ausdrücklich und unterschriftlich bereit erklärt, die Buchhaltung sowohl auf der Aufwand- als auch auf der Ertragsseite dem Zahlungsverkehr entsprechend zu führen. Sie hat im Übrigen zur Kenntnis genommen, dass die ESTV bei Nichteinhaltung dieser Bedingungen berechtigt ist, die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten – auch rückwirkend – auf die ordentliche Regelung, d.h. auf die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, umzustellen (vgl. Beilage 1, Antrag).

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ein EDV-mässiges, separates (nicht in die Buchhaltung integriertes) Waren- und Debitorenbewirtschaftungssystem (Fakturier- und Zahlungskontrollsystem) führt. Ebenso ist unbestritten, dass am Ende des Monats *aus diesem Debitorenbewirtschaftungssystem* die für die Abrechnung der Mehrwertsteuer notwendigen Angaben in *einer Buchung (Sammelbuchung)* in die Finanzbuchhaltung (Hauptbuch) übernommen werden. Dies hat

zum einen zur Folge, dass eine Kontrolle durch die ESTV ohne dieses Debitorenbewirtschaftungssystem, das aufgrund seiner Ausgestaltung und Funktion als Hilfsbuchhaltung (oder Nebenbuch) zu gelten hat, nicht durchgeführt werden kann. Zum andern wird durch die Sammelbuchung die Kontrolle für die ESTV erschwert, denn eine Verfolgung des konkreten Geschäftsvorfalles vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung und umgekehrt ist nur mit erheblichem zusätzlichem Aufwand – also nicht mehr möglichst schnell und effizient – möglich (vgl. E. 2.2.1). Mit der Führung einer solchermassen beschaffenen Debitorenbewirtschaftung in einem Nebenbuch widerspricht die Beschwerdeführerin folglich den Bedingungen für die Zulassung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, wonach jeder einzelne Geschäftsvorfall im Hauptbuch nach dem Zahlungsverkehr zu verbuchen ist und aus diesem selber ersichtlich sein muss (vgl. E. 2.2.1). Dass die Beschwerdeführerin nicht auch eine (separate) Kreditorenbuchhaltung führt, ist dabei unerheblich. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin demnach die Bewilligung zu Recht entzogen.

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, der *Zeitpunkt* der Umstellung und der abzurechnende *Debitorenbestand* seien *willkürlich* festgelegt worden. Dass für den Wechsel per 30. Juni 2005 „entgegenkommenderweise“ auf den Debitorenbestand vom 30. September 2005 abgestellt werde, sei „nicht nachvollziehbar“ und „praxisfremd“. Es sei nicht korrekt, einen „beliebigen Debitorenbestand zu einem beliebigen Datum“ steuerlich zu belasten.

Die ESTV hat den *Zeitpunkt* für die Umstellung auf das Ende der von ihr kontrollierten Periode (2. Quartal 2005 [30. Juni 2005] bzw. ab 1. Juli 2005) – und damit auf den spätest möglichen Termin – festgesetzt. Die Beschwerdeführerin hatte die Abrechnung für das 3. Quartal zwar bereits eingereicht, mangels Fälligkeit der Steuer wurde diese anlässlich der Kontrolle indes nicht überprüft, weshalb auch eine Umstellung per 30. September 2005 nicht in Frage kam. Demnach erfolgte die Festlegung per 30. Juni 2005 nicht etwa willkürlich, sondern aus nachvollziehbaren und sachlichen Gründen. Hinsichtlich des beanstandeten *Debitorenbestandes* ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuern *für einen Teil* der fällig gewordenen Debitoren des 3. Quartals bereits abgerechnet hatte. Zur Berechnung der aus der Umstellung resultierenden Nachbelastung der noch nicht

abgerechneten Debitoren und zur Vermeidung einer Doppelbelastung (vgl. E. 2.3) wurde deshalb der Stand der Debitoren per Ende 30. September 2005 herangezogen. Damit konnte vermieden werden, dass die Beschwerdeführerin eine Rückabwicklung der abgerechneten Debitoren per 30. Juni 2005 vornehmen musste. Entgegen ihrer Darstellung wurde der Debitorenbestand demnach keineswegs „beliebig“ festgelegt. Die Parteien sind sich dahingehend einig, dass der Beschwerdeführerin dadurch ein grosser administrativer Aufwand erspart werden konnte. Das Bundesverwaltungsgericht sieht keinen Grund, sich gegen eine solche Erleichterung administrativer Art zu stellen.

3.2.2 Die Beschwerdeführerin trägt sodann vor, eine *rückwirkende Umstellung* des Abrechnungssystems sei überhaupt *unverhältnismässig*, da mit einem grossen Aufwand verbunden. Eine Umstellung dürfe sowieso nur für die Zukunft erfolgen. Die Firma müsse die Möglichkeit haben, den Systemwechsel organisatorisch zu bewältigen.

3.2.2.1 Die Kontrolle durch die ESTV fand am 31. Oktober und 1. November 2005 statt und die Umstellung wurde von ihr gestützt auf ihre Vollzugskompetenz in sachgerechter Weise auf das Ende der kontrollierten Periode angeordnet (vgl. E. 3.2.1). Somit erfolgte gerade keine rückwirkende Umstellung der Abrechnungsart, sondern die Umstellung wurde erst für die zukünftigen (noch nicht fälligen) Perioden angeordnet. Insofern geht der beschwerdeführerische Vorwurf, die Umstellung dürfe nicht rückwirkend erfolgen, an der Sache vorbei. Dass im Übrigen bei Nichteinhaltung der Bedingungen die Umstellung der Abrechnungsart sogar rückwirkend verlangt werden könnte, folgt im Grunde bereits aus dem Selbstveranlagungsprinzip (vgl. E. 2.4). Danach obliegt es nämlich der Steuerpflichtigen, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen – worunter auch die Änderungen der Verhältnisse gehören, die die Verbuchungsart betreffen – festzustellen und sich gegebenenfalls selber bei der Verwaltung zu melden und zeitgerecht die Änderung der Abrechnungsart einzuleiten.

3.2.2.2 Die Festlegung des Zeitpunkts der Umstellung der Abrechnungsart durch die ESTV muss dem Prinzip der Verhältnismässigkeit entsprechen (vgl. E. 2.5). Vorliegend ist die angeordnete Umstellung der Abrechnungsart ab 1. Juli 2005 ohne Weiteres geeignet und notwendig, den gesetzmässigen Zustand, d.h. die Abrechnung nach den vereinbarten Entgelten (mangels Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen für die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten),

herzustellen. Nachdem die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben jahrelang nach einem – wie sich herausgestellt hat – für sie unzutreffenden Abrechnungssystem vorgegangen ist, rechtfertigt sich eine Umstellung auf einen erst noch mit der Steuerpflichtigen zu vereinbarenden Zeitpunkt in der Zukunft – und damit ein noch länger anhaltender Verbleib in einem unrechtmässigen Zustand – nicht. Bleibt zu prüfen, ob die verlangte Umstellung der Abrechnungsart ab 1. Juli 2005 (bzw. der damit zusammenhängende Aufwand) der Beschwerdeführerin auch zugemutet werden kann. Der von der Anpassung an die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten betroffene Zeitraum umfasst vier Monate (Zeitraum von der Kontrolle bis zum 1. Juli 2005). Das Bundesverwaltungsgericht ist der Auffassung, dass der mit einem solchen Systemwechsel einhergehende Aufwand für diesen beschränkten Zeitraum in einem der Beschwerdeführerin zumutbaren Rahmen bleibt. Insbesondere da die ESTV den materiellen und formellen Zustand der Geschäftsbücher im Übrigen nicht beanstandet hat (vgl. Beilage 2, Kontrollbericht), dürfte die Umstellung ohne ins Gewicht fallende zusätzliche Schwierigkeiten zu bewältigen sein. Inwiefern ein Wechsel auf den gesetzlich vorgesehenen Regelfall „nicht praktikabel“ sein und eine „korrekte Abrechnung“ verunmöglichen soll, hat die Beschwerdeführerin weder näher dargelegt noch nachgewiesen. Solches ist denn auch nicht ersichtlich. Insbesondere ist damit – entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin – auch nicht zwingend eine Änderung der Ausgestaltung ihrer Buchhaltung – und damit ein erheblicher Mehraufwand – erforderlich, hält doch die ESTV in ihrem Entscheid vom 17. Mai 2006 ausdrücklich fest, dass „eine Änderung der jetzigen Art, die Buchhaltung zu führen, (...) nicht a priori notwendig [ist]“. Schliesslich hat auch das Bundesgericht in einem in diesem Punkt ähnlich gelagerten Fall – die Kontrollen vom April und Oktober 1996 erfassten die Abrechnungsperioden 1. bis 4. Quartal 1995 und die Umstellung der Abrechnungsart wurde ab 1. Januar 1996 verlangt – den von der ESTV angeordneten Zeitpunkt nicht beanstandet (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 581 ff., E. 2.2.3.1 und 4). Die Anordnung der ESTV erweist sich folglich als verhältnismässig.

3.2.3 Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, sie habe „bis heute“ nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet. Eine Rekonstruktion der Vorfälle zurück bis zum 30. September 2005 sei demnach mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden.

Für die Beurteilung des vorliegenden Falles ist dieser Einwand unbeachtlich, sind die betroffenen Quartale doch nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Im Übrigen wäre der Beschwerdeführerin ohnehin entgegenzuhalten, dass sie „diese Vorfälle“ nicht hätte „rekonstruieren“ müssen, wenn sie in Berücksichtigung des Veranlagungsprinzips rechtzeitig die Änderung der Abrechnungsart eingeleitet hätte oder wenn sie spätestens der Anordnung der ESTV, lautend auf den Wechsel der Abrechnungsart, Folge geleistet hätte.

3.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV der Beschwerdeführerin die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten zur Recht per 30. Juni 2005 entzogen hat. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen. Die sich aus dem Bewilligungsentzug ergebende Steuernachforderung liegt rechnerisch, d.h. sachverhaltsmässig, und materiellrechtlich nicht im Streit.

4.

Die Beschwerdeführerin rügt ferner, das gesamte Verfahren vor der Vorinstanz habe übermässig lange gedauert. Von der Anforderung des einsprachefähigen Entscheides bis zu dessen Erlass habe die ESTV 142 [recte: 112] Tage benötigt und von ihrer Einsprache bis zum Einspracheentscheid habe das Verfahren 13 Monate und 22 Tage gedauert. Sie verlangt deshalb die Unterbrechung des Zinsenlaufes im vorinstanzlichen Verfahren während neun Monaten, was „der ESTV immer noch eine Bearbeitungszeit von 4 Monaten und 22 Tagen erlaube“.

4.1 Art. 29 Abs. 1 BV gewährleistet als Mindestanforderung an ein rechtsstaatliches Verfahren den Erlass eines Entscheides innerhalb einer angemessenen Frist. Denselben Anspruch gewährt der zwar auf das Steuerverfahren nicht anwendbare (vgl. STEFAN OESTERHELT, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, in ASA 75 S. 593 ff.) Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101), wonach Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen innerhalb angemessener Frist zu behandeln sind (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Oktober 2004, veröffentlicht in Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2005 Nr. 58 S. 447; LORENZ MEYER, Das Rechtsverzögerungsverbot nach Art. 4 BV, Diss. Bern 1982, S. 7 und 34). Für die Frage, ob die Dauer des Verfahrens einem ordentlichen Geschäftsablauf entspricht, ist sinngemäss auf die zur Rechtsverzö-

gerungsbeschwerde entwickelten Kriterien abzustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 12T_1/2007 vom 29. Mai 2007 E. 3).

Eine Gerichts- oder Verwaltungsbehörde muss jeden Entscheid binnen einer Frist fassen, die nach der Natur der Sache und nach den gesamten übrigen Umständen als angemessen erscheint. Die Angemessenheit der Dauer bestimmt sich nicht absolut. Sie ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen und in ihrer Gesamtheit zu würdigen. Dabei sind insbesondere die Natur sowie der Umfang und die Komplexität der Sache, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen (vgl. Urteil des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte i.S. Müller gegen Schweiz, veröffentlicht in VPB 67.139 Ziff. 31; BGE 124 I 139 E. 2c, Urteil des Bundesgerichts vom 18. Oktober 2004, veröffentlicht in Pra 2005 Nr. 58 S. 447, vom 20. September 2002, veröffentlicht in Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2002 S. 411 E. 2d mit Hinweisen, 12T_2/2007 vom 16. Oktober 2007 E. 3; MEYER, a.a.O., S. 35 ff.). Ein weniger als zweieinhalb Jahre dauerndes Verfahren vor der damaligen SRK ist gemäss Bundesgericht nicht zu beanstanden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.1).

Für die Rechtsuchenden ist es unerheblich, worauf eine übermässige Verfahrensdauer zurückzuführen ist; entscheidend ist allein, dass die Behörde nicht oder nicht fristgerecht handelt. Bei der Feststellung einer übermässigen Verfahrensdauer ist daher zu prüfen, ob sich die Umstände, die zur Verlängerung des Verfahrens geführt haben, objektiv rechtfertigen lassen (BGE 125 V 188 E. 2a, 117 Ia 193 E. 1c, 108 V 13 E. 4c, 107 Ib 160 E. 3b, 103 V 190 E. 3c; JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 836 ff., ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 5.28 f.).

Hinsichtlich der prozessualen Folgen einer allfälligen überlangen Verfahrensdauer hat das Bundesgericht festgehalten, es müsse mit der Feststellung, dass eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV wegen übermässiger Verfahrensdauer gegeben sei, sein Bewenden haben. Namentlich könne eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete

Steuer nicht bezahlt werden muss (Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1653/2006 vom 22. Oktober 2008 E. 2.7). Vergleichbares gilt für den Verzugszins. Die Verzugszinspflicht ist gesetzlich vorgesehen (Art. 47 Abs. 2 MWSTG). Die übermässige Dauer eines Verfahrens rechtfertigt einen Verzicht auf seine Erhebung nicht (Urteile des Bundesgerichts 2C_642/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 5, 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 7).

4.2 Zwischen dem Erlass des Entscheides am 17. Mai 2006 und dem Einspracheentscheid der ESTV am 30. Juli 2007 sind etwas über 14 Monate vergangen. Das Bundesverwaltungsgericht hält diese Verfahrensdauer im vorliegenden Fall in Würdigung der gesamten Umstände und im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 4.1) ohne Weiteres als angemessen. Sollte die Beschwerdeführerin auch die Zeitspanne von der Kontrolle – anlässlich derer sie sich bereits mit der Umstellung nicht einverstanden erklärt hat – bis zum Erlass des einsprachefähigen Entscheides beanstanden, so ist festzuhalten, dass die ESTV für die Bearbeitung hierfür 6½ Monate beanspruchte. Unter Berücksichtigung des zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin nach der Kontrolle bezüglich der Frage nach der Abrechnungsart erfolgten Schriftverkehrs und der ausdrücklichen Anforderung eines einsprachefähigen Entscheides erst mit Schreiben vom 25. Januar 2006 erweist sich auch diese Zeitspanne zweifellos als angemessen.

Ohnehin hätte eine allfällige Verletzung des Anspruchs auf Beurteilung innert angemessener Frist allein die entsprechende Feststellung zur Folge. Namentlich würde dies nicht dazu führen, dass die Beschwerdeführerin den von Gesetzes wegen geschuldeten Verzugszins nicht zu bezahlen hätte, oder dass ihr eine Entschädigung auszurichten wäre (vgl. E. 4.1). Ausserdem hätte der Beschwerdeführerin – wie von der ESTV mit Schreiben vom 23. November 2005 ausdrücklich empfohlen (vgl. Beilage 6) – die Möglichkeit offen gestanden, den nachgeforderten Betrag unter Vorbehalt zu bezahlen, was den Lauf der Verzugszinsen beendet hätte.

Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

5.

Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich, der Einspracheentscheid sei ungenügend begründet und die Vorinstanz habe die von ihr vorgebrachten Argumente nicht hinreichend gewürdigt.

5.1 Die Begründung einer Verfügung entspricht den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV, wenn die Betroffenen in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1537/2006 vom 16. Juni 2008 E. 3.2.6; vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1706).

5.2 Gemäss diesen Ausführungen besteht keine Verpflichtung der entscheidenden Behörden, sich mit sämtlichen Argumenten der Parteien eingehend auseinanderzusetzen. Vorliegend hat sich die ESTV in zulässiger Weise auf die für den Entscheid massgeblichen Gesichtspunkte beschränkt. Der Entscheid mit separat ausgefertigter Begründung sowie der Einspracheentscheid enthalten alles Wesentliche, so dass die Beschwerdeführerin ohne Weiteres in die Lage versetzt war, die Konsequenzen des Einspracheentscheides zu beurteilen und diesen in voller Kenntnis der Umstände an die nächsthöhere Instanz weiterzuziehen (vgl. E. 5.1), was ja mit der vorliegenden Beschwerde auch geschehen ist.

Der Vorwurf der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe die Begründungspflicht verletzt, erweist sich deshalb als unbegründet.

5.3 Insofern es die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang übrigens als „problematisch“ bezeichnet, dass die gleiche Behörde, die den Entscheid gefällt habe, auch die Einsprache dagegen beurteile, ist ihr entgegenzuhalten, dass das Einspracheverfahren spezialgesetzlich besonders vorgesehen ist (Art. 64 MWSTG). Es ermöglicht die Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung betroffenen Interessen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1816 ff.; vgl. in diesem Zusammenhang auch BGE 131 V 407 E. 1.1).

6.

Entsprechend ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 6'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.-- verrechnet.

3.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 221 537 / 0117 / KUG; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: