Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5384/2014

Urteil vom 3. März 2015

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A._____AG,

Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Semester 2005 bis 2. Semester 2008).

Sachverhalt:

A.

Die A._____AG (nachfolgend Steuerpflichtige) ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Luzern. Sie bezweckt den Import und Export sowie den Vertrieb von Waren aller Art. Daneben besteht ihr Zweck im Kauf, in der Pacht, in der Miete, in der Bewirtschaftung, Verpachtung, Vermietung, Veräusserung und Belastung von Grundstücken. Als weitere Zwecke sind im Handelsregister genannt "Beteiligungen"; "Übernahme sämtlicher Dienstleistungen im Finanzdienstleistungsbereich"; "Schaffung, Erwerb, Verwaltung, Vergabe und Vermarktung von Geistigem Eigentum in Form von Patenten, Lizenzen, Markenrechten, Gebrauchsmustern und anderen Schutzrechten". Schliesslich besteht ihr Zweck in der Ausübung von Licensing- und Franchising-Aktivitäten. Die Steuerpflichtige war bis zum 31. Dezember 2013 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen und rechnete die Mehrwertsteuer nach der Saldosteuersatzmethode semesterweise und nach vereinbarten Entgelten ab.

B.

Am 18. und 19. März 2010 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine externe Kontrolle über die Steuerperioden 1. Semester 2005 bis 2. Semester 2008 durch. Hierbei bemängelte die ESTV, dass die Steuerpflichtige im Jahr 2005 zu wenig Umsätze deklariert bzw. abgerechnet habe; ferner, dass in den Jahren 2005 bis 2008 sämtliche Umsätze zum Saldosteuersatz von 2,3 % abgerechnet worden seien: Die Umsätze betreffend "Verwaltungsleistungen" und "Vermietung von Reklameflächen" hätten zum Saldosteuersatz von 6 % abgerechnet werden müssen. In den Jahren 2007 und 2008 seien sodann weitere Umsätze aus der "Vermietung von Fahrzeugen" generiert worden. Für die Jahre 2007 und 2008 seien die Saldosteuersätze von 3,5 % und 6,0 % anwendbar. Die ESTV schloss die Kontrolle am 21. Mai 2010 mit der "Einschätzungsmitteilung/Verfügung" Nr. (…) (nachfolgend EM) ab. Darin forderte sie den Betrag von insgesamt Fr. 16'578.– nebst Verzugszins nach. Zugleich verlangte sie mit gleichentags verfasstem Schreiben mit dem Titel "Vom Steuerpflichtigen zu beachten", dass die Steuerpflichtige für die Steuerperiode 2009 ihre Umsätze korrekt deklariere. Ab dem 1. Dezember 2010 schliesslich werde der Steuerpflichtigen nicht mehr zugestanden, dass sie mit Saldosteuersätzen abrechne, während die von ihr beherrschten Gesellschaften nach der effektiven Methode abrechnen würden. Entweder müssten alle diese Gesellschaften "effektiv" oder alle mit der Saldosteuersatzmethode abrechnen.

C.
Mit Schreiben vom 22. Juni 2010 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV "Einsprache" gegen die EM vom 21. Mai 2010 und beantragte im Wesentlichen, die gesamten Umsätze der Jahre 2005 bis 2008 mit dem bewilligten Saldosteuersatz von 2,3 % abzurechnen. Eventualiter seien die von der ESTV angewendeten Steuersätze und Steuerbeträge zu überprüfen. Die Aberkennung der Saldosteuersatzmethode per 1. Januar 2010 sei für nichtig zu erklären. Sollte "das Gericht" zum Schluss kommen, dass die Steuerpflichtige inskünftig tatsächlich nach der effektiven Methode abrechnen müsse, dann müsse die gesetzliche Frist zur Umstellung auf die effektive Methode gewahrt werden. Alternativ müsse der Steuerpflichtigen die Option verbleiben, die von ihr beherrschten Gesellschaften ebenfalls auf die Saldosteuersatzmethode umzustellen.

D.
Statt eines "Einspracheentscheides" erliess die ESTV am 23. Juli 2014 eine Erstverfügung, in welcher sie die Steuerpflichtige für die Steuerperioden 2005 bis 2008 zur Nachzahlung von Fr. 16'578.– verpflichtete, zuzüglich Verzugszins von 5 % ab dem 31. August 2007 (mittlerer Verfall) bis 31. Dezember 2009 bzw. 4,5 % ab 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011 bzw. 4 % ab 1. Januar 2012. Die ESTV begründete ihren Entscheid ausführlich und nahm auch zu den vorgängigen Einwendungen der Steuerpflichtigen Stellung.

E.
Mit Eingabe vom 15. September 2014 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) bei der ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) Sprungbeschwerde i.S.v. Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20, in Kraft ab 1. Januar 2010). Darin bestreitet sie weiterhin die Anwendung eines zweiten Saldosteuersatzes von 6 % für die Leistungen "Dienstleistungen Holding". Die Beschwerdeführerin beruft sich hierbei auf ihre Unterstellungserklärung (Formular Nr. 1198) vom 29. Januar 2001 bzw. die Bewilligung vom 19. Februar 2001; ferner beantragt sie sinngemäss die Überprüfung des in den Jahren 2007 und 2008 von der ESTV angewendeten zweiten Saldosteuersatzes von 3,5 % und bittet um Überprüfung der formellen Aspekte betreffend das [nicht durchgeführte] Einspracheverfahren. Schliesslich beanstandet sie sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil ihr Antrag betreffend Fortführung der Saldosteuersatzmethode nicht behandelt worden sei. Schliesslich ersucht sie um Überprüfung der erhobenen Verzugszinsen, mit der Begründung,

dass die Behörde das Verfahren mutwillig verschleppt habe; alles "zulasten und unter Kostenfolge der Beklagten".

F.
Mit Schreiben vom 11. November 2014 verzichtet die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung. Ergänzend weist sie darauf hin, dass die Steuerpflichtige in den Jahren 2001 bis 2003 mit zwei Saldosteuersätzen (2,3 % und 6 %) abgerechnet habe.

G.
Mit Eingabe vom 6. Dezember 2014 reicht die Beschwerdeführerin zwei Einschätzungsmitteilungen, je vom 14. November 2014 betreffend die Steuerperiode 2009 sowie betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2013, und ein Schreiben der ESTV vom 13. November 2014 nach. Daraus ist ersichtlich, dass die ESTV ab 1. Januar 2010 die Anwendung der Saldosteuersatzmethode verweigert.

H.
Nach Aufforderung mit Verfügung vom 10. Dezember 2014 teilt die Vorinstanz mit Schreiben vom 5. Januar 2015 mit, dass mit Bezug auf die Frage der Anwendbarkeit der Saldosteuersatzmethode ab 1. Januar 2010 anfangs 2015 eine anfechtbare Verfügung erlassen werde.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien ist, soweit für die Entscheidfindung erforderlich, nachfolgend unter den Erwägungen einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, vorbehältlich der Verfügungen im Bereich von Art. 32 VGG. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich dabei nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2

1.2.1 Auf den 1. Januar 2010 wurde das neue Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft gesetzt. Es trat an die Stelle des aMWSTG (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer, gültig gewesen bis 31. Dezember 2009, AS 2000 1300). Auf die vor dem 1. Januar 2010 eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse bleibt das bisherige Recht anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2005 bis 2008 verwirklicht, weshalb in materieller Hinsicht noch das aMWSTG zur Anwendung gelangt.

1.2.2 Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar und findet damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren Anwendung. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (vgl. Urteil des BVGer A-279/2014 vom 17. November 2014 E. 1.2 mit Hinweis auf das Urteil des BGer 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012).

1.3

1.3.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1, 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN et al., a.a.O., N. 1816).

1.3.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteile des

BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 1.3.2, A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

Der Erlass eines Einspracheentscheides setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die ESTV hatte die EM vom 21. Mai 2010 als "Verfügung" bezeichnet und mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen. In der Folge hatte die Beschwerdeführerin dagegen mit Eingabe vom 22. Juni 2010 "Einsprache" erhoben. Freilich ist es nach Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. Urteil des BVGer A-756/2014 vom 26. Juni 2014 E. 1.2.3; BGE 140 II 202 E. 5 f.). Infolgedessen hat die ESTV zur Recht kein Einspracheverfahren durchgeführt, sondern die Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen die EM vom 21. Mai 2010 im Rahmen des Veranlagungsverfahrens berücksichtigt und am 23. Juli 2014 mit dem Erlass einer formellen sowie einlässlich begründeten Erstverfügung abgeschlossen.

Die Beschwerdeführerin hat daraufhin bei der ESTV mit Eingabe vom 15. September 2014 gegen die Verfügung vom 23. Juli 2014 opponiert, und statt der Durchführung eines förmlichen Einspracheverfahrens beantragt, ihre Eingabe als sog. Sprungbeschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Die ESTV hat am 22. September 2014 die Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht überwiesen. Das Bundesverwaltungsgericht ist gestützt auf Art. 83 Abs. 4 MWSTG für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde funktional zuständig.

1.4 Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden und kann sich höchstens verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten. Einzig eine Präzisierung ist noch möglich. Fragen, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen, da andernfalls in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen würde. Die Verfügung der Vorinstanz vom 23. Juli 2014 bestimmt den beschwerdeweise weiterziehbaren Anfechtungsgegenstand (vgl. zum Ganzen BGE 136 II 457 E. 4.2, BGE 133 II 35 E. 2 und 131 V 164 E. 2.1; Urteile des BVGer

A-5127/2013 vom 13. März 2014 E. 1.4.1 und A-272/2013 vom 21. November 2013 E. 1.4; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.208, 2.213 und 2.218; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar], Art. 52 N. 41). Mit dem Beschwerdeantrag wird gleichzeitig der Streitgegenstand im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bestimmt. Hierbei legt die beschwerdeführende Partei mit ihrem Begehren fest, in welche Richtung und inwieweit sie das streitige Rechtsverhältnis überprüfen lassen will (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.213).

Die Beschwerdeführerin hatte in ihrer Eingabe vom 22. Juni 2010 nicht nur gegen die in der EM vom 21. Mai 2010 angewendeten Saldosteuersätze 2006 bis 2008 Einwendungen erhoben (Anträge Ziff. 1 und 2), sondern auch gegen die gleichentags mit dem Schreiben "Vom Steuerpflichtigen zu beachten" geäusserte Absicht der ESTV, den Saldosteuersatz mit Wirkung per 1. Januar 2010 abzuerkennen (Anträge Ziff. 3 und 4). Die Vorinstanz hat das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 22. Juni 2010 als Gesuch um Erlass einer anfechtbaren Verfügung interpretiert und über die in der Eingabe vom 22. Juni 2010 erhobenen Einwendungen betreffend die Jahre 2005 bis 2008 (Anträge Ziff. 1 und 2) mit Verfügung vom 23. Juli 2014 befunden, nicht aber über den gleichzeitig erhobenen Einwand gegen die Aberkennung des Saldosteuersatzes ab der Steuerperiode 2010 (Anträge Ziff. 3 und 4). Sie begründete dies damit, dass nur die Steuerperioden 2005 bis 2008 Gegenstand der Mehrwertsteuerkontrolle bildeten, nicht aber die Steuerperiode 2010. Gegenstand der angefochtenen Verfügung bilde somit einzig die Mehrwertsteuernachforderung für die Jahre 2005 bis 2008.

Da über die Frage der Anwendbarkeit der Saldosteuersatzmethode ab 1. Januar 2010 in der Erstverfügung vom 23. Juli 2014 nicht entschieden wurde, ist insoweit auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht einzutreten (vgl. aber auch die Ausführungen in E. 2).

1.5 Bezüglich der Mehrwertsteuernachforderung für die Jahre 2005 bis 2008 ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), und hat sie diese form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 in Verbindung mit Art. 22a und 52 VwVG) sowie den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Diesbezüglich ist auf Sprungbeschwerde einzutreten.

2.

2.1 Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Sprungbeschwerde vom 15. September 2014 des Weiteren geltend, die EM vom 21. Mai 2010 sei en bloc mit dem das gleiche Datum tragenden Schreiben betreffend Aberkennung der Saldosteuersatzmethode ab 1. Januar 2010 überreicht worden. Dieses bilde somit Bestandteil der EM vom 21. Mai 2010.

2.2 Eine Verfügung liegt vor bei einer hoheitlichen, individuell-konkreten, auf Rechtswirkungen ausgerichteten und verbindlichen Anordnung einer Behörde, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützt, oder bei einer autoritativen und individuell-konkreten Feststellung bestehender Rechte oder Pflichten (Art. 5 Abs. 1 VwVG). Verfügungen sind den Parteien schriftlich zu eröffnen (Art. 34 VwVG). Sie sind, auch wenn sie in Briefform ergehen, als solche zu bezeichnen, zu begründen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen (Art. 35 Abs. 1 VwVG). Aus mangelhafter Eröffnung darf den Parteien kein Nachteil erwachsen (Art. 38 VwVG). Im Falle von Unklarheiten über den Verfügungscharakter eines Schreibens ist nicht massgebend, ob die Verwaltungshandlung als Verfügung gekennzeichnet ist oder den gesetzlichen Formvorschriften für eine Verfügung entspricht, sondern ob die Strukturmerkmale einer Verfügung vorhanden sind (BVGE 2013/51 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen).

Das Schreiben der ESTV vom 21. Mai 2010 enthält diverse Anweisungen an die Beschwerdeführerin für die Abrechnungsperioden 2009 und 2010. Es ist zwar zusammen mit der EM vom 21. Mai 2010 versandt worden, enthält jedoch eine eigene Anschrift, Seitennummerierung und Unterschrift. Ob dieses Schreiben als Bestandteil der EM vom 21. Mai 2010 oder als separate Anweisung zu gelten hat, kann vorliegend offenbleiben. Das Schreiben der ESTV vom 21. Mai 2010 ist weder als Verfügung bezeichnet, noch mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen, noch erfüllt es – und das ist entscheidend – die Strukturmerkmale einer Verfügung. Das Schreiben der ESTV vom 21. Mai 2010 stellt somit – gleichsam wie die EM vom 21. Mai 2010 (E. 1.3.2) – keine Verfügung im rechtstechnischen Sinne dar.

2.3

2.3.1 In der Sprungbeschwerde vom 15. September 2014 macht die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Anwendung der Saldosteuersatzmethode ab 1. Januar 2010 des Weiteren geltend, dass diesbezüglich ihr gegenüber eine Anweisung erfolgt sei, die Rechtsverbindlichkeit beanspruche. Alsdann macht die Beschwerdeführerin eine Verletzung von Verfahrensrecht geltend und rügt des Weiteren eine Verletzung des "richterlichen

Gehörs". Mit diesen Ausführungen wirft die Beschwerdeführerin der Vorinstanz vor, zu Unrecht nicht über die die Frage der Anwendbarkeit der Saldosteuersatzmethode ab dem fraglichen Zeitpunkt befunden zu haben. Des Weiteren sind diese Ausführungen dahingehend zu verstehen, dass die Beschwerdeführerin die Anwendbarkeit der Saldosteuersatzmethode ab 1. Januar 2010 gerichtlich überprüft haben will. Diese Vorbringen sind zumindest sinngemäss als Rechtsverweigerungs- bzw. Rechtsverzögerungsbeschwerde zu würdigen. Somit ist zu prüfen, ob auf die Beschwerde in diesem Punkt dennoch einzutreten ist.

2.3.2 Nach Art. 46a VwVG kann gegen das unrechtmässige Verweigern oder Verzögern einer Verfügung Beschwerde geführt werden. Beschwerdeinstanz ist jene Behörde, die auch für die Anfechtung einer ordnungsgemäss ergangenen Verfügung der in Frage stehenden Art zuständig wäre (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 5.18; MARKUS MÜLLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, Art. 46a N. 3). Verfügungen der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern sind vor Bundesverwaltungsgericht anfechtbar (Art. 31 VGG i.V.m. Art. 5 VwVG und Art. 33 VGG; vgl. Urteil des BVGer A-1193/2014 vom 8. Mai 2014 E. 1.1; BVGE 2018/15 E. 3). Dieses ist somit auch für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig, soweit diese Rechtsverweigerungs- bzw. Rechtsverzögerungscharakter aufweist.

2.3.3 Die Rechtsverweigerungs- und Rechtsverzögerungsbeschwerde unterliegt grundsätzlich keiner peremptorischen Frist (Art. 50 Abs. 2 VwVG; vgl. zur hier nicht relevanten Ausnahme BVGE 2008/15 E. 3.2; MÜLLER, a.a.O., Art. 46a N. 10; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 5.23).

2.3.4 Anfechtungsobjekt der Rechtsverzögerungsbeschwerde ist das unrechtmässige Verzögern, mithin das Fehlen einer anfechtbaren Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG.

2.3.5 Voraussetzung für eine Rechtsverweigerungs- und Rechtsverzögerungsbeschwerde ist, dass die Rechtsuchende zuvor ein Begehren um Erlass einer Verfügung bei der zuständigen Behörde gestellt bzw. bei Verzögerung dieses wiederholt hat, bevor sie eine Beschwerde einreicht, und dass ein Anspruch auf Erlass einer solchen Verfügung besteht. Ein solcher Anspruch liegt dann vor, wenn einerseits eine Behörde nach dem anzuwendenden Recht verpflichtet ist, in Verfügungsform zu handeln, und wenn andererseits die gesuchstellende Person nach Art. 6 i.V.m. Art. 48 Abs. 1

VwVG Parteistellung in jenem Verfahren, betreffend welches die Rechtsverzögerung geltend gemacht wird, beanspruchen kann (Urteil des BVGer A-6471/2009 vom 2. März 2010 E. 3; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O. Rz. 5.20; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, Rz. 1300, 1302 und 1306 ff.). Auch im Rechtsverweigerungs- bzw. Rechtsverzögerungsverfahren muss die beschwerdeführende Person ein aktuelles Rechtsschutzinteresse haben. An einem solchen fehlt es insbesondere dann, wenn die zum Entscheid verpflichtete Behörde in der Sache entscheidet (FELIX UHLMANN/SIMONE WÄLLE-BÄR, Praxiskommentar, Art. 46a N. 6). Beschwerdeinstanz ist – wie gesagt – jene Behörde, die zuständig wäre, wenn die Verfügung ordnungsgemäss ergangen wäre.

Das Schreiben der ESTV vom 21. Mai 2010 ist ebenso wie die zeitgleich zugestellte EM vom 21. Mai 2010 keine Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG (vgl. oben E. 2.2). Die Vorinstanz hat mit Schreiben vom 21. Mai 2010 die Beschwerdeführerin angewiesen, ab dem 1. Januar 2010 nach der effektiven Methode abzurechnen. Die Beschwerdeführerin ist durch diese Anweisung betroffen und beschwert. Die Beschwerdeführerin hat mit Eingabe vom 22. Juni 2010 zumindest sinngemäss einen Antrag auf Erlass einer anfechtbaren Verfügung gestellt. Diese umstrittene Frage betrifft die Steuererhebung 2010. Die Beschwerdeführerin hat somit in Anwendung von Art. 82 MWSTG Anspruch auf Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

Die Beschwerdeführerin reichte sodann mit Schreiben vom 6. Dezember 2014 zwei weitere Einschätzungsmitteilungen betreffend die Steuerperiode 2009 sowie betreffend die Steuerperiode 2010 bis 2013 ein, die beide vom 14. November 2014 datieren. Darin verweigert die Vorinstanz ab 1. Januar 2010 die Anwendung der Saldosteuersatzmethode. Sie verweist hierzu insbesondere auf ihre frühere Anweisung betreffend Anwendung der Saldosteuersatzmethode, ohne auf die Einwände der "Beschwerde" vom 22. Juni 2010 oder vom 15. September 2014 einzugehen.

Mit Schreiben vom 5. Januar 2015 teilt die Vorinstanz mit, dass sie versehentlich die Einschätzungsmitteilung betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2013 nicht zusammen mit einer anfechtbaren Verfügung erlassen habe. Sie nehme die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 6. Dezember 2014 als Bestreitung entgegen und werde anfangs 2015 betreffend die Anwendbarkeit der Saldosteuersatzmethode ab 1. Januar 2010 eine anfechtbare Verfügung erlassen. Aus diesem Votum ist zu schliessen, dass die Vorinstanz den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Erlass einer justiziablen

Verfügung grundsätzlich anerkennt. In diesem Sinne fehlt es der Beschwerdeführerin am Rechtsschutzinteresse betreffend Feststellung einer Rechtsverweigerung.

Was das zeitliche Element anbelangt, so gilt es zu berücksichtigen, dass die Steuerperiode 2010 längst verstrichen und die entsprechenden Abrechnungen von der Beschwerdeführerin unter fortwährender Anwendung der Saldosteuersatzmethode erstellt worden sind. Da zudem das vorliegende Verfahren zumindest indirekt die Steuerperiode 2010 und folgende beeinflussen könnte, ist es nachvollziehbar, wenn die Vorinstanz mit dem Erlass einer anfechtbaren Verfügung bis anfangs 2015 warten will. Auch insoweit fehlt es damit am Rechtsschutzinteresse und ist auf das Begehren betreffend Rechtsverweigerung bzw. -verzögerung nicht einzutreten.

2.3.6 Bei Gutheissung einer Rechtsverzögerungs- bzw. Rechtsverweigerungsbeschwerde wäre die Sache mit der Anweisung, darüber zu entscheiden, an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eine andere Möglichkeit, den rechtmässigen Zustand herzustellen, gäbe es grundsätzlich nicht; insbesondere dürfte das Gericht – von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen – nicht anstelle der das Recht verweigernden Behörde entscheiden, würden dadurch doch der Instanzenzug verkürzt und allenfalls weitere Rechte der am Verfahren Beteiligten verletzt (KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., Rz. 1312; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 5.25 und 5.30).

Auf die vorliegende Beschwerde ist daher auch insoweit nicht einzutreten, als die Beschwerdeführerin darin nicht nur (sinngemäss) die Feststellung einer Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung und die Rückweisung an die ESTV zum Entscheid verlangt, sondern darüber hinaus die Frage der Anwendbarkeit der Saldosteuersatzmethode ab dem 1. Januar 2010 materiell beurteilt haben will.

3.

3.1 Das Bundesverwaltungsgericht 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62

Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 112 E. 3.2, 131 II 205 E. 4.2).

3.2

3.2.1 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt grundsätzlich von sich aus abklären (Art. 12 VwVG). Diese sog. Untersuchungsmaxime erfährt durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien allerdings eine Einschränkung (Art. 13 VwVG; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime zudem insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2).

3.2.2 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-279/2014 vom 17. November 2014 E. 2.7.1, A-2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.7.1, A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 1.3.1, je mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.141).

3.2.3 Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder der steuerpflichtigen Person zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Grundsätzlich trägt im Steuerrecht die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (statt vieler: Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteile des BVGer A-279/2014 vom 17. November 2014 E. 2.7.2, A-3075/2011 vom 30. Mai 2012 E. 4 mit Hinweisen).

3.3

3.3.1 Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Das Gebot von Treu und Glauben verhindert illoyales Verhalten der Behörden, prüft also deren Verhalten nach den materiellen Kriterien der Vertrauenswürdigkeit und der Widerspruchsfreiheit (Urteile des BVGer A-235/2014

vom 26. Mai 2014 E. 5, A-2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.8; FELIX UHLMANN, Das Willkürverbot [Art. 9 BV], 2005, Rz. 106).

3.3.2 Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden, geschützt zu werden (HÄFELIN et al., a.a.O., Rz. 627). Allerdings wird der Vertrauensschutz im Abgaberecht, das von einem strengen Legalitätsprinzip beherrscht wird, nur zurückhaltend gewährt (Urteile des BVGer A-3030/2013 vom 8. Mai 2013 E. 2.5.3, A-525/2013 vom 25. November 2013 E. 2.5.3, A-7148/2010 vom 19. Dezember 2012 E. 7.1, A-1374/2011 vom 5. Januar 2012 E. 3.4).

3.3.3 Für die erfolgreiche Geltendmachung des Vertrauensschutzprinzips bedarf es zunächst eines Anknüpfungspunktes; es muss eine Vertrau-ensgrundlage vorhanden sein. Darunter ist das Verhalten eines staatli-chen Organs zu verstehen, das bei den betroffenen Privaten bestimmte Erwartungen auslöst (Urteil des BVGer A-1374/2011 vom 5. Januar 2012 E. 3.2 mit Hinweis).

3.3.4 Eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann ([statt vieler] Urteil des BVGer A-1702/2006 vom 23. Januar 2009 E. 2.7 mit Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung).

3.3.5 Aus Art. 9 BV ergibt sich sodann, dass Äusserungen im Verkehr zwischen Behörden und Privaten so zu interpretieren sind, wie die jeweils andere Seite sie nach Treu und Glauben verstehen durfte (BGE 126 II 97 E. 4b, 124 II 265 E. 4a; Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 3.4). Nach dem Vertrauensprinzip ist einer Willensäusserung demnach der Sinn zu geben, den ihr der Empfänger aufgrund der Umstände, die ihm

im Zeitpunkt des Empfangs bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, in guten Treuen beilegen durfte und beilegen musste (BGE 103 Ia 505 E. 2b; vgl. ferner BGE 129 I 161 E. 4.1, 127 I 31 E. 3a, 121 II 473 E. 2c, 118 Ia 245 E. 4b, je mit Hinweisen; Urteil des BGer 2A.65/2003 vom 29. Juli 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A-4136/2009 vom 18. März 2011 E. 3.1).

4.

4.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Die Erhebung der Mehrwertsteuer erfolgt namentlich nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität mit Anrechenbarkeit der Vorsteuer sowie unter Berücksichtigung der Überwälzbarkeit und der Wirtschaftlichkeit der Erhebung (Art. 1 Abs. 2 aMWSTG).

4.2 Der Mehrwertsteuer unterliegen vorab die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG).

4.3

4.3.1 Wer als Mehrwertsteuerpflichtiger jährlich nicht mehr als Fr. 3 Mio. steuerbaren Umsatz tätigt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als Fr. 60'000.- Mehrwertsteuer – berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz – zu bezahlen hat, kann gemäss Art. 59 Abs. 1 aMWSTG nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Die Abrechnung nach den Saldosteuersätzen ist bei der ESTV zu beantragen, und trotz Wahlrecht der steuerpflichtigen Person muss der jeweils anzuwendende Saldosteuersatz von der ESTV vorgängig bewilligt werden (Urteil des BGer 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 4.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-3480/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.8, A-1372/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.1 mit Hinweisen).

4.3.2 Die administrative Vereinfachung bei der Saldosteuersatzmethode besteht – abgesehen von der nur halbjährlichen Abrechnung (Art. 45 Abs. 1 Bst. b aMWSTG) – darin, dass sich die genaue Ermittlung und damit die separate Verbuchung der Vorsteuern erübrigt (vgl. zum im fraglichen Zeitraum geltenden Recht ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, N. 1540). Der Saldosteuersatz berücksichtigt die branchenübliche Vorsteuerquote (vgl. Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für

Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 [nachfolgend: Bericht WAK], BBl 1996 V 713, S. 786). Er basiert auf branchen-, nicht auf betriebsspezifischen Gesichtspunkten (vgl. Urteil des BVGer A-1474/2012 vom 7. November 2012 E. 2.3 f.). Die Branchensätze müssen anhand von periodischen Erhebungen ständig auf ihre Aktualität hin überprüft werden (Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Stellungnahme des Bundesrates vom 15. Januar 1997 zum Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates [nachfolgend: Stellungnahme BR], BBl 1997 II 389 ff., S. 420). Aufgrund der Pauschalierung mittels branchenüblicher Vorsteuerquote ist der Saldosteuersatzmethode eine gewisse Ungenauigkeit zwingend immanent (Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 9.2). Auch ist möglich, dass eine so genannte "taxe occulte" entsteht, wenn dem Steuerpflichtigen höhere Vorsteuern entstanden sind als durch den Saldosteuersatz abgegolten werden. Zwar bezweckt die Mehrwertsteuer die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 50), so dass eine "taxe occulte" verhindert werden sollte, doch handelt es sich bei diesem Prinzip (wie auch bei den Art. 1 Abs. 2 aMWSTG genannten Prinzipien) um eine Leitlinie für den Gesetzgeber und die Verwaltung. Diese Leitlinie ist zwar von den rechtsanwendenden Behörden bei der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen zu beachten; aus ihr ergeben sich aber keine subjektiven Rechte der Steuerpflichtigen (vgl. Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 9.1 mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 81). Dass ein solches Prinzip bei der Auslegung zu beachten ist, verleiht ihm demnach keine absolute Bedeutung. Es bedeutet nur, aber immerhin, dass, wenn verschiedene Auslegungen möglich sind, jene zu bevorzugen ist, die diesem Prinzip am besten entspricht.

4.3.3 Die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode muss – von einer hier nicht relevanten Ausnahme abgesehen – während mindestens fünf Jahren beibehalten werden (Art. 59 Abs. 3 aMWSTG). Mit der Anwendung der Saldosteuersätze soll nur der administrative Aufwand der steuerpflichtigen Person hinsichtlich Buchhaltung und Steuerabrechnung vereinfacht werden. Die Steuerleistung soll mit oder ohne Erleichterung prinzipiell die gleiche sein.

4.3.4 Die in Art. 59 aMWSTG vorgesehene Regelung genügt den Anforderungen an das Legalitätsprinzip, zumal dieses für die Bemessungsgrundlage nur die Festlegung der Grundzüge im Gesetz verlangt (vgl. Art. 127

Abs. 1 BV). Die Ausgestaltung der Besteuerung nach der Saldosteuersatzmethode muss, nachdem es sich um eine Rahmenbestimmung handelt, zwangsläufig der ESTV vorbehalten bleiben, welche die Details gestützt auf Art. 52 aMWSTG in Spezialbroschüren regelt (Urteil des BGer 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3). Die ESTV hat in der Spezialbrochüre Nr. 03 "Saldosteuersätze" (vom Dezember 2007, gültig vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009; nachfolgend: SB Nr. 03) bzw. Spezialbrochüre Nr. 03a "Saldosteuersätze" (vom Juni 2004, gültig vom 1. Juli 2004 bis zum 31. Dezember 2007; nachfolgend SB Nr. 03a) die Saldosteuersätze für die verschiedenen Branchen und weitere Details im Zusammenhang mit deren Anwendung festgelegt. In Anbetracht der Zielsetzung, mit der administrativen Vereinfachung der Abrechnungsmethode weder namhafte Steuerausfälle oder -mehrerträge noch eine prinzipielle Benachteiligung bzw. eine Begünstigung einzelner Steuerpflichtigen anzustreben, ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass die ESTV sich für den im Einzelfall anwendbaren Saldosteuersatz am vermuteten durchschnittlichen Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen einer ganzen Branche bzw. einer Geschäftstätigkeit orientiert (Urteile des BVGer A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.3, A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.2.2, A-1624/2006 vom 4. November 2008 E. 6.2).

4.3.5 Die erwähnten Spezialbroschüren der ESTV stellen – wie auch deren übrige Broschüren und Merkblätter – sog. Verwaltungsverordnungen dar, d.h. es sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; BVGE 2007/41 E. 4.1). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, Rz. 15 ff. zu Art. 102). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht

ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BVGE 2010/33 E. 3.3.1 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-6000/2008 vom 13. Juli 2010 E. 1.3). Angesichts der herausragenden Bedeutung des Legalitätsprinzips kann eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse, nicht schriftlich festgehaltene Praxis indes unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen (Urteil des BVGer A-6620/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.4, A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 2.4.2; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; BVGE 2007/41 E. 4.1).

4.3.5.1 Nach der Praxis der ESTV werden höchstens zwei Saldosteuersätze bewilligt. Für die Zuteilung der Saldosteuersätze bei zwei oder mehr Tätigkeiten kommt meistens die sog. 10%-Regel zur Anwendung. Diese besagt, dass bei zwei Tätigkeiten, für welche unterschiedliche Saldosteuersätze gelten, nur dann zwei Saldosteuersätze bewilligt werden, wenn der Anteil der einzelnen Tätigkeit am Gesamtumsatz regelmässig mehr als 10% beträgt (SB Nr. 03a und SB Nr. 03, je Ziff. 14.1-14.2.1). Diese Praxis bestand schon unter dem früheren Recht und wurde bereits durch die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) als rechtmässig bestätigt (Entscheid der SRK vom 10. August 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.9 E. 3e; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.5.2).

4.3.5.2 Bei Steuerpflichtigen, die drei oder mehr Tätigkeiten mit verschiedenen Saldosteuersätzen ausüben, gelten für die Zuteilung der zwei Saldosteuersätze folgende Regeln (vgl. SB Nr. 03a und SB Nr. 03, je Ziff. 14.2.2):

- Jede Tätigkeit kann nur zum hierfür vorgesehenen oder aber zu einem höheren Saldosteuersatz versteuert werden. Dies gilt lediglich dann nicht, wenn es sich um die Tätigkeit mit dem höchsten Steuersatz handelt und damit weniger als 10 % des Gesamtumsatzes erzielt werden;

- der für die verschiedenen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen geltende höchste Saldosteuersatz muss immer gewählt werden – es sei denn, der Umsatzanteil beträgt weniger als 10 %;

- bezüglich der übrigen Tätigkeiten kann die für den Steuerpflichtigen vorteilhafteste Konstellation gewählt werden. Auch hier ist allerdings die 10%-Regel zu beachten, d.h. der Saldosteuersatz einer Tätigkeit, die weniger als 10 % am Gesamtumsatz ausmacht, kann nicht gewählt werden.

Diese komplexen Zuteilungsregeln dienen der Präzisierung des Grundsatzes, dass nur nachhaltige Umsatzanteile von mehr als 10 % grundsätzlich einen eigenen Saldosteuersatz beanspruchen können und letztlich nicht mehr als zwei Saldosteuersätze angewendet werden dürfen. Bei drei und mehr theoretischen Saldosteuersätzen muss folglich eine Auswahl getroffen werden, die weiteren Kriterien zu genügen hat. Eines dieser Kriterien besagt, dass der höchste das 10%-Kriterium erfüllende Saldosteuersatz immer gewählt werden muss. Anteile unter 10 % folgen entweder dem gleichen Satz einer anderen Tätigkeit oder einem höheren anwendbaren Satz. Die ESTV hat diese Zuteilungsregeln in den massgeblichen Broschüren durch Beispiele verdeutlicht.

4.3.5.3 Es gibt jedoch diverse Branchen, bei denen die Anwendung der 10%-Regel zu schwerfälligen, für die Steuerpflichtigen kaum handhabbaren Lösungen führen würde. Dies ist bei sog. Mischbranchen der Fall – Branchen also, in denen üblicherweise mehrere Tätigkeiten ausgeübt werden, die für sich allein betrachtet zu unterschiedlichen Saldosteuersätzen abzurechnen wären. In den Branchenlisten der SB Nr. 03a sind die Mischbranchen mit dem Vermerk "50%-Regel" gekennzeichnet. Bei diesen Branchen kommt nach der Praxis der ESTV ab dem 1. Juli 2004 zwingend die sog. 50%-Regel zur Anwendung. Nach dieser ist der gesamte Umsatz zum Saldosteuersatz der Haupttätigkeit zu versteuern, wenn die Nebentätigkeit nicht 50 % des Gesamtumsatzes übersteigt. Übt ein in einer Mischbranche tätiger Steuerpflichtiger jedoch noch eine branchenfremde Tätigkeit aus, dann gilt hierfür wieder die 10%-Limite (SB Nr. 03a, Ziff. 14.3). Die Regelung wurde auch in den Jahren 2008 und 2009 weitergeführt (vgl. SB Nr. 03 Ziff. 3).

4.3.6 Die 10%- und 50%-Regeln sind nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich zweckmässig, dienen sie doch dem von Art. 59 aMWSTG verfolgten Ziel, die Abrechnung zu vereinfachen. Die ESTV ist zudem zur Vermeidung von übermässigen Umtrieben auch aufgrund von Art. 58 Abs. 3 aMWSTG ermächtigt, Erleichterungen zu gewähren bzw. eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zuzulassen (Urteil

des BVGer A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.5.2). Auch die weiteren Auswahlkriterien erscheinen – soweit hier interessierend – im Lichte der übergeordneten Ziele der Abrechnungsvereinfachung und der Gleichbehandlung als sachgerecht.

4.3.6.1 Von der Anwendung des Saldosteuersatzes ausgeschlossen sind Steuerpflichtige, die mehr als 50 % ihres Gesamtumsatzes aus Leistungen an andere steuerpflichtige Unternehmungen erzielen und diese gleichzeitig beherrschen (d.h. mehr als 50 % Stimmenanteil halten), sofern die beherrschten Unternehmungen nach der effektiven Methode abrechnen. Dabei spielt keine Rolle, ob Beherrscher und Beherrschter eine eigene Infrastruktur unterhalten und ob sie gleichgeartete Leistungen erbringen oder nicht (SB Nr. 03 und SB Nr. 03a, je Ziff. 1.3).

4.3.6.2 Ein Steuerpflichtiger, der eine Tätigkeit aufgibt oder eine neue Tätigkeit aufnimmt, hat sich – sofern dies Auswirkungen auf die Höhe oder die Anzahl der bewilligten Saldosteuersätze hat – mit der ESTV in Verbindung zu setzen. Dies gilt auch, wenn sich die Anteile der Tätigkeiten am Gesamtumsatz derart verschieben, dass eine Neuzuteilung der Saldosteuersätze notwendig wird (SB Nr. 03 und SB Nr. 03a, je Ziff. 14.1).

4.4 Die Steuer ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu entrichten (Art. 47 aMWSTG). Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG).

Der Zinssatz beträgt vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 2009 5 %, vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 4,5 %, und ab dem 1. Januar 2012 bis auf Weiteres 4 % (Art. 1 Bst. c und Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze, SR 641.207.1).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall ist vorab strittig, für welche Umsätze der Beschwerdeführerin welcher Saldosteuersatz bewilligt worden ist.

Strittig und zu prüfen ist sodann, ob in den Jahren 2005 bis 2008 die gesamten Umsätze der Steuerpflichtigen zum Saldosteuersatz von 2,3 % abzurechnen sind, oder ob ein zweiter Saldosteuersatz von 6 % für die weiteren Tätigkeiten Anwendung findet.

Ferner ist strittig und zu prüfen, ob für die Steuerperioden 2007 und 2008 zu Recht der Saldosteuersatz von 3,5 % statt jener von 2,3 % zur Anwendung gelangt.

5.2 Gemäss den vorliegenden Jahresrechnungen 2005 bis 2006 erzielte die Beschwerdeführerin steuerbare Umsätze aus "Kto. 60000 Warenverkauf […]-AG", sowie aus "Kto. 61000 Administration" und "Kti. 62100 und 62200 Plakatmiete". Per 2007 wurde die Buchhaltung umgestellt. In den Jahren 2007 und 2008 erzielte die Beschwerdeführerin steuerbare Umsätze aus "Kto. 3200 Verkaufserlöse Detailhandel" sowie aus "Kto. 3400 Administration", "Kto. 3410 Autovermietung" und aus "Kto. 3450 Mieterträge aus Werbung".

Die Situation der steuerbaren Umsätze präsentiert sich in den Jahren 2005 bis 2008 gemäss nachfolgender Tabelle. Daneben erzielte die Beschwerdeführerin weitere Einkünfte aus der Vermietung von Liegenschaften sowie marginale Zinseinnahmen aus einem Bankkonto und Erträge aus WIR-Stammanteilen, die in der nachfolgenden Tabelle nicht berücksichtigt werden.

Umsatz in TFr.	SSS	2005	2006	2007	2008
Handel	**2,3 %**	11 (7,4 %)	21 (25,6 %)	20 (18,0 %)	9 (6,5 %)
Administrations-dienstleistungen	**6,0 %**	131 (88,5 %)	55 (67,1 %)	69 (62,2 %)	70 (50,7 %)
Vermietung Fahrzeuge	3,5 %	0 (0,0 %)	0 (0,0 %)	17 (15,3 %)	54 (39,15 %)
Vermietung Reklameflächen	6,0 %	6 (4,1 %)	6 (7,3 %)	5 (4,5 %)	5 (3,65 %)
Vermietung Liegenschaften	ausgen. Umsatz	283	327	340	262

fett = gemäss Unterstellungserklärung (nach Auffassung ESTV)
SSS = Saldosteuersatz

5.3 Die Beschwerdeführerin beruft sich vorab auf ihre Unterstellungserklärung vom 29. Januar 2001. Sie habe darin sowohl für ihre Umsätze aus

"Waren Verkauf aller Art" als auch für die Umsätze aus "Dienstleistungen Holding" um einen Saldosteuersatz von 2,3 % ersucht. Der weitere Saldosteuersatz von 6 % sei lediglich für allfällige künftige zusätzliche Umsätze verlangt worden. Dies ergebe sich daraus, dass die beiden bekannten Umsatzkategorien neben dem anbegehrten Saldosteuersatz von 2,3 % aufgeführt worden seien, während der weitere Saldosteuersatz von 6 % unten in Klammern und neben dem Vordruck "allfälliger 2. Steuersatz" aufgeführt worden sei.

Die Argumentation der Beschwerdeführerin geht fehl. Sie selbst hat die Unterstellungserklärung vom 29. Januar 2001 ausgefüllt und der ESTV eingereicht. Hierbei musste sie ihre steuerbaren Umsätze bzw. die von ihr ausgeübten Tätigkeiten den jeweiligen Tätigkeiten bzw. Branchen zuordnen, welche auf der entsprechenden Liste unter den jeweiligen Saldosteuersätzen aufgeführt sind (vgl. Spezialbroschüre Nr. 03 Saldosteuersätze vom Juli 2000, Ziff. 16.4, gültig gewesen vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004). Der beantragte Saldosteuersatz von 2,3 % kann nur soweit greifen, als die fragliche Tätigkeit nicht unter einen höheren Saldosteuersatz fällt. Die "Dienstleistungen Holding" sind nicht unter den Branchen bzw. Tätigkeiten der Liste zum Saldosteuersatzes von 2,3 % aufgeführt. Vielmehr fallen sie unter die "Dienstleistungen aller Art" und damit unter den Saldosteuersatz von 6,0 %. Gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin gehörte zudem die Holdingtätigkeit bereits von Beginn weg zu ihren zentralen Aufgaben. Damit erweist sich der zweite Saldosteuersatz als mit den Tätigkeiten der Beschwerdeführerin konform. Ob der zweite Saldosteuersatz von 6,0 % noch für weitere künftige und noch nicht bekannte Umsätze Anwendung finden sollte – wie das die Beschwerdeführerin geltend macht – kann somit dahingestellt bleiben. Anzumerken bleibt, dass die Beschwerdeführerin zumindest eine bestimmte Art von Umsätzen im Auge gehabt haben musste, die nicht unter die anderen Saldosteuersätze gefallen sind. Damit ist die Unterstellungserklärung der Beschwerdeführerin vom 29. Januar 2001 nach objektiver Auslegung dahingehend zu verstehen, dass die Beschwerdeführerin selbst zwei Saldosteuersätze beantragte, für ihre Handelstätigkeit denjenigen von 2,3 %, und für ihre Dienstleistungen gegenüber den Tochtergesellschaften denjenigen von 6,0 %.

Daraus ergibt sich zwangslos, dass die ESTV die Erträge aus den gegenüber den Beteiligungsgesellschaften erbrachten Dienstleistungen zu Recht mit dem zweiten Saldosteuersatz von 6,0 % nachbesteuert hat.

Die ESTV hat im Schreiben vom 21. Mai 2010 sodann die Anwendung der Saldosteuersatzmethode für das Jahr 2009 grundsätzlich weiterhin zugelassen und erst für das Folgejahr aberkannt. Infolgedessen kann vorliegend offen bleiben, ob die Saldosteuersatzmethode wegen erhöhter Umsätze aus der Ausübung von Holdingdienstleistungen bereits in den Jahren 2005 bis 2008 hätte hinterfragt werden müssen.

5.4 Des Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, die Bewilligung aus dem Jahre 2001 sei auch für die Folgejahre verbindlich und könne von der ESTV nicht nachträglich geändert werden.

Auch in diesem Punkt irrt die Beschwerdeführerin, hat sie doch in den Jahren 2005 bis 2008 neben den Umsätzen aus Handelstätigkeit und Dienstleistungen als Holdinggesellschaft weitere steuerbare Leistungen erbracht und damit Umsätze erzielt. Damit hat sie selber die Verhältnisse geändert, die eine neue Beurteilung der Regeln für die Saldosteuersatzmethode erforderten (vgl. E. 4.3.6.2). Die Anwendung der Saldosteuersätze hat den gesetzlichen und den – unter diesen Gesichtspunkten ohne Weiteres – gesetzeskonformen Vorgaben der Verwaltung zu entsprechen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die steuerpflichtige Person bei der Unterstellung unter die Saldosteuersatzmethode jeweils ausdrücklich erklärt, die Broschüre über die Saldosteuersätze – inkl. der erwähnten Regeln (E. 4.3.5.2) – befolgen zu wollen.

5.5 Zu prüfen bleibt jedoch, ob die ESTV für die Jahre 2005 und 2006 die dritte ausgeübte steuerbare Tätigkeit zu Recht dem Saldosteuersatz von 6,0 % unterworfen hat.

Bei den Umsätzen der dritten Tätigkeit handelt es sich gemäss Kontrollbericht vom 3. Mai 2010 um Erträge aus der "Vermietung von Reklameflächen". Diese Tätigkeit figuriert nicht ausdrücklich in der Saldosteuersatzliste. Erwähnt werden lediglich "Dienstleistungen aller Art" (6,0 %) und die "Vermietung von Gegenständen aller Art" (3,5 %). Die "Vermietung von Reklameflächen" wurde anlässlich einer früheren Mehrwertsteuerkontrolle im Jahre 2003 durch die ESTV unter die Dienstleistungen aller Art subsumiert und damit dem Saldosteuersatz von 6,0 % zugewiesen. Die Einreihung dieser Tätigkeit durch die ESTV ist bei massgeblicher wirtschaftlicher Betrachtung (vermietet wird nicht wirklich ein Gegenstand, sondern es wird Werbung ermöglicht, was eine Dienstleistung darstellt) nachvollziehbar und hält daher vor Bundesverwaltungsgericht stand. Im Übrigen betrug der

fragliche Umsatzanteil in den Jahren 2005 und 2006 weniger als 10 %, weshalb die Erträge aus der "Vermietung von Reklameflächen" ohnehin mit dem höheren der beiden bewilligten Saldosteuersätze abzurechnen war (E. 4.3.5.2).

5.6 Die Beschwerdeführerin beanstandet schliesslich sinngemäss, in den Jahren 2007 und 2008 sei zu Unrecht ein zweiter Saldosteuersatz von 3,5 % zur Anwendung gelangt. Insbesondere könne die ESTV den bewilligten Saldosteuersatz von 2,3 % nicht einfach erhöhen.

In den Jahren 2007 und 2008 hat die Beschwerdeführen eine vierte Tätigkeit ausgeübt, nämlich die Vermietung von Fahrzeugen an ihre Tochtergesellschaften, und damit namhafte Umsätze erwirtschaftet. Diese Tätigkeit wurde seitens der ESTV unter die "Vermietung von Gegenständen aller Art" (3,5 %) eingereiht, was nicht weiter zu hinterfragen ist. Somit muss unter den nunmehr drei Saldosteuersätzen (2,3 %, 3,5 % und 6 %) eine Auswahl getroffen werden, wobei der höchste Saldosteuersatz von 6 % vorliegend zwingend Anwendung findet (vgl. SB 03a und SB 03, je Ziff. 14.2.2).

Für das Jahr 2007 fällt für die Beschwerdeführerin die geringste Steuerbelastung an, wenn sie die Umsätze aus der "Autovermietung" zum Satz von 3,5 % (statt zu 6,0 %) und die Erträge aus "Detailhandel" zu 3,5 % (statt zu 2,3 %) abrechnet (während die übrigen Umsätze ohnehin zu 6,0 % abzurechnen sind). Die ESTV hat mir ihrer Korrektur diese Variante gewählt. Die von der Beschwerdeführerin beantragte Anwendung des Saldosteuersatzes von 2,3% hätte demgegenüber zur Folge, dass nur der "Detailhandelsumsatz" zu diesem Satz versteuert werden könnte und alle übrigen Umsätze zum Satz von 6,0 % abgerechnet werden müssten, was insgesamt zu einer höheren Steuerbelastung führen würde.

Im Jahre 2008 entfällt der Steuersatz von 2,3 %, weil die "Handelserträge" weniger als 10 % des gesamten steuerbaren Umsatzes ausmachen. Indessen ist es für die Beschwerdeführerin ohnehin (nach wie vor) betragsmässig am vorteilhaftesten, wenn sie die "Mieteinnahmen" zum Satz von 3,5 % (statt zu 6,0 %) und die Handelserträge zum Satz von 3,5 % (statt zu 2,3 %) versteuert, wie das die ESTV macht.

5.7 Insgesamt erweist sich die Steuernachforderung für die Jahre 2005 bis 2008 als rechtens. Damit sind von Gesetzes wegen auch Verzugszinsen geschuldet (vgl. oben E. 4.4). Deren Höhe entspricht den Vorgaben der

einschlägigen Verordnung. Die Einforderung ab dem mittleren Verfall entspricht sodann konstanter Rechtsprechung (vgl. Urteil des BGer 2C_11/2008 vom 16. Mai 2008 E. 3.5 mit Hinweisen).

Anzeichen für eine mutwillige Verfahrensverschleppung – wie das die Beschwerdeführerin geltend macht – ergeben sich aus den Akten keine. Auch ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin bei der ESTV nach den Gründen für die ihrer Ansicht nach vorliegende Verfahrensverzögerung gefragt oder um eine raschere Behandlung ihres Verfahrens ersucht hätte. Im Übrigen hätte es der Beschwerdeführerin frei gestanden, zur Vermeidung der Verzugszinsenfolgen den geforderten Betrag unter einem ausdrücklich erklärten Vorbehalt zu bezahlen. Dies hat sie vorliegend jedoch unterlassen. Insgesamt erweisen sich auch die erhobenen Verzugszinsen als rechtens.

5.8 Aufgrund all dieser Ausführungen ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

6.
Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 1'600.- festzusetzen (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'600.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von dieser geleistete Kostenvorschuss wird zur Zahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)

– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Monique Schnell Luchsinger

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 BGG). Die Rechtsschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: