

JAAC 67.124

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 17. April 2003 in Sachen X AG [SRK 2002-102]

Taxe sur la valeur ajoutée. Taux de l'impôt. Régime forfaitaire pour les fleuristes. «Règle du 10%, respectivement 90%». Journal des achats. Estimation. Principe de la confiance.

- Confirmation de la légalité de la «règle du 10%, respectivement 90%» également pour le secteur des fleuristes (consid. 2b et 3c).

- Le régime forfaitaire simplifié pour les fleuristes ne viole par le droit fédéral, surtout qu'il reste permis à la recourante d'entreprendre la délimitation du taux de l'impôt selon la «règle du 10% respectivement 90%» par simplification ou justement selon la méthode effective (consid. 3c).

- Confirmation de la jurisprudence concernant l'application de l'estimation par appréciation (consid. 2c et 3b).

- La participation d'un conférencier de l'Administration fédérale des contributions à une formation, lors de laquelle une notice de l'association des floristes a été expliquée, ne représente pas une promesse effective ou un autre comportement de cette autorité propre à susciter certaines attentes en rapport avec le contenu de la notice (consid. 3e).

Mehrwertsteuer. Steuersatz. Floristenpauschale. «10%- bzw. 90%-Regel». Einkaufsjournal. Schätzung. Vertrauensschutz.

- Bestätigung der Rechtmässigkeit der «10%- bzw. 90%-Regel» auch für die Branche der Floristen (E. 2b und 3c).

- Die vereinfachte Floristenpauschale verstösst nicht gegen Bundesrecht, zumal es der Beschwerdeführerin unbenommen bleibt, die Steuersatzabgrenzung nach der vereinfachenden «10%- bzw. 90%-Regel» oder eben effektiv vorzunehmen (E. 3c).

- Bestätigung der Rechtsprechung betreffend die Anwendung der Ermessenseinschätzung (E. 2c und 3b).

- Die Mitwirkung eines Referenten der Eidgenössischen Steuerverwaltung an Schulungen, bei denen ein Merkblatt des Floristenverbandes erläutert wurde, stellt keine behördliche Zusicherung oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten bezüglich des Inhalts des Merkblattes dar (E. 3e).

Imposta sul valore aggiunto. Aliquota d'imposta. Regime forfettario per i fiorai. «Regola del 10%, rispettivamente del 90%». Giornale degli acquisti. Stima. Protezione della buona fede.

- Conferma della legalità della «regola del 10%, rispettivamente 90%» anche per il settore dei fiorai (consid. 2b e 3c).

- Il regime forfettario semplificato per i fiorai non viola il diritto federale, visto soprattutto che alla ricorrente resta la possibilità di procedere alla delimitazione dell'aliquota d'imposta secondo la «regola del 10% rispettivamente 90%» per semplificazione o appunto secondo il metodo effettivo (consid. 3c).

- Conferma della giurisprudenza concernente l'applicazione della stima sulla base dell'apprezzamento (consid. 2c e 3b).

- La partecipazione di un conferenziere dell'Amministrazione federale delle contribuzioni ad una formazione, in occasione della quale è stata spiegata una nota informativa dell'associazione dei fiorai, non rappresenta una promessa effettiva o un altro comportamento dell'autorità atto a suscitare determinate aspettative in relazione con il contenuto di detta nota (consid. 3e).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X AG bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons Y den Betrieb eines Blumen-, Pflanzen- und Dekorationsgeschäftes. Die Gesellschaft kann alle Geschäfte eingehen und Verträge abschliessen, die geeignet sind, den Zweck der Gesellschaft zu fördern, oder die direkt oder indirekt damit in Zusammenhang stehen, Zweigniederlassungen im In- und Ausland errichten, sich an anderen Unternehmen beteiligen oder sich mit diesen zusammenschliessen sowie Liegenschaften erwerben, belasten und veräussern. Die X AG ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Am 4. und 5. November 1996 führte die ESTV im Geschäftsbetrieb der X AG eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum

30. Juni 1996) durch. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die ESTV für die genannten Steuerperioden mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 5. November 1996 eine Nachbelastung von insgesamt Fr. 12'853.- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins ab 16. Januar 1996 (mittlerer Verfall) geltend. Mit Schreiben vom 4. Dezember 1996 bestritt die X AG die Nachforderung teilweise (Steuersatzdifferenz 6.5% / 2%).

B. Mit Entscheid vom 29. Juli 1997 hielt die ESTV nach einem weiteren Schriftenwechsel daran fest, die X AG habe für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 Fr. 12'853.- nebst Verzugszins zu bezahlen. Am 15. September 1997 erhob die X AG dagegen Einsprache mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid und die fragliche EA seien aufzuheben.

C. Mit Schreiben vom 29. April 1998 teilte die ESTV der X AG mit, dass Floristen welche die «Warenkombinationsregelung» nicht anwenden können oder wollen, die Möglichkeit haben, die Steuersatzaufteilung im Sinne einer Vereinfachung nach der sogenannten Floristenpauschale vorzunehmen. Hierzu müsse die Mehrwertsteuerpflichtige für die fragliche Zeit ein Einkaufsjournal zu Verkaufspreisen nachreichen. In der Folge liess die X AG der ESTV mitteilen, das Einkaufsjournal sei nur wenig aussagekräftig und administrativ kaum realisierbar. Sie ersuche um eine Besprechung unter Beteiligung von Vertretern des Schweizerischen Floristenverbandes, an der die Mehrwertsteuerproblematik der Floristen im Detail erörtert und eine gemeinsame Lösung sowie eine einheitliche und rechtsgleiche Praxis gefunden werden könne. An der entsprechenden Sitzung vom 16. September 1998 hielten die Verfahrensbeteiligten an ihren Standpunkten fest.

D. Mit Einspracheentscheid vom 26. Juni 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Nachforderung an Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 12'853.- zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, die X AG handle einerseits mit zum Normalsatz steuerbaren Artikeln (z. B. Vasen) und andererseits mit kombinierten Gegenständen (z. B. teure Gefässe mit Pflanzen), die ebenfalls zum Normalsatz zu versteuern seien, wenn der Anteil des zu 6.5% steuerbaren Entgelts 10% des Verkaufspreises übersteige. Die ESTV habe festgestellt, dass die X AG ihren gesamten Umsatz (Lieferungen von Pflanzen, von bepflanzten und sogar von leeren Gefässen) aus dem Warenverkauf zum reduzierten Satz versteuert habe. Da die X AG weder differenzierte Rechnungen noch interne Aufzeichnungen vorlegte, habe die ESTV den steuerbaren Umsatz nach pflichtgemäsem Ermessen schätzen müssen. Die Berechnung der Nachforderung sei dem Grundsatz nach und auch zahlenmässig rechtens.

E. Mit Eingabe vom 29. August 2002 führt die X AG (Beschwerdeführerin) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 26. Juni 2002 und stellt den Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei betreffend den Ziff. 2a und 4 der fraglichen EA aufzuheben.

Mit Vernehmlassung vom 25. Oktober 2002 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2.a. Der Mehrwertsteuer unterliegen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Die Lieferung von abschliessend aufgezählten Gegenständen, darunter Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebende Pflanzen, Stecklinge, Pfropfreiser sowie Schnittblumen und Zweige, auch zu Sträussen, Kränzen und dergleichen gebunden, unterliegt dem reduzierten Steuersatz (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV). Ansonsten ist der Normalsteuersatz anwendbar (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV).

b. Laut Verwaltungspraxis (Wegleitungen 1994 und 1997, Rz. 412-414; vgl. auch Branchenbroschüre für Landwirte, Forstwirte, Gärtner und ähnliche Betriebe vom Dezember 1994 [Broschüre Nr. 9], Ziff. 3.1) sind Kombinationen oder Zusammenstellungen von Gegenständen Sachgesamtheiten, in denen zwar mehrere selbständige Sachen zu einem einheitlichen Ganzen vereinigt seien, die aber umsatzsteuerrechtlich als selbständige Lieferungen zu betrachten seien. Sofern die vereinigten Gegenstände einheitlich dem reduzierten oder einheitlich dem Normalsatz unterlägen, verursache die Versteuerung keinerlei Schwierigkeiten. Handle es sich jedoch um eine Kombination von Gegenständen, welche teils dem reduzierten, teils dem Normalsatz unterlägen, sei wie folgt zu unterscheiden: a) Werde das Entgelt für die beiden Kategorien von Gegenständen in der Rechnung separat ausgewiesen, unterliege jeder Entgeltsteil dem hierfür massgebenden Steuersatz; b) erfolge keine Aufteilung des Entgelts nach Steuersätzen, sei das Gesamtentgelt zum Normalsatz zu versteuern. Im Sinne einer Vereinfachung dürfe jedoch das Gesamtentgelt zum reduzierten Satz versteuert werden, wenn die zu diesem Satz steuerbaren Gegenstände aufgrund interner Aufzeichnungen wertmässig weit überwiegen (mehr als 90% des Gesamtentgelts).

Die Rechtsprechung hat in einem konkreten Anwendungsakt bereits eine vergleichbare pauschalierende «10%- bzw. 90%-Regel» im Bereich einer gemischten Tätigkeit geschützt, die teils befreite und teils steuerpflichtige Leistungen umfasste und für die - da es sich um keine Leistungseinheit handelte - eine Aufteilung dieser Leistungsarten (in den Fakturen) absolut unerlässlich sei (Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in [VPB 66.57](#) E. 6c S. 684 ff.; vgl. für das Erfordernis der gesonderten Rechnungsstellung auch Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in [VPB 63.75](#) E. 5b und 6a/aa S. 696 ff.). Um so weniger ist eine solche Regelung für Fälle zu beanstanden, in denen selbständige, nicht separat fakturierte Leistungen kombiniert werden, die teilweise dem reduzierten und teilweise dem Normalsatz unterliegen.

Speziell für die Branche der Floristen sieht die Verwaltungspraxis eine weitere Vereinfachungsregel vor zur Abgrenzung der zum Normalsatz steuerbaren Leistungen von jenen, die dem reduzierten Satz unterliegen. Es handelt sich dabei um die sogenannte Floristenpauschale (siehe Broschüre Nr. 9, Ziff. 3.2 f.), welche von all jenen Floristen zur Anwendung gebracht werden kann, die

keine effektive Steuersatzabgrenzung (separate buchmässige Erfassung bzw. Fakturierung) vornehmen wollen oder die «10%- bzw. 90%-Regel» ablehnen. Geht der Florist nach der Floristenpauschale vor, ist er aber gehalten, ein Einkaufsjournal nach den Vorgaben der ESTV zu führen (Broschüre Nr. 9, Ziff. 3.3).

c. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 48 MWSTV). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in [VPB 64.83](#) E. 3a S. 929 ff.; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 819, 52 238). Dabei obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Erst wenn der Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die SRK eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (ausführlich: Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in [VPB 64.83](#) E. 2 S. 929 ff. mit zahlreichen Hinweisen). Nach altem Verfahrensrecht unterlagen die Einspracheentscheide der ESTV unmittelbar der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Dieses prüfte Ermessensveranlagungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (ASA 61 819, 55 575; vgl. auch die Übersicht in ASA 63 231 f.). Heute unterliegen Einspracheentscheide der ESTV nunmehr vorerst der Beschwerde an die SRK (Art. 53 MWSTV). Sie kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Rügbar ist somit neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts ebenso die Unangemessenheit (Art. 49 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021). Auch die SRK auferlegt sich indessen bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseinschränkung aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht (Entscheid der SRK vom 9. Oktober 1996 in Sachen V. [SRK 1995-030], E. 3e).

d. Das in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde 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 (BGE 121 II 479, BGE 118 Ia 254, BGE 117 Ia 285; *Arthur Haefliger*, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; *Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 128 ff. Rz. 622 ff.; *Max Imboden/René Rhinow*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel und Frankfurt am Main 1986, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; *René A. Rhinow/Beat Krähenmann*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; *Beatrice Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel und Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff. und S. 128 ff.).

3.a. Im vorliegenden Fall wird die Nachforderung der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996 in Höhe von Fr. 12'853.- Mehrwertsteuer im Teilbetrag von Fr. 12'077.30 bestritten. Die Beschwerdeführerin ficht diese Teilforderung in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht, sondern lediglich dem Grundsatz nach an.

b. Die Beschwerdeführerin erbrachte Leistungen, die für sich alleine unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen. Sie hat es unbestrittenermassen unterlassen, die Umsätze buch- und fakturamässig in Leistungen, die einerseits dem reduzierten und andererseits dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegen, aufzuteilen. Folglich lässt sich die geschuldete Mehrwertsteuer aus den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführerin nicht leicht und zuverlässig ermitteln, so dass die ESTV berechtigt ist, den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag mittels Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zu erheben (E. 2c hievor). Dies wird denn von der Beschwerdeführerin auch nicht mit substantiierten Argumenten in Abrede gestellt. Ferner unterlässt sie es, die Mehrwertsteuerschuld mittels eigener Berechnung zu beziffern. Der Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung bzw. dafür, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, bleibt die Beschwerdeführerin schuldig. Schliesslich erfüllt die Beschwerdeführerin offensichtlich die Voraussetzungen an eine Steuersatzabgrenzung gemäss der «10%- bzw. 90%-Regel» (keine Kalkulationsaufzeichnungen) oder gemäss der Floristenpauschale (kein Einkaufsjournal) nicht. Eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung hat infolgedessen bereits aus diesen Gründen zu unterbleiben.

c. Die Beschwerdeführerin hält zunächst im Wesentlichen entgegen, in der Praxis sei den Floristen die Führung eines Einkaufsjournals, so wie es für andere Branchen üblich sei, nicht möglich. Eine andere Art der Abrechnung als sie vorgenommen habe, sei sowohl formell als auch technisch damals gar nicht möglich gewesen und es habe keine Alternative bestanden.

Ihre Behauptung, die Führung eines Einkaufsjournals sei für sie unmöglich gewesen, substantiiert die Beschwerdeführerin nicht. Es ist auch nicht einzusehen, inwiefern gerade die Beschwerdeführerin aus angeblich formellen oder technischen Gründen kein Einkaufsjournal führen konnte, während sich dieses in der Praxis und in anderen Branchen (z. B.

Detailhandel), welche Leistungen zu unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen erbringen, bewährt hat. Der Beschwerdeführerin war ohnehin unbenommen, die Steuersatzabgrenzung ihrer Leistungen effektiv vorzunehmen.

Zur Vermeidung des erheblichen Administrativaufwandes bei der Abgrenzung der Mehrwertsteuersätze nach der effektiven Methode hat die ESTV für die Floristen praxisgemäss zwei vereinfachende Pauschalmethoden entwickelt (E. 2b hievor).

Die «10%- bzw. 90%-Regel» ist mit Bezug auf eine andere Branche bereits als rechtmässig bezeichnet worden (E. 2b hievor). Es sind keinerlei Gründe dafür ersichtlich, dass gerade für die Branche der Floristen die Anwendbarkeit dieser Pauschalen als nicht gerechtfertigt erschiene. Die Beschwerdeführerin stellt deren Rechtmässigkeit denn auch für ihren Fall nicht grundsätzlich in Abrede. Vielmehr ging sie in Anwendung dieser Methode davon aus, sie sei berechtigt, selbst zum Normalsatz zu versteuernde selbständige Lieferungen von Gegenständen (z. B. leere Pflanzengefässe), die eben gerade nicht in einer Warenkombination aufgemacht waren, zum reduzierten Satz abzurechnen. Diese Vorgehensweise wird auch nicht dadurch mehrwertsteuerrechtlich haltbar, dass sich die Beschwerdeführerin - wie sie behauptet - auf ein Merkblatt des Floristenverbandes stützt (wenn dieses denn so auszulegen wäre, was offen bleiben kann). Denn die Verwaltungspraxis wird durch die ESTV festgelegt und nicht durch den Verband. Überdies legte die Beschwerdeführerin keine Aufzeichnungen vor, die Aufschlüsse vermittelten über das wertmässige Verhältnis zwischen den reduziert steuerbaren Leistungen einerseits und andererseits jenen, die dem Normalsatz unterliegen. Auch aus diesem Grund kann sich die Beschwerdeführerin nicht auf die «10%- bzw. 90%-Regel» berufen.

Mit der sogenannten Floristenpauschale offeriert die ESTV den Floristen eine weitere Vereinfachung der Steuersatzabgrenzung. Hiezu hat die Mehrwertsteuerpflichtige ein Einkaufsjournal zu Einkaufs- und Verkaufspreisen zu führen. Damit kann er - nebst seinen Gartenbau- und Landschaftsgärtnerarbeiten - den übrigen Anteil des zum Normalsatz steuerbaren Umsatzes annäherungsweise ermitteln bzw. vom reduziert steuerbaren Umsatz ausscheiden. Im Journal sind nach der Praxis der Verwaltung diejenigen Einkäufe aufzuführen, deren zum Normalsatz steuerbaren Anteile bei Warenkombinationen von vornherein wertmässig 90% bei weitem überschreiten (z. B. bepflanzte Brunnen) oder die nicht in Kombination mit Pflanzen verkauft werden (z. B. Vasen). Ebenfalls aufzuführen sind alle zum Normalsatz steuerbaren Handelswaren, das heisst solche Waren, die vorweg für sich alleine verkauft werden (vor allem Gartengeräte und -möbel, Werkzeuge, aber auch Boutiqueartikel wie Glückwunschkarten oder Kerzen). Vom Gesamtumsatz kann der Florist in der Folge den Umsatz aus Gartenbau- und Landschaftsgärtnerarbeiten (Normalsatz) sowie das Total der Verkaufspreise der in das Journal aufzuführenden Artikel (Normalsatz) in Abzug bringen. Übrig bleibt der derart annäherungsweise ermittelte Umsatz, der zum reduzierten Satz zu versteuern ist (siehe Broschüre Nr. 9, Ziff. 3.2 f.). Die fragliche vereinfachende Floristenpauschale verstösst nach einer Prüfung durch die SRK nicht gegen Bundesrecht (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV), zumal es der Beschwerdeführerin in jedem Fall unbenommen ist, die Steuersatzabgrenzung nach der vereinfachenden «10%- bzw. 90%-Regel» oder eben effektiv

vorzunehmen. Dies kann die Beschwerdeführerin immer dann tun, wenn sie zur eigenen Überzeugung gelangt, die Floristenpauschale führe in ihrem Fall nicht zu einem rechtmässigen Ergebnis oder sei nicht praktikabel. Die Beschwerdeführerin bringt denn auch keine substantiierten Einwände vor gegen das Einkaufsjournal, wie es durch die Verwaltungspraxis vorgeschrieben wird. Vielmehr liegt es angesichts der der Floristenpauschale zugrunde liegenden Berechnungsweise auf der Hand, dass das fragliche Einkaufsjournal für die Ermittlung der zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen bzw. zur Ausscheidung des dem Normalsatz unterliegenden Anteils am Gesamtumsatz unabdingbar ist. Der ESTV könnte mit diesem Erfordernis auch nicht Unverhältnismässigkeit vorgeworfen werden, fällt doch offensichtlich der administrative Aufwand der Beschwerdeführerin bei der Anwendung der Floristenpauschale in jedem Fall geringer aus als bei der Steuersatzabgrenzung nach der effektiven Methode.

d. Die Beschwerdeführerin bringt ferner vor, entgegen der Auffassung der ESTV gelte für den *in casu* zu beurteilenden Zeitraum nicht die Wegleitung 1997, sondern ausschliesslich die Wegleitung 1994. Nachträglich in Kraft gesetzte Wegleitungen dürften nicht rückwirkend zu Lasten der Beschwerdeführerin angewendet werden.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die beiden Wegleitungen Wesen, Inhalt und Voraussetzungen der «10%- bzw. 90%-Regel» rechtswesentlich gleich regeln (vgl. je Rz. 412-414). Mit diesem Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin daher nicht durchzudringen. Nur der Vollständigkeit halber sei angefügt, dass auch die Floristenpauschale wie sie die ESTV praxisgemäss zulässt, bereits in den hier zu beurteilenden Steuerperioden zur Anwendung gebracht werden konnte (siehe Broschüre Nr. 9, Ziff. 3.2 f.); oder dass der Verweis der Beschwerdeführerin auf die hier nicht anwendbare «Branchenbroschüre Nr. 2 für Gärtner und Floristen» (Ausgabe 2001) unmassgeblich ist.

e. Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Sie habe in guten Treuen davon ausgehen dürfen, dass ihre Mehrwertsteuer-Abrechnung richtig sei, da diese nach dem Merkblatt des Floristenverbandes und den entsprechenden Erläuterungen und Schulungen erfolgt sei, an welchen auch ein Vertreter der ESTV als Referent teilgenommen habe. Die Verwaltung habe von Anfang an Kenntnis vom Merkblatt des Floristenverbandes gehabt und habe dieses auch bestätigt.

Den Nachweis dafür, dass das verbandseigene Merkblatt durch die Verwaltung, namentlich durch deren Referenten, implizite oder gar ausdrücklich gutgeheissen worden ist, wie die Beschwerdeführerin sinngemäss vorbringt, bleibt sie schuldig. Die ESTV bestreitet denn auch, dass ihr die definitive Version des fraglichen Merkblattes zur Begutachtung vorgelegt worden sei. Einzig aufgrund des Umstandes, dass der Referent der ESTV an den Schulungen des Verbandes mitgewirkt hatte, vermag für sich allein mit Bezug auf das in Rede stehende Merkblatt den Tatbestand «der behördlichen Zusicherung oder des sonstigen, bestimmte Erwartungen begründenden Verhaltens der Behörde» (siehe E. 2d hievor) nicht zu erfüllen. Die Beschwerdeführerin kann nicht mit Erfolg geltend machen, sie habe im Verhältnis zur ESTV auf das Merkblatt des Floristenverbandes vertrauen

dürfen. Insofern kann wiederum offen bleiben, ob die Beschwerdeführerin das Merkblatt des Floristenverbandes überhaupt so auslegen durfte, wie sie es tat.

Der Beschwerdeführerin ist auch entgegen zu halten, dass ihr die ESTV von allem Anfang an (anlässlich der Kontrolle im November 1996) unmissverständlich erklärte, ihre Abrechnungsweise entspreche nicht dem geltenden Recht. Am 29. April 1998 räumte die ESTV der Beschwerdeführerin überdies die Gelegenheit ein, die Steuersatzabgrenzung nachzuholen, indem sie für die fragliche Zeit ein Einkaufsjournal zu Verkaufspreisen nachreiche. Dies geschah zu einem Zeitpunkt, indem die Beschwerdeführerin für eine ordnungsgemässe Buchhaltung sowohl die Einkaufsfakturen als auch die Verkaufsbelege bzw. -fakturen noch aufzubewahren gehalten war. Damit wären die notwendigen Grundlagen für das fragliche Einkaufsjournal noch vorhanden gewesen, hätten zumindest aber vorhanden sein müssen. Hat die Beschwerdeführerin es aber unterlassen, die Steuersatzabgrenzung auf diese Weise nachzuholen, kann sie sich auch unter diesem Gesichtspunkt nicht erfolgreich auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

Schliesslich kann keine Rede davon sein, dass die damals gültige Wegleitung und die Branchenbroschüre in guten Treuen so hätten ausgelegt werden dürfen wie dies die Beschwerdeführerin vorzugeben versucht. Es kann nicht ernsthaft behauptet werden, die Verwaltungspraxis (E. 2b und 3c hievor) habe in guten Treuen derart interpretiert werden können, dass beispielsweise selbst zum Normalsatz zu versteuernde selbständige Lieferungen von Gegenständen (z. B. leere Pflanzengefässe), die eben gerade nicht in einer Warenkombination aufgemacht sind, zum reduzierten Satz abzurechnen waren. Vielmehr schreibt die einschlägige Praxis ausdrücklich das Gegenteil vor. Sie ist klar formuliert und hätte so ausgelegt werden müssen wie es die ESTV seit Anbeginn des Verfahrens gegenüber der Beschwerdeführerin geltend macht. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer (Art. 37 MWSTV) ausgestaltet ist. Bei Unklarheiten über die Steuersatzabgrenzung wäre die Beschwerdeführerin gehalten gewesen, sich bei der ESTV zu erkundigen.

4. (Kosten)

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**JAAC 67.124 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 17. April 2003
in Sachen X AG [SRK 2002-102]**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2003
Année	
Anno	
Band	67
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 005 840

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.