

BGer 2A.484/2002 vom 14. November 2003

Bundesgericht, 2003-11-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.484_2002

FR: TF 2A.484/2002 du 14 novembre 2003

IT: TF 2A.484/2002 del 14 novembre 2003

Erwägungen

E. 1.1

Gegen Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission über die Warenumsatzsteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig (Art. 6 Abs. 4 WUStB in der Fassung vom 4. Oktober 1991, AS 1992 S. 320 f.).

E. 1.2

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wendet das Bundesgericht das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellungen ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier- eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

E. 1.3

Die Beschwerdeführerinnen verlangen einen zweiten Schriftenwechsel, weil auf Grund des bisherigen, unbefriedigenden Verlaufs des Verfahrens zu befürchten sei, dass wieder ein Entscheid auf unzureichenden Grundlagen getroffen werde.

Ein zweiter Schriftenwechsel findet nur ausnahmsweise statt (Art. 110 Abs. 4 OG). Er ist nach konstanter Rechtsprechung dann zu gewähren, wenn in der Vernehmlassung der Gegenpartei neue tatsächliche Behauptungen aufgestellt werden, deren Richtigkeit nicht ohne weiteres aktenkundig ist und die für die Entscheidung von wesentlicher Bedeutung sind. Rechtliche Neuerungen rechtfertigen einen zweiten Schriftenwechsel allenfalls dann, wenn diese erstmals vorgebracht werden und sie gegebenenfalls dazu führen, dass der angefochtene Entscheid mit der bisherigen Begründung nicht haltbar ist, jedoch mit der erstmals in der Vernehmlassung vorgetragenen, zu der die Gegenpartei nicht Stellung nehmen konnte (BGE 119 V 317 E. 1 S. 323 mit Hinweisen).

In der Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. November 2002 werden weder tatsächliche noch rechtliche Noven vorgebracht, die für die Beurteilung des vorliegenden Verfahrens von Bedeutung wären. Unter diesen Umständen drängt sich ein zweiter Schriftenwechsel nicht auf; der Antrag der Beschwerdeführerinnen ist demnach abzuweisen.

E. 2.1

Nach Art. 13 Abs. 1 lit. a WUSTb unterliegen unter Vorbehalt von Art. 14 WUSTb (Ausnahmen) der Warenumsatzsteuer die Lieferung im Inland (Art. 15 WUSTb) und der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten. Als Warenlieferung gilt auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware (Art. 15 Abs. 2 WUSTb). Die Herstellung von Bauwerken ist dabei als Detaillieferung desjenigen zu betrachten, der die Herstellung ausführt (Art. 15bis Abs. 3 WUSTb). Als Herstellung gilt jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung (Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUSTb). Ein Werkvertrag bzw. eine steuerpflichtige Herstellung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 und Art. 15bis Abs. 1 WUSTb ist dann gegeben, wenn die Leitung der Arbeiten dem Unternehmer obliegt und dieser auch für den Arbeitserfolg einzustehen hat. Als Herstellung von Bauwerken gelten nach Art. 18bis WUSTb alle Arbeiten an Grundstücken und Dauerbauten, mit Ausnahme der Bebauung des Bodens für die Urproduktion sowie gleichartiger Arbeiten des Gartenbaus.

Demgegenüber übernimmt bei der blossen Zurverfügungstellung von Arbeitskräften der Unternehmer als "Vermieter" keinerlei Gewähr für die sach- und fachgerechte Ausführung der Arbeiten; seine Arbeitnehmer stehen ausschliesslich unter der Leitung und Aufsicht des Kunden als "Mieter" der Arbeitskräfte (BGE 100 Ib 67 E. 1; ASA 56 S. 264 E. 3a, je mit Hinweisen; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Nachdruck 1992, N 317 und 341). Das bloss "mietweise" Zurverfügungstellen von Arbeitskräften ist als Ausnahme zu betrachten, namentlich wenn die auszuführenden Arbeiten besondere Fachkenntnisse erfordern, über die nur spezialisierte Unternehmen verfügen. Das Bestehen eines solchen Vertragsverhältnisses wird daher nur mit Zurückhaltung angenommen (ASA 60 S. 63 f. E. 4a mit Hinweisen).

E. 2.2

Wie bei der Zurverfügungstellung von Arbeitskräften stellt sich auch bei der "Vermietung von Maschinen mit Bedienung" die Frage, ob von einem Werkvertrag auszugehen ist, oder ob die erbrachte Leistung dem Mieter als dessen eigene Tätigkeit zugerechnet werden muss und demnach für diesen steuerfrei ist. Das Vermieten von Maschinen mit Bedienung weist Parallelen zum "Vermieten" von Arbeitskräften auf, weshalb die Vorinstanz zu Recht die gleichen Grundsätze angewandt hat wie beim "Vermieten" von Arbeitskräften (vgl. Urteil 2A.528,529, 530/1997 vom 22. März 1999, E. 3b und 3d; Metzger, a.a.O., N 319 und 342).

Das bloss Zurverfügungstellen von Arbeitskräften bzw. von Maschinen mit den für deren Bedienung nötigen Arbeitskräften im Allgemeinen, aber insbesondere in den Fällen, in denen besondere Fachkenntnisse verlangt sind, über die nur spezialisierte Firmen verfügen, ist - wie vorne erwähnt - als Ausnahme zu betrachten. In der Praxis wurde daher für die Anerkennung eines Mietverhältnisses die Einhaltung gewisser Beweisgrundsätze verlangt, deren Zweckmässigkeit das Bundesgericht verschiedentlich bestätigt hat. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verlangte - gestützt auf Art. 4 Abs. 1 und Art. 34 Abs. 1 WUSTb - von jeher für die Steuerfreiheit, dass der "Mieter" dem "Vermieter" im Voraus schriftlich bestätigte, dass die Arbeitskräfte dem "Mieter" nur zur Verfügung gestellt würden und der "Vermieter" sie nicht auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages einsetze (ASA 38 S. 179 E. 2a; Metzger, a.a.O., N 317 f.). Die Anforderungen für den Nachweis der Vermietung ergeben sich im Einzelnen aus den Wegleitungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (WL 1982, Rz. 173 ff. bzw. WL 1992, Rz. 173 ff.). Wesentlich ist danach, dass die erforderlichen Erklärungen vor der Vermietung eingeholt werden, wobei dies mittels der in der Formulierung vorgegebenen Erklärung des Mieters

(WL 1982, Rz. 174) bzw. mittels Verleihvertrag (WL 1992, Rz. 175; vgl. Art. 22 des am 1. Juli 1991 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih [Arbeitsvermittlungsgesetz; SR 823.11]) zu erfolgen hat. Die Weisung, wonach die Erklärung des Kunden (Mieters) vor dem Zurverfügungstellen von Maschinen mit Arbeitskräften einzuholen ist, ist sachlich begründet, denn die für die Qualifizierung des Umsatzes als blosses Zurverfügungstellen wesentliche Wegbedingung der Haftung für den Arbeitserfolg kann nur dann zuverlässig festgestellt werden, wenn der Kunde auf diese Haftung im Voraus verzichtet; mit einer nachträglichen Bestätigung (Verzichtserklärung) nach einwandfreier Ausführung der Arbeiten ginge nämlich der "Mieter" kein Risiko mehr ein (Metzger, a.a.O., N 317). Das Erfordernis der vorgängigen Erklärung des Kunden umschreibt daher in sachgerechter Weise den gemäss Art. 34 WUSTB vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweis, dass die Haftung für den Arbeitserfolg tatsächlich nicht bei ihm lag und daher kein Vertragsverhältnis im Sinne von Art. 15 Abs. 2 bzw. 15bis Abs. 1 WUSTB gegeben war.

Wenn der Steuerpflichtige die in der Wegleitung enthaltenen Anweisungen formell beachtet, obliegt es der Eidgenössischen Steuerverwaltung, eine allfällige materielle Unrichtigkeit der Deklaration nachzuweisen. Beachtet er dagegen die Wegleitung nicht, so hat er entsprechend der Natur der Warenumsatzsteuer als Selbstveranlagungssteuer die Folgen zu tragen.

E. 3

Im Fall der X.B. _____ AG (im Folgenden auch: Beschwerdeführerin) hat die Eidgenössische Steuerverwaltung u.a. Umsätze nachbelastet, die von der Beschwerdeführerin als steuerfreie Vermietung in den Abrechnungen abgezogen, von der Steuerbehörde dagegen als steuerbare baugewerbliche Arbeiten auf Grund eines Werkvertrages betrachtet wurden. Die Vorinstanz schützte diese Besteuerung, weil keine der in der Wegleitung 1982, Rz. 174 ff., aufgestellten Formvorschriften erfüllt seien.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe mit Bezug auf die formellen Anforderungen zu Unrecht das Vorliegen von schriftlichen Bestellungen angenommen. Dies werde in der Wegleitung nicht verlangt, sondern lediglich eine Bezugnahme auf die generelle Mieterklärung. Im konkreten Fall seien die Bestellungen schliesslich mündlich, via Telefon erfolgt. Nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung die Anerkennung des Mietverhältnisses bisher noch nie von einer schriftlichen Bestellung abhängig gemacht habe, werde sie, die Beschwerdeführerin, gegenüber anderen Steuerpflichtigen rechtungleich behandelt.

E. 3.2

Gemäss Wegleitung 1982 wird für den Nachweis der Vermietung von Maschinen mit Bedienung vor der Vermietung eine schriftliche Erklärung verlangt, für welche ein genau definierter Inhalt vorgesehen ist, wobei bei wiederholtem Vermieten eine einmalige Erklärung bis zu deren Widerruf möglich ist. Daneben muss bei der Bestellung auf diese Erklärung Bezug genommen werden, und in der Rechnung muss die blosser Vermietung ausdrücklich als solche bezeichnet und auf die Vermietung hingewiesen werden (WL 1982, Rz. 174 f.). Ein ausdrücklicher Hinweis auf der Rechnung verlangt aber Schriftlichkeit. Dies gilt auch für die Bestellung, weil nur so im Nachhinein zweifelsfrei geklärt werden kann, ob man von Anfang an eine Vermietung ins Auge gefasst hat und diese in der Folge

auch tatsächlich vollzogen wurde. Die Vorinstanz weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass gemäss Kontrollbericht des Steuerrevisors sämtliche Rechnungen den Vermerk tragen, "Kanalspülung mit unserer Hochdruckmaschine Nr. xy; Liegenschaft: yx". Damit kommt klar zum Ausdruck, dass keine Vermietung der Maschine stattgefunden hat bzw. dass die Rechnungen einen entsprechenden Vermerk, wie er in Ziffer 175 der Wegleitung verlangt wird, vermissen lassen. Dieser - für das Bundesgericht verbindliche (Art. 105 Abs. 2 OG) - Sachverhalt wird überdies durch eine Rechnung an die Gemeindeverwaltung G._____ erhärtet: Diese Rechnung enthält keinerlei Hinweise, dass es sich um eine bloss "Vermietung von Maschinen mit Bedienung" handelt. Der vorgedruckten Rechnung ist vielmehr zu entnehmen, dass die fakturierten Leistungen für die "Kanalspülung mit unserer Hochdruckmaschine" erfolgen und dass die Firma hierfür auch ihren 24-Stunden-Pikettdienst zur Verfügung stellt.

E. 3.3

Die Beschwerdeführerin wendet zwar ein, dass nicht der auf den Rechnungsformularen vorgedruckte Text massgebend sei, sondern der mit Maschinenschrift eingesetzte individuelle Rechnungstext "Vermietung unserer Hochdruckspülmaschine mit Bedienung gemäss Vereinbarung"; sie verweist hierfür auf eine Rechnung an die Gemeindeverwaltung H._____. Dabei handelt es sich jedoch um eine Faktura, die im Verfahren der X.C._____ AG ins Recht gelegt wurde; für die X.B._____ AG bringt die Beschwerdeführerin demgegenüber keine Beweise, die den auf Grund der Feststellungen im Kontrollbericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Rechnung an die Gemeinde G._____ verifizierten Sachverhalt entkräften könnten und diesen im Sinne von Art. 105 Abs. 2 OG als offensichtlich unrichtig erscheinen liessen.

E. 3.4

Die Beschwerdeführerin verlangt ferner, die Umsätze mit den SBB seien als Mietumsätze anzuerkennen, weil eine entsprechende Mieterklärung der SBB bei den Akten liege. Die Vorinstanz habe sich zu dieser Frage nicht geäussert und ihr damit das rechtliche Gehör verweigert.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin trifft nicht zu. Die Vorinstanz hat - wie übrigens auch die Eidgenössische Steuerverwaltung - diese Frage insofern behandelt, als sie im angefochtenen Urteil (unter E. 4 a) auf die 21 ins Recht gelegten generellen Erklärungen eingegangen ist und die Frage geprüft hat, ob diese Erklärungen den Anforderungen gemäss bundesgerichtlicher Praxis genügen (vgl. dazu Urteil 2A.56/1992 vom 29. März 1994, E. 1c). Die Vorinstanz kam allerdings zum Schluss, dass die erforderlichen Formvorschriften aus anderen Gründen (wegen fehlender Vermerke auf den Bestellungen und Rechnungen) nicht eingehalten seien. Eine der 21 Erklärungen betrifft die mit Datum vom 1. Januar 1986 unterzeichnete Erklärung der Schweizerischen Bundesbahnen, Bauabteilung SBB. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt demnach nicht vor. Die von den SBB abgegebene Erklärung ist überdies insofern mangelhaft und erfüllt die Voraussetzungen an eine wustkonforme Bestätigung deshalb nicht, weil es sich nicht - wie auf Grund von WL 1982, Rz. 174 ausdrücklich verlangt - um eine vom Mieter abgegebene Erklärung handelt, sondern um eine solche, die auf Papier des Vermieters erstellt wurde und lediglich von den SBB (Bauabteilung Kreis III, Rechnungswesen + Controlling) unterzeichnet wurde. Erfahrungsgemäss werden solche vorbereitete Erklärungen bedenkenlos unterzeichnet. Das Bundesgericht hat deshalb schon im erwähnten Urteil 2A.56/1992 vom 29. März 1994, E.

2a, darauf hingewiesen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung mit guten Gründen verlange, dass die Vorauserklärung vom Mieter selber beizubringen sei, damit sich dieser Rechenschaft darüber gebe, dass ihm der Vermieter auf Grund der Bestätigung kein Arbeitsergebnis zusichert, was einem Haftungsausschluss gleichkomme. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen, dass sie mit Bezug auf die SBB die übrigen Formvorschriften, d.h. eine schriftliche Bestellung sowie eine Rechnung, eingehalten hat, aus denen ein Bezug auf eine gültige, generelle Erklärung hervorgehen würde.

E. 3.5

Zusammenfassend ist demnach davon auszugehen, dass die X.B. _____ AG die auf Grund der Wegleitung erforderlichen Formvorschriften nicht eingehalten hat und damit die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht erfüllt sind.

Ist die Beschwerde in diesem Punkt schon aus den dargelegten Gründen abzuweisen, so ist auf die Rüge der rechtsungleichen Behandlung nicht weiter einzugehen.

Abzulehnen ist ferner in diesem Zusammenhang der Antrag der Beschwerdeführerinnen, die Sache sei an die Vorinstanz zu weiteren Sachverhaltsabklärungen und Beweiserhebungen zurückzuweisen (u.a. Zeugen, Auskunftspersonen Urkunden, Belege). Die Einvernahme von Zeugen durch die Bundesverwaltung kann dann angeordnet werden, wenn sich ein Sachverhalt auf andere Weise nicht hinreichend abklären lässt (Art. 14 Abs. 1 lit. a VwVG). Diese Bestimmungen gelten aber insbesondere für Steuerverfahren nicht (Art. 2 in Verbindung mit Art. 12-19 VwVG). Nachdem die Zeugeneinvernahme selbst im Verwaltungsstrafverfahren (vgl. Art. 41 VStR; SR 313.0) nur mit Zurückhaltung angewandt wird und im WUStB die Zeugeneinvernahme oder die Befragung von Auskunftspersonen nicht speziell vorgesehen ist, ist davon auf Grund der Einschränkungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes abzusehen. Zeugenbefragungen bzw. Befragungen von Auskunftspersonen sind auch deshalb abzulehnen, weil sie im vorliegenden Fall nichts Entscheidendes zur Sachverhaltsklärung beitragen könnten und weil damit insbesondere die bei der Vermietung von Maschinen mit Bedienung bei der Warenumsatzsteuer erforderlichen Formalien (schriftliche Erklärung und Bezugnahme darauf in der Bestellung und Faktura) nicht mehr erstellt werden können.

E. 4.1

Die X.B. _____ AG bestreitet ebenfalls die Besteuerung der Saugumsätze. Sie macht geltend, die vom Bundesgericht mit Urteil 2A.528, 529, 530/1997 vom 22. März 1999 eingeleitete Praxis, wonach auch das Saugen und Spülen eine Lieferung an einem Bauwerk sei, gelte erst ab diesem Zeitpunkt. Deshalb seien die hier zur Diskussion stehenden Saugarbeiten, welche in der Zeit vom 1986 bis 1991 stattgefunden hätten, nach der früher geltenden Praxis zu beurteilen. Der vorinstanzliche Entscheid führe zu einer rechtsungleichen Behandlung und basiere überdies auf einer Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil eine entsprechende Begründung fehle.

E. 4.2

Die Frage der Behandlung von Saugumsätzen beim Entleeren von Kanalisationsschächten bildete Gegenstand verschiedener Bundesgerichtsentscheide. Das Bundesgericht hatte schon im Jahre 1942 erkannt, dass die Kosten der Reinigung von Fahrnisgegenständen als der Warenumsatzsteuer unterliegendes Her- und Instandstellen von Bauwerken im Sinne von Art. 15bis bzw. Art. 18bis WUStB zu betrachten ist (BGE 68 I 100 ff.). Mit Bezug auf

das bloss Entleeren von Klär- und Schlammgruben hat es jedoch mit Urteil vom 8. Dezember 1972 (ASA 42 S. 38 ff.) entschieden, dass es sich dabei nicht um eine Arbeit an einem Bauwerk im Sinne von Art. 18bis WUSTb handelt. Diese Praxis wurde mit Urteil vom 28. März 1974 (BGE 100 Ib 56 E. 2b S. 65 ff.) aufgegeben (vgl. ASA 56 S. 654 ff., E. 3; Metzger, a.a.O., Rz. 324). Entgegen dieser bundesgerichtlichen Praxis hat nun aber die Eidgenössische Steuerverwaltung das bloss Entleeren von Kanalisationsschächten, d.h. das gewöhnliche Absaugen nicht besteuert. Dies hat sie zuhanden der Vorinstanz mit Schreiben vom 14. Juni 2002 bestätigt, nachdem diese zu Recht die Frage einer reformatio in peius geprüft hat. Aus den Beilagen zu dieser Bestätigung geht hervor, dass das Entleeren von Kanalisationsschächten dann zu versteuern ist, wenn es im Zusammenhang mit einer Reinigung oder Spülung der Kanalisation erfolgt (Ergänzung zum Merkblatt Nr. 1 vom 12. März 1985, Ziff. 1). Im vorliegenden Fall handelt es sich um solche Reinigungs- und Spülarbeiten, die demnach steuerlich zu Recht erfasst wurden. Eine neue, hier nicht anwendbare Praxis liegt somit nicht vor. Im Übrigen trifft es auch nicht zu, dass die Vorinstanz sich zu dieser Frage nicht geäussert hätte. Sie hat dazu im angefochtenen Urteil (unter E. 5) rechtsgenügend Stellung genommen und damit den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör erfüllt. Die Beschwerde ist demnach auch in diesem Punkt abzuweisen.

E. 5

Mit Bezug auf die Werkstattarbeiten bestreitet die X.B. _____ AG die Aufrechnungen von Warenumsatzsteuern auf den gewerblichen Garagenarbeiten und macht geltend, es sei zu Unrecht eine Ermessenstaxation vorgenommen worden.

E. 5.1

Gemäss Art. 15 Abs. 2 WUSTb gelten als steuerbare Leistungen die Ablieferungen von Waren in Erfüllung eines Werkvertrages oder Auftrages. Dazu zählen auch Reparatur- und Unterhaltsarbeiten (WL 1982, Rz. 58; Metzger, a.a.O., Rz. 297; Heinz Keller, Die verfassungsrechtliche Lage der Warenumsatzsteuer, in: ASA 50 S. 165 ff., insbesondere S. 183 f.). Steuerbar ist daneben auch der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten (Art. 13 Abs. 1 lit. a WUSTb). Eigenverbrauch liegt unter anderem dann vor, wenn der Grossist Waren, die er in seinem Geschäftsbetrieb im Sinne von Art. 10 Abs. 2 WUSTb gewerbsmässig herstellt, anders verwendet, als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren (Art. 16 Abs. 1 WUSTb). Gewerbsmässigkeit ist nicht nur bei Herstellung für unternehmerische Zwecke gegeben (so genannte originäre Gewerbsmässigkeit), sondern auch bei der Herstellung für andere Zwecke, wie z.B. für den betriebsinternen Gebrauch oder für private Zwecke (so genannte abgeleitete Gewerbsmässigkeit) und wenn diese Arbeiten einen gewissen Umfang übersteigen (Metzger, a.a.O., Rz. 397 ff.). In der Verwaltungspraxis wird diese abgeleitete Gewerbsmässigkeit dann angenommen, wenn die Herstellung für Dritte fünf Prozent der gesamten gleichartigen Arbeiten übersteigt. Stehen Dritte in einem besonders engen Verhältnis zum Hersteller, wird der Toleranzwert auf 33 1/3 % erhöht (WL 1982, Rz. 199 ff., insbesondere Rz. 202).

E. 5.2

Im vorliegenden Fall hat die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der Steuerkontrolle der X.B. _____ AG festgestellt, dass diese einen Werkhof unterhielt. Auf Grund von Stundenrapporten ist sie überdies zum Schluss gekommen, dass Wartungsarbeiten auch

gegenüber anderen X. _____-Betrieben erbracht wurden. Anlässlich dieser Prüfung hat sich im Weiteren gezeigt, dass sämtliche Buchhaltungen durch ein Buchhaltungsbüro geführt wurden. Dabei wurden Einzelabrechnungen je Betrieb erstellt. Aus diesen geht hervor, dass die direkt zurechenbaren Erträge und Aufwendungen den einzelnen Betrieben belastet wurden, intern aber keine Verrechnungen vorgenommen wurden. Ende Jahr wurden überdies sämtliche Aufwendungen auf Grund einer konsolidierten Abrechnung in Prozenten der Umsätze auf einzelnen X. _____-Betriebe aufgeteilt. Diese Aufwendungen wurden den einzelnen Firmen auf Grund eines Schlüssels belastet. Ein solches Vorgehen, das dazu führt, dass Aufwendungen nicht nach der effektiven Belastung zugeteilt werden, verstösst gegen elementare Grundsätze des Buchführungsrechts und ist auch deshalb nicht haltbar, weil der Warenumsatzsteuerbeschluss keine konsolidierte Betrachtung von verbundenen Unternehmen kennt. Mit Bezug auf die Leistungen an nahe stehende Unternehmen hat dies zur Folge, dass damit Gewinnaufschläge nicht verbucht und verrechnet werden, die gegenüber Dritten in Rechnung zu stellen sind. Liegen - wie im vorliegenden Fall - unvollständige Aufzeichnungen vor bzw. genügen die eingereichten Unterlagen den anerkannten Anforderungen an die Buchführung nicht, so hat die Eidgenössische Steuerverwaltung die Umsätze nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen (BGE 105 Ib 181 E. 4a S. 184; ASA 66 S. 68, E. 2b; Metzger, a.a.O., Rz. 834 ff.). Dabei hat sie diejenige Schätzungsmethode anzuwenden, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht, und deren Ergebnisse der wirklichen Situation möglichst nahe kommen. Das Bundesgericht prüft derartige Schätzungen nur mit Zurückhaltung, auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin, wobei es dem Steuerpflichtigen obliegt, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen (BGE 105 Ib 181 E. 4c S. 186; ASA 61 S. 819, E. 3a, je mit Hinweisen).

E. 5.3

Die Beschwerdeführerin ficht die Ermessenstaxation als unhaltbar an und macht geltend, die Eidgenössische Steuerverwaltung sei bisher nicht in der Lage gewesen, den Inhalt der Arbeitsrapporte wiederzugeben. Sie vertritt weiter die Auffassung, dass es sich diesbezüglich um Drittkosten handle, was einerseits aus den Bestätigungen hervorgehe, welche bei den Akten liegen, und andererseits aus der Tatsache, dass die Fahrzeugunterhaltskosten in den jeweiligen Jahresrechnungen der X.B. _____ AG nicht ausgewiesen seien. Vor Bundesgericht bringt die X.B. _____ AG erstmals Drittrechnungen von Unternehmen bei, mit denen belegt werden soll, dass damit Wartungsarbeiten durch Dritte an Fahrzeugen der X. _____-Betriebe vorgenommen wurden. Im Weiteren führt sie an, dass der Toleranzwert, der für die Annahme von abgeleiteter Gewerbsmässigkeit erforderlich sei, bei weitem nicht erreicht werde.

E. 5.4

Die Beschwerdeführerin verkennt bei ihrer Argumentation, dass es sich mit Bezug auf die Ausführung von Werkstattarbeiten für Dritte um eine Sachverhaltsfeststellung handelt, an welche das Bundesgericht gebunden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Rechtsgenügende Beweise dafür, dass der hier zu beurteilende Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt worden wäre, liegen nicht vor. Wie oben dargelegt, wurde zu Recht eine Ermessenstaxation vorgenommen, nachdem die Aufwendungen pauschal auf Grund eines Verteilschlüssels auf die einzelnen Firmen umgelegt wurde, was buchhalterisch nicht zulässig ist. Für die von der Schätzung

abweichenden Tatsachenbehauptungen ist, wie erwähnt, die Steuerpflichtige beweisbelastet, wobei ein umfassender Unrichtigkeitsnachweis der vorgenommenen Ermessenstaxation erforderlich ist. Nachweise, mit denen bloss ein Teil des bisher ungewissen Sachverhalts erbracht werden, genügen nicht (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 138 ff.). Die X.B._____ AG hätte demnach nicht nur den Nachweis für die Unrichtigkeit der vorgenommenen Schätzung zu erbringen, sondern durch Vorlage aller Drittrechnungen zu beweisen, dass keine innerbetrieblichen Leistungen zwischen den nahestehenden Unternehmen erfolgt sind. Dabei hilft ihr auch der Einwand nichts, dass die Akten nach Ablauf der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist vernichtet und deshalb nicht mehr vorhanden seien. Geschäftsbücher und Belege sind vom Steuerpflichtigen während der fünfjährigen Verjährungsfrist gemäss Art. 28 WUSTB aufzubewahren, wobei diese Frist durch die Unterbrechung der Verjährung verlängert wird (Metzger, a.a.O., Rz. 824). Unbehelflich ist auch der Hinweis, dass es sich bei den Fahrzeugkosten nicht um weiterverrechnete eigene Aufwendungen handle, was sich daraus ergebe, dass in der Jahresrechnung der X.B._____ AG keine entsprechenden Einnahmen ausgewiesen seien: Nachdem für alle X._____ -Betriebe in der Buchhaltung lediglich eine Kostenumlage erfolgte und gerade keine Verrechnung der Leistungen an die nahe stehenden Gesellschaften stattfand, liegt es auf der Hand, dass diese Leistungen nicht als Ertrag verbucht wurden. Aus diesem Mangel der Buchführung ableiten zu wollen, dass keine Leistungen vorhanden seien, ist offensichtlich falsch. Ebenso wenig genügt die erstmalige Einreichung von Drittrechnungen im Verfahren vor Bundesgericht. Abgesehen davon, dass diese neuen Beweismittel unzulässig sind, wird damit einzig belegt, dass Drittleistungen vorhanden waren. Ein umfassender Nachweis, dass sämtliche in der Buchhaltung unter Fahrzeugunterhalt gebuchten Aufwendungen Kosten von Dritten darstellen und demnach keine Aufwendungen für nahe stehende Betriebe erbracht wurden, gelingt damit nicht. Unglaublich ist schliesslich die Behauptung, es seien keine Werkstattleistungen an die X.C._____ AG und die D._____ AG erbracht worden, nachdem noch im Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung ausdrücklich anerkannt wurde, dass "einige wenige Fahrzeuge, an denen Arbeiten besorgt würden, Schwestergesellschaften gehören". Gelingt damit der Beschwerdeführerin weder der Nachweis, dass die Ermessenstaxation zu Unrecht vorgenommen wurde, noch dass diese willkürlich ist, so ist nicht weiter zu prüfen, ob die Toleranzwerte für die Anwendung der Gewerbmässigkeit erreicht wurden oder nicht.

E. 6.1

Bei der X.C._____ AG hat die Eidgenössische Steuerverwaltung Nachbelastungen vorgenommen für steuerfreie Vermietungen, die in der Abrechnung als baugewerbliche Arbeiten betrachtet wurden, für verbuchte, aber nicht deklarierte Saugumsätze sowie für Treibstoffe und Schmiermittel, die steuerbelastet bezogen und als Werkstoffe verwendet wurden. Die X.C._____ AG verweist "mutatis mutandis" auf die Ausführungen, die für die X.B._____ AG gemacht wurden. Im Weiteren macht sie geltend, dass es überspitzt formalistisch sei, den in den Rechnungen enthaltenen Hinweis auf die Mieterklärungen wegen einer Datumsdifferenz von nur einer Woche als unwirksam zu qualifizieren.

E. 6.2

Was die Voraussetzungen für die Besteuerung der Vermietung von Maschinen mit Bedienung als Werkleistung oder steuerfreie Vermietung betrifft, kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden (oben E. 2 und 3). Demnach ist auch bei der X.C. _____ AG für den Nachweis der Vermietung von Maschinen mit Bedienung eine Erklärung erforderlich, die den Anforderungen der Praxis und der Rechtsprechung entspricht. Dies bedingt, dass neben einer schriftlichen Erklärung auch eine schriftliche Bestellung und eine Rechnung vorgewiesen werden müssten, weil nur so im Nachhinein zweifelsfrei geklärt werden kann, ob von Anfang an eine Vermietung ins Auge gefasst wurde oder nicht. Diese Voraussetzungen sind insbesondere auch bei der fraglichen Mietererklärung der Gemeinde H. _____ (vom 8. oder 15. Januar 1980) nicht erfüllt. Ist aber die Beschwerde schon aus diesem Grund abzuweisen, brauchen die weiteren Rügen (überspitzter Formalismus) nicht geprüft zu werden.

E. 7

Im Fall der D. _____ AG ist nur noch die Nachbelastung der nicht deklarierten Saugumsätze Streitgegenstand, nachdem die Aufrechnungen betreffend Vermietungen ausdrücklich anerkannt werden. Wie bereits dargelegt (oben E. 4.2), ist das Entleeren von Kanalisationsschächten zu versteuern, wenn es im Zusammenhang mit einer Reinigung oder Spülung der Kanalisation erfolgt. Im vorliegenden Fall handelt es sich um solche Reinigungs- und Spülarbeiten, weshalb diese steuerlich zu Recht erfasst wurden.

E. 8

Schliesslich machen die Beschwerdeführerinnen geltend, dass nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen auch bei der Warenumsatzsteuer nach Ablauf von fünfzehn Jahren eine Verjährung eintrete, weshalb die Nachforderungen für das Jahr 1986 verjährt seien. Das Bundesgericht hat indessen schon früher entschieden, dass der Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer (WUStB) keine absolute Verjährung kennt (vgl. Metzger, a.a.O., Rz. 877; unveröffentlichte Urteile 2A.46/1988 vom 1. Juni 1990; 2A.327/1999 vom 9. Mai 2000; vgl. für die Verrechnungssteuer: BGE 126 II 49 E. 2 S. 51 ff.). Es besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen.

E. 9

Nach dem Gesagten erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153 a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.