



SRK 2003-009

Der Vizepräsident: André Moser  
Die Richter: Barbara O. Merz Wipfli, Peter Spinnler  
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

## **Entscheid vom 8. September 2005**

in Sachen

**X AG**, Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend

Warenumsatzsteuer (WUST);  
Herstellerumsätze aus Zurverfügungstellen von Lichtanlagen / Verjährung  
1. Quartal 1992 bis 4. Quartal 1994

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die X AG bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons Z die lichttechnische Beratung, Vermietung von Beleuchtungs- und Soundanlagen sowie die technische Betreuung von Grossveranstaltungen. Die Gesellschaft kann sich an andern Unternehmen im In- und Ausland beteiligen sowie Grundstücke erwerben, verwalten und veräussern. Die X AG war seit dem 1. Juli 1989 im Sinne von Art. 8 und 9 des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUB; SR 641.20 a.F.)

im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen und wird seit dem 1. Januar 1995 als Mehrwertsteuerpflichtige gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) im ebenfalls von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen geführt.

B.- Am 26. Februar 1997 führte die ESTV im Geschäftsbetrieb der X AG eine Kontrolle gemäss Art. 35 WUB betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1992 bis 4. Quartal 1994 (Zeitraum vom 1. Januar 1992 bis 31. Dezember 1994) sowie gemäss Art. 50 MWSTV betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1996 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. September 1996) durch.

Die ESTV stellte im Rahmen der Kontrolle fest, dass die X AG ihren Auftraggebern Bühnenbeleuchtungen zur Verfügung stellt. Sie vermietet teilweise die Lichtsysteme an Kunden, welche sie direkt am Lager abholen. Bei grösseren Veranstaltungen führen Mitarbeiter der Gesellschaft jedoch die ganze Beratung durch, koordinieren und beaufsichtigen den Aufbau sowie den Abbruch der Anlage, teilweise betreuen sie die Lichtsysteme auch während der Veranstaltung. Die Gesellschaft hat die reinen Vermietungen während der kontrollierten Steuerperioden nicht versteuert. Wurden die Anlagen unter Mithilfe bzw. Verantwortung der Mitarbeiter der X AG auch aufgebaut und betreut, hat die Gesellschaft einen Mietanteil zwischen 70 % (1994) und 85 % (1992) des Gesamtentgelts ausgeschieden und ebenfalls unter "Mieteinnahmen" als steuerfrei deklariert. Den Rest versteuerte sie als werkvertragliche Lieferung. Die ESTV belastete ihr in der Folge Warenumsatzsteuer auf den anhand der Kundenrechnungen 1994 festgestellten und auf die übrigen Jahre umgelegten Mietanteilen bei werkvertraglichen Leistungen (ausmachend 70,74 % der gesamten deklarierten Mieteinnahmen) im Umfang von Fr. 80'137.55 nach (Ergänzungsabrechnung [EA] Nr. ... vom 18. März 1997).

Mit Schreiben vom 21. April 1997 machte die X AG in Bezug auf die angeführte EA geltend, die Höhe der Nachbelastung entspreche nicht den Tatsachen, da sie insgesamt 75 % bis 77 % des Gesamtumsatzes erfasse, eines Umsatzes, der sich zumindest zu über 80 % aus Vermietung zusammensetze, die der Warenumsatzsteuer nicht unterliege. Die ESTV hielt mit Schreiben vom 27. Juni 1997 an ihrer Nachforderung fest und die Gesellschaft verlangte einen einsprachefähigen Entscheid.

C.- Mit Entscheid (im Sinne von Art. 5 WUB) vom 5. April 2002 verpflichtete die ESTV die X AG zur Bezahlung von Fr. 80'137.-- Warenumsatzsteuer nebst Verzugszins ab 30. Dezember 1993 (mittlerer Verfall).

Gegen diesen Entscheid erhob die Gesellschaft mit Eingabe vom 3. Mai 2002 fristgerecht Einsprache mit dem Antrag, der Entscheid vom 5. April 2002 sei kostenpflichtig aufzuheben. Sie machte geltend, die Warenumsatzsteuerforderung sei verjährt und wäre materiell ohnehin nicht gerechtfertigt, da es sich bei der Überlassung der Lichtanlagen nicht um eine werkvertragliche

Leistung, sondern um eine reine Vermietung handle, die gar nicht warenumsatzsteuerpflichtig sei.

D.- Mit Einspracheentscheid vom 28. November 2002 wies die ESTV die Einsprache ab. In der Begründung hielt sie insbesondere fest, dass die Warenumsatzsteuer fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sei, verjähre. Der Lauf der Verjährungsfrist werde durch jede Einforderungshandlung unterbrochen und die Verwaltung habe jene Frist jeweils eingehalten. Eine werkvertragliche Leistung liege vor, wenn die individuelle Konstruktion einer (Fahrnis-)Baute nach den Anforderungen des Bestellers den hauptsächlichen Gegenstand der Vereinbarung bilde. Ebenfalls zu beachten sei, ob die erbrachte Leistung, der Arbeitserfolg, dem Kunden zuzurechnen sei - dann liege allenfalls Vermietung (von Maschinen) vor - oder ob das Unternehmen selbst für den Arbeitserfolg - das Werk - einzustehen habe.

Unbestritten sei, dass die X AG ihre Lichtenanlagen teilweise vermietet habe. Jene Kunden holten die Beleuchtungssysteme im Lager ab und brachten diese wieder dorthin zurück. Gemäss Kontrollbericht habe diese Vertragsart nur knapp 30 % der von der Gesellschaft für die Jahre 1992 bis 1994 als steuerfrei deklarierten Einnahmen (total Fr. 567'718.--) ausgemacht. Den weitaus grösseren Teil der Einnahmen (über Fr. 1,8 Mio.) habe die Unternehmerin durch Aufträge erzielt, mit denen sie sich verpflichtet habe, eine in ihrem Eigentum stehende oder allenfalls auch in ihrem Namen zugemietete, detailliert aufgeführte Beleuchtungs-ausrüstung für eine Veranstaltung (häufig mit zusätzlicher Hilfe von kundeneigenem Personal) aufzubauen, die Anlage während der Veranstaltung zu betreuen und am Ende wieder abzubauen. Sie sei für den Transport, Auf- und Abbau sowie die Funktionstüchtigkeit der Anlage zuständig gewesen. Die X AG sei für ein Arbeitsergebnis verantwortlich, nämlich eine während der ganzen Veranstaltung funktionierende Beleuchtung, mithin für eine werkvertragliche Leistung. Ein von der Einsatzdauer abhängiger "Mietfaktor" sei als Kostenelement in die Preisbemessung der werkvertraglichen Arbeit eingeflossen und unterliege wie diese der Warenumsatzsteuer, daran ändere auch eine gesonderte Rechnungstellung nichts. Die Einsatzdauer der Beleuchtungsanlagen bei einem Besteller sei sehr kurz und belaufe sich in der Regel auf durchschnittlich drei Tage.

Der Einwand der X AG, sie habe das vermietete Material stets steuerbelastet eingekauft, weshalb sie eine Eigenverbrauchsteuer nicht schulde, gehe ins Leere. Aus den Beiblättern zur EA gehe hervor, dass ihr keine Eigenverbrauchsteuer auf dem Wert der reinen Mietware bzw. dem Mietentgelt nachbelastet worden sei. Es sei berücksichtigt worden, dass die Zukäufe (mit Ausnahme der Zumietung von Mietmaterial) und der Bezug von Unterhaltsleistungen zum Grossteil steuerbelastet erfolgt seien.

E.- Mit Eingabe ihres Vertreters vom 10. Januar 2003 (Postaufgabe 11. Januar 2003) erhebt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 28. November 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und beantragt die

kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides. Zur Begründung bringt sie insbesondere vor, sie habe in ihrer Buchhaltung die Einnahmen aufgeteilt in "Anlagenvermietung steuerfrei" und "Anlagenvermietung steuerbar". Sofern es sich um eine Vermietung von Beleuchtungsmaterial gehandelt habe, bei der der Mieter die Ware selbst abgeholt habe, sei die Verbuchung zu 100 % über das Konto "Anlagenvermietung steuerfrei" erfolgt. Habe es sich um eine Vermietung gehandelt, bei der die Beschwerdeführerin die Anlagen zum Mieter transportiert und allenfalls auch montiert habe, sei die Verbuchung zu 70 % über das Konto "Anlagenvermietung steuerfrei" und zu 30 % über das Konto "Anlagenvermietung 6,2 %" vorgenommen worden.

Die ESTV habe den Lauf der Verjährungsfrist für die fragliche Warenumsatzsteuerforderung mit ihrem Schreiben vom 27. Juni 1997 nicht rechtsgenügend unterbrochen. In jenem Brief sei lediglich folgender Satz gestanden: "Sofern Sie uns die Kundenrechnungskopien sowie die dazugehörigen schriftlichen Aufträge einreichen, werden wir die Angelegenheit neu prüfen." Es fehle in diesem Brief die unzweideutige Mitteilung an die Warenumsatzsteuerpflichtige, dass ein bestimmter Tatbestand der Abgabe unterliege. Die Verwaltung habe am 18. März 1997 die EA zugestellt und der Entscheid der ESTV sei erst am 5. April 2002 erlassen und am 8. April 2002 zugestellt worden. In diesem Falle sei die fünfjährige Verjährungsfrist nicht beachtet worden.

Die blosser Vermietung einer Ware sei keine Lieferung im Sinne des Warenumsatzsteuerrechts und unterliege daher nicht der Besteuerung. Die Vermietung von Beleuchtungsmaterial liesse sich nicht, selbst wenn die Vermietung mit gewissen weiteren Leistungen verbunden sei, unter den Werkvertragsbegriff subsumieren. Mit der Vermietung einer Beleuchtungsanlage werde kein Werk hergestellt, aus diesem Grund entfalle die Warenumsatzsteuerpflicht. Bei der Beschwerdeführerin könnten drei Arten von Rechnungen unterschieden werden: a) Vermietungen abgeholt im Lager durch den Mieter; b) Vermietungen transportiert und auf- bzw. abgebaut durch den Vermieter; c) Vermietungen transportiert, auf- bzw. abgebaut und betreut während der Veranstaltung durch den Vermieter. Die Unternehmerin habe die unter Bst. a erwähnten Rechnungen vollständig unter dem Konto "Anlagevermietungen steuerfrei" verbucht, die unter Bst. b und Bst. c fallenden Rechnungen zu 70 % unter dem Konto "Anlagenvermietungen steuerfrei" und zu 30 % unter dem Konto "Anlagenvermietungen 6,2 %". Die ESTV habe in der EA die unter Bst. b und Bst. c aufgeführten Rechnungen (und teilweise auch die unter Bst. a aufgeführten) als zu Unrecht ausgeschiedene Mietanteile bei der Verrechnung von werkvertraglichen Leistungen aufgerechnet und möchte diese zu 100 % besteuern. Die Verwaltung habe einzig für das Jahr 1994 eine Prozentzahl ermittelt, welche zudem auf falschen Annahmen beruhe. Zudem habe die ESTV den Debitorenbestand (Fr. 40'000.--) bloss geschätzt und diesen in die Prozentberechnung einbezogen. Für die Jahre 1992 und 1993 habe die Verwaltung eine Ermessenseinschätzung vorgenommen, obwohl eine ordnungsgemässe Buchhaltung der Beschwerdeführerin vorliege. Mit dieser Vorgehensweise habe die ESTV die Umsätze nicht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt.

F.- In ihrer Vernehmlassung vom 4. März 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen und der Einspracheentscheid zu bestätigen. Sie hält dafür, die Verwaltung habe mit der Beschwerdeführerin bzw. deren (seinerzeitigen) Vertreterin im fraglichen Zeitraum folgende Korrespondenz zur Unterbrechung der Verjährung geführt: 1.- Schreiben der Treuhänderin der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 21. April 1997 (Bestreitung der Nachforderung); 2.- Schreiben der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 4. Juni 1997 (nochmalige Bestreitung der Nachforderung unter Bezugnahme auf die Mahnung der Verwaltung vom 21. Mai 1997, mit der der offene Betrag gemäss EA vom 18. März 1997 neuerlich eingefordert wurde); 3.- Antwortschreiben der ESTV an die Beschwerdeführerin vom 27. Juni 1997 (ausführliche Begründung, weshalb die Warenumsatzsteuerforderung rechtens sei und an ihr festgehalten werde); 4.- Schreiben der Treuhänderin der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 21. Juli 1997 mit Bezugnahme auf die telefonische Vereinbarung, die Nachforderung noch einmal anhand der von ihr zu übermittelnden Rechnungskopien zu überprüfen; 5.- Schreiben der Treuhänderin der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 17. Februar 1998 mit dem Ersuchen, einen einsprachefähigen Entscheid zu erlassen. Die ESTV habe mithin jeweilen die fünfjährige Verjährungsfrist beachtet.

Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Beurteilung seien die zwischen den Parteien abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Aus diesen gehe hervor, dass die Beschwerdeführerin im Auftrag von Organisatoren eines Anlasses, nach gemeinsamer Absprache der Bedürfnisse, für die Beleuchtung (z.B. einer Bühne) Sorge. Zu diesem Zweck stelle die Warenumsatzsteuerpflichtige einen oder zwei ihrer Techniker, die für den Auf- und Abbau verantwortlich zeichneten zur Verfügung, dies teilweise unter Zuhilfenahme von Arbeitskräften des Auftraggebers. Teilweise werde die Anlage auch noch während der Veranstaltung durch Mitarbeitende der Beschwerdeführerin betreut. Hauptvertragsinhalt sei somit nicht die Überlassung verschiedener Gegenstände zum Gebrauch, sondern die Errichtung und allenfalls Instandhaltung einer den spezifischen Bedürfnissen des Auftraggebers angepassten Beleuchtungsanlage. Dabei handle es sich um eine werkvertragliche Leistung: eine Fahrnisbaute werde zum vorübergehenden Gebrauch dem Besteller als vom gewünschten Einsatz und von den vorhandenen Örtlichkeiten abhängige, einmalige Installation überlassen. Dies gelte als Ablieferung einer werkvertraglich hergestellten Ware und sei der Warenlieferung gleichgestellt. Nehme der Auftraggeber das Werk selbst in Gebrauch, unterliege die Ablieferung beim Hersteller der Warenumsatzsteuer zum Detaillierungssatz. Die Nachforderung gründe sich auf die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin das Entgelt für Beleuchtungsmaterial, für dessen Transport und Aufbau bzw. Abbau zum grössten Teil nur zu 30 % (1992 nur zu 15 %) zum Satz von 6,2 % versteuerte und den anderen Teil als warenumsatzsteuerfreien Mietertrag wie die tatsächlichen Mietentgelte verbucht habe. Der Inspektor habe anhand von Auftragsbestätigungen bzw. Kundenrechnungskopien den nicht abgerechneten Betrag für das Jahr 1994 festgestellt. Da die zu Unrecht nicht versteuerten Leistungen der Jahre 1992 und 1993 nicht direkt der Buchhaltung der Beschwerdeführerin hätten entnommen werden können, sei das Ergebnis des Referenzjahres von der Verwaltung auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umgelegt worden.

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

### **Erwägungen:**

1.- a) Auf dem Gebiet der Warenumsatzsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV, die nach dem 1. Januar 1994 ergangen sind, der Beschwerde an die SRK (vgl. den revidierten Art. 6 Abs. 3 WUB, AS 1992 320, in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über die vollständige Inkraftsetzung der Änderung des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, AS 1993 877 f.). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]). Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz. Nach Art. 49 VwVG kann mit der Beschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Bst. a), die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Bst. b) sowie die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Bst. c) gerügt werden.

b) Der angefochtene Einspracheentscheid vom 28. November 2002 ist dem Vertreter der Beschwerdeführerin offensichtlich am 29. November 2002 zugestellt worden. Die Beschwerde vom 10. Januar 2003 (Postaufgabe 11. Januar 2003) ist damit - unter Berücksichtigung der Gerichtsferien an Weihnachten - rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 und 22a Bst. c VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG (in der Fassung gemäss Änderung vom 18. März 1994, veröffentlicht in AS 1994 1637) einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden.

c) Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.

d) Der Warenumsatzsteuerbeschluss ist durch Art. 82 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) aufgehoben worden. Nach Art. 83 Abs. 1 MWSTV bleiben allerdings die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften unter Vorbehalt von Art. 84 MWSTV weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar.

Gemäss Art. 8 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September

1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Das Mehrwertsteuergesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und Rechtsverhältnisse anwendbar.

Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1992 bis 1994 getätigt worden sind. Somit findet das Warenumsatzsteuerrecht auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

e) Die Bestimmungen des Warenumsatzsteuerbeschlusses binden die SRK in gleicher Weise wie ein Bundesgesetz (vgl. BGE 123 II 452 E. 11, 123 II 30 ff. E. 7; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 32 Rz. 19, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Demgegenüber stellen die von der ESTV herausgegebenen, der Praxisfestlegung dienenden Wegleitungen, Zirkulare usw. als sogenannte Verwaltungsverordnungen nicht verbindliche Rechtssätze dar. Da sie nicht vom verfassungsmässigen Gesetzgeber stammen, sondern von einer Verwaltungsbehörde, können sie keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen vorsehen. Die rechtsanwendenden Behörden haben sich an Verwaltungsverordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben. Die in Verwaltungsverordnungen vorgenommene Auslegung des Gesetzes unterliegt demnach der richterlichen Nachprüfung (BGE 126 II 279 E. 4c; 123 II 30 E. 7; 121 II 478 E. 2b, je mit weiteren Hinweisen).

2.- a) Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV habe die fünfjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 28 WUB verstreichen lassen, ohne verjährungsunterbrechende Massnahmen ihr gegenüber zu setzen.

b) Nach Art. 28 WUB verjährt die Warenumsatzsteuer fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden ist (Art. 24 WUB). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen; er ruht, solange die Warenumsatzsteuerpflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann. Um die Verjährung zu unterbrechen, genügt es, der Warenumsatzsteuerpflichtigen unzweideutig mitzuteilen, dass ein bestimmter Tatbestand der Abgabe unterliege. Dies kann in Form eines einfachen Schreibens geschehen, wobei der Tatbestand nicht notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss und die geforderte Warenumsatzsteuer nicht unbedingt ziffernmässig festgesetzt zu werden braucht. Als Einforderungshandlung gilt insbesondere die Zustellung einer EA, aber auch einer Gutschrift (GS; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 S. 446 f. E. 5b). Wurde die Nachforderung in einem förmlichen Entscheid festgelegt, so ist eine erneute Unterbrechung der Verjährung nur noch durch Betreibung bzw. - wenn gegen den Entscheid Einsprache (bzw. Beschwerde) erhoben worden ist - durch Zustellung des Einspracheentscheides (bzw. Beschwerde-

entschiedes) möglich. Wird die Verjährung unterbrochen, so beginnt die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen.

c) In casu ist der Lauf der Verjährungsfrist mittels der EA Nr. ... 18. März 1997 ein erstes Mal unterbrochen worden. In weiterer Folge versandte die ESTV der Beschwerdeführerin am 21. Mai 1997 eine Mahnung, in der ausdrücklich auf die erwähnte EA hingewiesen und der fragliche Betrag unter Ansetzung einer Frist eingefordert wurde. Auch wenn jene Mahnung nicht per "Einschreiben" an die Beschwerdeführerin versandt wurde, so hat sie diesen Brief offensichtlich dennoch erhalten, nimmt sie doch in ihrem Schreiben an die ESTV vom 4. Juni 1997 Bezug auf die erfolgte Mahnung und legt eine Kopie jenes Schriftstückes bei. Mit dieser Mahnung hat die Verwaltung jedenfalls vor Ablauf von fünf Jahren die Verjährung unterbrochen. Die Beschwerdeführerin bestreitet zwar, das an sie gerichtete Schreiben der Verwaltung vom 27. Juni 1997 erhalten zu haben, in dem eine ausführliche Begründung der fraglichen Warenumsatzsteuerforderung enthalten ist. Doch darauf kommt es nicht an, wurde doch der Entscheid der ESTV vom 5. April 2002 am 8. April 2002 an die Warenumsatzsteuerpflichtige zugestellt. Mit der Zustellung dieses Entscheides wurde die fünfjährige Verjährungsfrist - berechnet ab dem Zeitpunkt der Mahnung vom 4. Juni 1997 - durch die Verwaltung jedenfalls eingehalten. Gegen den Entscheid vom 5. April 2002 erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 3. Mai 2002 fristgerecht Einsprache und mit dem Einspracheentscheid der ESTV vom 28. November 2002 wurde die Verjährung - unter Einhaltung der fünfjährigen Frist - neuerlich ordnungsgemäss unterbrochen. Die in Frage stehenden Warenumsatzsteuerforderungen sind daher noch nicht verjährt.

d) Eine absolute Verjährung kennt der Warenumsatzsteuerbeschluss nicht (vgl. Metzger, a.a.O., S. 346 f. Rz. 877). Das Bundesgericht hat es abgelehnt, auf dem Wege der Lückenfüllung eine absolute Verjährungsfrist zu statuieren (vgl. die Urteile des Bundesgerichts vom 31. Januar 2000 in Sachen B. [2A.321/1999] E. 2, betreffend die Verrechnungssteuer sowie vom 9. Mai 2000 in Sachen S. AG [2A.326/1999] E. 6, betreffend die Warenumsatzsteuer sowie den Entscheid der SRK vom 30. August 2000 in Sachen J. [SRK 1999-067] E. 2a, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichtes vom 6. März 2001 [2A.464/2000] E. 5). Demnach ist betreffend der fraglichen Warenumsatzsteuerforderung auch keine absolute Verjährung eingetreten.

Der zeitlichen Begrenzung der Geltendmachung von Abgabeforderungen dient im Übrigen ausschliesslich das Institut der Verjährung (Entscheid der SRK vom 24. September 2001 in Sachen W. [SRK 2001-122] E. 3). Wenn diese noch nicht eingetreten ist, weil die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, kann daher nicht geltend gemacht werden, die Durchsetzung der Forderung erweise sich als willkürlich oder rechtsmissbräuchlich, da die Behörde zu lange nicht gehandelt habe.

3.- a) Der Warenumsatzsteuer unterliegen nach Art. 13 Abs. 1 Bst. a WUB die Lieferungen im Inland und der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten. Nach Art. 17 WUB gilt als Ware, was Gegenstand eines Fahrniskaufes (Art. 187 des Bundesgesetzes betreffend die Ergän-



zung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht) [OR; SR 220]) oder eines Energielieferungsvertrages sein kann. Ausgenommen sind, solange sie als solche verwendet werden, Wertpapiere, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten, Lotterielose und inländische amtliche Wertzeichen.

Eine Lieferung im Inland liegt vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter instand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inlande befindet (Art. 15 Abs. 1 WUB). Als Warenlieferung gilt auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware (Art. 15 Abs. 2 WUB). Der Herstellungsbegriff im Warenumsatzsteuerrecht (Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUB) deckt sich vollständig mit demjenigen des Werkvertragsrechts (Art. 363 ff. OR) und umfasst neben der Neuanfertigung auch die Umgestaltung und die Reparatur (Metzger, a.a.O., S. 134 f. Rz. 293 ff.). Die Praxis hat den Begriff der Herstellung oder Instandstellung seit jeher weit verstanden und jede Veränderung einer beweglichen Sache als Herstellung qualifiziert, auch wenn keinerlei Material hinzugefügt wurde, wie etwa das Reinigen von Wäsche oder von Telefonapparaten, das Schärfen von Sägeblättern, das Zusammensetzen von Uhrwerken, das Abfüllen von Geschenkkartons mit Mustern und Prospekten, das Speichern von Kundenadressen auf Magnetband und ähnliches (vgl. ASA 62 S. 687 E. 2b; 60 S. 62 f. E. 3b; Heinz Keller, Die verfassungsrechtliche Lage der Warenumsatzsteuer, in ASA 50 S. 183; Metzger, a.a.O., S. 93 f. Rz. 168 f. mit weiteren Hinweisen). Nicht als Herstellung gilt das von einem Händler vorgenommene blosses Kennzeichnen, Umpacken oder Umfüllen von Waren (Art. 10 Abs. 1 WUB) oder das blosses Bereitmachen eines Gegenstandes zum Verkauf, wie das Einstellen des Sattels oder des Reifendruckes bei einem Fahrrad, das Sitzverstellen bei einem Auto oder das Reinigen oder Polieren von verkauften Möbeln (Metzger, a.a.O., S. 94 Rz. 172; Entscheid des Bundesgerichts vom 27. November 2000 in Sachen C. AG [2A.586/1999] E. 6b; Entscheid des Bundesgerichts vom 9. August 1995 in Sachen K. AG [2A.347/1993] E. 2b).

b) Nach Art. 10 Abs. 2 WUB gilt als Hersteller nicht nur, wer Waren oder Bauwerke selbst herstellt, sondern auch, wer sie "im Lohn (aufgrund eines Dienstvertrages, Auftrags oder dergleichen) herstellen lässt". Der Hinweis auf den Dienstvertrag (heute Einzelarbeitsvertrag) bringt zum Ausdruck, dass zwischen demjenigen, der herstellen lässt (dem Hersteller-Grossisten), und demjenigen, der herstellt, ein Unterordnungsverhältnis bestehen muss, damit dessen Arbeit dem Grossisten zugerechnet werden kann (vgl. Metzger, a.a.O., S. 94 f. Rz. 173; Wilhelm Wellauer, Warenumsatzsteuer, Basel 1959, S. 112 Rz. 118). Anders als beim Einzelarbeitsvertrag besteht regelmässig weder beim Auftrag noch beim Werkvertrag ein Unterordnungsverhältnis zum Vertragspartner, so dass die Arbeit des im Auftrags- oder Werkvertragsverhältnis Herstellenden zumeist nicht dem Grossisten zugerechnet werden kann. Es ist jedoch auf die Vertragsgestaltung im einzelnen Fall abzustellen. Dass Art. 10 Abs. 2 WUB ausdrücklich auch die Ausführung durch einen Dritten im Auftragsverhältnis nennt, zeigt, dass nicht von vornherein bestimmte Verträge ausgeschlossen sind, sondern dass es für das Herstellenlassen "im Lohn" massgeblich auf das Mass der Unterordnung im konkreten Fall bzw. auf die Enge der Beziehung zum Grossisten ankommt. Die Herstellung durch einen Dritten ist demnach dann dem Hersteller-Grossisten zuzurechnen, wenn der Dritte in einem Unterordnungsverhältnis

bzw. einem so engen Verhältnis zum Grossisten arbeitet, dass seine Lieferung als solche des Grossisten erscheint (Entscheid des Bundesgerichts vom 9. August 1995 in Sachen K. AG [2A.347/1993] E. 2d).

Der Begriff der Ablieferung entstammt ebenfalls dem Werkvertragsrecht: Abgeliefert ist ein Werk, wenn der Unternehmer es für den Besteller erkennbar als beendet bezeichnet (Metzger, a.a.O., S. 136 Rz. 299, mit Hinweis). Als Engroslieferung gilt die Lieferung von Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 15 Abs. 3 WUB). Als Detaillieferungen gelten alle Lieferungen, auf welche diese Voraussetzungen nicht zutreffen (Art. 19 Abs. 2 WUB).

Eigenverbrauch liegt unter anderem vor, wenn der Grossist Waren, die er gegen Abgabe seiner Grossistenerklärung (Art. 14 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 48 Bst. h WUB) oder als Grosshandelswaren (Art. 48 Bst. a WUB) bezogen oder eingeführt hat oder die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt (Art. 10 Abs. 2 WUB) hat, anders verwendet als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 16 Abs. 1 Bst. a und b WUB).

(Subjektiv) steuerpflichtig ist, wer als Grossist im Inland Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet (Art. 8 Abs. 1 Bst. a WUB). Als Grossist gilt unter anderem der Hersteller, der jährlich im Inland für mehr als Fr. 35'000.-- Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, gleichgültig, ob es sich um selbst hergestellte oder um ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung weiterveräusserte oder verwendete Waren handelt (Art 9 Abs. 1 Bst. b WUB). Hersteller ist, wer gewerbsmässig Waren oder Bauwerke herstellt oder im Lohn (auf Grund eines Dienstvertrages, Auftrages oder dergleichen) herstellen lässt. Als Herstellung gilt jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung. Als gewerbsmässig hergestellt sind Waren oder Bauwerke dann anzusehen, wenn der Geschäftsbetrieb des Herstellers die Herstellung für fremde Rechnung, die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung solcher Waren oder Bauwerke zum Zwecke hat (Art. 10 Abs. 2 WUB).

c) aa) Die Vermietung von Waren ist grundsätzlich keine Lieferung im Sinne des Warenumsatzsteuerrechts und sie wird daher nicht besteuert (Metzger, a.a.O., S. 43 Rz. 40). Umsatzsteuerrechtlich gilt der Vermieter als Konsument der Ware (Metzger, a.a.O., S. 294 Rz. 698, mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Die Vermietung gilt als andere Verwendung von Waren im Sinne von Art. 16 Abs. 1 WUB, welche, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, den Steuertatbestand des Eigenverbrauchs auslöst (Metzger, a.a.O., S. 129 Rz. 278).

Werden aus Material, das Eigentum des Herstellers bleibt, Konstruktionen (wie z. B. Estraden, Tribünen, Baugerüste, Sprungschancen, Messestände, Festhallen usw.) angefertigt, welche dem Besteller für eine gewisse Zeitspanne gegen Entgelt zum Gebrauch überlassen und in der Folge wieder in ihre einzelnen Teile zerlegt und vom Hersteller zurückgenommen werden, so kann je nach Ausgestaltung der Verträge werkvertragliche Ablieferung, Vermietung der ganzen Konstruktion oder ihrer einzelnen Teile oder aber eine Kombination von Vermietung und

Werkvertrag angenommen werden. Um die steuerliche Lage in solchen Fällen zu vereinfachen, legte die ESTV mit Wirkung ab 1. Januar 1974 fest, die Erstellung einer Fahrnisbaute oder eines Fahrnisgegenstandes für Dritte zum Gebrauch sei stets als Ablieferung einer werkvertraglich hergestellten Ware zu betrachten, ohne Rücksicht darauf, ob die einzelnen Teile Eigentum des Herstellers bleiben und ihm nach Abbruch wieder zurückzugeben sind, ob sie ins Eigentum des Auftraggebers übergehen oder ob dieser sie dem Hersteller zur Verfügung stellt. Der Hersteller dürfe andererseits alles Material, das dazu bestimmt ist, Bestandteil solcher Werke zu werden, als Werkstoff steuerfrei beziehen (vgl. Entscheide der SRK vom 10. April 2002 in Sachen R. [SRK 2001-099] E. 2c und vom 28. Oktober 1999 in Sachen V. [SRK 1998-098] E. 3b/aa; Metzger, a.a.O., S. 139 f. Rz. 305 f.).

bb) Das Bundesgericht hat indessen mit Urteil vom 11. November 1977 (veröffentlicht in ASA 48 S. 199 ff.) an seiner Betrachtungsweise festgehalten, wonach je nach den getroffenen Vereinbarungen die Herstellung und zeitweilige Überlassung von Fahrnisbauten aus Material, das im Eigentum des Herstellers bleibt, verschiedenen Vertragstypen zugeordnet werden kann. Im Einzelnen hat es dazu Folgendes ausgeführt:

Wird eine gebrauchsfertige Fahrnisbaute vom Eigentümer jeweils nach einem gleichbleibenden Plan aus den Bestandteilen zusammengesetzt und einem Dritten für eine gewisse Zeit überlassen, so steht die Überlassung der betreffenden Baute im Vordergrund, weshalb ein Mietvertrag vorliegt. Die sich von Fall zu Fall gleichbleibende Zusammensetzung der Baute erscheint dabei als untergeordnete Nebenleistung, welche im Mietvertrag aufgeht. Die Vermietung der Fahrnisbaute kann einen Eigenverbrauch nach Art. 16 Abs. 1 Bst. b WUB darstellen, wenn der Eigentümer die Bestandteile der Baute als Grossist steuerfrei bezogen hat und diese Baute als Ware gilt, die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt hat. Zur Vermeidung einer wiederholten Besteuerung der Bestandteile wird indessen die Eigenverbrauchssteuer auf dem Material nur einmal erhoben, während sie alle anderen Kosten bei jedem Neuaufstellen trifft.

Bildet die individuelle Konstruktion der Fahrnisbaute, deren Bestandteile im Eigentum des Herstellers bleiben, nach den Anforderungen des Bestellers, dem sie für eine bestimmte Zeit zur Verfügung gestellt wird, den hauptsächlichsten Inhalt des Vertrages und ist die Überlassung des Materials daneben ohne Bedeutung, so liegt eine steuerbare Lieferung nach Art. 15 Abs. 2 WUB (Ablieferung auf Grund eines Werkvertrages) vor.

Möglich ist schliesslich auch die Überlassung einer aus eigenem Material erstellten Fahrnisbaute auf Grund einer Kombination von Miet- und Werkvertrag, wenn der betreffende Gegenstand zwar speziell nach den Anforderungen des Bestellers errichtet worden ist, die Überlassung der Sache für eine bestimmte Zeit aber ein wesentliches und nicht zu vernachlässigendes Element des Vertrages darstellt. Liegt eine solche Kombination von Vermietung und werkvertraglicher Lieferung vor, in der nicht ein Element von völlig untergeordneter Bedeutung ist, so kann sie in Bezug auf die Warenumsatzsteuer nicht einseitig nur der Miete oder nur dem Werkvertrag zugerechnet werden. Entsprechende Geschäftsvorgänge sind vielmehr warenumsatzsteuerrecht-

lich im Verhältnis des Gewichtes der beiden Elemente aufzuspalten (vgl. Entscheide der SRK vom 10. April 2002 in Sachen R. [SRK 2001-099] E. 2c und vom 28. Oktober 1999 in Sachen V. [SRK 1998-098] E. 3b/bb).

d) Die Warenumsatzsteuer ist als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet (ASA 60 S. 435, 57 S. 293). Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung für eine richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze trägt (ASA 57 S. 293; Metzger, a.a.O., S. 51 Rz. 59). Dem Steuerpflichtigen wird mithin eine umfassende Mitwirkungs- und Sorgfaltspflicht in seiner Steuerveranlagung abverlangt (vgl. Bernhard Zingg, Beweis- und Untersuchungsprobleme bei der Warenumsatzsteuer, in ASA 35 S. 38; Wellauer, a.a.O., S. 391 ff. Rz. 785 ff.). Die ESTV ist Kontroll- und Prüfungsinstanz und überprüft regelmässig, ob die Steuerpflichtigen ihre Obliegenheiten korrekt erfüllen (Art. 35 WUB; Metzger, a.a.O., S. 51 f. Rz. 60; vgl. auch Entscheid der SRK vom 27. August 1998 in Sachen B. AG [SRK 1997-103] E. 2b).

e) Nach Art. 34 Abs. 1 WUB hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich daraus die Tatsachen, welche zur Feststellung des Bestandes und des Umfangs der Steuerpflicht von Bedeutung sind, leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Eine Häufung von formellen Fehlern und Mängeln der buchmässigen Aufzeichnungen oder einzelne grobe Verstösse sind geeignet, die materielle Richtigkeit der Aufzeichnungen als Ganzes in Frage zu stellen. Besonders hohen Anforderungen muss etwa die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches genügen (Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 1980, S. 306). Auch das Bundesgericht hat entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Der Steuerpflichtige ist zwar nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen, die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (ASA 63 S. 236, 55 S. 574). Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder genügen die Unterlagen des Steuerpflichtigen nicht, das heisst die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln sind derart gravierend, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen, so ist die ESTV nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts berechtigt und verpflichtet, seine Umsätze nach pflichtgemäsem Ermessen durch Schätzung festzulegen (BGE 105 Ib 182 ff. mit Hinweisen; ASA 61 S. 819, 61 S. 532 f., 59 S. 563). Dabei 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 (ASA 61 S. 819, 52 S. 238). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teilrechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 63 S. 239, 52 S. 238).

4.- a) Im vorliegenden Fall besteht ein wesentlicher Teil der Tätigkeit der Beschwerdeführerin darin, den Organisatoren von Veranstaltungen Beleuchtungsanlagen zur Ver-

fügung zu stellen. Es ist klar, dass diese Beleuchtungsanlagen auf die Bedürfnisse der Kunden und insbesondere die räumlichen Gegebenheiten am Veranstaltungsort abgestimmt werden müssen; je nachdem gelangen unterschiedlich viele und unterschiedlich beschaffene Komponenten zum Einsatz. Die Verantwortung für die richtige Konzeption der Anlagen obliegt auf Grund ihrer fachlichen Kompetenz in erster Linie der Beschwerdeführerin. Diese hat die Komponenten so auszuwählen und zu konfigurieren, dass die Anlagen den von den Bestellern gestellten Anforderungen entsprechen und dem vorgesehenen Zweck entsprechend eingesetzt werden können.

Der individuellen Konstruktion der Anlagen nach den Bedürfnissen der Kunden kommt somit eine erhebliche Bedeutung zu. Dabei handelt es sich offensichtlich nicht um gebrauchsfertige Beleuchtungsanlagen, welche stets nach einem immer gleichbleibenden Plan zusammengesetzt werden. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Beschwerdeführerin für die Konstruktion der Beleuchtungsanlagen offensichtlich immer Normelemente bzw. Module verwenden sollte. Daraus erhellt, dass die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen jedenfalls ein wesentliches Werkvertrags-Element enthalten. Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin für die Montage und Demontage jeweils ihr eigenes Personal zur Verfügung gestellt hat, das als ihre Arbeitnehmer anzusprechen ist. Jenes offensichtlich von der Beschwerdeführerin im Bereich von Beleuchtungsanlagen geschulte Personal hat vor Ort die Montage- und Demontearbeiten durchzuführen bzw. die allenfalls vom Besteller gestellten Arbeitskräfte anzuleiten. Das Personal der Beschwerdeführerin verfügt mit anderen Worten über das "Know-how", die von den Kunden beigestellten Arbeitsequipen zu instruieren und zu überwachen sowie bei entscheidenden Arbeitsschritten gegebenenfalls selbst Hand anzulegen oder die Auf- und Abbauarbeiten auch selbst durchzuführen.

b) Anders verhält es sich, wenn die Beleuchtungsanlagen in zerlegtem Zustand den Kunden ohne Montage und Demontage zur Verfügung gestellt werden, was insbesondere dort zutrifft, wo diese Anlagen den Kunden (z.B. durch ein Speditionsunternehmen) zugestellt oder von diesen selbst abgeholt und wieder zurückgebracht werden. Aus den bei den Akten befindlichen Unterlagen geht hervor, dass auch solche Geschäfte durch die Beschwerdeführerin in beschränktem Umfang vorgenommen und verbucht worden sind, die ESTV hat denn auch diese als "Vermietung" anerkannt.

Dort hingegen, wo eine Montage und Demontage der Beleuchtungsanlagen durch die massgebende Mitwirkung des Personals der Beschwerdeführerin erfolgt, wird diese jedenfalls teilweise werkvertraglich tätig und führt somit zweifellos Herstellungsarbeiten im Sinne von Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUB aus. Diesem werkvertraglichen Element kommt mithin eine wesentliche Bedeutung zu, weshalb es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht als untergeordnete Nebenleistung zu einer allfälligen Mietkomponente qualifiziert werden kann. Die SRK hat in ihrem Entscheid vom 10. April 2002 in Sachen R. (SRK 2001-099) zur Frage der warenumsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Zurverfügungstellung von Fahrnisbauten (Festhallen, Festzelte, Festhalleinrichtungen, etc.) ebenfalls erkannt, dass dem werkvertraglichen Element eine wesentliche Bedeutung zukommt, obwohl jene Fahrnisbauten teilweise nach einem

"Standardbauplan" durch das Personal der Besteller errichtet wurden. Bei der Vermietung von Beleuchtungsanlagen kann mutandis mutatis auf den erwähnten Entscheid der SRK zurückgegriffen werden.

c) aa) Die Beschwerdeführerin vertritt mit ihrer Verbuchungspraxis (Versteuerung von 15 % bzw. 30 % des Erlöses, Rest als steuerfreie Vermietung) die Auffassung, es sei zumindest davon auszugehen, dass eine Kombination von Miet- und Werkvertrag vorliege, wobei die Überlassung der Anlagen zum Gebrauch auf eine gewisse Zeit ein wesentliches und nicht zu vernachlässigendes Element der Vereinbarungen zwischen ihr und den Kunden darstelle. Daher sei im Verhältnis der durchschnittlichen Erträge eine Aufteilung zwischen den miet- und werkvertraglichen Entgelten vorzunehmen und es seien lediglich die werkvertraglichen Entgelte mit der Warenumsatzsteuer zu belasten; bezüglich der mietvertraglichen Entgelte für die reine Überlassung der Anlagen zum Gebrauch sei lediglich der entsprechende Eigenverbrauch zu besteuern.

Vorerst ist festzuhalten, dass das Urteil des Bundesgerichts vom 11. November 1977 zwar Gerüstbauarbeiten zum Gegenstand hatte, dass sich jedoch dieser Entscheidung nicht entnehmen lässt, eine Kombination von werkvertraglicher Lieferung und Miete könne einzig in diesem Bereich vorkommen. In seinem Urteil vom 15. Oktober 1993 in Sachen O. hat das Bundesgericht denn auch entschieden, dass auch bei Standbauarbeiten eine mietvertragliche Komponente vorliegen könne, welche die ESTV nicht einfach ignorieren dürfe (vgl. demgegenüber Wegleitung, Rz. 383). Ferner geht aus diesem bundesgerichtlichen Urteil hervor, dass die ESTV selbst die vorübergehende Verlegung und Überlassung von Teppichen in Ausstellungs- und Messehallen als Kombination eines werk- und mietvertraglichen Verhältnisses qualifiziert hat (E. 4d). Es trifft somit jedenfalls zu, dass die vom Bundesgericht entwickelten Grundsätze zur Besteuerung gemischter Verträge insbesondere auf die Erstellung von Beleuchtungsanlagen anwendbar sind (vgl. Entscheid der SRK vom 10. April 2002 in Sachen R. [SRK 2001-099] E. 4b und vom 28. Oktober 1999 in Sachen V. [SRK 1998-098] E. 5b/aa).

Dies gilt in jenen Fällen, wo das verwendete Material einen bestimmten Wert aufweist und dieses auch abgeschrieben werden muss. Insgesamt kommt somit zweifellos der Überlassung von Material für eine bestimmte Zeit eine gewisse Bedeutung zu. Bei der Zurverfügungstellung von Fahrnisbauten (Festhallen, Festzelte, Festhalleneinrichtungen, etc.) erkannte die SRK im erwähnten Entscheid vom 10. April 2002, dass die vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Verträge als Kombination von werkvertraglichen Lieferungen und Miete betrachtet werden müssen, wobei das mietvertragliche Element nicht als untergeordnete Nebenleistung zur werkvertraglichen Komponente qualifiziert werden konnte (vgl. Entscheid der SRK vom 10. April 2002 in Sachen R. [SRK 2001-099] E. 4b).

bb) Für die Steuerberechnung muss die Tätigkeit der Beschwerdeführerin somit aufgeteilt werden in werkvertragliche Lieferungen einerseits und mietvertragliche Leistungsanteile andererseits. Das Material für die Fahrnisbauten hat die Beschwerdeführerin steuerbelastet zu beziehen bzw. (bei steuerfreiem Bezug) im Eigenverbrauch zu versteuern. Dabei ist die Eigen-

verbrauchssteuer auf dem Material nur einmal zu erheben (vgl. ASA 48 S. 201 E. 3a, mit Hinweisen und S. 202 E. 3c), und auch dies nur, wenn das Material nicht steuerbelastet eingekauft worden ist.

Die von der Beschwerdeführerin geschuldete Warenumsatzsteuer muss daher neu berechnet werden. Zur Vornahme dieser Neuberechnung sowie allfälliger weiterer Abklärungen ist die Rechtssache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Allerdings erscheint der von der Beschwerdeführerin beanspruchte warenumsatzsteuerfreie Mietanteil an den Gesamteinnahmen aus den in Frage stehenden Aufträgen als wesentlich zu hoch. Der massgebende Anteil dürfte eher im Bereich der von der ESTV für das Erstellen von Gerüsten und Festhallen entwickelten Pauschallösung (Mieteinnahmen für Material = 25 % der Gesamteinnahmen; vgl. Wegleitung Rz. 393, Ziff. 2c) liegen. Gegebenenfalls wäre zudem noch die Eigenverbrauchssteuer auf nicht steuerbelastet bezogenem Material und gewerbsmässigen Unterhaltsarbeiten auf Mietmaterial zu erheben.

5.- Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid vom 28. November 2002 aufzuheben und die Rechtssache zu neuer Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Da die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen nur zu einem geringen Teil durchdringt, rechtfertigt es sich, ihr die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) im Umfang von Fr. 1'500.-- aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 2'000.--) mit den Verfahrenskosten (Fr. 1'500.--) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 500.--) nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin ist aus denselben Gründen eine reduzierte Parteientschädigung zu Lasten der ESTV von Fr. 1'000.-- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 Abs. 1 bis 6 VwKV).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der X AG vom 10. / 11. Januar 2003 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. November 2002 wird aufgehoben und die Rechtssache wird zu neuer Beurteilung an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.
  
  - 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X AG im Umfang von Fr. 1'500.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 500.-- wird nach dem Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides an die X AG zurückerstattet.
  
  - 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der X AG eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- zu bezahlen.
  
  - 4.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.
  
  - 5.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.
-



### Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

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

---

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

André Moser

Johannes Schöpf