Urteilskopf

100 Ib 56

10. Auszug aus dem Urteil vom 28. März 1974 i.S. Kollektivgesellschaft Y. gegen Eidg. Steuerverwaltung.
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer: Reinigungsarbeiten an Bauwerken und Grundstücken (für fremde Rechnung) gehören zu den steuerbaren baugewerblichen Lieferungen (Art. 15bis und 18bis WUStB).

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires: Les travaux de nettoyage accomplis, pour compte d'autrui, sur des bâtiments et des terrains font partie des travaux d'exécution de constructions soumis à l'impôt en vertu des art. 15bis et 18bis AChA.

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari: I lavori di pulizia effettuati per conto di terzi su fabbricati e terreni sono reputati forniture di lavori di costruzione, soggette all'imposta ai sensi degli art. 15bis e 18bis DCA.

Die Beschwerdeführerin reinigt für Dritte unter anderem Wände, Böden, Fenster und Büroeinrichtungen. Sie ist seit dem 1. Januar 1972 als Hersteller-Grossist im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. Anlässlich der Einreichung der Abrechnung

für das 4. Quartal des Jahres 1972 teilte sie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) mit, sie bezahle die Warenumsatzsteuer auf Reinigungsarbeiten unter Vorbehalt. Die EStV stellte in der Folge im Einspracheentscheid fest, dass die Beschwerdeführerin auf Gebäudereinigungsarbeiten für fremde Rechnung zu Recht Warenumsatzsteuern bezahlt habe. Dagegen richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde, die vom Bundesgericht abgewiesen wurde.

Erwägungen

Erwägungen:

1. a) Die Warenumsatzsteuer ist vom Bundesrat durch den Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 ohne Verfassungsgrundlage, gestützt auf den Bundesbeschluss vom 30. August 1939 über Massnahmen zum Schutze des Landes und zur Aufrechterhaltung der Neutralität, eingeführt worden. Gegenstand der Steuer war und ist der Umsatz von Waren im Inland und die Einfuhr von Waren aus dem Ausland (Art. 2 WUStB). Ware ist alles, was Gegenstand eines Fahrniskaufes oder eines Energielieferungsvertrages sein kann (Art. 17 WUStB). Steuerobjekt waren und sind die Lieferungen beweglicher Sachen (Art. 15 WUStB) und der Eigenverbrauch beweglicher Sachen durch Grossisten (Art. 16 WUStB). Entsprechend dieser Konzeption konnten bei der gewerbsmässigen Herstellung von Bauwerken lediglich die verwendeten Werkstoffe Gegenstand der Warenumsatzsteuer sein. Bemessen wurde das steuerbare Entgelt bis zur Verfassungsrevision von 1958 "nach dem Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Verbindung mit dem Grund und Boden oder mit dem Gebäude" (Art. 22 Abs. 1 letzter Satz WUStB; BGE 80 I 51 und 378 f.; vgl. auch Darstellung und Kritik dieses Rechtszustandes bei MARK GURTNER, Die Umsatzsteuer auf baugewerblichen Leistungen, Diss. Bern 1947; PHILIPPE JAQUES, La notion de livraison de marchandises dans l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, thèse Lausanne 1953). Die Bundesfinanzordnungen von 1951-1954 und von 1955-1958 enthielten keine Vorschrift, die im Zusammenhang mit der Warenumsatzsteuer auf gewerbsmässige Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken Bezug gehabt hätte. Erstmals findet sich eine solche Bestimmung in der Bundesfinanzordnung von 1958. In einem stark erweiterten Art. 41ter BV ist dort die Rede von "gewerbsmässigen Arbeiten an Fahrnis, Bauwerken und Grundstücken" als Objekten der Warenumsatzsteuer (Abs. 2

lit. a). In der Botschaft war hierzu ausgeführt worden, dass an der geltenden Ordnung der Warenumsatzsteuer die Behandlung der baugewerblichen Arbeiten noch nicht zu befriedigen vermöge. Während Arbeiten an beweglichen Sachen (Fahrnis im Sinne des Zivilgesetzbuches) unabhängig vom Materialaufwand voll steuerbar seien, werde bei Arbeiten an Bauwerken und an Grundstücken die Warenumsatzsteuer nur vom Wert des Materials im Zeitpunkt seiner Verbindung mit dem Gebäude oder mit dem Grund und Boden berechnet. Daraus hätten sich Ausscheidungsschwierigkeiten und Belastungsungleichheiten ergeben, die durch die von der Verwaltung im Einvernehmen mit dem Baugewerbe getroffenen Pauschalregelungen wohl etwas hätten gemildert, nicht aber beseitigt werden können. Es wäre daher am zweckmässigsten, die Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken den Arbeiten an Fahrnis gleichzustellen und für sämtliche von der Steuer nicht ausgenommenen Umsätze einheitliche Steuersätze einzuführen (BBl 1957 I 575 f.). In der Bundesfinanzordnung von 1971 sind als Steuerobjekte wiederum bezeichnet "gewerbsmässige Arbeiten an Fahrnis, Bauwerken und Grundstücken", wobei "die Bebauung des Bodens für die Urproduktion" als Ausnahme vorbehalten ist. In der Botschaft über die Änderung der Finanzordnung war zur Neuordnung der Besteuerung baugewerblicher Leistungen ausgeführt worden, bei den baugewerblichen Arbeiten sei bislang, anders als bei Arbeiten an Fahrnis, nicht das Gesamtentgelt der Steuer unterworfen worden, sondern nur der Wert des für die Arbeit aufgewendeten Materials, zuzüglich der bis zum Zeitpunkt des Einbaues entstandenen Kosten sei steuerbar gewesen. Es wäre an sich wünschbar, die volle Erfassung der baugewerblichen Leistungen und damit die Gleichstellung der baugewerblichen Arbeiten mit jenen an Fahrnis - so wie sie durch die seit 1959 bestehende Verfassungsbestimmungen (Art. 41ter Abs. 2 BV) in Aussicht genommen worden sei - zu vollziehen. Dieser Schritt erscheine aber zu gross, weshalb die baugewerblichen Leistungen nicht zum vollen Steuersatz, sondern nur zu drei Vierteln des Gesamtentgeltes erfasst werden sollten. Die baugewerblichen Arbeiten würden damit den Arbeiten an Fahrnis insoweit gleichgestellt, als für ihre Besteuerung nicht mehr ausschlaggebend sein soll, ob und wieviel Material eingebaut wird. Das bedeute eine auch vom Baugewerbe begrüsste Vereinfachung

(BBl 1969 II 763 f.). Die Vorlage wurde in der Folge abgelehnt. Die vom Bundesrat daraufhin unverzüglich unterbreitete neue Vorlage brachte eine zeitliche Begrenzung sowie Höchstansätze für Wehr- und Warenumsatzsteuer. In der Botschaft hierzu wurde ausgeführt, in ihren kurzfristigen Zielsetzungen habe die vorhergegangene Verfassungsvorlage durch Änderung von Art. 8 Üb-BV und Aufnahme eines neuen Art. 10 Üb-BV u.a. eine Neuordnung der Besteuerung der baugewerblichen Leistungen mit Wirkung ab 1. April 1971 angestrebt. Da diese Zielsetzungen in der Abstimmungskampagne vor dem 15. November praktisch unbestritten geblieben seien, sollten sie grundsätzlich in die neue Vorlage übernommen werden (BBl 1970 II 1586). Durch die Finanzordnung von 1971 wurde in der Folge zwar bezüglich des Steuerobjektes bei gewerbsmässigen Arbeiten an Fahrnis, Bauwerken und Grundstücken an der seit der Finanzordnung von 1958 bestehenden Verfassungsgrundlage (Art. 41ter BV) nichts geändert, dagegen wurde in den Übergangsbestimmungen der BV (Art. 8 Abs. 2 lit. b) für baugewerbliche Arbeiten der Satz für Detaillieferungen je nach der Art der Arbeit mit dem Gesamtentgelt oder mit drei Vierteln desselben als anwendbar erklärt. Es lässt sich demnach feststellen, dass bereits mit der seit 1959 geltenden Verfassungsbestimmung eine Änderung der Besteuerung baugewerblicher Leistungen angestrebt worden ist, die jedoch nicht unmittelbar verwirklicht werden konnte. Beabsichtigt war mit der Aufnahme dieser Bestimmung in die Verfassung - wie am klarsten wohl aus der Botschaft von 1957 (BBl 1957 I 575 f.) hervorgeht - aus Gründen der Wettbewerbsneutralität und der Praktikabilität der Steuererhebung die baugewerblichen Arbeiten den Arbeiten an Fahrnis gleichzustellen. Diese Gleichstellung wurde durch Art. 8 Abs. 2 lit. b Üb-BV auf den ersten Januar 1972 wirksam, indem dort bestimmt wird, dass in Abänderung des geltenden WUStB gewerbsmässige Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken, unter Ausschluss der Bebauung des Bodens für die Urproduktion, der Steuer zum Satz für Detaillieferungen je nach der Art der Arbeit mit dem vollen Gesamtentgelt oder mit drei Vierteln desselben unterliegen. b) Die EStV versteht die gewerbsmässigen Arbeiten an Fahrnis, Bauwerken und Grundstuücken als Steuerobjekt, das mit

Warenlieferungen überhaupt keinen Zusammenhang mehr hat. Diese Meinung ist bezüglich der baugewerblichen Arbeiten im Anschluss an die Verfassungsrevision von 1958 auch von Kurt AMONN vertreten worden (vgl. ASA 27/145 ff. insbesondere 160 ff.). In der Genesis des Art. 41ter BV gibt es Indizien für und gegen diese These. In seiner Botschaft von 1957 charakterisiert der Bundesrat die Warenumsatzsteuer zunächst allgemein als eine "Konsumsteuer auf dem inländischen Warenverbrauch" (BBl 1957 I 575). Dann hebt er hervor, dass bisher - anders als bei Fahrnis - bei Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken die Warenumsatzsteuer nur vom Wert des Materials im Zeitpunkt seiner Verbindung mit dem Gebäude oder mit dem Grund und Boden berechnet worden sei, was zu Ausscheidungsschwierigkeiten geführt habe. Daher werde vorgeschlagen, die Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken den Arbeiten an Fahrnis gleichzustellen (a.a.O., S. 576). Damit sollte zunächst einfach erreicht werden, dass der ganze Preis, den der Besteller eines Bauwerkes zu bezahlen hat, als Bemessungsgrundlage für die Steuer dient, auch wenn darin das Arbeitsentgelt eine beachtliche Komponente darstellt. Aber der Bundesrat wollte noch mehr. Durch die Bezeichnung der "gewerbsmässigen Arbeiten an Fahrnis, Bauwerken und Grundstücken" als Steuerobjekt sollte auch erreicht werden, dass "die blosse Umgestaltung oder Vermischung von Waren, auch wenn kein Material zugeliefert wird, der Warenumsatzsteuer unterworfen werden darf". Sodann sollte die Umschreibung ermöglichen, die baugewerblichen Arbeiten steuerlich den Arbeiten an Fahrnis gleichzustellen (a.a.O., S. 617 f.). In der Bundesversammlung sind der Steuersatz der Warenumsatzsteuer und die Freiliste ausgiebig diskutiert worden. Dagegen haben die Redner, die sich zum Steuerobjekt äusserten, erklärt, daran werde nichts geändert, so insbesondere die Berichterstatter Hauser und Glasson im Nationalrat (StenB NR 1957/545). Der Ständerat hat auf Antrag des Berichterstatters Stähli dem Beschluss des Nationalrates diskussionslos zugestimmt (StenB StR 1957/326). In keinem der beiden Räte ist

die Einführung einer die Warenumsatzsteuer ergänzenden Leistungssteuer grundsätzlich zur Diskussion gestellt worden. Es gibt aber doch einzelne Äusserungen, die zeigen, dass man die Tragweite der neuen "Übergangsvorschrift" in den Beratungen 1969/70 nicht übersehen hat. Berichterstatter Grütter erläuterte

im Nationalrat, dass bei den baugewerblichen Leistungen an Stelle einer unterschiedlichen Belastung von durchschnittlich 2,2% nun eine Besteuerung des Gesamtentgeltes Platz greifen soll (StenB NR 1970/108). Ständerat Heimann führte im Zusammenhang mit der Begründung eines redaktionnellen Antrages aus, Buchstabe B von Art. 8 Abs. 2 Üb-BV müsse nur in die Übergangsordnung aufgenommen werden, weil neu die Belastung gewerbsmässiger Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken erfolge (StenB StR 1969/268). Im gleichen Absatz des Art. 41ter BV, in dem das Steuerobjekt umschrieben wird, ist auch der Steuersatz geordnet, getrennt für Detaillieferungen und Engroslieferungen. Für Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken enthielt die Bundesverfassung 1958 noch keinen Steuersatz. Erst durch die Übergangsbestimmung von 1971 ist darüber eine Regel aufgestellt worden. Erklärtes Ziel des Bundesrates bei der Vorbereitung des neuen Art. 41ter Abs. 3 BV war - wie bereits aufgezeigt worden ist -, die Arbeiten an Bauten und Grundstücken den Arbeiten an Fahrnis gleichzustellen sowie die Besteuerung der baugewerblichen Leistungen ohne Rücksicht darauf, ob Material verwendet wird oder nicht, zu ermöglichen (BBl 1969 II 764). Dieses Ziel ist erreicht worden. Das kommt schon dadurch zum Ausdruck, dass die Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken im gleichen Satz und mit der gleichen Wendung wie die Fahrnis zum Steuerobjekt erklärt werden. Es rechtfertigt sich daher ein Blick auf die bei der Fahrnis geltende Ordnung. c) Durch Art. 15 Abs. 2 WUStB ist die Ablieferung einer aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware einer Lieferung (Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB) gleichgestellt. Daraus ist in der Praxis gefolgert worden, dass die Warenumsatzsteuer auch dann zu erheben ist, wenn der Ablieferer das Werk aus Waren hergestellt hat, die dem Bestellter gehören, oder auch dann, wenn der Ablieferer Eigentümer der Bestandteile ist und bleibt (vgl. BGE 73 I 268 f.; ASA 26/295 und weitere Beispiele bei WELLAUER, Warenumsatzsteuer, Nr. 227 f.). In allen Fällen erhält der Käufer oder Besteller eine Ware geliefert oder abgeliefert, die vom Lieferer oder Ablieferer geschaffen, veredelt, instandgestellt, umgestaltet oder sonstwie verändert wurde (BGE 73 I 269). Das Bundesgericht hat schon 1942 entschieden, dass das gewerbsmässige Reinigen von Wäschestücken gegen Entgelt eine Instandstellung von Waren im Sinne von Art. 10

Abs. 2 WUStB sei. Das Argument, eine "Instandstellung" sei nur dann Herstellung einer Ware, wenn die Ware dabei umgestaltet werde, wurde abgelehnt und erklärt, eine Unterscheidung nach der Intensität der Behandlung könne praktisch kaum befriedigen (BGE 68 I 104 ff.). 1947 wurde die Reinigung und Desinfektion von Telefonapparaten als Herstellung (Bearbeitung) qualifiziert und erklärt, die Freigabe des Apparates nach der Reinigung bilde die "Ablieferung" der hergestellten Ware im Sinne von Art. 15 Abs. 2 WUStB (ASA 16/100). 1953 wurde eine von dieser Rechtsprechung abweichende Meinung vertreten. Das Bundesgericht bejahte die Steuerpflicht für die Instandstellung von gebrauchten Automobilen durch einen Occasionshändler und erklärte dabei, der Beschwerdeführer mache zwar zu Recht geltend, dass gewisse laufende Unterhaltsarbeiten - wie oberflächliche Reinigung der durch den Gebrauch beschmutzten Carrosserie, Kontrolle der Bremsen und der elektrischen Installation, Aufpumpen der Pneus, Aufladen der Batterien - keine Herstellungsarbeiten seien, doch erreichten die eigentlichen Instandstellungsarbeiten nach Abzug des laufenden Unterhalts schätzungsweise einen Betrag, der die Steuerpflicht als Hersteller-Grossist begründe (ASA 22/510). 1958 bestätigte das Bundesgericht die 1942 eingeleitete Rechtsprechung hinsichtlich der Steuerpflicht einer Wäscherei und stellte ausdrücklich fest,

jede Veränderung einer Ware sei nach Art. 10 Abs. 2 WUStB "Herstellung" ohne Rücksicht auf die Intensität der Behandlung oder die Schaffung eines Mehrwertes (ASA 27/226). 1965 wurde entschieden, dass die Ausführung von Reinigungsarbeiten in einem sogenannten Selbstbedienungssalon, nämlich einem Waschsalon zur chemischen Reinigung von Kleidern, der Warenumsatzsteuer unterworfen sei, da auch bei diesem neuen Reinigungsverfahren nach den gesamten Umständen zwischen der Wäscherei und dem Kunden ein Werkvertrag abgeschlossen werde und somit die in BGE 68 I 103 ff. entwickelte Auffassung hier ebenfalls zutreffe (ASA 34/298 ff.). d) Der Sinn der Besteuerung baugewerblicher Leistungen lag ursprünglich offenbar darin, bei Bauwerken und Grundstücken gleich wie bei Fahrnis, neben dem Wert des Werkstoffes auch den Wert der vom Lieferer oder Ablieferer erbrachten Arbeitsleistung, somit den Wert des ganzen Produktes von Ware und Arbeit zum Steuerobjekt zu machen. Weil die steuerliche Erfassung der baugewerblichen Leistungen auf dem Wege der Besteuerung

des Materials unbefriedigend und kompliziert war, wurde 1971 die grundsätzliche Einführung der Besteuerung des Gesamtentgeltes baugewerblicher Leistungen beschlossen (Botschaft in BBl 1957 I 576; vgl. auch AMONN, a.a.O., S. 158 f.; HEROLD in Steuer-Revue 1973, S. 231 f.). Die neuen Art. 15bis und 18bis WUStB gehen auf jeden Fall insoweit nicht über den in Art. 8 Abs. 2 lit. b Üb-BV dem Bundesrat erteilten Auftrag hinaus, als damit eine von der Tatsache der Materialverwendung und vom Wert des Materials unabhängige Besteuerung baugewerblicher Leistungen statuiert wird. Die Verfassungsmässigkeit dieser Ausführungsvorschriften hat das Bundesgericht in BGE 99 I b 263 ff. bereits bejaht und die Besteuerung von baugewerblichen Erdarbeiten ohne Verwendung von Material als zulässig erachtet. Es besteht kein Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Dagegen fragt sich, ob Art. 41ter Abs. 3 BV in Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 2 lit. b Üb-BV dazu führt, dass nun auch das Reinigen von Gebäuden - wie schon bisher die Reinigung von Fahrnis - Gegenstand der Warenumsatzsteuer ist.

2. a) Der Wortlaut der einschlägigen Verfassungsbestimmung (Art. 41ter Abs. 3 BV) und der Übergangsbestimmung der Bundesverfassung (Art. 8 Abs. 2 lit. b Üb-BV) ist sehr weit. In Art. 41ter Abs. 3 werden dem Umsatz von Waren und der Wareneinfuhr ganz allgemein die "gewerbsmässigen Arbeiten an Fahrnis, Bauwerken und Grundstücken", unter Ausschluss der Bebauung des Bodens für die Urproduktion, gleichgestellt. In Art. 8 Abs. 2 lit. b Üb-BV ist ebenfalls ohne besondere Einschränkung von "gewerbsmässigen Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken" die Rede. Der Text dieser Vorschriften der Verfassungsstufe enthält keinen Hinweis darauf, dass Arbeit bzw. das Entgelt für Arbeiten nur insoweit besteuert werden sollen, als diese Arbeiten nach ihrer wirtschaftlichen Funktion der Herstellung oder Lieferung einer Ware gleichkommen. Von der Grundkonzeption der Warenumsatzsteuer her jedoch läge eine solche, die reine Dienstleistung ausschliessende Einschränkung nahe. Als die "gewerbsmässigen Arbeiten" erstmals im Verfassungstext als Steuerobjekt erwähnt wurden, erklärte der Berichterstatter Hauser im Nationalrat, die Erwähnung der gewerbsmässigen Arbeiten an Fahrnis entspreche der bereits bestehenden Ordnung, nach der die gewerbsmässige blosse Umgestaltung

von Waren auch dann steuerbar sei, wenn kein Material angeliefert werde. Sodann ermögliche die vorgeschlagene Umschreibung, die baugewerblichen Arbeiten steuerlich den Arbeiten an Fahrnis gleichzustellen (StenB NR 1957/545). In der Botschaft zu jener Vorlage wurde als Ziel der neuen Umschreibung dargelegt, dass die Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken den Arbeiten an Fahrnis gleichgestellt werden sollten (BBl 1957 I

572 f.). Die Frage der Abgrenzung gegen blosse Dienstleistungen ist weder in der bundesrätlichen Botschaft noch in der parlamentarischen Beratung aufgeworfen worden. Immerhin zeigt das erwähnte Votum Hauser, dass der Berichterstatter davon ausging, dass die zu besteuernden Arbeiten eine Umgestaltung der Ware zur Folge haben. Auch die Erörterung des Problems der Besteuerung baugewerblicher Leistungen in der Doktrin betraf nicht einfach irgendwelche Arbeiten an Bauten und Grundstücken, sie blieb stets bezogen auf baugewerbliche Leistungen. So wurde im Bericht der Studienkommission für die Warenumsatzsteuer und andere Konsumsteuern aus dem Grundgedanken der gleichmässigen Belastung des gesamten Güterverbrauchs gefolgert, dass die baugewerblichen Leistungen nicht anders behandelt werden sollten als die Herstellung und Lieferung beweglicher Waren (Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen, Basel 1956, S. 21 ff.). Im gleichen Sinne erörterte auch AMONN das Problem der Besteuerung baugewerblicher Leistungen (vgl. a.a.O., S. 145 ff. und dort zitierte Literatur). Obschon er klar die Auffassung vertritt, Art. 41ter Abs. 2 lit. a BV betreffe keine eigentliche Warenumsatzsteuer, sondern eine Leistungsumsatzsteuer, so setzt er doch durchwegs voraus, dass es sich um die Besteuerung baugewerblicher Leistungen und nicht anderer Arbeiten an Bauwerken oder Grundstücken handle (vgl. insbesondere S. 160 ff.). Der Bundesrat ist bei der Revision des Warenumsatzsteuerbeschlusses und insbesondere beim Erlass der für die durch Art. 8 Abs. 2 lit. b Üb-BV vorgeschriebene Besteuerung der gewerbsmässigen Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken notwendigen Ausführungsbestimmungen (Art. 15bis und Art. 18 bis WUStB) in erster Linie offenbar davon ausgegangen, dass jene Arbeiten steuerlich zu erfassen sind, die im weiten Sinne der Herstellung von Bauwerken dienen. Es wird - unter Einschränkung des Wortlautes der zugrundeliegenden Verfassungsbestimmung

- nicht einfach das Entgelt für Arbeiten an Bauwerken und Grundstücken als steuerbar erklärt, sondern die Herstellung von Bauwerken für fremde Rechnung wird in Art. 15bis WUStB dem herkömmlichen Steuerobiekt, der Warenlieferung, gleichgestellt. Nach Art. 18bis WUStB sollen aber "alle Arbeiten an Grundstücken und Dauerbauten" als "Herstellung von Bauwerken" gelten (mit Ausnahme der Bebauung des Bodens für die Urproduktion). Es ist daher zu prüfen, ob diese weite Definition nach der ratio legis und der Entstehungsgeschichte so verstanden werden darf, dass auch Arbeiten, die nicht baugewerblicher Natur sind, als "Herstellung von Bauwerken" der Warenumsatzsteuer unterworfen sind. b) Die EStV beruft sich vor allem darauf, dass gemäss der langjährigen Praxis die Erhebung der Warenumsatzsteuer auf den Kosten der Reinigung von Fahrnisgegenständen als zulässig betrachtet wird. Diese bereits 1942 vom Bundesgericht sanktionierte Praxis (vgl. vorne unter Erwägung 1) erhellt in der Tat, dass der Begriff der Her- oder Instandstellung in seiner weitesten Fassung angewendet worden ist, und es muss der EStV zugegeben werden, dass die Übertragung des im Bereich der Fahrnis entwickelten weiten Begriffs der "Herstellung" auf die Immobilien zur Besteuerung der Kosten der Gebäudereinigung führt.
Zur Anwendung der Art. 15bis und Art. 18bis WUStB auf Arbeiten, welche Bauwerke oder Grundstücke nicht verändern, sondern zu den üblichen Unterhaltsarbeiten gehören, nahm das Bundesgericht in seinem Urteil vom 8. Dezember 1972 (ASA 42/38) erstmals Stellung. Es hat damals entschieden, dass das blosse Entleeren von Klär- und Schlammgruben nicht Gegenstand der Warenumsatzsteuer sein könne, weil es sich dabei nicht um eine Arbeit am Bauwerk im Sinne von Art. 18bis WUStB handle; die steuerbare Arbeit an einem Bauwerk müsse dessen "bauwerkliche Funktion" betreffen. Ohne dass dies für die Entscheidung des konkreten Falles von Bedeutung war, wurde dieser Gedanke einer einschränkenden Interpretation im Urteil vom 29. Juni 1973 (BGE 99 Ib 263 ff.) wieder aufgenommen und festgestellt, die Art. 15bis und 18bis WUStB beträfen die Leistungen des Baugewerbs und nicht jegliche Dienstleistungen, die in Zusammenhang mit Grundstücken oder Bauwerken stünden. Die langjährige Rechtsprechung über die Besteuerung von Reinigungsarbeiten an Fahrnis wurde

damals nicht berücksichtigt. Im vorliegenden Fall muss nun geprüft werden, ob die extensive Auslegung des Warenumsatzsteuerrechts, die in bezug auf Reinigungsarbeiten an Fahrnis schon 1942 eingeleitet wurde, nach der Änderung der rechtlichen Grundlagen auch auf die Reinigung von Gebäuden anzuwenden ist. Die Frage ist zu bejahen. Die Ausführungsvorschriften des WUStB für die Arbeiten an Fahrnis und die Arbeiten an Bauwerken oder Grundstücken stimmen zwar nicht wörtlich überein, doch lässt sich weder aus dieser auf andere Gründe zurückzuführenden Differenz der einschlägigen Texte des WUStB noch aus der tatsächlichen Verschiedenheit der Vorgänge ein prinzipieller Unterschied in der steuerrechtlichen Behandlung von Reinigungsarbeiten ableiten, je danach, ob das gereinigte Objekt Fahrnis- oder Bauwerkqualität hat. Mit der Vorschrift des Art. 8 Abs. 2 lit. b Üb-BV wollte der Gesetzgeber gerade die Gleichbehandlung der Arbeiten an Fahrnis und an Bauwerken bzw. Grundstücken erreichen. Gegen diese Auslegung, d.h. für ein Aufgeben der seit 1942 gehandhabten Praxis und für die Beschränkung der Besteuerung auf Arbeitsleistungen, die der Schaffung oder wirklichen Veränderung (eigentliche Bearbeitung oder Umgestaltung) einer Ware oder eines Bauwerks dienen, lässt sich zwar ausser der Grundkonzeption der Steuer als Warenumsatzsteuer vor allem geltend machen, dass eine Ausdehnung der Steuer auf Arbeitsleistungen, die nicht der Herstellung einer Ware oder eines Bauwerks dienen, weder in der Doktrin noch im Parlament je zur Diskussion stand. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch und auch nach der in unsern Nachbarländern geltenden Begriffsbestimmung liegt eine Bearbeitung nicht vor, wenn die Wesensart des Gegenstandes gewahrt bleibt, d.h. wenn durch die Behandlung des Gegenstandes kein neues Verkehrsgut anderer Marktgängigkeit entsteht (vgl. HEROLD, in Steuer-Revue 1973, S. 233 und 1974, S. 114 ff.). Doch ist nicht zu übersehen, dass Reinigungsarbeiten an Fahrnisobjekten seit über dreissig Jahren besteuert werden, ohne dass diese Auslegung des Warenumsatzsteuerrechtes offenbar je zu einer grundsätzlichen Kritik Anlass gab. Auch bei der in zwei Stufen vorgenommenen steuerrechtlichen Gleichstellung der Arbeiten an Bauwerken mit den Arbeiten an Fahrnis (1959/1971) machte sich gegen die damals schon seit Jahrzehnten dauernde Besteuerung der Reinigung von Waren keine Opposition bemerkbar. Der Gesetzgeber akzeptierte eine sehr weite

Fassung der Vorschrift über die Besteuerung von Arbeiten. Während bis 1959 die Ansatzpunkte für eine solche Ausdehnung der Steuerpflicht in den damals geltenden Rechtsgrundlagen als recht fragwürdig erscheinen konnte, bildet heute der Wortlaut der Art. 41ter BV, Art. 8 Abs. 2 lit. b Üb-BV und Art. 18bis WUStB kein Hindernis für eine Reinigungsarbeiten in die Besteuerung einbeziehende Auslegung. Nachdem der Gesetzgeber selbst an der von einer blossen Besteuerung des eigentlichen Warenumsatzes sich entfernenden Praxis keinen Anstoss genommen, sondern die massgebenden Verfassungsnormen so abgeändert hat, dass jetzt "Arbeiten" als mögliches Steuerobjekt ausdrücklich erwähnt sind, hat das Bundesgericht keinen Anlass die damit wohl zumindest stillschweigend sanktionierte Besteuerung von Reinigungsarbeiten unter Bezugnahme auf die ursprüngliche Konzeption der Warenumsatzsteuer in Frage zu stellen. Die im Urteil vom 8. Dezember 1972 entwickelte und in BGE 99 Ib 263 beiläufig bestätigte Auslegung, wonach die steuerbare Arbeit an einem Bauwerk dessen "bauwerkliche Funktion" betreffen muss, erweist sich somit als zu eng.

Mögen auch praktische Schwierigkeiten der Abgrenzung zwischen blosser Reinigung und eigentlicher Bearbeitung oder Umgestaltung an sich keine entscheidenden Argumente für die Auslegung einer Steuernorm bilden, so spricht doch in der heutigen Situation und aufgrund der jetzigen Rechtsgrundlagen auch die Praktikabilität der bisher in bezug auf die Fahrnis gehandhabten Praxis für eine entsprechende Behandlung der Reinigungsarbeiten an Bauwerken und Grundstücken. Soweit sich die Beschwerde auf die Besteuerung des Entgeltes für die durch die Beschwerdeführerin ausgeführten Reinigungsarbeiten bezieht, ist sie daher abzuweisen.