

# Gastgewerbliche Leistung oder Lieferung von Ess- und Trinkwaren

## Kleiner Unterschied mit grosser Wirkung

*Die Erfahrung der letzten Jahre hat gezeigt, dass die Abgrenzung der gastgewerblichen Leistungen von den zum reduzierten Satz steuerbaren Lieferungen von Ess- und Trinkwaren den betroffenen Betrieben noch immer Schwierigkeiten bereitet und zudem auf wenig Akzeptanz stösst. Mit dem Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes haben sich in diesem Bereich einige wichtige Änderungen ergeben. Mit dem vorliegenden Beitrag soll die fragliche Problematik systematisch aufgearbeitet und die Praxis der ESTV einer kritischen Würdigung unterzogen werden.*

In der Folge hat der Verordnungsgeber bestimmt, dass die Abgabe von Ess- und Trinkwaren als gastgewerbliche Leistung gilt, wenn der Steuerpflichtige für deren Konsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereithält oder wenn er sie beim Kunden zubereitet oder serviert (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 zweites Lemma MWSTV). Im Kommentar zur MWSTV wird in diesem Zusammenhang ausdrücklich festgehalten, dass entscheidendes Kriterium der gastgewerblichen Leistungen der Service sei [4]. Das Bereithalten von Konsumationseinrichtungen ist m. a. W. lediglich ein Indiz für das Vorliegen einer gastgewerblichen Leistung.

### 1. Entstehungsgeschichte

Gemäss Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 MWSTG findet auf Lieferungen und den Eigenverbrauch von Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke, der reduzierte Steuersatz Anwendung. Mit der Einführung eines reduzierten Steuersatzes auf bestimmten Gegenständen beabsichtigte der Verordnungs- bzw. Gesetzgeber, Güter des täglichen Bedarfs aus sozialpolitischen Gründen steuerlich zu entlasten [1]. Ess- und Trinkwaren, die im Rahmen einer gastgewerblichen Leistung abgegeben werden, sind dagegen nicht steuerlich privilegiert.

In Art. 28 Abs. 1 Bst. a des Verordnungsentwurfs vom 28. Oktober 1993 über die Mehrwertsteuer (MWSTV-Entwurf) war ursprünglich vorgesehen, dass konsumfertig zubereitete Mahlzeiten an Endverbraucher nicht dem reduzierten Steuersatz unterliegen. Mit dieser Umschreibung der zum Normal-satz steuerbaren gastgewerblichen Leistungen sollte aus Gründen der Wettbewerbsneutralität die sog. Paragastro-

nomie dem angestammten Restaurationsgewerbe gleichgestellt werden [2]. Im Vernehmlassungsverfahren wurde jedoch verschiedentlich kritisiert, das Abgrenzungskriterium «konsumfertig zubereitete Mahlzeiten» sei schwierig anzuwenden und führe zu willkürlichen Lösungen [3].



Felix Geiger, lic.iur., Advokat  
Gründer der VAT Consulting AG  
felix.geiger@vat-consulting.ch

Bei der Ausarbeitung eines Entwurfs zu einem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (E-MWSTG) hat sich die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) für eine Neuformulierung der fraglichen Bestimmung entschieden (s. Art. 34 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 zweites Lemma E-MWSTG). Danach gilt die Lieferung von Ess- und Trinkwaren durch einen Steuerpflichtigen, ohne das Erbringen besonderer zusätzlicher Dienstleistungen am Ort des Konsums, nicht als gastgewerbliche Leistung. Mit dieser Bestimmung sollte klargestellt werden, dass der Service das entscheidende Kriterium für die gastgewerbliche Leistung ist, und zudem eine Ungleichbehandlung der verschiedenen Steuerpflichtigen, die Ess- und Trinkwaren anliefern, verhindert werden [5]. In der Frühjahrssession 1997 hat der Erstrat dem Vorschlag der WAK-N zugestimmt [6].

Lediglich aus Gründen der Praktikabilität hat der Gesetzgeber schliesslich wieder auf das Tatbestandsmerkmal «Bereithalten von Konsumationseinrichtungen» zurückgegriffen. Gleichzeitig hat er jedoch besagte Bestimmung noch um einen Satz ergänzt. Da-

nach findet der reduzierte Steuersatz Anwendung, wenn die Ess- und Trinkwaren zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt sind und hierfür geeignete organisatorische Massnahmen getroffen worden sind (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 letzter Satz MWSTG). Das Bereithalten von Konsumationseinrichtungen allein führt m.a.W. nicht dazu, dass die Lieferung von Ess- und Trinkwaren zu einer Dienstleistung wird. Erst wenn von dieser Möglichkeit auch tatsächlich Gebrauch gemacht wird, ist eine gastgewerbliche Leistung anzunehmen.

## 2. Die Einordnung der gastgewerblichen Leistung ins System der MWST

### 2.1 Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

Die Umqualifizierung der Lieferung von Ess- und Trinkwaren in eine gastgewerbliche Leistung ergibt sich aus dem *Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung*. Danach kann der einzelne Umsatz – in concreto die Lieferung von Ess- und Trinkwaren – weitere Leistungen umfassen, wenn diese mit dem Leistungsgegenstand so abgestimmt sind, dass sie in ihm aufgehen und ihre Selbstständigkeit verlieren. M.a.W. muss nach der Verkehrsauffassung die Gesamtleistung gegenüber den Einzelleistungen eine andere Qualität besitzen [7]. Gemäss Art. 36 Abs. 4 erster Satz MWSTG gelten Leistungen nur dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang, wenn sie wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber einen bereits unter dem bisherigen Recht bestehenden Grundsatz kodifiziert, welcher auch in der EU Geltung hat.

### 2.2 Grundsatz von Haupt- und Nebenleistung

Ebenfalls explizit im MWSTG verankert worden ist der allgemeine umsatzsteuerliche Rechtsgrundsatz, wonach Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung teilen (Art. 36 Abs. 4

zweiter Satz MWSTG). Der Grundsatz von Haupt- und Nebenleistung setzt die Dominanz einer Leistung des Leistungsbündels (der sog. Hauptleistung) voraus. Als Nebenleistungen gelten Leistungen, die im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich sind, sie wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und üblicherweise zusammen mit der Hauptleistung vorkommen [8]. Dabei ist es grundsätzlich unerheblich, ob für die Gesamtleistung einschliesslich der Nebenleistung ein einheitliches Entgelt berechnet wird oder ob die Nebenleistung gesondert in Rechnung gestellt wird. Unter Ziff. 3.4 werden verschiedene Sachverhalte aufgeführt, bei denen die gastgewerblichen Leistungen als Nebenleistungen qualifiziert werden.

### 2.3 Die gastgewerbliche Leistung als Gesamtleistung

Wie bereits gesagt wurde, werden Lieferungen und der Eigenverbrauch von Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke, zum reduzierten Satz besteuert. Werden die Ess- und Trinkwaren jedoch im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben, so findet der Normalsteuersatz Anwendung. Mit dieser Regelung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass ein Restaurationsumsatz eine Vielzahl von Leistungen umfasst, die aufs engste miteinander verknüpft sind. So etwa wird dem Gast eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, bestehend aus einem Speisesaal mit Nebenräumen, Mobiliar und Geschirr. Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, dem Gast Empfehlungen abgeben, die Speisen oder Getränke servieren und nach dem Verzehr die Tische abräumen.

Die gastgewerbliche Leistung ist somit durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Ess- und Trinkwaren besteht [9]. All diese Leistungen gehören wirtschaftlich derart eng zusammen und greifen so ineinander, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Es handelt sich somit um eine Gesamtleistung im Sinne des Art. 36 Abs. 4 MWSTG. Da im Regelfall die Dienstleistungen bei weitem überwiegen,

wird die gastgewerbliche Leistung als Dienstleistung qualifiziert [10]. Nur aufgrund dieser zusätzlichen Leistungen ist der Gast grundsätzlich bereit, einen im Vergleich zu einem Lebensmittelgeschäft um ein Vielfaches höheren Preis für die Ess- und Trinkwaren zu bezahlen [11].

Anders verhält es sich hingegen, wenn die Ess- und Trinkwaren zum Mitnehmen abgegeben oder ausgeliefert werden und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen [12]. In einem solchen Fall handelt es sich grundsätzlich um eine blosser Lieferung von Ess- und Trinkwaren.

## 3. Bedeutung der Unterscheidung

### 3.1 Steuersatz

Auf Lieferungen und den Eigenverbrauch von Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke, findet der reduzierte Steuersatz von 2,4% Anwendung. Werden die Ess- und Trinkwaren im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben, so finden sie Eingang in die Gesamtleistung und werden zu dem auf Dienstleistungen anwendbaren Satz von 7,6% besteuert. Vorliegendenfalls werden also die abgegebenen Ess- und Trinkwaren umsatzsteuerlich nicht gesondert behandelt.

### 3.2 Ort der gastgewerblichen Leistung

Wie bereits unter Ziff. 2.3 ausgeführt wurde, gelten die gastgewerblichen Leistungen als Dienstleistungen. Da diese in den Abs. 2 und 3 des Art. 14 MWSTG keine Erwähnung finden, handelt es sich um eine Dienstleistung im Sinne des Art. 14 Abs. 1 MWSTG [13]. Solche Dienstleistungen gelten dort als erbracht, wo die Dienstleistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (sog. Unternehmerortsprinzip).

Demzufolge sind gastgewerbliche Leistungen grundsätzlich am Sitz des leistenden Unternehmers zu versteuern. Werden aber die gastgewerblichen Leistungen von einer Betriebsstätte ausgeführt, so greift eine Besteuerung am Ort der Betriebsstätte Platz. Nicht als Betriebsstätten gelten gemäss Verwaltungspraxis nicht stationäre Schiffe, Reiseautos und Flugzeuge. Demgegenüber geht die ESTV – wie bis anhin – davon aus, dass Eisenbahnwaggons als sog. rollende Betriebsstätten zu qualifizieren sind [14].

Mit dieser Praxis setzt sich die ESTV in klaren Widerspruch zum Betriebsstättenbegriff im neu-MB Nr. 6 über grenzüberschreitende Dienstleistungen – Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung. Gemäss Ziff. 1.4 des besagten Merkblatts gilt als Betriebsstätte eine  *feste Geschäftseinrichtung*, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder eines freien Berufes ganz oder teilweise ausgeübt wird. Mit dieser Definition hat sich die ESTV sehr eng an den Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen angelehnt [15]. Bei einem Eisenbahnwaggon fehlt es jedoch am Erfordernis der festen Geschäftseinrichtung; eine solche setzt das Vorhandensein einer festen örtlichen Anlage oder Einrichtung voraus [16]. Es kommt hinzu, dass nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs bei den Dienstleistungen, die dem Unternehmerortsprinzip unterliegen (Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-RL), der Ort, an dem der Dienstleistende den *Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit* hat, ein vorrangiger Anknüpfungspunkt ist. Eine andere Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, ist nur dann zu berücksichtigen, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt [17]. Ein Abweichen vom Betriebsstättenbegriff, wie ihn die EU kennt, führt zudem zwangsläufig zu Doppelbesteuerungen und Besteuerungslücken. Aber auch aus Gründen der Praktikabilität ist das Konstrukt der rollenden Betriebsstätte abzulehnen. Zum einen ist völlig unklar, wann ein im Speisewagen erzielter Umsatz im In- oder aber im Ausland als erbracht gilt. Ist der Zeitpunkt der Bestellung, der Zubereitung oder der Abgabe der Speisen und Getränke

massgeblich oder der Zeitpunkt des Einkassierens? Zum anderen müssten sich sämtliche ausländischen Speisewangengesellschaften, die gelegentlich in der Schweiz zirkulieren, als Steuerpflichtige registrieren lassen.

Anders zu beurteilen sind schliesslich jene Fälle, in denen die Ess- und Trinkwaren zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt sind und hierfür geeignete organisatorische Massnahmen getroffen wurden. Vorliegendenfalls handelt es sich um eine Lieferung von Ess- und Trinkwaren. Demzufolge ist der Besteuerungsort mit dem tatsächlichen Abgabeort identisch (s. Art. 13 Bst. a MWSTG).

Der Steuerpflichtige schuldet jedoch mindestens den Steuerbetrag, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre (Art. 33 Abs. 3 MWSTG); gegebenenfalls kann auch hier die geschuldete Steuer mittels Pauschalen ermittelt werden [21].

### 3.4 (Unechte) Steuerbefreiung aufgrund spezieller Vorschriften

Im Inland erbrachte gastgewerbliche Leistungen sind grundsätzlich zum Normalsatz zu versteuern. Anders verhält es sich hingegen, wenn es sich bei der gastgewerblichen Leistung nicht um eine selbstständige Leistung, sondern

---

*«Die Umqualifizierung der Lieferung von Ess- und Trinkwaren in eine gastgewerbliche Leistung ergibt sich aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung.»*

---

### 3.3 Verpflegung des Betriebsinhabers und von Arbeitnehmern

Der Konsum von Ess- und Trinkwaren in gastgewerblichen Betrieben durch den Betriebsinhaber und seine im Betrieb nicht mitarbeitenden Familienangehörigen ist im Eigenverbrauch zu versteuern. Die Eigenverbrauchssteuer ist auf dem Bezugspreis der konsumierten Ess- und Trinkwaren zu entrichten, wobei grundsätzlich der reduzierte Steuersatz Anwendung findet. Zudem ist für die vorübergehende Benützung der Infrastruktur die Eigenverbrauchssteuer zum Normalsatz geschuldet [18]. Zwecks Vereinfachung können an Stelle der effektiven Ermittlung Pauschalen angewandt werden [19].

Die Verpflegung von nahestehenden Personen im Sinne des Art. 33 Abs. 2 MWSTG (Personal und im Betrieb mitarbeitende Familienangehörige) gilt grundsätzlich als entgeltliche Leistung und ist bei Vorhandensein einer Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle zum Normalsatz steuerbar [20]. Die Steuer berechnet sich auf dem vom Personal tatsächlich bezahlten Entgelt.

lediglich um eine Nebenleistung zu einer von der Steuer (unecht) befreiten Hauptleistung handelt. In einem solchen Fall teilt die gastgewerbliche Leistung das Schicksal der Hauptleistung (s. dazu Ziff. 2.2).

#### 3.4.1 Art. 18 Ziff. 2 MWSTG

Die Verpflegung (einschliesslich allfällige Diätzuschläge) von Patienten durch Zentren für ärztliche Heilbehandlung oder Spitäler ist von der Steuer ausgenommen, sofern sie in der Tagestaxe enthalten ist [22].

#### 3.4.2 Art. 18 Ziff. 8 MWSTG

Lieferungen von fertig zubereiteten Mahlzeiten durch Alters-, Wohn- und Pflegeheime, Spitex-Organisationen oder Hilfsorganisationen (wie Pro Senectute, Heilsarmee, Caritas) direkt an Betagte, Behinderte und Kranke (sog. Mahlzeitendienst) sind von der Steuer ausgenommen. Die entsprechenden Umsätze sind in der Buchhaltung separat zu erfassen. Werden die fertig zubereiteten Mahlzeiten vom Leistungserbringer bei einem Dritten



eingekauft (sog. Outsourcing), so ist auf dieser Vorleistung grundsätzlich die Steuer geschuldet [23].

Die im Pensionspreis enthaltene Verpflegung (einschliesslich allfällige Diätzuschläge) von Pensionären durch Alters-, Wohn- und Pflegeheime ist neu von der Steuer ausgenommen, unabhängig davon, ob es sich beim Leistungserbringer um eine gemeinnützige Organisation handelt oder nicht. Zum Normalsatz steuerbar sind hingegen die nicht im Pensionspreis enthaltenen zusätzlichen Verpflegungsleistungen (z. B. Cafeteria-Umsätze) [24].

### 3.4.3 Art. 18 Ziff. 9 MWSTG

Von der Steuer ausgenommen ist ferner die Verpflegung von Kindern und Jugendlichen, welche das 18. Altersjahr noch nicht zurückgelegt haben, durch Kinderheime, Waisenhäuser, Erziehungsheime, Tagesheime, Kinderkrippen und Kinderhorte. Steuerbar ist hingegen die Verpflegung von Kindern und Jugendlichen in rein gastgewerblichen Betrieben wie Schulmensen und Kantinen [25].

### 3.4.4 Art. 18 Ziff. 10 MWSTG

Verpflegungsleistungen, die im Rahmen eines Jugend-, Kultur- oder Studienaustauschs gegen einen Teilnehmerbeitrag durch eine gemeinnützige Jugendaustauschorganisation erbracht werden, sind neu von der Steuer ausgenommen, sofern der Teilnehmer das 25. Altersjahr noch nicht zurückgelegt hat [26].

### 3.4.5 Art. 18 Ziff. 11 MWSTG

Einen Sonderfall bilden die im Zusammenhang mit Bildungsleistungen erbrachten gastgewerblichen Leistungen. Letztere gelten aufgrund der expliziten Erwähnung in Art. 18 Ziff. 11 MWSTG regelmässig als selbstständige Leistungen und sind demzufolge zum Normalsatz zu versteuern. Gemäss Verwaltungspraxis ist die Steuer auf dem Marktpreis geschuldet, unabhängig davon, ob die gastgewerblichen Leistungen separat oder zusammen mit der Bildungsleistung in einem Pauschalbeitrag in Rechnung gestellt werden [27].

Verpflegungsleistungen, die durch Schulinternate erbracht werden, gelten nicht als im Zusammenhang mit der Betreuung von Jugendlichen, sondern mit einer Bildungsleistung erbracht. Demzufolge unterliegen die Verpflegungsleistungen der Steuer zum Normalsatz [28].

### 3.4.6 Art. 18 Ziff. 14 MWSTG

Verpflegungsleistungen, die im Rahmen einer kulturellen Darbietung erbracht werden, sind von der Steuer ausgenommen, wenn diese auf dem Eintrittsbillett oder in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden und der Anteil der gastgewerblichen Leistung nicht mehr als 10% des gesamten Eintrittspreises ausmacht [29].

### 3.4.7 Art. 19 Abs. 3 MWSTG

Die im Beförderungspreis inbegriffenen, an Bord von Bussen, Schiffen oder Flugzeugen erbrachten gastgewerblichen Leistungen gelten als Nebenleistungen, die das steuerliche Schicksal der Beförderungsleistung teilen. In der Folge findet eine allfällige Steuerbefreiung nicht nur auf die Beförderungsleistung, sondern auch auf die gastgewerbliche Leistung Anwendung. Wird jedoch für letztere ein separates Entgelt verlangt, so ist dasselbe vom inländischen Beförderungsunternehmen zum Normalsatz zu versteuern [30].

## 4. Tatbestandsmerkmale der gastgewerblichen Leistung

### 4.1 Restaurationsumsätze (Grundtatbestand)

#### 4.1.1 Abgabe von Ess- und Trinkwaren

Das Vorliegen einer gastgewerblichen Leistung setzt u.a. voraus, dass Ess- und Trinkwaren abgegeben werden. Als solche gelten für die menschliche Ernährung bestimmte Produkte, d.h. Produkte, die zum Essen und Trinken bestimmt sind [31]. Ob die Ess- und Trinkwaren vom Steuerpflichtigen selbst oder auf einer Vorstufe hergestellt oder konsumfertig gemacht worden sind, ist unerheblich.

Der Begriff Abgabe ist für sich gesehen wertneutral. Er bezeichnet je nach den gegebenen Umständen das Darreichen, die Übergabe, das Servieren etc. der Speisen und Getränke an den Empfänger [32]. Erst wenn darüber hinaus für deren Konsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereitgehalten werden oder aber die Ess- und Trinkwaren beim Kunden zubereitet oder serviert werden, wird der Umsatz zu einer gastgewerblichen Leistung. Keine solche Leistung liegt hingegen vor, wenn die abgegebenen Speisen und Getränke zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt sind. Per definitionem zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt sind Ess- und Trinkwaren, die erst nach entsprechender Zubereitung konsumiert werden können (z. B. Beutelsuppe).

#### 4.1.2 Bereithalten besonderer Vorrichtungen für den Konsum an Ort und Stelle

Wesentliches Tatbestandsmerkmal der Restaurationsumsätze ist das Vorhandensein besonderer Vorrichtungen, die für den Konsum an Ort und Stelle bereitgehalten werden. Die besonderen Vorrichtungen stehen typischerweise ein Merkmal dafür, dass Dienstleistungselemente auf der Darreichungsebene vorliegen. Die Vorrichtungen müssen nach ihrer Art und Beschaffenheit ausschliesslich dem Verzehr von Speisen und Getränken zu dienen bestimmt sein [33]. Nach Auffassung der Eidg. Steuerrekurskommission soll es jedoch bereits genügen, dass die Vorrichtung der Konsumation an Ort und Stelle tatsächlich besonders dient, diese besonders fördert oder wesentlich erleichtert [34].

Gemäss Verwaltungspraxis gelten als Vorrichtungen im Sinne des Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 MWSTG z. B. Tische, Stühle, Bänke, Theken sowie Konsumationsvorrichtungen in Zügen und Reisezügen. Ob der Kunde die Konsumationsmöglichkeit auch tatsächlich benützt oder nicht und ob die besonderen Einrichtungen oder Vorrichtungen ausreichen, um sämtlichen Kunden den Konsum an Ort und Stelle zu ermöglichen, spielt keine Rolle [35]. Der Hinweis, wonach schon ein einziger Tisch genüge, damit eine gastgewerbliche

Leistung vorliege, fehlt in der neuen Wegleitung. Damit dürfte beispielsweise der Stehtisch im Kiosk nicht mehr dazu führen, dass die Abgabe von Ess- und Trinkwaren als gastgewerbliche Leistung qualifiziert wird. In einem solchen Fall kann auch nicht ernsthaft behauptet werden, der Kiosk konkurrenzieren das Gastgewerbe.

Nicht als Konsumationsmöglichkeiten gelten Einrichtungen und Vorrichtungen, die bloss dem Verkauf von Gegenständen dienen (Verkaufstheken, Ablagebretter bei Kiosken, Marktständen und dgl.), oder Stühle und Bänke ohne Tische im Lebensmittelgeschäft oder Supermarkt, da diese in der Regel als Ausruhemöglichkeit für die Kunden dienen. Ebensovienig gelten die Zuschauerplätze in einem Kino, Theater, Zirkus, Sportstadion etc. sowie die im Foyer eines Kinos oder Theaters bereitgestellten Sitzgelegenheiten als Konsumationseinrichtungen [36]. Aus dieser Aufzählung geht klar hervor, dass es massgeblich auf die Zweckbestimmung der besonderen Einrichtungen und Vorrichtungen ankommt.

#### *4.1.3 Bereithalten besonderer Vorrichtungen durch den Steuerpflichtigen*

Nach Auffassung der ESTV spielt es keine Rolle, ob die Konsumationseinrichtungen dem Leistungserbringer gehören oder von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden [37]. Mit dieser Praxis weicht die ESTV vom klaren Wortlaut des Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 MWSTG ab. Danach müssen die besonderen Vorrichtungen für den Konsum an Ort und Stelle durch den Steuerpflichtigen selbst bereitgehalten werden. Mit dieser Formulierung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass nicht jede zufällig in unmittelbarer Nähe des Abgabeorts bereitgestellte Ablagefläche zu einer gastgewerblichen Leistung führt. Vielmehr muss der Verkäufer die besonderen Konsumationseinrichtungen als ein Element des Leistungsaustauschs bereithalten. Nur unter dieser Voraussetzung lässt es sich rechtfertigen, die Abgabe von Ess- und Trinkwaren in eine gastgewerbliche Leistung umzuqualifizieren.

Jedoch dürfte es bereits genügen, wenn die besonderen Vorrichtungen für den

Konsum an Ort und Stelle nicht vom Steuerpflichtigen selbst, jedoch in seinem wirtschaftlichen Interesse durch einen Dritten bereitgehalten werden [38]. Diese Voraussetzung liegt z.B. dann vor, wenn ein Unternehmen die zum Betrieb einer Kantine durch einen Kantinenbetreiber erforderlichen Räume und Einrichtungsgegenstände bereitstellt. Nach der hier vertretenen Auffassung gelten Konsumationseinrichtungen nur dann im wirtschaftlichen Interesse des Gastgewerbebetriebs bereitgehalten, wenn eine entsprechende Parteiabrede getroffen wurde [39].

Demgegenüber vertritt die Eidg. Steuerrekurskommission die Meinung, dass es nicht auf die zivilrechtlichen Eigentums- oder Besitzverhältnisse ankommt, sondern auf die tatsächlichen und wirtschaftlichen Begebenheiten. Sie kommt deshalb zum Schluss, dass die Minibar-Umsätze wegen der diversen Vorrichtungen in den Zugabteilen als gastgewerbliche Leistungen zu qualifizieren sind [40].

Die Ausführungen der Eidg. Steuerrekurskommission vermögen jedoch nicht zu überzeugen. Zum einen widersprechen sie dem klaren Wortlaut der MWSTV bzw. des MWSTG. Zum anderen werden die Vorrichtungen in den Zugabteilen nicht für den Konsum der abgegebenen Ess- und Trinkwaren an Ort und Stelle bereitgehalten. Diese dienen vielmehr dazu, den Reisenden die Fahrt möglichst angenehm zu gestalten. Die Vorrichtungen können denn auch nicht nur von den Kunden des Minibar-Service, sondern auch von Reisenden benutzt werden, die ihre Verpflegung am Kiosk gekauft haben. Somit fehlt es auch an der erforderlichen Verknüpfung zwischen der Abgabe der Ess- und Trinkwaren und den bereitgehaltenen Vorrichtungen (s. dazu Ausführungen unter Ziff. 4.1.2).

Die Frage, ob der leistende Unternehmer aufgrund anderer Dienstleistungen im Darreichungsbereich (z.B. Ausgabe oder Servieren der Speisen, Abräumen der Ablageflächen etc.) eine gastgewerbliche Leistung erbringt, wurde von der Eidg. Steuerrekurskommission nicht näher geprüft.

## 4.2 Zubereitung / Servieren von Ess- und Trinkwaren beim Kunden

Gemäss Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 MWSTG liegt auch in jenen Fällen eine gastgewerbliche Leistung vor, in denen der Steuerpflichtige die Ess- und Trinkwaren beim Kunden zubereitet oder serviert. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber eine Gleichbehandlung der sog. Paragastronomie (z.B. Partyservice, Störkoch) mit dem angestammten Restaurationsgewerbe sicherstellen wollen.

Als *Zubereitungshandlungen* gelten das Kochen, Kühlen, Erwärmen, Mixen, Rüsten, Mischen und dergleichen, nicht aber das blosses Bewahren der Temperatur konsumbereiter Ess- und Trinkwaren. Eine *Servierleistung* wird angenommen, wenn die Esswaren auf den Tellern angerichtet, Buffets bereitgestellt, Tische gedeckt und abgeräumt, Getränke ausgeschenkt und Gäste bedient werden. Schliesslich gilt nach Verwaltungspraxis auch die Leitung oder Beaufsichtigung des Services bzw. von Selbstbedienungsbuffets als Servierleistung. Ob die Ess- und Trinkwaren beim Kunden oder an einem von diesem bezeichneten Ort zubereitet oder serviert werden, spielt keine Rolle [41].

Die innere Rechtfertigung für die Umqualifizierung der Lieferung von Ess- und Trinkwaren in eine gastgewerbliche Leistung ergibt sich auch hier durch das Hinzukommen von verschiedenen Dienstleistungen. Durch die Zubereitungs- und Servierleistungen unterscheidet sich der gastgewerbliche Betrieb vom reinen Catering-Unternehmen oder einer Fernküche [42].

## 5. Sonderfälle

### 5.1 Verkauf über die Gasse

Neu wird im MWSTG explizit festgehalten, dass keine gastgewerbliche Leistung vorliegt, wenn die Ess- und Trinkwaren zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt sind und hierfür geeignete organisatorische Massnahmen getroffen wurden. Mit dieser Bestimmung wird dem Umstand Rech-

nung getragen, dass das Bereithalten einer Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle nur dann eine Umqualifizierung in eine Dienstleistung rechtfertigt, wenn von dieser Möglichkeit auch tatsächlich Gebrauch gemacht wird. Um eine wirksame Steuerkontrolle zu ermöglichen, müssen jedoch Unternehmen, die eine gemischte Tätigkeit ausüben, geeignete organisatorische Massnahmen treffen, welche es erlauben, die teilweise identischen Leistungen und Produkte den verschiedenen Steuersätzen zuzuordnen [43]. Mit dieser Ergänzung hat der Gesetzgeber zugleich sicherstellen wollen, dass die ESTV nach Inkrafttreten des MWSTG nicht mehr am Erfordernis der räumlichen Trennung festhalten kann [44].

Unter «geeigneten organisatorischen Massnahmen» versteht die ESTV eine getrennte Erfassung der Verkäufe von Ess- und Trinkwaren über die Gasse einerseits und der gastgewerblichen Leistungen andererseits. Erstere sind auf einer entsprechend programmierbaren Kasse (z.B. Registrier- oder sog. Spartenkasse) oder auf einer separaten Kasse zu erfassen, welche Kassastreifen/Coupons mit den erforderlichen Angaben ausdrucken können. Zudem müssen die gastgewerblichen Umsätze und die Umsätze aus dem Verkauf über die Gasse in den Geschäftsbüchern separat verbucht werden. Voraussetzung für eine Besteuerung zum reduzierten Satz ist ferner, dass die Kassacoupons dem Kunden abgegeben werden [45].

### 5.2 Hauslieferungen

Keine gastgewerbliche Leistung und somit eine zum reduzierten Satz steuerbare Lieferung von Ess- und Trinkwaren liegt zudem vor, wenn die Ess- und Trinkwaren zur Auslieferung bestimmt sind; allerdings müssen auch in einem solchen Fall die hierfür geeigneten organisatorischen Massnahmen getroffen worden sein. Im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerlichen Behandlung von Hauslieferungen hatte das Bundesgericht entschieden, dass das Erfordernis der räumlichen Trennung unverhältnismässig sei. Eine solche Trennung könne zwar dazu beitragen, dass über die Art der verschiedenen Umsätze Klarheit herrscht. Hingegen

stünde der Aufwand für eine räumliche Trennung in keinem Verhältnis zum erstrebten Ziel einer wirksamen Steuerkontrolle [46].

Im Unterschied zu den Verkäufen über die Gasse muss der Leistungserbringer hier mit den erforderlichen Angaben versehene Belege (Lieferscheine, Rechnungen, Quittungen und dgl.) erstellen, aus denen klar hervorgeht, ob eine Hauslieferung oder eine gastgewerbliche Leistung erbracht wurde. Die beiden Umsatzkategorien müssen zudem getrennt erfasst und in den Geschäftsbüchern separat verbucht werden [47].

### 5.3 Automatenverkäufe

Stellt ein Betreiber bei Haltestellen oder Bahnhöfen des öffentlichen Verkehrs oder anderswo Automaten auf, so sind die damit erzielten Umsätze gemäss Praxis der ESTV zu den massgebenden Sätzen zu versteuern [48]; soweit es sich um Lebensmittelautomaten handelt, findet somit der reduzierte Steuersatz Anwendung. Dasselbe gilt für Lebensmittelautomaten in nicht gastgewerblichen Betrieben, sofern keine Konsumationseinrichtungen vorhanden sind [49]. Immer als gastgewerbliche Leistungen zu versteuern sind schliesslich die Einnahmen aus Lebensmittelautomaten in Betrieben des Hotel- und Gastgewerbes [50].

Nach der hier vertretenen Auffassung steht die oben erwähnte Verwaltungspraxis im Zusammenhang mit dem Betrieb von Lebensmittelautomaten nicht im Einklang mit dem MWSTG und führt zu einer unsachgerechten Besteuerung. Bei dieser Art von Umsätzen steht zweifelsohne die Lieferung von Ess- und Trinkwaren im Vordergrund; die Ess- und Trinkwaren werden weder serviert noch speziell zubereitet. Das einzige Dienstleistungselement besteht in der Einräumung des Rechts, von den Konsumationsmöglichkeiten Gebrauch zu machen. Im Verhältnis zur Lieferung der Ess- und Trinkwaren ist diese Leistung jedoch in aller Regel von nebensächlicher Bedeutung. In den meisten Fällen werden die zum Mitnehmen verpackten Esswaren bzw. die in Flaschen abgefüllten Getränke

ohnehin nicht am Automatenstandort konsumiert. Bei den Automatenumsätzen kann demzufolge das Vorhandensein von Konsumationseinrichtungen nicht zu einer Umqualifizierung der Lieferung von Ess- und Trinkwaren in eine Dienstleistung führen. Vielmehr ist das Bereithalten von Konsumationsmöglichkeiten als Nebenleistung zur Lieferung der Ess- und Trinkwaren zu qualifizieren und somit – wie die Hauptleistung – zum reduzierten Satz steuerbar. Eine gastgewerbliche Leistung ist allenfalls dann anzunehmen, wenn nebst den bereitgehaltenen Tischen und Stühlen noch zusätzliche Dienstleistungen erbracht werden, wie beispielsweise das Abräumen und Reinigen der Tische etc. durch den Betreiber der Cafeteria.

Im übrigen müssen auch bei dieser Art von Umsätzen die bereitgehaltenen Vorrichtungen vom Automatenbetreiber selbst oder zumindest in seinem wirtschaftlichen Interesse durch einen Dritten bereitgehalten werden (s. dazu Ausführungen unter Ziff. 4.1.3). Anderenfalls hätte der Automatenbetreiber gar keine Möglichkeit, korrekt über seine Umsätze abzurechnen, da die Bereitstellung von Konsumationseinrichtungen durch Dritte ausserhalb seines Einflussbereichs liegt. In der Wegleitung wird jedoch nicht unterschieden, ob die Konsumationseinrichtungen vom Automatenbetreiber oder einem Dritten bereitgehalten werden [51].

## 6. Schlussfolgerungen

Aus dem Gesagten folgt, dass mit der Einführung des MWSTG per 1. Januar 2001 diverse Änderungen im Bereich der gastgewerblichen Leistungen Platz gegriffen haben, die es zu berücksichtigen gilt. Andererseits enthalten die Wegleitung und die Branchenbrochüren und Merkblätter verschiedene Regelungen, welche nach Auffassung des Autors nicht mit dem MWSTG im Einklang stehen und mitunter zu stossenden Ergebnissen führen. Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handelt, bei welcher der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige Besteuerung sei-

ner Umsätze zu tragen hat, bleibt es ihm überlassen, ob er sich in den umstrittenen Punkten der Verwaltungspraxis unterziehen will oder nicht. Im letzteren Fall ist er gehalten, die Verwaltungspraxis zu bestreiten oder diese unter einem Vorbehalt zu anerkennen. ≡

### Anmerkungen

- 1 Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 31. Jan. 1997 betr. Hauslieferungen, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) Bd. 66, S. 331 f.
- 2 Kommentar zum MWSTV-Entwurf, S. 24.
- 3 S. Bericht über das Vernehmlassungsverfahren zum MWSTV-Entwurf, S. 20.
- 4 Kommentar des Eidg. Finanzdepartements zur MWSTV, Art. 27 Abs. 1 Bst. a.
- 5 Bericht der WAK-N vom 28. Aug. 1996, Erläuterungen zu Art. 34 Abs. 1 Ziff. 1.
- 6 Art. 34 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 zweites Lemma E-MWSTG in der Fassung des Nationalrats vom 20. März 1997.
- 7 S. dazu Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 1 Tz 31; Umsatzsteuer-Rundschau [UR] 3/1981, S. 55 f.; UR 8/1988, S. 252; Michaela Merz, mwst.com, Kommentar zum MWSTG, Basel 2000, Art. 36 Abs. 4 N 4.
- 8 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 366.
- 9 Vgl. Martin Kocher, mwst.com, a.a.O., Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 N 14.
- 10 Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 2. Mai 1996, Rs. C-231/94, UR 7/1996, S. 221
- 11 Vgl. Thomas Herren, Gastgewerbliche Leistungen in der Schweiz – vorprogrammierter Steuersatz-Salat, Der Schweizer Treuhänder (ST) 8/97, S. 746.
- 12 Vgl. Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 2. Mai 1996, Rs. C-231/94, UR 7/1996, S. 221.
- 13 neu-MB Nr. 6 über grenzüberschreitende Dienstleistungen – Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung, Ziff. 3.2.1.
- 14 neu-BB Nr. 8 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 10.4; neu-BB Nr. 9 «Transportwesen», Ziff. 2.4.4.
- 15 S. Art. 5 des Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.
- 16 Thomas Herren, a.a.O., S. 747 f.
- 17 Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 2. Mai 1996, Rs. C-231/94, UR 7/1996, S. 221.
- 18 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 301.
- 19 S. dazu neu-MB Nr. 3 «Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung», Ziff. 3.
- 20 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 300; neu-BB Nr. 22 «Kultur», Ziff. 11.9.4; neu-BB Nr. 23 «Sport», Ziff. 13.5.
- 21 S. dazu neu-MB Nr. 3 «Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung», Ziff. 3.
- 22 neu-BB Nr. 20 «Gesundheitswesen», Ziff. 7.2 und 8.2.



- 23 neu-BB Nr. 20 «Gesundheitswesen», Ziff. 4.2, 4.3 und 6.3; neu-BB Nr. 21 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen», Ziff. 2.3.
- 24 neu-BB Nr. 20 «Gesundheitswesen», Ziff. 6.3.
- 25 neu-BB Nr. 21 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen», Ziff. 3.2 und 3.3.
- 26 neu-BB Nr. 21 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen», Ziff. 4.1.
- 27 neu-BB Nr. 19 «Bildung und Forschung», Ziff. 3.11.1.3.
- 28 neu-BB Nr. 21 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen», Ziff. 9.4.
- 29 neu-BB Nr. 22 «Kultur», Ziff. 8.6; neu-BB Nr. 23 «Sport», Ziff. 12.2.
- 30 neu-BB Nr. 11 «Luftverkehr», Ziff. 6.1; neu-BB Nr. 9 «Transportwesen», Ziff. 2.4.4.
- 31 S. dazu neu-MB Nr. 7 «Ess- und Trinkwaren sowie Futtermittel», Ziff. 1.1.
- 32 Neue Wirtschaftsbriefe Nr. 47 vom 16. Nov. 1998, S. 3803.
- 33 Neue Wirtschaftsbriefe Nr. 47 vom 16. Nov. 1998, S. 3804f.
- 34 SRK-Entscheid vom 21. Juli 2000 betr. Minibar-Service (SRK 1999-114), Erw. 4 a) bb). Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen, nachdem das Bundesgericht aus formellen Gründen auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Steuerpflichtigen nicht eingetreten ist.
- 35 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 132f.; BB Nr. 8 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 1.2.2.
- 36 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 141; BB Nr. 22 «Kultur», Ziff. 11.9; BB Nr. 8 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 1.2.2.
- 37 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 133; BB Nr. 8 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 1.2.2; gl.M. Dieter Metzger, Kurzkomentar zum MWSTG, Muri/Bern 2000, Art. 36 N 7; Frage offen gelassen bei Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum MWSTG, Bern 2000, N 1028.
- 38 Vgl. Abschn. 161 Abs. 4 der deutschen Umsatzsteuer-Richtlinien 1998.
- 39 Gl.M. Martin Kocher, a.a.O., Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 N 23.
- 40 Entscheid vom 21. Juli 2000 betreffend Minibar-Service (SRK 1999-114), Erw. 4 a) aa).
- 41 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 142ff.; neu-BB Nr. 8 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 1.2.3.
- 42 Martin Kocher, a.a.O., Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 N 26.
- 43 Vgl. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 31. Jan. 1997 betr. Hauslieferungen, ASA 66, S. 334.
- 44 alt-MB Nr. 28 vom 6. Juni 1997 über die Abgrenzung zwischen gastgewerblichen Leistungen und Lieferungen von Ess- und Trinkwaren, Ziff. 4.
- 45 neu-BB Nr. 8 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 1.3.2.
- 46 Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 31. Jan. 1997 betr. Hauslieferungen, ASA 66, S. 334.
- 47 neu-BB Nr. 8 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 1.3.1.2.
- 48 neu-BB Nr. 10 «Konzessionierte Transportunternehmungen (KTU), Seilbahnen und Sportbahnen», Ziff. 8.14.
- 49 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 151, 316; neu-BB Nr. 16 «Liegenschaftsverwaltung/Immobilien», Ziff. 6.11; neu-BB Nr. 23 «Sport», Ziff. 18.5.
- 50 neu-BB Nr. 8 «Hotel- und Gastgewerbe», Ziff. 4.1.
- 51 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Z 316, 321.

**RESUME**

## Prestations de la restauration et livraisons de produits comestibles et de boissons

L'expérience de ces dernières années a montré que la délimitation entre les prestations de la restauration et les livraisons de produits comestibles et de boissons des exploitations concernées, soumises à un taux fiscal réduit cause toujours des difficultés et ne favorise pas son acceptation. Quelques modifications importantes sont pourtant apparues dans ce domaine par l'entrée en vigueur de la Loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée. L'article évoqué doit constituer une remise à jour systématique de la problématique soulevée et soumettre à une appréciation critique la pratique de l'AFC.

La requalification de la livraison de produits comestibles et de boissons dans le cadre d'une prestation de la restauration découle du principe de l'homogénéité de la prestation. Le principe juridique général de l'impôt sur le chiffre d'affaires est également explicitement ancré dans la LTVA,

principe selon lequel les prestations accessoires partagent le destin des prestations principales.

Le taux de l'impôt réduit de 2,4% est appliqué aux livraisons et aux prestations à soi-même de produits comestibles et de boissons, à l'exception des boissons alcoolisées. Si les produits comestibles et les boissons sont cédés dans le cadre de prestations découlant de la restauration, ils sont incorporés à la prestation globale et seront imposables au taux de 7,6% applicable aux prestations de services.

L'existence de mécanismes particuliers pour la consommation sur place est un élément essentiel des chiffres d'affaires de la restauration. Le fait de savoir si les équipements propres à la consommation appartiennent au prestataire de services ou sont mis à la disposition d'un tiers ne joue aucun rôle, de l'avis de l'AFC.

Il existe également une prestation de la restauration dans les cas où l'assujetti à l'impôt apprête ou sert les produits comestibles et les boissons pour le client.

Il est désormais clairement mentionné dans la LTVA qu'aucune prestation de la restauration n'existe si les produits comestibles et les boissons sont destinés à être emportés ou à être livrés et que des mesures organisationnelles appropriées ont été prises à ce titre. On peut donc conclure que par l'introduction de la LTVA au 1<sup>er</sup> janvier 2001, diverses modifications ont surgi dans le domaine des prestations de la restauration dont il faudra tenir compte. D'autre part, l'aide-mémoire, les brochures relatives à la branche et les notices contiennent diverses réglementations qui, de l'avis de l'auteur, ne sont pas harmonisées avec la LTVA.

*FG/JPM*