

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 21. Juli 2000 i.S. X [SRK 1999-114]. Auf die gegen diesen Entscheid gerichtete Beschwerde trat das Bundesgericht infolge verspäteter Bezahlung des Kostenvorschusses mit Urteil vom 16. Januar 2001 [2A.419/2000] nicht ein. Mit Urteil vom 31. Januar 2001 [2A.46/2001] wies es das Gesuch um Wiederherstellung der Frist zur Bezahlung des Kostenvorschusses ab.)

Mehrwertsteuer. Gastgewerbliche Leistungen (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 2. Lemma MWSTV). Rechtsgleichheit. Handels- und Gewerbebefreiheit.

- Verfassungsmässigkeit der Bestimmung (E. 3b).

- Für das Bereithalten von «besonderen Vorrichtungen» sind nicht die zivilrechtlichen Eigentums- oder Besitzverhältnisse entscheidend, sondern die tatsächlichen und wirtschaftlichen Begebenheiten. Es genügt, dass die «Vorrichtung» der Konsumation an Ort und Stelle tatsächlich besonders dient, diese besonders fördert oder wesentlich erleichtert (E. 4a/aa und bb).

- Das Rechtsgleichheitsgebot sowie die Handels- und Gewerbebefreiheit sind vorliegend nicht verletzt (E. 4c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations de la restauration (art. 27 al. 1 let. a ch. 1 2e tiret OTVA). Egalité de traitement. Liberté du commerce et de l'industrie.

- Constitutionnalité de la disposition (consid. 3b).

- La question de savoir s'il s'agit de mise à disposition «d'installations particulières» ne se résout pas en fonction des rapports de propriété ou de possession du droit civil, mais selon une appréciation économique de l'état de fait. Il suffit que l'installation serve effectivement et spécialement à la consommation sur place, qu'elle l'encourage particulièrement ou qu'elle la facilite considérablement (consid. 4a/aa et bb).

- Ni le principe de l'égalité de traitement ni la liberté du commerce et de l'industrie ne sont violés en l'espèce (consid. 4c).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni della ristorazione (art. 27 cpv. 1 lett. a n. 1 2° lemma OIVA). Parità di trattamento. Libertà di commercio e d'industria.

- Costituzionalità della disposizione (consid. 3b).

- Per determinare se vi è una messa a disposizione di «impianti particolari» non sono decisivi i rapporti di proprietà o di possesso del diritto civile, bensì la situazione di fatto ed economica. È sufficiente che l'«impianto» serva effettivamente e specialmente alla consumazione sul posto, che la incoraggi particolarmente o che la faciliti notevolmente (consid. 4a/aa e bb).

- Nella fattispecie, il principio della parità di trattamento e quello della libertà di commercio e d'industria non sono violati (consid. 4c).

A. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte anfangs März 1998 bei X eine Steuerkontrolle betreffend die Perioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 durch. Mit Ergänzungsabrechnung vom 16. März 1998 forderte die ESTV aufgrund dieser Kontrolle von der Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 1'292'623.- nebst Verzugszins nach. Die Nachforderung ergab sich im Wesentlichen aus Steuersatzdifferenzen. Nach Auffassung der ESTV hatte die Steuerpflichtige die Verkäufe von nicht alkoholischen Getränken und anderen Lebensmitteln aus Minibars fälschlicherweise zum reduzierten Steuersatz abgerechnet. Mit Brief vom 16. April 1998 liess X die Ergänzungsabrechnung bestreiten.

B. Mit Entscheid vom 3. August 1998 bestätigte die ESTV diese Nachforderung nebst Verzugszins. Am 27. August 1998 liess X dagegen Einsprache mit dem Antrag erheben, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und für die betreffenden Steuerperioden die nachgeforderte Mehrwertsteuer auf höchstens Fr. 22'081.30 festzusetzen. Mit Einspracheentscheid vom 23. Juli 1999 wies die ESTV die Einsprache ab, stellte die Teilrechtskraft ihres Entscheides vom 3. August 1998 im Betrag von Fr. 22'081.30 nebst Verzugszins fest und bestätigte die Restforderung zuzüglich Verzugszins.

C. Am 13. September 1999 lässt X (Beschwerdeführerin) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV führen und den Antrag stellen, den Einspracheentscheid aufzuheben sowie die für die fraglichen Steuerperioden geschuldete Mehrwertsteuer auf den nicht bestrittenen Teilbetrag von Fr. 22'081.30 festzusetzen. Mit Vernehmlassung vom 13. Dezember 1999 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen. Mit Replik vom 10. Februar 2000 und Duplik vom 10. März 2000 halten die Verfahrensbeteiligten an ihren Standpunkten fest.

Aus den Erwägungen:

1.a.-2.d. (...)

3.a. Art. 8 Abs. 1 Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV, BS 1 3) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Ordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Laut Art. 8 Abs. 2 Bst. e UeB aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. e BV ist auf Lieferungen von Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke) der reduzierte Steuersatz anzuwenden.

b. Gestützt darauf sieht die Mehrwertsteuerverordnung den reduzierten Steuersatz vor für Lieferungen und den Eigenverbrauch von Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke); er gilt jedoch nicht für Ess- und Trinkwaren aller Art, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden. Als gastgewerbliche Leistung gilt die Abgabe von Ess- und Trinkwaren nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige für deren Konsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereithält, sondern auch dann, wenn er sie beim Kunden zubereitet oder serviert (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1, 2. Lemma Satz 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1465).

Das Bundesgericht hatte in einem konkreten Fall bereits Gelegenheit, über Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1, 2. Lemma Satz 2 MWSTV zu befinden: Es hat «das vom Verordnungsgeber herangezogene Unterscheidungsmerkmal, das Bereitstellen von Konsumationseinrichtungen an Ort und Stelle, um die gastgewerblichen Leistungen von den übrigen Dienstleistungen und Lieferungen abgrenzen zu können», als mit der Verfassung vereinbar bezeichnet (BGE 123 II 25 ff. E. 6). Die im Streit liegende Auslegung dieses ersten Kriteriums durch die ESTV wurde durch das Bundesgericht dahingehend beanstandet, als dass zur Anwendung des reduzierten Steuersatzes eine räumliche Trennung der nach unterschiedlichen Sätzen zu versteuernden Tätigkeiten vorausgesetzt war, im Übrigen jedoch geschützt (BGE 123 II 30 ff. E. 7-9). Mangels Streitgegenstands nicht beantwortet hat das Bundesgericht allerdings die Frage, ob die besondere Vorrichtung durch den steuerpflichtigen Leistungserbringer selbst bereitzuhalten ist.

Unbestrittenermassen und offensichtlich als mit der Verfassung vereinbar erweist sich im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch das zweite Unterscheidungskriterium, demgemäss eine gastgewerbliche Leistung vorliegt, wenn der Steuerpflichtige die Ess- und Trinkwaren beim Kunden zubereitet oder serviert.

c. In Anwendung dieses Ordnungsrechts hat die ESTV folgende Praxis entwickelt: Die Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle ist gegeben, wenn besondere Einrichtungen oder Vorrichtungen (z.B. Tische, Stühle, Bänke, Theke) für die Konsumation bestehen. Ob diese Einrichtungen dem Leistungserbringer gehören oder von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden und ob die Konsumationsmöglichkeit vom Kunden benützt wird oder nicht, spielt keine Rolle. Gastgewerbliche Leistungen werden beispielsweise erbracht in Eisenbahnwagen (inklusive Minibar-Service). Eine Serviceleistung wird bei Esswaren bereits durch das Bedienen der Gäste angenommen, bei Getränken durch den Ausschank in Gläser, Tassen usw. und/oder durch das Bedienen der Gäste (Wegleitung der ESTV für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 216, 217, 220, 229, 230).

4. Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin die Verfassungsmässigkeit von Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1, 2. Lemma Satz 2 MWSTV nicht. Sie beanstandet vielmehr die hiezu ergangene Verwaltungspraxis. Diese widerspreche Art. 41ter aBV in Verbindung mit Art. 8UeB aBV. Die Beschwerdeführerin habe bei den Verkäufen durch das Minibuffet weder «besondere Vorrichtungen» für den Konsum von Ess- und Trinkwaren an Ort und Stelle bereitgehalten, noch habe sie die verkauften Waren «zubereitet» oder «serviert». Sie beruft sich zudem auf das Rechtsgleichheitsgebot und die Handels- und Gewerbefreiheit. Sie rügt schliesslich eine unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes.

a. Sobald der Steuerpflichtige für den Konsum an Ort und Stelle von Ess- und Trinkwaren besondere Vorrichtungen bereithält, handelt es sich nicht mehr um eine dem reduzierten Steuersatz unterliegende Lieferung, sondern um eine zum Normalsatz zu versteuernde (gastgewerbliche) Dienstleistung.

aa. Die Beschwerdeführerin hält zunächst dafür, die besonderen Vorrichtungen müssten durch den Steuerpflichtigen bereitgestellt werden. Der Verkäufer müsse die Abstellflächen als Teil seines gastgewerblichen Services bereitstellen. Im vorliegenden Fall seien die Vorrichtungen den Bahnkunden aber nicht von der Beschwerdeführerin, sondern vom Bahnunternehmen zur Verfügung gestellt.

Zwar ist gemäss dem Wortlaut der Verordnung vorausgesetzt, dass der steuerpflichtige Leistungserbringer selbst diese besonderen Vorrichtungen bereithält. Zur Beurteilung der Frage, ob es sich um besondere Vorrichtungen in diesem Sinne handelt oder nicht, kommt es jedoch nicht auf die zivilrechtlichen Eigentums- oder Besitzverhältnisse an, sondern auf die tatsächlichen und wirtschaftlichen Begebenheiten (vgl. Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998, publiziert in: MWST-Journal 3/98, S. 138; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112).

Die im vorliegenden Verfahren durch die Verwaltung beschriebenen Vorrichtungen in den Zugsabteilen werden nicht speziell durch die Beschwerdeführerin bereitgestellt, sondern durch die Bahn als Erbringerin der Transportleistung an den Bahnkunden. Der Fahrgast kann sie etwa als Unterlage für seine Lektüre, seinen tragbaren Computer oder beispielsweise auch für seine selbst mitgebrachte Verpflegung verwenden. Jedoch gestattet die Bahn vereinbarungsgemäss den fraglichen Minibar-Service in ihren Zügen und duldet das Benützen der genannten Vorrichtungen zwecks Konsum der durch die Beschwerdeführerin verkauften Ess- und Trinkwaren. Ferner ist allgemein bekannt und unbestritten, dass die Ablagevorrichtungen durch die Konsumenten der Waren aus der Minibar auch tatsächlich benutzt werden. Unter diesen Umständen können aus der massgeblichen wirtschaftlichen und vor allem tatsächlichen Mehrwertsteuersicht die genannten Vorrichtungen im Leistungsaustauschverhältnis zwischen Bahn und Fahrgast einerseits und gleichzeitig in jenem zwischen der Beschwerdeführerin als Erbringerin der Verpflegungsleistung an den Konsumenten andererseits als bereitgehalten im Sinne von Art. 27 MWSTV gelten. Die strittige Verwaltungspraxis steht damit der grammatikalischen Auslegung der Vorschrift nicht entgegen.

bb. Die Beschwerdeführerin bestreitet ferner, dass die Ablageflächen in den Zugsabteilen besondere Vorrichtungen im Sinne von Art. 27 MWSTV darstellen. Sie wirft der ESTV überdies vor, sie habe den Sachverhalt unrichtig festgestellt, indem sie davon ausgegangen sei, dass in den von der Beschwerdeführerin bedienten Zügen «eine Vielzahl von verschiedenen Vorrichtungen, welche von fest installierten Tischen, runden Sitzcken mit Tischen, Flugzeugbestuhlung mit herunterklappbaren Tablett mit Vertiefungen und Halterung für Getränke über herausziehbare Tische an der Sitzbankseite bis zu unter dem Fenster angebrachten Abstellflächen (meist mit aufklappbaren Konsumationsvorrichtungen) reichen», vorhanden gewesen seien. Die Beschwerdeführerin räumt immerhin ein, die Eisenbahnwagen seien mit Ausziehbrettchen am Fenster oder mit einer einfachen Ablagefläche ebenfalls am Fenster versehen gewesen.

Solche von der Beschwerdeführerin eigens beschriebene Vorrichtungen sind offensichtlich geeignet, als Abstellfläche für die Konsumation an Ort und Stelle der durch den Minibar-Service verkauften Ess- und Trinkwaren zu dienen im Sinne von Art. 27 MWSTV. Dass dabei nicht der gleiche Komfort erzielt wird wie etwa am Tisch eines Restaurants, ändert nichts. Unmassgeblich wäre auch, «dass diese Ablageflächen nicht mit Blick auf Konsumationszwecke der Zugpassagiere konstruiert wurden» wie die Beschwerdeführerin behauptet, und was zumindest in Zweifel gezogen werden kann. Es genügt, dass die Vorrichtung der Konsumation an Ort und Stelle tatsächlich besonders dient, diese besonders fördert oder wesentlich erleichtert. All dies trifft hier zu.

Da bereits die von der Beschwerdeführerin eigens umschriebenen Vorrichtungen die Voraussetzungen von Art. 27 MWSTV erfüllen, braucht nicht eingehend geprüft zu werden, ob die Vorinstanz den rechtserheblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt hat. Immerhin sei zu erwähnen, dass die Beschwerdeführerin im Übrigen keinen Nachweis erbringt für ihre Behauptung, dass sie ihre Leistungen nur in Zügen erbracht hat, die ohne Ablageflächen in der von der ESTV definierten, weitergehenden Art

ausgestattet sind.

b. Unter diesen Umständen kann hier offenbleiben, ob auch das zweite Kriterium (beim Kunden zubereitet oder serviert) erfüllt ist. Namentlich braucht nicht beurteilt zu werden, ob eine Serviceleistung im Sinne von Art. 27 MWSTV bereits durch den Ausschank von Getränken in Gläser gegeben ist, wie dies die Verwaltungspraxis vorsieht.

c. Die Beschwerdeführerin beruft sich auf das Rechtsgleichheitsgebot: «Ist eine Verkaufstheke eines Ladengeschäftes oder Kioskes keine besondere Vorrichtung, so kann es auch das Ausziehbrettchen eines Zugsabteils nicht sein. Sind Hauslieferungen genussfertig zubereiteter Pizzas an einen Kunden, der sogar besondere Vorrichtungen für den Verzehr bei sich zuhause hat (BGE 123 II 16), der Verkauf von Ess- und Trinkwaren ab einem fahrbaren Kiosk oder der Verkauf über die Gasse keine gastgewerblichen Leistungen, so kann es der Verkauf ab Minibuffet auch nicht sein». Die Beschwerdeführerin rügt ferner eine Verletzung ihrer Handels- und Gewerbefreiheit: «Falls beispielsweise ein Zugsreisender im Bahnhof Bern an einem Kiosk ein Sandwich kauft, ist dieses mit 2% (heute 2,3%) Mehrwertsteuer belastet. Macht derselbe Konsument ein paar Schritte mehr und kauft er fünf Minuten später ein Sandwich im Zug (Minibuffet), soll dieser Umsatz nach Ansicht der ESTV nun plötzlich einem Steuersatz von 6,5% (heute 7,5%) unterliegen. Diese Auffassung ist abzulehnen, da sie eine verfassungsrechtlich verpönte Ungleichbehandlung und Wettbewerbsverzerrung zur Folge hätte».

aa. Ein Erlass verletzt den Grundsatz der Rechtsgleichheit und damit Art. 8 BV, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere dann verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird; vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 123 I 141, BGE 121 I 104, BGE 119 Ia 128; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 60 ff.; Ulrich Häfelin / Georg Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Aufl., Zürich 1998, Rz. 401 ff.).

Die Beschwerdeführerin bot ihre Leistungen in Eisenbahnzügen an, bewegte sich zum Konsumenten hin, verkaufte ihm Ess- und Trinkwaren und hielt ihm zu deren Konsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereit. Bei den durch die Beschwerdeführerin angeführten Vergleichsbeispielen handelt es sich um steuerrechtlich wesentlich andere Sachverhalte. Der Erbringer hält dem Kunden nämlich in keinem der Fälle Konsumationsvorrichtungen an Ort und Stelle zur Verfügung. Insbesondere ist es beim Fall der Pizza-Hauslieferung nicht der Lieferant, sondern der Kunde selbst, der über die besondere Vorrichtung für den Verzehr verfügt.

bb. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt aus Art. 27 BV für Wettbewerbsbeteiligte ein besonderer Anspruch auf Gleichbehandlung durch das Gemeinwesen. Der tragende Gedanke liegt darin, dass sich der Staat gegenüber den am freien Markt auftretenden direkten Konkurrenten neutral zu verhalten hat. Daraus wird das Gebot der Wettbewerbsneutralität abgeleitet (BGE 121 I 132 E. 3b, BGE 120 Ia 237 f. E. 1a, BGE 120 Ib 145 E. 1c/aa; s. auch BGE 124 II 382 E. c). Dieses ist allerdings nur unter Gewerbenossen anwendbar. Als solche gelten direkte Konkurrenten, das heisst die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit gleichen Angeboten an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen (BGE 121 I 132 E. 3b, BGE 120 Ia 238 E. 1b).

Bei den durch die Beschwerdeführerin aufgeführten Leistungserbringern (Kioske, Take-aways, Schnellimbiss-Gelegenheiten, Lebensmittelautomaten etc.) handelt es sich nicht um ihre direkten Konkurrenten im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, richtet sich doch keiner dieser Anbieter an das bereits im Zug sitzende Publikum. Auch gehören diese Leistungserbringer einer anderen Branche als die Beschwerdeführerin an. Zur Wahrung der Handels- und Gewerbefreiheit genügt, wenn die ESTV sämtliche Anbieter von Minibar-Leistungen in Eisenbahnwagen oder vergleichbaren Verkehrsmitteln als direkte Wettbewerbsbeteiligte gleichbehandelt. Dies ist unbestrittenermassen der Fall.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen (...).

Dokumente der SRK