

Gerhard Schafroth

Kommentar zu den Entscheiden der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK)

# Hauslieferung von Pizzas

Entscheide vom 23. und 26. Januar 1996 (SRK 7/95 und 8/95)

Unterliegt die Hauslieferung von Pizzas als gastgewerbliche Leistung der MWST zum Normalsatz von 6.5%, oder stellt dies eine Lebensmittellieferung zum reduzierten Satz von 2% dar?

Mit dieser Frage hatte sich die SRK aufgrund von zwei ähnlich lautenden Beschwerden gegen ablehnende Einspracheentscheide der Mehrwertsteuerverwaltung auseinanderzusetzen.

Während die SRK im zweiten Fall (8/95) "mangels genügender Individualisierung und Konkretisierung des Streitgegenstandes" ein Eintreten verweigerte, setzte sie sich im ersten (7/95) mit den materiellen Fragen auseinander.

Die SRK kam dabei zu folgenden Schlüssen:

1. Die Hauslieferung von Pizzas enthält gleichzeitig Elemente von Lieferungen (Eigentumsübertragung von Gegenständen) und von Dienstleistungen (individuelle Zubereitung und warme, konsumfertige Zustellung zum gewünschten Zeitpunkt).
2. Es handelt sich dabei um eine gemischte Leistung, die ein einheitliches Ganzes bildet und im Rahmen der MWST nicht in Teilleistungen aufzuteilen ist.
3. Die Besteuerung richtet sich in diesem Fall für die ganze Leistung nach derjenigen Leistung, welche als Hauptleistung zu qualifizieren ist.
4. Aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise "überwiegen in einer Gesamtbetrachtung dieser Hauslieferung (...) die (...) Dienstleistungselemente in ihrer Summe die Lieferungskomponente". Die Pizzalieferung ist damit als Ganzes als Dienstleistung steuerbar.
5. Bei den Dienstleistungen unterliegen lediglich solche von Radio und Fernsehen dem reduzierten Satz von 2%, so dass bei Pizza-Hauslieferungen der Normalsatz von 6.5% anzuwenden ist.
6. Der "Ort der Lieferung" (recte: Dienstleistung) liegt "bei der Betriebsstätte des Leistungserbringers".
7. Das bisher von der Mehrwertsteuerverwaltung verwendete Kriterium, wonach Pizza-Hauslieferungen nur dann zu 6.5% besteuert werden, wenn der Pizzalieferant (sei es am Ort der Pizzaherstellung oder an demjenigen der Auslieferung) Konsumationsmöglichkeiten bereitstelle,

bezeichnet die SRK als verfassungswidrig, da es "zu sachlich unbegründeten und unhaltbaren Ergebnissen" führe.

## Kommentar

Der Entscheid der SRK wirft einige Fragen auf:

### 1. Lieferung oder Dienstleistung?

Art. 6 Abs. 1 MWSTV definiert die Dienstleistung als: "jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist." Die strikte, grammatikalische Auslegung dieser aus der Tradition der Warenumsatzsteuer (WUST) stammenden Bestimmung würde dazu führen, dass gemischte Leistungen schon wegen der Übertragung von unbedeutenden Gegenständen zu einer Lieferung würde. Davon wurde schon unter der WUST abgesehen, indem die "Lieferung" von Architekturplänen oder Rechtsgutachten als Dienstleistung behandelt wurde (im Gegensatz etwa zur grenzüberschreitenden Lieferung von Software auf Disketten). Jedoch ist der Lieferungs begriff aus dieser WUST-Tradition in der Schweiz viel weiter gefasst, als beispielsweise in den Staaten der Europäischen Union (EU).

Wenn nun die SRK bei gemischten Leistungen darauf abstellt, ob im Einzelfall die Summe der Dienstleistungen oder diejenige der Lieferungen überwiegt, so leitet sie zwar zu einem in der EU verbreiteten Lieferungs begriff über, stellt sich aber gegen den Wortlaut und die bisherige Praxis zu Art. 6 Abs. 1 MWSTV. Dies ist um so bemerkenswerter, als selbst die SRK den Standpunkt vertritt, dass weder Art. 41ter BV noch die MWST-Systematik eine derartige Betrachtungsweise zwingend vorschreibt. Es stellt sich damit die Frage, ob die SRK nicht ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Mehrwertsteuerverwaltung setzt und darüber hinaus den vorhandenen Ermessensspielraum sogar selber überschreitet.

Sofern der Entscheid der SRK dazu führt, dass künftig bei gemischten Leistungen für die Leistungsqualifikation im Einzelfall auf das Überwiegen von Dienstleistung oder Lieferung abzustellen ist, bewirkt er eine tiefgreifende Änderung der Grundlagen der MWST, wie dies nicht einmal im Entwurf zum Mehrwertsteuergesetz vom 28. August 1996 vorgesehen ist. Daraus kann sich eine erhebliche Rechtsunsicherheit ergeben.

Letzteres lässt sich gerade im vorliegenden Fall besonders deutlich darstellen:

Betrachtet man die Pizza-Hauslieferung lediglich als Verkauf eines genau spezifizierten Gegenstandes (Speziessache) zu einer bestimmten Zeit, an einem bestimmten Ort, so ist auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise wenig von einer Dienstleistung zu erkennen. Für den Käufer ist es i.d.R. belanglos, ob die Pizza individuell hergestellt wird oder ob sie aus einer maschinellen Massenfabrikation stammt. Entscheidend ist in vielen Fällen einzig und allein die Qualität des gelieferten Gegenstandes. Dies schliesst nicht aus, dass einzelne Kunden Wert auf einen individuellen Service legen und aufwendige Sonderwünsche anbringen, so dass bei ihnen - ebenfalls unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise - das Dienstleistungselement überwiegen kann. Immerhin ist aber selbst da zu beachten, dass gemäss Art. 5 MWSTV die Bearbeitung einer Ware als Lieferung zu

behandeln ist.

Die Einführung eines unter dem Titel "wirtschaftliche Betrachtungsweise" stark subjektiv geprägten Massstabes im Rahmen der MWST als Massensteuer, welche täglich tausendfach richtig und mit kleinem Aufwand erhoben werden können muss, erscheint problematisch.

## 2. Gastgewerbliche Leistung?

Da die SRK die Pizza-Hauslieferung als Dienstleistung behandelte, brauchte sie sich nicht um die Frage zu kümmern, ob im vorliegenden Fall eine Lieferung von Lebensmitteln zum Satz von 2% oder eine Lieferung von Gegenständen im Rahmen einer gastgewerblichen Leistung zum Normalsatz von 6.5% vorliege. Trotzdem ging sie auf die Frage ein, ob die von der Mehrwertsteuerverwaltung bisher angewandte Methode - alleiniges Abstellen auf die Bereitstellung von Konsumationseinrichtungen durch den Leistungserbringer - rechtlich vertretbar ist. Die SRK kam - in überzeugender Weise - zum Schluss, dass das von der Mehrwertsteuerverwaltung angewandte Kriterium (Konsumationseinrichtungen am Ort des Pizzabetriebes) zu sachlich unhaltbaren Resultaten führen kann. Somit werden in diesem Bereich neue Abgrenzungskriterien erarbeitet werden müssen.

Wie ausländische Erfahrungen zeigen, ist diese Aufgabe alles andere als einfach.

## 3. Ort der Leistung?

Indem die SRK die Pizza-Hauslieferung als Dienstleistung behandelt, stellt sich - zwar nicht im vorliegenden Falle, jedoch ganz grundsätzlich - die Frage nach dem "Ort der Leistung" (besser: Zuständigkeit für die Erhebung der MWST bei grenzüberschreitenden Leistungen). In Übereinstimmung mit dem Merkblatt Nr. 13 der Mehrwertsteuerverwaltung spricht sich die SRK bei der Pizza-Hauslieferung als Dienstleistung implizit für die Nichtanwendung des Domizilprinzips aus und legt als Ort der Leistung denjenigen der Betriebsstätte des Leistungserbringers fest.

Da die Zollverwaltung die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung z.Z. anders vornimmt als die Mehrwertsteuerverwaltung, können grenzüberschreitende Pizza-Hauslieferungen u.U. zu Doppelbesteuerungen führen:

Liefert ein ausländisches Unternehmen Pizzas konsumfertig in die Schweiz und wendet der ausländische Fiskus die gleichen Grundsätze an wie die SRK, so wird sowohl im Ausland die Umsatzsteuer (Ort des Betriebes) als auch bei der Einfuhr die Einfuhrsteuer (Einfuhr eines Gegenstandes) erhoben.

Das Gleiche kann auch beim Export konsumfertiger Pizzas aus der Schweiz passieren. Der zollamtlich bestätigte Exportnachweis der Pizzas nützt in diesem Fall dem schweizerischen Unternehmer nichts, schuldet er doch trotzdem die normale Inland-MWST für die von ihm in der Schweiz erbrachte Dienstleistung.

Wenn schon die Pizza-Hauslieferung als Dienstleistung behandelt werden soll, erscheint es als sachgerechter, dabei das Domizilprinzip anzuwenden und so - im Sinne des Bestimmungslandprinzips

- die Besteuerung an den Ort des Konsums zu verlegen.

Der vorliegende Entscheid zeigt, wie heikel die Grenzziehung zwischen Dienstleistung und Lieferung im Rahmen der MWST ist. Er löst das Problem der Abgrenzung der gastgewerblichen Lieferung von der Lebensmittellieferung nicht und schafft insbesondere im Bereich grenzüberschreitender Verhältnisse neue Schwierigkeiten.

Autor:

Gerhard Schafroth, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, Partner STG-Coopers & Lybrand, Basel

---

[Copyright 1996 Der Treuhaender http://www.treuhaender.ch](http://www.treuhaender.ch)