

Pausenkaffee

Konsequenzen bei der MWST – Anwendung und Vereinfachung

In den meisten Schweizer Unternehmen und Verwaltungen können Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter Kaffee und andere Pausengetränke, teilweise auch Früchte oder Süssigkeiten im Unternehmen entgeltlich oder unentgeltlich beziehen und in einem Pausenraum oder am Arbeitsplatz konsumieren. Was sind die Konsequenzen bei der Mehrwertsteuer und wie können diese mit vernünftigen Aufwand bewältigt werden?

1. Entgeltliche Abgabe von Lebensmitteln an das Personal durch das Unternehmen selbst

Bei dieser *Sachverhaltskonstellation* kauft ein Unternehmen Lebensmittel und Getränke selber ein und gibt sie offen und/oder mittels Kaffeemaschinen, Getränke- oder Lebensmittelautomaten in einem Pausenraum oder andernorts entgeltlich an seine Mitarbeiter ab.

Die daraus resultierenden Einnahmen stellen für ein MWST-pflichtiges Unternehmen *steuerbaren Umsatz* dar und unterliegen der Mehrwertsteuer. Es ist nicht zulässig, anstelle der Ablieferung dieser Umsatzsteuer auf die Geltendmachung der Vorsteuern zu verzichten. Wer dies dennoch tut, riskiert anlässlich einer MWST-Revision eine Aufrechnung der geschuldeten Umsatzsteuer ohne Gutschrift der Vorsteuer, da letztere ja nicht entsprechend verbucht ist.

Sofern den Mitarbeitern ein *Pausenraum* mit besonderen Einrichtungen zur Konsumation wie *Tische, Stühle, Bänke* oder einer Theke zur Verfügung steht, betrachtet die Steuerverwaltung die Pausenverpflegung als eine der Re-

staurant-Dienstleistung gleichgestellte gastgewerbliche Leistung und beansprucht auf allen Einnahmen daraus die MWST zum Normalsatz von derzeit 7,6%. Besteht kein Pausenraum oder ist dieser nicht mit Konsumationseinrichtungen ausgestattet, unterliegen die Pauseneinnahmen als Lebensmittelverkäufe dem reduzierten Steuersatz von derzeit 2,4%.

Die *Abgrenzung der Restaurant-Dienstleistung* vom Lebensmittelverkauf durch die Mehrwertsteuerverwaltung



Gerhard Schafroth, Dr. iur., Anwalt, dipl. Steuerexperte, Mitglied des Kompetenzzentrums MWST der Treuhänder-Kammer, Partner SwissVAT AG, Zürich
gerhard.schafroth@swissvat.ch

Zusammenfassung [1]

1. Für die *entgeltlichen Pausenverkäufe* ist festzulegen, welche als Restaurant-Dienstleistung zu 7,6% und welche als Lebensmittelverkäufe zu 2,4% abzurechnen sind [2].
2. Der Betrag der so festgestellten Umsatzsteuer muss mindestens 250% der Vorsteuer des Warenaufwandes (Getränke, Kaffee, Becher, ...) ausmachen. Wenn ja, ist nichts weiter vorzukehren, wenn nein, ist ein entsprechender fiktiver Umsatz Ende Jahr abzurechnen.
3. Es sind alle *Gratisleistungen* (Getränke, Verpflegung, Geschenke, ...) im Durchschnitt pro MitarbeiterIn pro Jahr festzustellen.
4. Wenn dies weniger als CHF 300 ergibt, nur 50% der Vorsteuern auf allen anderen Auslagen beanspruchen.
5. Wenn die *Gratisleistungen* CHF 300 überschreiten, ist sicherzustellen, dass 250% des Betrages der Vorsteuer auf dem Warenaufwand (Getränke, Kaffee, Becher, ...) als Umsatzsteuer abgeliefert wird, andernfalls Deklaration eines entsprechenden fiktiven Umsatzes.
6. Bei *Outsourcing* der Pausenverpflegung (z.B. an einen Automatenbetreiber) gilt: Bei entgeltlicher Verpflegung seines Personals darf der Arbeitgeber keine Vorsteuer auf seinen Zuschüssen an das Verpflegungsunternehmen vornehmen. Bei *Gratisabgabe* an das Personal: Unter CHF 300 Jahresgratisleistung nur 50% Vorsteuer, über CHF 300 keine Vorsteuer auf dem Outsourcingaufwand.

entspricht nicht dem allgemeinen Verständnis dieser Begriffe und bereitet deshalb in der Praxis grosse Mühe. Da es sich dabei um eine komplexe Fragestellung mit vielen Facetten handelt, wird darauf in einem separaten Beitrag

voraussichtlich in einer der nächsten Ausgaben des Schweizer Treuhänders vertieft eingegangen.

Neu ist es nach MWSTG Art. 33, Abs. 3 *zulässig, dem eigenen Personal Leistungen unter Marktpreisen* abzugeben. Nach dieser Bestimmung darf die Vergünstigung allerdings nur soweit gehen, als dadurch der geschuldete Umsatzsteuerbetrag nicht tiefer liegt als der Betrag der möglichen Vorsteuer der für den Umsatz notwendigen Auslagen. Zur Absicherung dieser Mindest-Umsatzsteuer verweist der Gesetzgeber auf «den Steuerbetrag, der im Fall des Eigenverbrauchs geschuldet wäre». Es handelt sich hier um einen Verweis auf den Entnahme-Eigenverbrauch nach MWSTG Art. 9, Abs. 1, so dass sich die Berechnung nach MWSTG Art. 34, Abs. 1 richtet [3]. Aufgrund der ganzen Systematik und der Ausgestaltung der Berechnung der Eigenverbrauchssteuer nach dieser Bestimmung, handelt es sich um eine Rückerstattung von bereits geltend gemachten Vorsteuern (erhöht bei Steuersatzanpassungen und reduziert um die Abschreibung bei Gebrauch). Der Verweis auf die Mindestbemessung gemäss Eigenverbrauch ändert aber nichts daran, dass es sich um die Festlegung der Umsatzsteuer handelt und nicht um einen selbständigen Eigenverbrauchstatbestand. Dies ergibt sich nicht nur aus dem klaren oben zitierten Wortlaut von MWSTG Art. 33, Abs. 3 selbst, sondern auch aus seiner systematischen Einordnung ins 3. Kapitel (Berechnung und Überwälzung der Steuer) und MWSTG Art. 33 (Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und Dienstleistungen). MWSTG Art. 33, Abs. 3 bildet zudem eine Spezialregelung, welche eine von MWSTG Art. 33, Abs. 2 abweichende Berechnung des steuerbaren Entgeltes darstellt.

Die *Mehrwertsteuerverwaltung* vertritt dagegen in der Wegleitung 2001 Z 317 (3. Punkt) die Position, dass bei vorhandener Konsumationsmöglichkeit «auch im Falle des Eigenverbrauchs der Normalsatz anzuwenden» sei. Sie stellt damit für die Berechnung der Vorsteuerrückerstattung infolge Eigenverbrauchs auf ein Kriterium ab, welches den Umsatz des Unternehmens charakterisiert. Dies ist systematisch

fragwürdig und entbehrt der notwendigen Gesetzesgrundlage. MWSTG Art. 36, Abs. 1 a sieht denn auch vor, dass bei Eigenverbrauchstatbeständen im Zusammenhang mit Lebensmitteln der reduzierte Satz anzuwenden ist. Im weiteren würde die von der Mehrwertsteuerverwaltung geforderte Anwendung des Normalsatzes beim Eigenverbrauch aufgrund vorhandener Konsumationsmöglichkeiten nichts anderes darstellen als einen gemäss MWSTG Art. 9, Abs. 4 ausdrücklich als nicht steuerbar erklärten Dienstleistungseigenverbrauch. Dies deshalb, weil nach gängiger Praxis der Steuerverwaltung selbst die gastgewerbliche Leistung als Dienstleistung betrachtet wird [4].

Die durchzuführende *Mindestbemessungs-Vergleichsrechnung* der Pausenverkäufe hat somit nachzuweisen, dass der Betrag aller relevanten Vorsteueransprüche aus Warenaufwand und Infrastrukturbenutzung den zum richtigen Satz berechneten Betrag der Umsatzsteuer aus Pausenverpflegung nicht überschreitet. Ist das doch der Fall, so ist am Ende des Kalenderjahres ein entsprechender fiktiver Umsatz aufzurechnen und in der Umsatzabstimmung zu berücksichtigen.

Die Mindestbemessungs-Vergleichsrechnung führt somit dazu, dass Preisvergünstigungen dann nicht aufgerechnet werden können, wenn der Umsatzsteuerbetrag den anrechenbaren Vorsteuerbetrag übersteigt. Wenn jedoch anlässlich einer MWST-Revision die als Lebensmittelverkäufe zum reduzierten Steuersatz abgerechneten *Pausenverkäufe in gastgewerbliche Leistungen umqualifiziert* werden, ist auf den effektiv erzielten Einnahmen (=107,6%) die volle Steuer zum Normalsatz geschuldet. In diesem Fall kann eine früher vorgenommene Umsatzaufrechnung zur Erreichung der Mindestbemessung wieder angerechnet werden.

Als *eigenes Personal*, welches von MWSTG Art. 33, Abs 3 profitieren kann, gelten Personen mit einem Arbeitsvertrag zum Unternehmen, welches die Pausengetränke abgibt, oder zu einem mit diesem liierten Unternehmen (Wegleitung 2001 Z 432). Nicht darunter fallen aufgrund von

MWSTG Art. 33, Abs. 3 massgeblich am Unternehmen beteiligte Arbeitnehmer. Gemäss Praxis der Mehrwertsteuerverwaltung sind das Personen mit einer Beteiligung von über 20% Stimmenanteil. Letztere gelten jedoch als Nahestehende, so dass Leistungen an sie nicht unter Marktpreisen erfolgen dürfen. Da es sich immer nur um sehr wenige Personen handeln kann, dürfte sich eine Sonderbehandlung bei der vorliegenden Fragestellung der Pausenverpflegung aus Gründen der Erhebungseffizienz in den allermeisten Fällen erübrigen.

In Z 317 (2. Punkt) vertritt die Mehrwertsteuerverwaltung weiter die Position, in die Berechnung der Mindestbemessung sei eine Abgeltung für den *Infrastrukturmietwert* sowie die allgemeinen Unkosten (Standplatz, Automat, Strom, Wasser, Unterhalt/Reparatur des Automaten usw.) einzubeziehen. Korrekt erscheint dies insoweit, als dadurch die der Pausenverpflegung zuordenbaren vorsteuerbelasteten Aufwände berücksichtigt werden. Dazu gehören als wichtigste Position die vorsteuerbelasteten Kosten für Kauf, Leasing oder Miete und Unterhalt von Kaffeemaschinen, Getränke- und anderen Lebensmittelautomaten. Theoretisch richtig wäre auch die Berücksichtigung der Kosten für Strom und Wasser für diese Geräte. Allerdings geht es dabei um so kleine Beträge, dass sich deren Berücksichtigung aus Gründen der Erhebungseffizienz ebenfalls erübrigen dürfte.

Dagegen erscheint es aus verschiedenen Gründen nicht richtig, für den *Standplatz* von Kaffeemaschinen sowie Getränke- und Lebensmittelautomaten eine Aufrechnung vorzunehmen: Damit ein Unternehmen steuerbare Umsätze erzielen kann, muss es seinen Mitarbeitern ein adäquates Arbeitsumfeld anbieten. Dazu gehört je nach Branche, Region und Grösse der Unternehmen ein Pausenraum oder eine Verpflegungsecke in gleicher Weise wie Toilette, Garderobe, Kinderkrippe, Velorama usw. Diese Lokalitäten dienen alle in erster Linie der Erzielung der steuerbaren Umsätze des Unternehmens. Ihre Benutzung auch nur teilweise dem privaten Konsum zuzuordnen erscheint nicht als sachgerecht.

Kaum ein Unternehmen hat denn auch deshalb einen grösseren Pausenraum oder einen grösseren Korridor, weil dort eine Kaffeemaschine oder ein Getränkeautomat steht. Wenn ein Unternehmen in nicht optiert gemieteten Räumlichkeiten betrieben wird, entfällt die Aufrechnung im weiteren sowieso, weil in diesem Fall die Standplatzkosten gar nicht vorsteuerbelastet sind. Hier wird deshalb die Meinung vertreten, dass die Benutzung des Standplatzes einer Kaffeemaschine oder von Verpflegungsautomaten in der Mindestbemessung gemäss MWSTG Art. 33, Abs. 3 nicht zu berücksichtigen ist.

Zur Abgeltung der Infrastruktur (insbesondere Kauf/Leasing und Unterhalt der Lebensmittelautomaten) bietet die Steuerverwaltung in Fussnote 9 zu Z 317 der Wegleitung 2001 eine *annäherungsweise Aufrechnung* von 150% des *Warenaufwandes* (Kaffee, Ovo, Bouillon, Zucker, Becher, ...) an. Zusammen mit der MWST auf dem Warenaufwand selbst ergibt das insgesamt die Grösse von 250% der MWST auf dem Warenaufwand. Trotz Kritik an der hinter der Berechnung stehenden Begründung ist anzuerkennen,

dass diese Abgeltung in vielen Fällen zu einem sachgerechten Ergebnis führt und insbesondere den Erhebungsaufwand und das Aufrechnungsrisiko massiv senkt. Die Anwendung der Vereinfachung erscheint damit in vielen Fällen als empfehlenswert.

Unternehmen, welche zu 100% steuerbare Umsätze tätigen, können – unter den üblichen Bedingungen – die *Vorsteuer* auf allen hier zur Diskussion stehenden Auslagen zu 100% geltend machen und entsprechend in die Mindestbemessung einsetzen. Obwohl die Vorsteuer bei gemischten Unternehmen nur teilweise geltend gemacht werden darf (je nach Abrechnungsmethode aufgrund unterschiedlicher Berechnungsmodalitäten), haben auch diese für die Mindestbemessungs-Vergleichsrechnung die Vorsteuern auf Auslagen für die Pausenverpflegung zu 100% einzusetzen, da es sich hier nicht um eine Vorsteuerzuordnung, sondern um eine Methode der Berechnung einer Mindest-Umsatzsteuer handelt.

Unternehmen und Verwaltungen, welche die *Saldo- oder Pauschalsteuersätze* anwenden, machen die Vorsteuern nicht effektiv geltend, so dass die obgenannte Mindestbemessungs-Vergleichsrechnung erschwert sein kann. Dennoch ist sie durchzuführen.

Werden Lebensmittel und Getränke entgeltlich auch an *Kunden* und andere unabhängigen Drittpersonen abgegeben, ist der entsprechende Umsatz bei der Mindestbemessung nicht zu berücksichtigen. Aus Gründen der Erhebungseffizienz ist eine Sonderbehandlung dieser Sachverhalte – zugunsten des Fiskus – in den meisten Fällen nicht sinnvoll.

2. Unentgeltliche Abgabe von Lebensmitteln an das Personal durch das Unternehmen selbst

Gratisleistungen stellen dann, wenn die «Unentgeltlichkeit» nicht aufgrund einer Leistungsverrechnung zustande kommt, keine steuerbare Leistung dar. Mangels dessen kann allerdings auch keine Vorsteuer auf Auslagen geltend

gemacht werden, welche ausschliesslich den unentgeltlichen Tätigkeiten und nicht zumindest im weiteren Sinn dem Unternehmen und damit seinen steuerbaren Umsätzen dienen (z.B. Geschenke).

Haben Mitarbeiter – z.B. aufgrund ihres Arbeitsvertrages – einen *Rechtsanspruch* auf unentgeltliche Getränke und allenfalls weitere Pausenverpflegungen, kann ein – verrechneter – steuerbarer Umsatz vorliegen [5]. Für die Berechnung seiner Höhe ist primär auf eine allfällige entsprechende Wertangabe z.B. im Arbeitsvertrag oder Personalreglement abzustellen. Ist die Höhe des konkret verrechneten Wertes der Verpflegungsleistung nicht eruerierbar, kann nicht auf einen Marktpreis abgestellt werden, da aufgrund von MWSTG Art. 33, Abs. 3 das Personal vergünstigt verpflegt werden kann und im Zweifel auch wird. Die Aufrechnung der Umsatzsteuer darf deshalb keinen höheren Steuerbetrag ergeben, als die Vorsteuer für die Pausenverpflegung ausmacht. Somit ist die ganze Vorsteuer für Pausengetränke und -lebensmittel vollumfänglich geltend zu machen und im Rahmen einer am Jahresende durchzuführenden Umsatzaufrechnung wieder abzuliefern. Ob die Umsatzaufrechnung als Restaurant-Dienstleistung zum Normalsteuersatz erfolgt oder als Lebensmittelverkauf zum reduzierten, spielt nach der hier vertretenen Meinung keine Rolle, da der Umsatzsteuerbetrag (berechnet gemäss MWSTG Art. 34, Abs. 1) aufgrund von MWSTG Art. 33, Abs. 3 nicht höher sein darf als der Steuerbetrag des bereinigten Vorsteueranspruches. Zur Vereinfachung der Abwicklung der genannten Umsatzaufrechnung würde das in Z 318 von der Steuerverwaltung vorgeschlagene Vorgehen des Verzichtes auf alle Vorsteuern sowie einer Infrastruktur-Eigenverbrauchsrechnung auch bei Leistungen an das Personal mit Rechtsanspruch darauf durchaus Sinn machen. Gemäss genannter Ziffer der Wegleitung soll das hier allerdings nicht zulässig sein.

Bei der unentgeltlichen Abgabe von Ess- und Trinkwaren ohne *Rechtsanspruch* liegt i.d.R. eine echte Gratisleistung vor.

Grundlagen im Mehrwertsteuergesetz

Art. 5	Unternehmerische Einnahmen aus steuerbaren Leistungen unterliegen der MWST
Art. 9 I a	Privatentnahmen lösen die Eigenverbrauchssteuer aus
Art. 9 I c	Kein Eigenverbrauch ist geschuldet bei Geschenken bis CHF 300 pro Jahr und Empfänger
Art. 33 III	Mindestbemessung für Leistungen an das eigene Personal
Art. 34	Bemessung der Eigenverbrauchssteuer
Art. 36 I a 2	Gastgewerbliche Leistungen unterliegen dem Normalsatz
Art. 38	100% Vorsteuer auf Auslagen zur Erzielung steuerbarer Umsätze
Art. 38 V	50% Vorsteuer beim Einkauf von Lebensmitteln

Beträgt die Summe aller Gratisleistungen – für alle Kategorien von Leistungsempfängern – *pro Person und Jahr weniger als CHF 300*, so ist gemäss MWSTG Art. 9, Abs. 1 c keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

Für die *Berechnung der Limite* wird bezüglich Pausenverpflegung in vielen Fällen sinnvollerweise gestützt auf die Wegleitung 2001 Z 474 in Verbindung mit Z 317 250% des Warenaufwandes (Getränke, Lebensmittel, Bouillon, Becher, ...) eingesetzt und durch den durchschnittlichen Personalbestand geteilt.

Bei Einhaltung der Limite kann gemäss MWSTG Art. 38, Abs. 5 nur 50% der *Vorsteuer* beim Lebensmittel-einkauf geltend gemacht werden.

steuer im wesentlichen die Rückerstattung des Vorsteueranspruches der Auslagen für die Verpflegung dar. Insoweit gemäss MWSTG Art. 38, Abs. 5 für Lebensmittel nur 50% Vorsteuern geltend gemacht werden durften, ist konsequenterweise die Eigenverbrauchssteuer auch nur zu 50% geschuldet. Da die Eigenverbrauchssteuer beim Entnahmetatbestand – im Gegensatz etwa zum Baueigenverbrauch – eine Vorsteuer-Rückerstattung darstellt und nicht eine Umsatzbesteuerung, spielt es auch hier wiederum keine Rolle, ob die Gratisleistung – wenn sie eine steuerbare Leistung wäre – als Restaurant-Dienstleistung oder als Lebensmittelverkauf zu qualifizieren wäre. Die Mehrwertsteuerverwaltung teilt offensichtlich diese Meinung und geht in der Wegleitung 2001 Z 318 bei dieser Kon-

messung auszunehmen. In den meisten Fällen dürfte dies mit einem übermässigen Aufwand verbunden sein und damit – zugunsten des Fiskus – unterbleiben.

3. Entgeltliche Abgabe von Lebensmitteln an das Personal unter Beizug eines Drittunternehmens

(*Verpflegungsunternehmen, Automatenbetreiber, ...*)

3.1 Vermietung von Kaffeemaschinen und/oder Getränke- sowie Lebensmittelautomaten

Stellt das Drittunternehmen dem Unternehmen (= Arbeitgeber) Kaffeemaschinen und/oder Getränke- sowie Lebensmittelautomaten lediglich zur Verfügung, betreibt also das Unternehmen diese Geräte selber und kauft auch die Lebensmittel selber ein, stellen sich für das Unternehmen keine anderen Fragen als im 1. Kapitel.

Für das Drittunternehmen stellt die Zurverfügungstellung der Automaten eine dem Normalsatz unterliegende steuerbare Vermietung von Mobilien dar.

3.2 Vermietung der Lebensmittelautomaten sowie Lieferung der Getränke und Lebensmittel

Für das Unternehmen ändert sich nichts, wenn es die Getränke und Lebensmittel vom gleichen Drittunternehmen bezieht, das ihm auch die Lebensmittelautomaten vermietet. Die Vermietung unterliegt als Lieferung dem Normalsatz, die Lebensmittellieferungen dem reduzierten Steuersatz.

Zwischen dem Drittunternehmen und dem Personal des Unternehmens selbst besteht weder eine vertragliche noch eine mehrwertsteuerlich relevante Beziehung. Insbesondere erbringt das Drittunternehmen in dieser Konstellation eine gastgewerbliche Leistung weder an das Personal noch an das auftraggebende Unternehmen. Seine Leistung ist eine aus verschiedenen Komponenten zusammengesetzte reine Lieferung.

«Sollte die Mehrwertsteuerverwaltung an ihrer Position der Aufrechnung einer fiktiven Standplatzgebühr festhalten, löst dies in verschiedensten Bereichen der MWST eine enorme Rechtsunsicherheit aus.»

Die Steuerverwaltung betrachtet die Limite von *CHF 300 als Freigrenze*, die vollumfänglich entfällt, sobald sie innerhalb des Kalenderjahres pro Empfänger überschritten wird. Ist das für einzelne Empfänger der Fall, für andere dagegen nicht, müssten die beiden Kategorien theoretisch differenziert behandelt werden. Da dieses Vorgehen in den meisten Fällen nicht praktikabel sein dürfte, ist es empfehlenswert, eine grobe Statistik über die maximalen Gratisleistungen pro Empfänger pro Jahr im Durchschnitt zu erstellen. Dabei sind alle Formen von Gratisleistungen und Geschenken zu berücksichtigen.

Bei *Überschreiten der Freigrenze von CHF 300* entfällt die Anwendung der Sonderbestimmung von MWSTG Art. 9, Abs. 1 c (2. Halbsatz). In diesem Fall ist eine Eigenverbrauchssteuer auf dem gesamten Betrag der Zuwendung geschuldet. Da wiederum ein Entnahme-Eigenverbrauch vorliegt, stellt die hier geschuldete Eigenverbrauchs-

stellation sogar so weit, dass das Unternehmen nicht die Eigenverbrauchssteuer abzurechnen hat, sondern direkt auf alle Vorsteuern verzichten kann. Diese Vereinfachung erscheint sachgerecht und wird begrüsst. In Abweichung zur Steuerverwaltung wird hier jedoch die Meinung vertreten, dass die Vereinfachungsregelung von Z 318 auch dann anzuwenden ist, wenn spezielle Konsumationsmöglichkeiten für die Pausenerfrischungen bestehen. Dies deshalb, weil die Eigenverbrauchssteuer eine Vorsteuerrückerstattung und nicht eine Umsatzbesteuerung darstellt, so dass das Vorhandensein von umsatzsteuerrelevanten Konsumationseinrichtungen hier keine Rechtsfolgen haben kann.

Bei Gratisabgabe von Pausenerfrischungen an *Kunden oder Gäste* besteht die Möglichkeit, die entsprechenden Aufwendungen bei der Bestimmung der Freigrenze von CHF 300 und von der Besteuerung der Mindestbe-

3.3 Outsourcing der Pausenverpflegung

3.3.1 Aus der Sicht des Unternehmens (Auftraggeber = Arbeitgeber)

In dieser *Sachverhaltskonstellation* beauftragt das Unternehmen ein Drittunternehmen damit, die Pausenverpflegung für das Personal vollumfänglich durchzuführen. Oft erfolgt die Leistung unter Einsatz von Getränke- und Lebensmittelautomaten; denkbar ist aber auch jede andere Form der Verteilung der Pausenerfrischungen.

Unter den gleichen Voraussetzungen wie das Unternehmen kann hier auch das Drittunternehmen durch die unmittelbare Abgabe von Lebensmitteln und Getränken die Voraussetzungen der *gastgewerblichen Leistung* erfüllen, so dass die Pausen-Einnahmen der

MWST zum Normalsatz unterliegen können. Dabei ist es unerheblich, ob das Drittunternehmen die Einnahmen für seine Aktivität ganz oder teilweise bei den Konsumenten direkt einkassiert oder ganz oder teilweise vom Unternehmen entschädigt wird.

Fakturiert das Drittunternehmen seine Verpflegungsleistung an das Unternehmen und belastet sie letzteres an das eigene Personal weiter, so unterliegt sowohl die Leistung vom Drittunternehmen an das Unternehmen als auch diejenige vom Unternehmen an sein eigenes Personal in gleicher Weise entweder dem reduzierten oder dem Normalsteuersatz. Dem Unternehmen steht in diesem Fall der normale Vorsteueranspruch zu. Wird ein Teil der Kosten vom Unternehmen selber getragen und die Verpflegung des Personals entsprechend vergünstigt, reduziert sich

der Vorsteueranspruch für das Unternehmen gemäss Wegleitung 2001 Z 320 entsprechend, damit der Endkonsum vollumfänglich steuerbelastet ist.

Sollte der in der Praxis kaum denkbare Fall eintreten, dass das Unternehmen vom Drittunternehmen eine *Entschädigung für das Aufstellen der Lebensmittelautomaten* verlangt, so soll diese Entschädigung gemäss Z 319 unter dem Titel «Einräumung eines Rechts» zum Normalsatz zu versteuern sein. Da das Drittunternehmen hier die Vorsteuer voll geltend machen kann, braucht diese Beurteilung nicht weiter hinterfragt zu werden. In der Praxis ergeben sich damit denn auch kaum Probleme, da in den uns bekannten Fällen auf eine entsprechende Aufrechnung des vergleichsweise kleinen Betrages deshalb jeweils verzichtet wurde, weil die Aufrechnung beim Drittunterneh-

men wieder als Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

3.3.2 Aus der Sicht des Drittunternehmens

(Auftragnehmer, Verpflegungsunternehmen, Automatenbetreiber, ...)

Beim Drittunternehmen sind sämtliche *Einnahmen* aus Pausenverpflegung der von ihm betreuten Unternehmen und deren Mitarbeiter *steuerbar*.

Dabei ist das Entgelt für die Zurverfügungstellung, Pflege, Reinigung und Unterhalt der Kaffeemaschinen und Lebensmittelautomaten zum Normalsteuersatz abzurechnen.

Einnahmen aus Lebensmittelverkäufen dagegen sind zum reduzierten Satz zu versteuern. Qualifizieren sich die Einnahmen dagegen als Restaurant-Dienstleistung, unterliegen sie dem Normalsatz.

Gemäss Z 321 (3. Punkt) hat das hier als Automatenbetreiber bezeichnete Drittunternehmen den «*Mietwert für den Standplatz* inkl. Wasser/Strom u. dgl.» als Einnahme zu versteuern, unabhängig davon, «ob hierfür Rechnung gestellt wird oder nicht». Was kann der Sinn dieser vom Wortlaut her nicht leicht verständlichen Regelung sein?

Dass der Automatenbetreiber seine Aufwandposition Standplatzkosten der Umsatzsteuer unterwerfen soll, kann wohl nicht gemeint sein, da dies gegen jede Systematik der MWST verstossen würde. Die ESTV dürfte wohl eher gemeint haben, dass der Automatenbetreiber aufgrund der Tatsache, dass ihm von seinem Auftraggeber keine Standplatzmiete verrechnet wird, seinen Pausenkaffee zu günstig abgeben kann und deshalb eine entsprechende Umsatzaufrechnung zu erfolgen habe. Es wird hier allerdings davon ausgegangen, dass die ESTV – entgegen ihrer eigenen Formulierung – nicht gemeint hat, dass bei tatsächlich erfolgter Fakturierung der Standplatzkosten diese nochmals aufzurechnen seien.

Es stellt sich damit die Frage, ob es zulässig ist, vom Automatenbetreiber

eine Umsatzaufrechnung in Höhe der nicht an ihn fakturierten Standplatzmiete vorzunehmen.

Erbringt der Automatenbetreiber seine *Verpflegungsleistung direkt an das Personal* seines Auftraggebers und erhält von diesem direkt sein Entgelt, so kann der – nach Meinung der ESTV – um die Standplatzmietkosten zu tiefe Preis weder eine Begünstigung an das Personal darstellen (da der Automatenbetreiber eine Leistung an das Personal seines von ihm unabhängigen Auftraggebers erbringen würde), noch eine Verrechnung von Leistungen, da die Konsumenten ja gar keine verrechenbare Leistung an den Automatenbetreiber erbringen. Auch zwischen dem Automatenbetreiber und dem Unternehmen ist eine Aufrechnung nicht möglich, da auch hier sich die Parteien nicht nahe stehen und auch keine Leistungsverrechnung erkennbar ist. In dieser Konstellation ist somit gar keine Rechtsgrundlage für eine Aufrechnung vorhanden.

Erbringt dagegen der Automatenbetreiber seine *Leistung an den Unternehmer*, so ist eine Leistungsverrechnung denkbar, indem der Automatenbetreiber seine Leistungen um die nicht an ihn belastete Standplatzmiete reduziert. Eine Verrechnung setzt jedoch voraus, dass zwischen den Parteien zwei sich überlagernde Vertragsbeziehungen mit gegenläufigen typischen Vertragsleistungen vorliegen und nur die Differenz der beiden Entgelte tatsächlich überwiesen wird. Im vorliegenden Fall liegen aber offensichtlich nicht zwei sich gegenseitig überlagernde Vertragsverhältnisse zwischen den beiden Vertragsparteien vor, da sich die beiden nie vorgestellt haben dürften, einen Mietvertrag über einen Automatenstandplatz abzuschliessen. Ohne übereinstimmenden Willen zum Abschluss eines entsprechenden Vertrages kann ein solcher jedoch auch nicht von der Mehrwertsteuer konstruiert werden [6]. Die Zurverfügungstellung des Automatenstandplatzes ist keine Raumvermietung, sondern eine Abnahmeleistung des Unternehmens, damit der Automatenbetreiber seine Leistung überhaupt erbringen kann. Sie ist damit Teil des Verpflegungsvertrages und keine selbständige vertragli-

che Leistung. Die gleiche Meinung vertritt die ESTV in anderem Zusammenhang auch selber, indem sie bisher noch nicht verlangt hat, dass bei einem geleasten Kopierer, beim Gebrauch von Arbeitsplätzen durch externe Handwerker oder Berater oder durch die Revisionsstelle eine Aufrechnung aus Verrechnung von Platz- und Infrastrukturkosten vorzunehmen sei. Es ist auch nicht bekannt, dass von den Revisoren der Mehrwertsteuerverwaltung für deren Gebrauch eines externen Arbeitsplatzes und der Infrastruktur anlässlich ihrer Revision bei Unternehmen eine Entschädigung verlangt werden müsste.

Sollte die Mehrwertsteuerverwaltung an ihrer Position der Aufrechnung einer fiktiven Standplatzgebühr festhalten, löst dies in verschiedensten Bereichen der MWST eine enorme Rechtsunsicherheit aus, indem diesfalls die Steuerpflichtigen nie wissen, wann eine Annahmelleistung gemäss OR 91 als selbständige MWST-bare Leistung betrachtet wird und wann nicht. Die MWST ist über weiteste Strecken eine Steuer auf zivilrechtlichen vertraglichen Leistungen und Steuerobjekt nach MWSTG Art. 5 ist das vertragliche Entgelt. Nach der hier vertretenen Meinung darf von dieser Bemessung des Steuerobjektes nur dann abgewichen werden, wenn dafür eine besondere Rechtsgrundlage vorhanden ist oder die Voraussetzungen einer *Steuerumgehung* vorliegen.

Letzteres würde hier heissen, dass die Aufrechnung einer Standplatzmiete für einen Lebensmittelautomaten dann als gerechtfertigt erscheint, wenn die Nichtbeanspruchung eines Standplatzmietentgelts eine *ungewöhnliche Konstruktion mit dem Ziel der Einsparung von Steuern und einer tatsächlich eintretenden Steuerersparnis* ist. Diese Voraussetzungen dürften betreffend nicht fakturierter Standplatzmiete deshalb nie gegeben sein, weil die Zurverfügungstellung eines entsprechenden Platzes zum Aufstellen eines Lebensmittelautomaten zwingende Voraussetzung für die Erbringung der Verpflegungsleistung eines Automatenbetreibers ist und als selbständige vertragliche Leistung in diesem Zusammenhang gar keinen Sinn macht.

Nach der hier vertretenen Meinung ist somit eine *Aufrechnung* beim Automatenbetreiber für den von ihm benötigten *Automatenstandplatz gemäss Z 321 nicht zulässig*.

In der gleichen Ziffer der Wegleitung 2001 wird in Fussnote 10 eine annäherungsweise *Berechnung der Infrastrukturkosten* (Standplatz, Strom, Wasser) angeboten. Diese beträgt 30% des Automatenumsatzes. Es ist kaum eine Konstellation denkbar, bei der diese Berechnung – wenn sie zulässig wäre – nicht zu einem viel zu hohen Aufrechnungsbetrag führen würde. Wird bei einem normalen Getränkeautomaten mit etwa 1m² Platzbedarf ein Umsatz von CHF 10000 pro Jahr erzielt, würde die «annäherungsweise» Infrastrukturkosten-Aufrechnung CHF 3000 betragen. Mit anderen Worten kalkuliert die ESTV bei dieser Aufrechnung mit einem Jahresmietpreis von rund CHF 3000 pro m². Bei Anwendung eines durchschnittlichen Bodenmietpreises von CHF 200 pro m² pro Jahr und CHF 50 für Strom und Wasser ergibt das mit CHF 250 immerhin einen um mehr als den Faktor 12 tieferen Aufrechnungsbetrag.

4. Unentgeltliche Abgabe von Lebensmitteln an das Personal unter Beizug eines Drittunternehmens

In dieser *Sachverhaltskonstellation* erbringt der Drittunternehmer seine Leistung ausschliesslich an den Unternehmer und dieser verpflegt sein Personal gratis.

Wird die *Freigrenze von CHF 300* gemäss MWSTG Art. 9, Abs. 1 c nicht überschritten, so ist kein Eigenverbrauch geschuldet und nur 50% der Vorsteuern auf den Lebensmitteln dürfen geltend gemacht werden. Bei allen anderen Auslagen beträgt der Vorsteueranspruch 100%.

Beim Überschreiten der CHF 300 entfällt der Vorsteueranspruch dagegen ganz und die Eigenverbrauchssteuer ist geschuldet. Dabei stellen sich – soweit derzeit erkennbar – keine weiteren, hier nicht schon aufgeworfenen Fragestellungen.

Die Mindestbemessungs-Vergleichsrechnung nach MWSTG Art. 33, Abs. 3 entfällt hier, da die Eigenverbrauchsabrechnung zu einer MWST-Belastung zu Marktpreisen führt und damit eine Vergünstigung höchstens im Umfang des «Gratisstandplatzes» vorliegen kann. Eine diesbezügliche Aufrechnung wird nach der hier vertretenen Meinung – wie dargestellt – jedoch als unzulässig erachtet, so dass sich daraus auch keine Auswirkungen auf die Mindestbemessung ergeben.

5. Komplexe Verhältnisse

In kleineren Unternehmen stellt die Behandlung der Pausenverpflegung i.d.R. kein allzu grosses Problem dar, indem aufgrund der hier dargestellten Überlegungen i.d.R. eine einfache Abwicklung mit vernünftigem Aufwand erreicht werden kann. Erhebliche Unsicherheit verursacht die Problemstellung dagegen bei grösseren Unternehmen und Verwaltungen, wo oft neben einander gleichzeitig unterschiedlichste Konstellationen vorliegen:

- So werden manchenorts Getränke und Früchte gratis, andere Lebensmittel aber entgeltlich abgegeben.
- Verschiedene Pausenräume können unterschiedlich eingerichtet sein.
- Verschiedene MitarbeiterInnen-Kategorien werden unter Umständen unterschiedlich behandelt.

In grösseren Unternehmen erscheint es damit empfehlenswert, die Pausenverpflegungssituation zu analysieren, zu dokumentieren und eine einheitliche Behandlung umzusetzen.

6. Entwicklung der Praxis zur Mehrwertsteuer

Unternehmen stellen Ihren Mitarbeitern nicht deshalb Kaffee, Mineralwasser, Früchte und Süssigkeiten zur Verfügung, weil sie damit eine neue Geschäftsaktivität aufbauen oder eine versteckte Leistung an das Personal erbringen wollen, sondern weil dies i.d.R. marktüblich ist und vom Personal erwartet wird. Wenn ein Unternehmen

von seinen MitarbeiterInnen ein besonderes Engagement erwartet, muss es auch bereit sein, ein adäquates Arbeitsumfeld anzubieten. Dazu gehört neben minimalen Verpflegungsmöglichkeiten, Pausenraum, Toiletten, in manchen Fällen auch Kinderkrippen u.s.w.

Dies sind nicht Auslagen mit Konsumcharakter sondern notwendige Voraussetzung zur Erreichung der geschäftlichen Leistungsfähigkeit und der steuerbaren Umsätze. Die damit verbundenen Auslagen haben geschäftlichen Charakter und es ist nicht einzusehen, weshalb die damit verbundenen Vorsteuern nicht im üblichen Rahmen von MWSTG Art. 38 ff. sollen geltend gemacht werden können.

Eine derartige – durchaus gesetzeskonforme – etwas grosszügigere Haltung der Steuerverwaltung würde einen erheblichen administrativen Aufwand und eine unverhältnismässige Bindung von personellen Ressourcen für eine Thematik von untergeordneter Bedeutung beseitigen, ohne zu einem substantiellen Steuerausfall zu führen. ≡

Anmerkungen

- 1 Diese Zusammenfassung stellt einen Vorschlag dar, welcher teilweise vereinfacht, teilweise von der Meinung der Mehrwertsteuerverwaltung abweicht. Es wird damit versucht, mit vernünftigem administrativem Aufwand ein für alle Betroffenen akzeptables MWSTG-konformes Ergebnis zu erreichen.
- 2 Näheres zu dieser Abgrenzung folgt voraussichtlich in einem separaten Artikel in einer nächsten Ausgabe des ST.
- 3 Ebenso: Dieter Metzger, Kurz-Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Cosmos Verlag, Muri/Bern 2000, Art. 33 Nr. 9
- 4 So etwa gemäss Merkblatt Nr. 06 über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung unter 3.2.1, 2. Abschnitt
- 5 Zwingend ist das nicht: Viele unverzichtbare Ansprüche bestehen aus Arbeitsrecht und brauchen im Arbeitsvertrag nicht ausdrücklich erwähnt zu werden, andererseits wird auch Belangloses in die Arbeitsverträge geschrieben, ohne dass dadurch durchsetzbare Ansprüche entstehen. Probleme tauchen hier insbesondere dann auf, wenn nicht alle Arbeitsverträge gleich lauten.
- 6 Eine Aufblähung des Umsatzes um derartige Standplatzeinnahmen erscheint handelsrechtlich fragwürdig und dürfte von der Revisionsstelle nur ungern toleriert werden.