Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.68/2003 /grl

Urteil vom 31. August 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher Diego Clavadetscher,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, gastgewerbliche Leistungen (Minibar-Umsätze),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 17. Januar 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG betreibt den Speisewagen- und Minibar-Service in Eisenbahnzügen. Sie ist mit Wirkung ab 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung führte im Juni 1998 bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle für die Perioden (Quartale) 1/95 - 1/98 durch. Mit Ergänzungsabrechnungen Nr. 26'021 und 26'022 vom 22./23. Juni 1998 forderte sie von der Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. -.- und Fr. -.- nebst Verzugszins nach. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hatte u.a. festgestellt, dass die Steuerpflichtige im Rahmen des Minibar-Service in Zügen die Abgabe von nichtalkoholischen Getränken und anderen Lebensmitteln zum reduzierten statt zum normalen Steuersatz abgerechnet (Ergänzungsabrechnung Nr. 26'022) und Beherbergungsleistungen nicht deklariert hatte (Ergänzungsabrechnung Nr. 26'021).

Mit Entscheid vom 9. September 1998 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuernachforderungen und stellte überdies fest, die Steuerpflichtige habe sämtliche Umsätze von Minibars in Eisenbahnzügen auf Inlandstrecken als gastgewerbliche Leistungen zum Normalsatz zu versteuern. Des Weitern seien die Beherbergungsleistungen bis 30. September 1996 zum Satz von 3 % zu versteuern. Im Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2001 hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung an diesen Nachforderungen fest und auferlegte der Einsprecherin die Kosten des Entscheid- und Einspracheverfahrens.
B.
Die X._____ führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Streitig war im Wesentlichen noch die Rechtmässigkeit der Verwaltungspraxis, wonach die Minibar-Umsätze als gastgewerbliche Leistungen zu qualifizieren und zum Normalsatz zu versteuern sind.

Mit Entscheid vom 17. Januar 2003 wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission die Beschwerde ab und bestätigte den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Dezember 2001. Hinsichtlich der Nachforderung für Beherbergungsleistungen (Ergänzungsabrechnung Nr. 26'021) trat die Steuerrekurskommission auf die Beschwerde nicht ein, da die Beschwerde in diesem Punkt keine Begründung enthielt.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die X._____ AG, es sei der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 17. Januar 2003 aufzuheben und die aufgrund der Ergänzungsabrechnung Nr. 26'022 (Minibar-Umsätze) allenfalls noch zu bezahlende Mehrwertsteuer gerichtlich festzusetzen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung sei anzuweisen, die zu Unrecht vorsorglich geleisteten Zahlungen der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, auf die Beschwerde nicht einzutreten, soweit damit der Nichteintretensentscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission angefochten sein sollte, und es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2001 in Dispositiv Ziffer 3b (Nachforderung für Beherbergungsleistungen u.a.) in Rechtskraft erwachsen sei. Im Übrigen sei die Beschwerde abzuweisen und der Einspracheentscheid zu bestätigen.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtete auf Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellt den Antrag, es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid in Dispositiv Ziff. 3b in Rechtskraft erwachsen sei. Die Vorinstanz trat im angefochtenen Entscheid auf die Beschwerde hinsichtlich der Nachforderung für Beherbergungsleistungen (Einspracheentscheid Dispositiv Ziff. 3b) nicht ein, weil die Beschwerde zu diesem Punkt keine Begründung enthielt und die Beschwerdeführerin innert der Nachfrist auch keine verbesserte Beschwerdeschrift eingereicht hatte. In diesem Punkt ist der Entscheid der Vorinstanz vor Bundesgericht nicht angefochten worden und der Einspracheentscheid rechtskräftig und vollstreckbar. Einer ausdrücklichen Feststellung des Bundesgerichts hierüber bedarf es indessen - entgegen dem Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung - nicht. Das Bundesgericht kann nicht Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden ausstellen. Die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist. Wird der Entscheid der Verwaltung (wie hier) auf dem Rechtsmittelweg angefochten, so bildet der angefochtene Entscheid zusammen mit dem rechtskräftigen Rechtsmittelentscheid die Grundlage,
damit die Rechtskraftbescheinigung durch die Behörde ausgestellt werden kann. Dabei hat es sein Bewenden.
1.2 Nicht einzutreten ist auch auf den Antrag der Beschwerdeführerin, es sei die Eidgenössische Steuerverwaltung anzuweisen, die zu Unrecht vorsorglich geleisteten Zahlungen der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Es wird Sache der Eidgenössischen Steuerverwaltung sein, die aufgrund des vorliegenden Urteils sich allenfalls ergebenden Rückerstattungsansprüche zu beziffern und der Beschwerdeführerin mit Gutschriftanzeige zur Kenntnis zu bringen.
1.3 Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten. Einzig umstritten und zu prüfen ist noch, ob die Umsätze, welche die Beschwerdeführerin aufgrund ihres Minibar-Service in Eisenbahnzügen erzielt, als gastgewerbliche Leistungen zu qualifizieren und dem Normalsatz zu unterstellen sind, und ob die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu tragen hat.
2.
Anwendbar ist vorliegend noch die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201). Art. 27 Abs. 1 MWSTV enthält drei Steuersätze: den Normalsatz, den reduzierten Satz sowie den Sondersatz. Buchstabe a dieser Vorschrift zählt die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die der Verordnungsgeber aus sozialpolitischen Gründen dem reduzierten Steuersatz von damals 2 % (heute 2,4 %) unterstellte, abschliessend auf. Es geht um Gegenstände des täglichen Bedarfs, die bereits unter der Herrschaft des Warenumsatzsteuerbeschlusses in der sog. Freiliste enthalten waren (vgl. Dieter Metzger, Kurz-Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 3 zu Art. 36). Buchstabe abis enthält sodann den Sondersatz für Beherbergungsleistungen von 3 % seit 1. Oktober 1996 (heute 3,6 %). Auf allen übrigen der Steuer unterstellten

Umsätzen findet gemäss Buchstabe b der Normalsatz von damals 6,5 % (heute 7,6 %) Anwendung. Buchstabe a, dessen Anwendung vorliegend allein umstritten ist, bestimmt in Ziffer 1, 2. Lemma, was folgt (Fassung vom 22. Juni 1994):
Ärt. 27 Steuersätze
1Die Steuer beträgt:
a) 2 Prozent
1. auf den Lieferungen und dem Eigenverbrauch folgender Gegenstände:
- (...)
- Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke; der Steuersatz von 2 Prozent gilt 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;
- (...)¨
Unter den aus sozialpolitischen Gründen dem reduzierten Steuersatz (von damals 2 %) unterstellten Umsätzen figurieren somit auch Ess- und Trinkwaren mit Ausnahme der alkoholischen Getränke. Der reduzierte Steuersatz gilt indessen nicht für gastgewerbliche Leistungen, auch wenn in deren Rahmen Ess- und Trinkwaren abgegeben werden. Eine vergleichbare Regelung enthält jetzt auch Art. 36 Abs. 1 Ziff. 2 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20), das am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist und die Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 ersetzt hat. Zusätzlich regelt Art. 36 Abs. 1 Ziff. 2 MWSTG nunmehr die sog. Hauslieferungen und den Verkauf über die Gasse (Ëss- und Trinkwaren zum Mitnehmen oder zur Auslieferung¨).
3.
3.1 Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1, 2. Lemma, MWSTV enthält für die Umschreibung der gastgewerblichen Leistungen bei der Abgabe von Ess- und Trinkwaren zwei Tatbestände:
- Eine gastgewerbliche Leistung liegt zum einen vor, wenn die steuerpflichtige Person für den K¨onsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen¨bereitstellt, typischerweise Tische und Stühle. In der Möglichkeit des Konsums an Ort und Stelle aufgrund besonderer Vorrichtungen konkretisiert sich die gastgewerbliche (Dienst-)Leistung im Sinne dieser Vorschrift. Das Merkmal stellt sicher, dass die Abgabe von Ess- und Trinkwaren vom reduzierten Steuersatz ausgenommen wird, sobald damit ein über den blossen Verkauf im Detailhandel hinausgehendes gastgewerbliches Element verbunden ist. Nicht erforderlich ist, dass die Speisen und Getränke zubereitet oder serviert werden. Obschon in der Zubereitung und im Servieren der Speise ein wesentliches gastgewerbliches Element zutage tritt, handelt es sich nicht um ein Tatbestandsmerkmal von Art. 27 Abs. 1 lit. a, 2. Lemma, MWSTV. Es genügt, dass der Leistungserbringer für den Konsum an Ort und Stelle ¨besondere Vorrichtungen¨bereithält. Auf dieses Merkmal stellen auch ausländische Umsatzsteuerrechte ab (z.B. Frankreich, vgl. Direction générale des impôts, Précis de fiscalité 2004, Rz. 2335-1; Deutschland, vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz; Luxemburg und die Niederlande, vgl. Pierre
Fontaneau, ed., Les systèmes comparés de TVA dans la CEE, Etudes Jurif, Collection Taxe sur la valeur ajoutée, S. 387, 391).
- Eine gastgewerbliche Leistung im Zusammenhang mit der Abgabe von Ess- und Trinkwaren liegt nach Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1, 2. Lemma, MWSTV ferner vor, wenn die Speisen und Getränke beim Kunden (oder an einem von ihm bestimmten Ort) zubereitet und/oder serviert werden. Damit wird auch die Abgabe von Ess- und Trinkwaren im Rahmen von Leistungen der so genannten Paragastronomie (z.B. Party-Service) zum Normalsatz besteuert. Dieser Tatbestand scheint ausländischen Steuerordnungen fremd zu sein.
3.2 Nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist die Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle gegeben, wenn besondere Einrichtungen oder Vorrichtungen wie Tische, Stühle, Bänke oder eine Theke bereitgestellt werden, die den Konsum in einem geeigneten Rahmen erlauben. Das ist in Hotels, Gasthöfen, Tea-Rooms, Imbissstuben, aber auch etwa Festwirtschaften der Fall. Ob diese Einrichtungen dem Leistungserbringer gehören oder von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden und ob die Konsumationsmöglichkeit vom Kunden benützt wird oder nicht, ist nach der Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung unerheblich (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Ziff. 216 ff., nachfolgend: Wegleitung). Da Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1, 2. Lemma, MWSTV nicht verlangt, dass die Speisen und Getränke zubereitet und serviert werden, liegt nach der Verwaltungspraxis eine gastgewerbliche Leistung (und nicht nur eine Lieferung von Ess-

oder Trinkwaren) auch dann vor, wenn Speisen oder Getränke in einem Selbstbedienungsrestaurant oder an einem Marktstand oder Kiosk mit Konsumationseinrichtung abgegeben werden. Auch Lebensmittelverkäufe an der Rezeption oder im Aufenthaltsraum oder die Abgabe von Trinkwaren aus Getränkeautomaten
unterliegen als gastgewerbliche Leistungen dem ordentlichen Steuersatz (Merkblatt Nr. 28 über die Abgrenzung zwischen gastgewerblichen Leistungen und Lieferungen von Ess- und Trinkwaren, Ziff. 4.3.2 ff.). Selbst die Abgabe von Ess- und Trinkwaren aus einer Minibar im Hotelzimmer ist nach dieser Praxis eine gastgewerbliche Leistung (Wegleitung, a.a.O., Ziff. 222).
Hingegen gelten nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung Einrichtungen und Vorrichtungen, die bloss dem Verkauf von Gegenständen dienen, nicht als Konsumationseinrichtungen. Die Abgabe von Esswaren und Getränken - auch fertig zubereiteten - an Kiosken, Verkaufstheken oder Marktständen ist daher keine gastgewerbliche Leistung, sofern an Ort und Stelle keine Konsumationsmöglichkeit besteht (Wegleitung, a.a.O., Ziff. 233).

Auch der Transport von Speisen und Getränken zum Kunden, selbst wenn dafür besondere Behältnisse zur Kälte- oder Wärmespeicherung verwendet werden, gilt nicht als gastgewerbliche Leistung (Wegleitung, a.a.O., Ziff. 228). Hauslieferungen von fertig zubereiteten Speisen unterliegen deshalb dem ermässigten Steuersatz, sofern diese Umsätze von einem allfällig dazugehörenden Gastgewerbebetrieb organisatorisch getrennt erfolgen (vgl. Merkblatt, a.a.O., Ziff. 3.1, 3.4, und dazu BGE 123 II 16 E. 9d S. 35).
3.3 Der gesetzgeberische Gedanke, wie er in Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1, 2. Lemma, MWSTV (und nunmehr in Art. 36 Abs. 1 Ziff. 2 MWSTG) zum Ausdruck kommt, besteht darin, die Abgabe derjenigen Ess- und Trinkwaren, die über die reine Warenlieferung hinaus mit einem zusätzlichen Dienstleistungsanteil verbunden ist, von der Besteuerung zum ermässigten Satz auszunehmen. Das sind die gastgewerblichen Leistungen, die nach der gesetzlichen Definition dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige für den Konsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereithält oder wenn er die Ess- und Trinkwaren beim Kunden zubereitet oder serviert. Bei diesen rechtfertigt es sich nach den sozialpolitischen Wertungen des Gesetzgebers nicht, sie dem ermässigten Steuersatz zu unterstellen. Mit dem Erfordernis von Konsumeinrichtungen an Ort und Stelle hat der Verordnungsgeber (und jetzt auch der Gesetzgeber) ein sachgerechtes und zweckmässiges Abgrenzungskriterium geschaffen, wie das Bundesgericht bereits in BGE 123 II 16 Gelegenheit hatte festzustellen. In der Tat erscheint die Möglichkeit, Speisen und Getränke an Ort und Stelle zu konsumieren, beispielsweise an einem Tisch, als wesentliches Merkmal der gastgewerblichen Leistung. Es trägt den
Unterschieden zwischen Lebensmittelhandel und Gastgewerbe hinreichend Rechnung und ist leicht zu handhaben. Es schliesst nicht aus, dass daneben auch eigentliche Servier- und Zubereitungsleistungen erbracht werden; notwendig für die Annahme einer gastgewerblichen Leistung ist das jedoch nicht (ausführlich BGE 123 II 16 E. 6 S. 26 ff.).
Auch das vom Verordnungsgeber gewählte weitere Tatbestandsmerkmal - das Zubereiten oder Servieren von Ess- und Trinkwaren beim Kunden - ist nicht zu beanstanden. Der schweizerische Gesetzgeber hat damit ein Kriterium eingeführt, das auch Leistungen der sog. Paragastronomie erfasst und eine gleichmässige Behandlung der gastgewerblichen und der gastgewerbeähnlichen Betriebe erlaubt. Ausländische Umsatzsteuerrechte enthalten diesen Tatbestand nicht, was schon kritisiert wurde (vgl. die Kritik des deutschen Bundesfinanzhofes, wiedergegeben bei Rau/Dürrwächter, a.a.O., Rz. 140 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG).
3.4 Die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (vgl. vorstehende E. 3.2) zieht den Kreis der gastgewerblichen Leistungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 lit. a, 2. Lemma, MWSTV relativ weit, indem auch etwa die Abgabe von Ess- und Trinkwaren mit Hilfe von Automaten oder einer Minibar im Hotelzimmer dem Normalsatz unterstellt wird. Doch bildet der reduzierte Steuersatz im Mehrwertsteuerrecht eine Ausnahme. Derartige Ausnahmen sind, weil sie den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer berühren, eher restriktiv zu handhaben (zu den Steuerausnahmen, vgl. BGE 124 II 193 E. 5e S. 202, 372 E. 6a S. 377; ASA 69 658 E. 6a; Urteil 2A.127/2002, StR 58/2003 S. 219 E. 4.6).
4.
4.1 Was die besondere Situation der Verköstigung auf Schiffen, in Eisenbahnen, Flugzeugen oder Autocars betrifft, müssen die gleichen Kriterien zur Anwendung gelangen. Damit von einer gastgewerblichen Leistung gesprochen werden kann, ist somit erforderlich, dass der Leistungserbringer für den Konsum der abgegebenen Speisen und Getränke an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereithält. Dabei ist den technischen Besonderheiten Rechnung zu tragen. Ein Schiffsrestaurant oder ein Speisewagen der SBB erfüllen zweifellos

das Kriterium, auch wenn technisch bedingt vermehrt als in einer normalen Gaststätte vorbereitete Speisen verwendet werden müssen. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob der Gast sich selbst bedient oder ob er bedient wird. Entscheidend ist, dass die Speisen und Getränke zum sofortigen Konsum bestimmt sind und die vorhandenen Stühle und Tische den Konsum an Ort und Stelle ermöglichen. Auch die Abgabe von Ess- und Trinkwaren in einem sog. Bistro-Wagen erfüllt das Merkmal.
4.2 Mit dem Minibar-Service in Eisenbahnwagen, aber auch in Flugzeugen, verhält es sich gleich. Es geht darum, dem Passagier Ess- und Trinkwaren für den sofortigen Konsum - während der Reise auf dem Transportmittel, d.h. an Ort und Stelle - anzubieten. Es ist damit auch eine besondere Serviceleistung verbunden, indem die Esswaren und Getränke zum Kunden befördert werden, damit dieser sie an seinem Sitzplatz in der Eisenbahn oder im Flugzeug konsumieren kann. Das ist eine gastgewerbliche oder gastgewerbeähnliche Leistung, die über die blosse Verteilfunktion im Lebensmittelhandel hinausgeht. Ermöglicht wird sie durch eine technisch-organisatorische Einheit, welche nebst dem Servierwagen und dem Servicepersonal auch die Einrichtung des Bahnwagens umfasst. Dazu gehören die Sitzgelegenheit sowie der Tisch bzw. das Fensterbrett oder die am Sitz befestigte Abstellfläche. Zwar sind die Abstellflächen im Zugabteil nicht ausschliesslich zum Zweck des Konsums dort angebracht; sie dienen der Ablage aller möglichen Gegenstände, und es kann darauf sogar gearbeitet werden. Wenn jedoch der Fahrgast vom Angebot der Minibar Gebrauch macht und sich Getränke oder Esswaren geben lässt, wird die Abstellfläche benutzt, um die Ware darauf zu deponieren.

Eine dem Sinn und Zweck entsprechende, jedenfalls nicht einschränkende Auslegung des Begriffs gastgewerbliche Leistungen in Art. 27 Abs. 1 lit. a MWSTV gebietet es, die Abgabe solcher Ess- und Trinkwaren ebenfalls vom reduzierten Steuersatz auszunehmen. Der Zweck der Norm besteht darin, die gastgewerblichen Leistungen vom blossen Verkauf von Ess- und Trinkwaren abzugrenzen. Die Verordnung verwendet hierfür das Merkmal der ̈besonderen Vorrichtungenżum Konsum an Ort und Stelle in der Meinung, dass es die Abgrenzung mit genügender Sicherheit erlaubt. Im Falle der Beschwerdeführerin umfassen die ̈besonderen Vorrichtungenḋaher nicht allein die Ablagefläche beim Fenster bzw. im Zugabteil, sondern die Einrichtung als solche, wozu auch die Sitzgelegenheit gehört, die den Konsum an Ort und Stelle erleichtert und bequem macht. Auch ein Raum, der sonst anderen Zwecken dient, kann eine solche besondere Einrichtung darstellen, wie das Beispiel des Zimmerservice im Hotel zeigt. Im vorliegenden Falle darf daher die Betrachtung nicht allein auf die Ablagefläche beim Fenster oder im Zugabteil beschränkt werden.
5.
Die Beschwerdeführerin will auf eine ausschliesslich zivilrechtliche, am Bewirtungsvertrag - einem Innominatkontrakt - orientierte Auslegung abstellen. Der Begriff ̈besondere Vorrichtungen(̈zum Konsum an Ort und Stelle) ist indessen kein zivilrechtlicher, sondern ein mehrwertsteuerrechtlicher, der im Zivilrecht nicht zwingend eine Entsprechung findet. Angesichts der Komplexität der Steuersachverhalte, die durch die fragliche Vorschrift erfasst werden müssen, ist eine eigenständige steuerrechtliche Umschreibung unerlässlich. In Frage steht die Abgrenzung der gewöhnlichen Lieferung von Esswaren und alkoholfreien Getränken einerseits von den gastgewerblichen Leistungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1, 2. Lemma, MWSTV andererseits. Wie die Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift zeigt, ging es darum, nicht nur die gastgewerbliche Leistung des eigentlichen Bewirtungsvertrages zu erfassen, sondern auch die weiteren Leistungen, die man unter dem Begriff Paragastronomie zusammenfassen kann (BGE 123 II 16 E. 6b S. 26 f., mit Nachweisen). Das kommt im Wortlaut der Vorschrift darin zum Ausdruck, dass eine gastgewerbliche Leistung nicht nur dann vorliegt, wenn dem Gast gegen Entgelt Speise und/oder Trank verabreicht wird, die er
in den Räumen des Gastwirtes zu sich nehmen kann (das entspricht dem Bewirtungsvertrag, vgl. Schluep/Amstutz, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 3. Aufl. 2003, Einl. vor Art. 184 ff., N 343; Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 3. Aufl. 2003, S. 567 f.; Evelyne Peyser, Der Bewirtungsvertrag, Diss. Basel 1982, S. 2 f.; BGE 108 II 449 E. 3 S. 452), sondern auch dann, wenn die steuerpflichtige Person Speisen und Getränke beim Kunden zubereitet oder serviert (z.B. Partyservice, Bewirtung in vom Kunden gemieteten Räumlichkeiten). In gleicher Weise muss auch dann von einer gastgewerblichen Leistung gesprochen werden, wenn die steuerpflichtige Person (vertraglich) berechtigt ist, in Räumlichkeiten eines Dritten - wie hier der SBB - dem Kunden Speisen und Getränke zu verabreichen. Bereits aus diesem Grund gibt die von der Beschwerdeführerin angerufene, ausschliesslich zivilrechtliche Betrachtungsweise nichts her.
6.
6.1 Die Beschwerdeführerin äussert gegenüber dieser Auslegung von Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 MWSTV

auch verfassungsrechtliche Bedenken: Wie die Erfahrung zeige, benutzten viele Kunden von Verkaufsständen im Bahnhof für den Konsum im Eisenbahnwagen die gleichen Einrichtungen wie die Kunden der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin habe daher aufgrund des Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 BV) Anspruch darauf, dass ihre Leistungen gleich wie diejenigen eines Verkaufsstandes im Bahnhof qualifiziert würden. Für den Kunden spiele es zudem keine wesentliche Rolle, ob er seinen Einkauf an einem Verkaufsstand im Bahnhof erledige oder erst später am rollenden Verkaufsstand der Beschwerdeführerin; die Angebote würden sich in Bezug auf Qualität und Preis entsprechen, und auch der Komfort beim Verzehr der Speisen und Getränke sei der gleiche, zumal dem Reisenden die Einrichtungen im Eisenbahnwagen zur Verfügung stünden unabhängig davon, ob er sich die Ware bei der Beschwerdeführerin oder an einem Verkaufsstand im Bahnhof besorge. Wenn die Beschwerdeführerin einen höheren Steuersatz abzurechnen habe als die Konkurrenz, entstehe ihr fraglos ein Wettbewerbsnachteil, was gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer
verstosse.

6.2 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt ein Erlass den Grundsatz der Rechtsgleichheit (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 (BGE 129 I 1 E. 3; 128 I 295 E. 7b S. 312; 127 I 185 E. 5 S. 192). Art. 27 BV gewährleistet zudem die Wirtschaftsfreiheit, die nach der Rechtsprechung auch die Gleichbehandlung der Gewerbegenossen umfasst, das heisst den Anspruch, dass staatliche Massnahmen wettbewerbsneutral sind (Art. 94 Abs. 1 und 4 BV; BGE 125 I 182 E. 5e S. 200, 431 E. 4b/aa S. 435). Dieser Gleichbehandlungsanspruch steht aber nur direkten Konkurrenten zu (BGE 125 I 431 E. 4b/aa S. 435; 125 II 129 E. 10b S. 149, 326 E. 10c S. 346; 124 II 193 E. 8b S. 211 f.). Darüber hinaus richtet sich der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität in erster Linie an den Gesetzgeber (hier den Bundesrat), ferner an die Verwaltung; er ist auch bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts zu beachten. Der Grundsatz verleiht dem Bürger aber nur insoweit ein subjektives Recht, als ihm Art. 8 oder 27 BV einen Gleichbehandlungsanspruch einräumen (BGE 125 II 326 E. 10a
S. 345; 124 II 193 E. 8a S. 211; ASA 71 564 E. 8b).

6.3 Im Lichte dieser Grundsätze sind die Einwände der Beschwerdeführerin nicht berechtigt. Die Beschwerdeführerin bietet ein anderes Leistungsbündel an als ein Verkaufsstand im Bahnhof ohne Konsumationsmöglichkeit, selbst wenn die abgegebenen Speisen und Getränke weitgehend identisch sind. Das kommt darin zum Ausdruck, dass die Beschwerdeführerin die Ware an Ort und Stelle, d.h. im Zug, anbieten kann. Die Servierleistung an Ort und Stelle ist ein zusätzliches Element, das den gastgewerblichen Charakter der Leistung ausmacht und den allenfalls etwas höheren Preis rechtfertigt. Diese Möglichkeit hat der Verkaufsstand ohne Konsumationsvorrichtung im Bahnhof nicht. Es besteht zudem kein räumlicher Zusammenhang zwischen dem Verkaufsstand im Bahnhof und den besonderen Vorrichtungen im Zug. Der Reisende muss vielmehr die Ware selbst in den Zug mitbringen, sofern er sie dort konsumieren will. Das sind Elemente, die eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen. Zudem wendet sich die Beschwerdeführerin an ein anderes Publikum als der Verkaufsstand im Bahnhof, der nicht nur Abreisende, sondern auch andere Passanten zu seinen Kunden zählt. Eine rechtsungleiche Behandlung oder eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit liegt nicht vor.

7.

Fragen der rechtsgleichen Behandlung und der Wettbewerbsneutralität können sich indessen in einer anderen Hinsicht stellen: Obschon mit der Zubereitung von Speisen und Getränken ein Dienstleistungselement verbunden ist, ist die Abgabe konsumfertig zubereiteter Speisen den gastgewerblichen Leistungen nicht gleichgestellt; die Abgabe konsumfertig zubereiteter Mahlzeiten ist nicht Tatbestandsmerkmal der gastgewerblichen Leistung nach Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 MWSTV (vorstehende E. 3.2). Der Grund liegt darin, dass der Begriff ¨konsumfertig zubereitete Speisen¨in der Praxis schwer zu handhaben wäre. Darauf wurde bereits bei den vorbereitenden Arbeiten zur Mehrwertsteuerverordnung hingewiesen (dazu ausführlich BGE 123 II 16 E. 6b ff. S. 26 ff.). Es stellt sich dennoch die Frage, ob das Fehlen dieses Merkmals zu unzulässigen Wettbewerbsverzerrungen zwischen Betrieben der gleichen Branche oder ähnlicher Branchen führen kann.

Die Frage kann verneint werden. Von der Regelungslücke in Art. 27 Abs. 1 lit. a, 2. Lemma, MWSTV profitiert in erster Linie der Lebensmittelhandel, der neben dem eigentlichen Verkauf von Lebensmitteln auch essfertig zubereitete Speisen wie Sandwiches, Backwaren und selbst warme Speisen in dafür geeigneter Verpackung zum reduzierten Steuersatz abgeben kann. Nutzen zieht daraus indessen auch das Gastgewerbe bei den sog. Hauslieferungen und beim Verkauf ¨uber die Gasse.. Auch diese Umsätze unterliegen dem reduzierten

Steuersatz, sofern organisatorische Massnahmen zur Abgrenzung dieser Umsätze vom übrigen Gastgewerbebetrieb getroffen werden (vgl. BGE 123 II 16 E. 9; nunmehr Art. 36 Abs. 1 Ziff. 2 MWSTG). Bestehen in einem Lebensmittelgeschäft Einrichtungen zum Konsum an Ort und Stelle, sind von diesem jedoch die Abgrenzungsregeln zu beachten. Andernfalls unterliegen diese Umsätze ebenfalls dem normalen Steuersatz. Damit werden diese Betriebe gleich behandelt wie feststehende und fahrbare Verkaufsstände mit Konsumationseinrichtungen einschliesslich der Minibar-Betriebe in Eisenbahnzügen. In dieser Hinsicht wendet die Praxis die Vorschrift wettbewerbsneutral an.
8.
Die Abgabe von nichtalkoholischen Getränken und Speisen im Rahmen des Minibar-Service in Eisenbahnzügen ist nach dem Gesagten als gastgewerbliche Leistung im Sinne von Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1, 2. Lemma, MWSTV zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin hat daher die diesbezüglichen Umsätze zum Normalsatz zu versteuern. In rechnerischer Hinsicht ist die Steuerforderung gemäss Ergänzungsabrechnung für die in Frage stehenden Perioden nicht bestritten und nach den Akten nicht offensichtlich unrichtig. Das führt zur Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Hauptpunkt.
9.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung auferlegte die Kosten des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens der Beschwerdeführerin. Die Vorinstanz bestätigte die Kostenauflage. Die Beschwerdeführerin macht geltend, es stehe im Widerspruch zu den intertemporalrechtlichen Grundsätzen, ihr diese Kosten aufzuerlegen.

Im Zeitpunkt der Einleitung des Einspracheverfahrens stand noch die Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 in Kraft. Der Einspracheentscheid erging indessen unter neuem Recht. Nach altem Recht sind die Kosten abweisender Einspracheentscheide in der Regel von den Einsprechenden zu tragen (Art. 56 Abs. 2 MWSTV). Auf diese Bestimmung sowie die Übergangsbestimmung des Art. 93 Abs. 1 MWSTG verweist die Vorinstanz (Urteil E. 5). Demgegenüber beruft sich die Beschwerdeführerin auf das neue Recht, wonach im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren in der Regel keine Kosten erhoben werden (Art. 68 MWSTG).

Nach der Praxis des Bundesgerichts sind neue Verfahrensvorschriften auf hängige Verfahren in der Regel sofort anwendbar, sofern die Kontinuität des materiellen Rechts gewährleistet ist und eine positive Übergangsnorm fehlt. Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (vgl. ASA 67 409 E. 3b, mit zahlreichen Hinweisen). Das trifft hier zu. Gründe, weshalb der Beschwerdeführerin ausnahmsweise die Kosten aufzuerlegen sind (Art. 68 Abs. 1 und 2 MWSTG), sind nicht zu erkennen. Insbesondere hat sie die lange Dauer des Einspracheverfahrens nicht zu vertreten. Eine andere Betrachtungsweise legt auch die Übergangsbestimmung in Art. 93 Abs. 1 MWSTG nicht nahe, zumal sich diese Vorschrift (wie auch Art. 94 MWSTG) klarerweise auf die materiell-rechtlichen Vorschriften und nicht auf Verfahrensbestimmungen bezieht. Die Kostenauflage im Einspracheentscheid ist aufzuheben.
10.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist nach dem Gesagten hinsichtlich des Kostenpunkts im Einspracheentscheid gutzuheissen; im Übrigen ist sie abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Obschon die Beschwerdeführerin in einem Nebenpunkt obsiegt, sind ihr die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens gesamthaft aufzuerlegen und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen. Die Verlegung der Kosten des Einspracheverfahrens ist im Verhältnis zur gesamten Streitsache von derart untergeordneter Bedeutung, dass sich weder eine Kostenausscheidung für die Verfahrenskosten noch die Zusprechung einer reduzierten Parteientschädigung rechtfertigt. In diesem Punkt bedarf auch der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission keiner Korrektur.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird insoweit teilweise gutgeheissen, als Dispositiv Ziffer 4 des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Dezember 2001 ersatzlos aufgehoben wird. Im Übrigen wird die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist, und der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 17. Januar 2003 bestätigt.
2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 25'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 31. August 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: