

Aktuelle VwGH-Judikatur

VwGH: Erhebung von Getränkesteuer bei Restaurationsumsätzen zulässig!

Der Begriff der „Lieferung“ im österreichischen Getränkesteuerrecht entspricht nicht dem gemeinschaftsrechtlichen Begriff der „Lieferung“

VON MAG. PATRICK PLANSKY*)

Mit dem Urteil des EuGH aus dem Jahr 2000 in der Rechtsache *EKW und Wein & Co* hat der EuGH den Eindruck erweckt, dass die Erhebung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke generell nicht zulässig sei. Mit seinem Urteil vom 10. 3. 2005 in der Rechtsache *Hermann* hat der EuGH allerdings klar gemacht, dass bei Restaurationsumsätzen die Erhebung von Getränkesteuer nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, wenn das Dienstleistungselement überwiegt. Im jüngsten Erkenntnis vom 27. 4. 2005 hat der VwGH die Urteile auf die österreichische Rechtslage umgelegt und auch die innerstaatliche Befugnis zur Erhebung von Getränkesteuer klargestellt.

I. Der Gegenstand des Erkenntnisses des VwGH vom 27. 4. 2006, 2005/16/0217-6

Bereits im Jahr 1997 hat der VwGH dem EuGH eine Frage über die Zulässigkeit der Erhebung der Getränkesteuer vorgelegt.¹⁾ Der Fall betraf u. a. die Umsätze einer in einem Krankenhaus betriebenen Cafeteria. Der EuGH kam damals zu dem Ergebnis, dass die Erhebung der Getränkesteuer auf die entgeltliche „Lieferung“ nicht zulässig ist, und hat damit den Eindruck erweckt, dass die Erhebung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke – also auch bei Restaurationsumsätzen – generell gemeinschaftswidrig sei.²⁾ Dies wurde in der Folge vom VwGH³⁾ wie auch vom überwiegenden Schrifttum⁴⁾ so gesehen. Überrascht wurde daher das Urteil des EuGH in der Rs. *Hermann*⁵⁾ aufgenommen. Der EuGH hatte sich darin mit der Frankfurter Getränkesteuer auseinander zu setzen und hat dabei Restaurationsumsätze nicht als „Lieferungen“, sondern als „Dienstleistungen“ im gemeinschaftsrechtlichen Sinn befunden und damit die Zulässigkeit der Getränkebesteuerung auf Restaurationsumsätze angenommen.

Nachdem der VwGH bislang davon ausgegangen war, dass die Erhebung von Getränkesteuer auf alkoholische Getränke generell nicht zulässig war, hatte er in seinem Erkenntnis vom 27. 4. 2006 die Gelegenheit, sich auch mit dem jüngsten Urteil des EuGH zur Getränkebesteuerung in der Rs. *Hermann* auseinander zu setzen. Dabei hat der VwGH zum einen die Frage behandelt, ob es dem Urteil in der Rs. *Hermann* nunmehr zu entnehmen ist, dass Restaurationsumsätze auch in Österreich der Getränkesteuer unterliegen dürfen und andererseits, ob das österreichische Getränkesteuerrecht überhaupt eine Rechtsgrundlage zur Besteuerung von Restaurationsumsätzen vorsieht.

*) Mag. Patrick Plansky ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien sowie Projektmitarbeiter beim Spezialforschungsbereich (SFB) „International Tax Coordination“ des Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung (FWF) an derselben Universität.

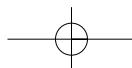
¹⁾ VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0221, vom EuGH behandelt unter EuGH v. 9. 3. 2000, Rs. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein und Wein & Co*, Slg. 2000, I-1157.

²⁾ EuGH v. 29. 3. 2000, Rs. C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg. 2000, I-1157, Rn. 50.

³⁾ VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0675.

⁴⁾ Vgl. z. B. *Novacek*, Ist die österreichische Getränkesteuer EG-widrig? *ÖStZ* 1996, 230 (230 ff.); *Hollik*, Getränkesteuer – Rückzahlungen auf Grund des EuGH-Urteils vom 9. 3. 2000, Rs. C-437/97 (Teil III), *FJ* 2002, 42 (46); jüngst auch *Postl/Ehgartner*, Zur österreichischen Getränkesteuer nach dem EuGH-Urteil *Hermann* (Teil 1) 304, (304 ff.), die die Erhebung der Getränkesteuer auf Restaurationsumsätze in Österreich selbst nach dem Urteil des EuGH in der Rs. *Hermann* als gemeinschaftswidrig ansehen.

⁵⁾ EuGH v. 10. 3. 2005, Rs. C-491/03, *Hermann (faillite Volkswirt Weinschänken)*, Slg. 2005, I-2025.



II. Die gemeinschaftsrechtliche Befugnis zur Erhebung von Getränkesteuer

Im ersten Teil der Urteilsbegründung widmete sich der VwGH der Frage, ob die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Verbrauchsteuer-RL⁶⁾ und der 6. MwSt-RL⁷⁾ so zu verstehen sind, dass die Getränkebesteuerung von Restaurationsumsätzen gemeinschaftskonform ist.⁸⁾ Im Zentrum stand dabei die Frage, ob die Unterschiede zwischen der Frankfurter und der Wiener Getränkesteuer⁹⁾ derart groß sind, dass das Urteil in der Rs. *Hermann* keine Auswirkungen auf die Beurteilung der Rechtslage in Österreich hätte oder, ob nicht die Frankfurter und die Wiener Getränkesteuer derart vergleichbar sind,¹⁰⁾ dass die Begründungen im Tenor des Urteils in der Rs. *Hermann* (uningeschränkt) auch auf die österreichische Rechtslage umgelegt werden können, sodass Restaurationsumsätze auch in Österreich der Getränkebesteuerung unterliegen können. Im Schrifttum werden dazu gänzlich konträre Sichtweisen vertreten. So sehen *Postl/Ehgartner* einen Unterschied darin, dass die österreichische Getränkesteuer an die entgeltliche „Lieferung“ anknüpft, während die Frankfurter Getränkesteuer die Besteuerung an die entgeltliche „Abgabe“ von alkoholischen Getränken knüpft.¹¹⁾ Sie gehen weiters davon aus, dass das Gemeinschaftsrecht eine einheitliche Begriffsverwendung verlangt, sodass sich der österreichische Gesetzgeber durch das Anknüpfen an den Begriff der „Lieferung“ in den österreichischen getränkesteuerrechtlichen Regelungen damit dem gemeinschaftsrechtlichen Begriff der „Lieferung“ unterworfen hätte. Die Mitgliedstaaten hätten gar nicht den Spielraum, den Begriff der „Lieferung“ in den nationalen getränkesteuerrechtlichen Regelungen eigenständig zu gebrauchen.¹²⁾ Folglich wäre für die Besteuerung von Restaurationsumsätzen selbst nach dem Urteil in der Rs. *Hermann* in Österreich kein Platz. Demgegenüber haben *Beiser/Zorn* richtigerweise festgehalten, dass das EG-Recht kein Zugriffsrecht auf die deutsche Rechtsprache hat und dass der österreichische Gesetzgeber bei der Formulierung seiner Normen den Begriff der „Lieferung“ ebenfalls verwenden und ihm dabei nach Belieben

⁶⁾ Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. 2. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren. (ABl. L 76 vom 23. 3. 1992, S. 1).

⁷⁾ Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. 12. 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376 vom 31. 12. 1991, S. 1).

⁸⁾ Die 6. MwSt-RL beschränkt das Recht zur Erhebung einer Getränkebesteuerung nicht. Nach Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie sind die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht daran gehindert, Verbrauchsteuern, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen. Was die Vorgaben der Verbrauchsteuer-RL betrifft, gilt Folgendes: Vom Anwendungsbereich der Verbrauchsteuer-RL sind gemäß Art. 3 Abs. 1 u. a. Alkohol und alkoholische Getränke mit umfasst. Nach Art. 3 Abs. 2 dieser Richtlinie können Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden, sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer beachten. Dies wurde der österreichischen Getränkesteuer bereits abgesprochen, sodass eine Besteuerungsgrundlage nur aus Art. 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuer-RL begründet sein kann. Gem. Art. 3 Abs. 3 Unterabsatz 1 Verbrauchsteuer-RL können Steuern auf andere als in Abs. 1 genannte Waren – also nicht auf Alkohol und alkoholische Getränke – unter gewissen Voraussetzungen eingeführt oder beibehalten werden. Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage für die Getränkebesteuerung bei alkoholfreien Getränken ist demnach Art. 3 Abs. 3 Unterabsatz 1 der Verbrauchsteuer-RL. Die gemeinschaftsrechtliche Legitimierung für die Erhebung der Getränkesteuer auf Alkohol und alkoholische Getränke basiert schließlich auf Art. 3 Abs. 3 Unterabsatz 2 der Verbrauchsteuer-RL, der es den Mitgliedstaaten unter der gleichen Voraussetzung wie für nicht unter Abs. 1 fallende Waren ebenfalls weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, zu erheben, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt.

⁹⁾ Die Wiener Getränkesteuerregelungen gleichen denen der anderen Länder; vgl. dazu ausführlich *Lang*, Die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, auf die Erhebung von Getränkesteuern in Österreich – Teil 2, ÖStZ 2005, 548 (556 ff.).

¹⁰⁾ In den Schlussanträgen des GA *Ruiz-Jarabo Colomer* v. 11. 1. 2005, Rs. C 491/03, *Hermann*, Rn. 49 hat der Generalanwalt befunden, dass sich die Frankfurter und die Wiener Getränkesteuer „ähneln“.

¹¹⁾ Vgl. *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 305.

¹²⁾ Vgl. *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 308 f.

ein anderes Verständnis beilegen kann und darf.¹³⁾ Auch *Lang* hat *Postl/Ehgartner* entgegengehalten, dass ausschließlich der *Inhalt* der nationalen Rechtsvorschriften den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechen muss und nicht die Terminologie.¹⁴⁾ Dies hat auch der VwGH in seiner Urteilsbegründung an mehreren Stellen eindeutig bestätigt. „Dass der gleiche Begriff in verschiedenen Rechtsvorschriften unterschiedliche Inhalte haben kann, ist insbesondere dann nicht ausgeschlossen, wenn es sich um Begriffe des Gemeinschaftsrechts und des nationalen Rechts, noch dazu in einer Übergangsphase nach dem Beitritt Österreichs zur EU handelt“, so der VwGH. Folglich kommt der VwGH zu dem Schluss, dass der Begriff der „Lieferung“ somit im Gemeinschaftsrecht einerseits und im FAG und den Wiener Getränkesteuervorschriften andererseits einen unterschiedlichen Inhalt haben kann.

Während der EuGH in der Rs. *EKW und Wein & Co* entschied, dass die Besteuerung der entgeltlichen „Lieferung“ gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt – obwohl er gewusst haben musste, das es sich um die (Restaurations-)Umsätze einer Cafeteria in einem Krankenhaus handelte –,¹⁵⁾ befand der EuGH in der Rs. *Hermann* eine Steuer auf die entgeltliche „Abgabe“ alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit als gemeinschaftskonform. Den scheinbaren Widerspruch der Rs. *EKW und Wein & Co* und *Hermann* löste der VwGH auf, indem er – wie dies bereits zuvor in der Literatur vertreten wurde¹⁶⁾ – festgestellt hat, dass der EuGH in der Rs. *EKW und Wein & Co* ausschließlich vom gemeinschaftsrechtlichen Begriffsverständnis der „Lieferung“ ausgegangen ist:¹⁷⁾ „Der EuGH entschied [...] mit dem Urteil vom 9. 3. 2000, Rs. C-437/97, darüber, ob eine entgeltliche „Lieferung“ von Getränken mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Eine solche „Lieferung“ nach dem Gemeinschaftsrecht konnte dann vorliegen, wenn in dieser ‚Cafeteria‘ – was vom EuGH nicht näher zu prüfen war – keine überwiegenden Dienstleistungselemente gegeben waren. [...] Der EuGH hat entgegen der Beschwerdebehauptung mit seinem Urteil vom 9. 3. 2000, Rs. C-437/97, nicht über den im Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofes dargestellten Sachverhalt und somit nicht über die Beurteilung der Umsätze eines ‚Restaurantbetriebes‘ oder einer ‚Cafeteria‘ in einem Krankenhaus als ‚Lieferung‘ oder ‚Dienstleistungen‘ entschieden, sondern Gemeinschaftsrecht ausgelegt“. Ob die Umsätze der Cafeteria im Krankenhaus als „Lieferungen“ oder als „Dienstleistungen“ zu beurteilen sind, liegt in der Kompetenz der nationalen Gerichte und nicht in der des EuGH.

Die Beschwerdeführerin brachte zudem noch vor, dass die fehlende Einbeziehung des Bedienungsgeldes in die Bemessungsgrundlage der Qualifikation als „Dienstleistung“ entgegenstehe, da dadurch die Dienstleistungskomponente in den Hintergrund trete. Der VwGH entgegnete diesem Argument unter Verweis auf die zur Umsatzsteuer ergangene Rechtsprechung in der Rs. *Faaborg-Gelting*, deren Kriterien allerdings auch für die Beurteilung der Abgrenzung der „Lieferung“ und „Dienstleistung“ i. S. d. Verbrauchsteuer-RL heranzuziehen sind,¹⁸⁾ dass nur durch eine Gesamtbetrachtung ermittelt werden kann, ob eine „Dienstleistung“ im Sinne der Verbrauchsteuer-RL vorliegt. Restaurationsumsätze bestehen aus einer Reihe von Dienstleistungen. Die vom Gesetzgeber vorgegebene Bemessungsgrundlage kann jedoch nicht zur Beurteilung herangezogen werden, ob eine „Dienstleistung“ nach dem gemeinschaftsrechtlichen Be-

¹³⁾ Vgl. *Beiser/Zorn*, Die Gemeinschaftsrechtskonformität der Getränkesteuer in der Gastronomie, SWK-Heft 12/2005, Seite S 440 (S 444 ff.).

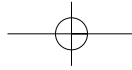
¹⁴⁾ Vgl. *Lang*, Die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10. 3. 2005, Rs. C-491/03, *Hermann* auf die Erhebung von Getränkesteuern in Österreich (Teil 1), ÖStZ 2005, 503 (506).

¹⁵⁾ Dies wurde im Vorlageantrag des VwGH angeführt, jedoch nicht näher beschrieben; so auch der VwGH im Erkenntnis vom 27. 4. 2006.

¹⁶⁾ Vgl. mit weiteren Nachweisen *Lang*, ÖStZ 2005, 507 ff.

¹⁷⁾ Zutreffend *Lang*, ÖStZ 2005, 507 ff.; vgl. auch den EuGH selbst, der die Urteile in den Rs. *EKW und Wein & Co* und *Hermann* als widerspruchsfrei ansieht (EuGH v. 10. 3. 2005, Rs. C-491/03, *Hermann* (faillite Volkswirt Weinschänken), Slg. 2005, I-2025, Rn. 20).

¹⁸⁾ Vgl. EuGH v. 10. 3. 2005, Rs. C-491/03, *Hermann* (faillite Volkswirt Weinschänken), Slg. 2005, I-2025, Rn. 21 ff.



griffsverständnis vorliegt oder nicht.¹⁹⁾ Die Einbeziehung des Bedienungsgeldes in die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer ist daher nicht entscheidungserheblich. Ist sie jedoch Teil des vom Gast zu zahlenden Entgelts, ist dies ein besonders starkes Indiz, dass eine Dienstleistung vorliegt.

In der Folge prüfte der VwGH daher, ob der Getränkebesteuerung im Beschwerdefall eine „Lieferung“ oder eine „Dienstleistung“ nach gemeinschaftsrechtlichen Begriffsverständnis zu Grunde lag, und kam zu dem Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin Restaurationsumsätze ausführt, für die Getränkesteuer abzuführen ist. Abschließend führt der VwGH aus, dass die erste Instanz ohnehin festgestellt hat, dass auf Grund der Gewerbeberechtigung und der Betriebsführung von einer Bewirtungstätigkeit im Betrieb auszugehen sei, deren Umsätze der Getränkebesteuerung unterlagen.

III. Die Befugnis zur Erhebung von Getränkesteuer nach den nationalen Vorschriften

Nach der Auseinandersetzung mit der EuGH-Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Erhebung der Getränkesteuern auf Restaurationsumsätze beschäftigte sich der VwGH mit der Frage, ob nach den bestehenden nationalen getränkesteuerrechtlichen Regelungen Getränkesteuer bei Restaurationsumsätzen in den Streitjahren überhaupt erhoben werden konnte.

Das Finanzausgleichsgesetz in der jeweiligen Fassung stellt die bundesgesetzliche Ermächtigung zur Erhebung der Getränkesteuer dar und erklärt diese zur ausschließlichen Gemeindeabgabe. Diese Befugnis zur Erhebung der Getränkesteuer wird durch die Landesgesetzgeber näher geregelt. In den Anfängen des Getränkesteuerrechts konnte Getränkesteuer lediglich in den Fällen erhoben werden, in denen Abgabe- und Verbrauchsort zusammenfielen.²⁰⁾ Das Konsumverhalten hatte sich aber über die Jahre verändert, sodass die Getränkesteuer mit der FAG-Novelle, BGBl. 693/1991, zum FAG 1989 von einer Verbrauchsteuer in eine Verkehrssteuer umgewandelt wurde, bei der nicht mehr der „Verbrauch“, sondern die „entgeltliche Lieferung“ der Getränkesteuer unterlag.²¹⁾ An dieser Stelle beginnt der VwGH seine Überlegungen.

Das auf Basis des FAG 1989 erlassene und für den Beschwerdefall maßgebende Wiener Getränkesteuergesetz 1992 und die Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 knüpften dabei an die entgeltliche „Lieferung“ als wesentliches Tatbestandsmerkmal für die Erhebung der Getränkesteuer an. Der VwGH führte dazu aus, dass der Begriff der „Lieferung“ aus dem damals geltenden UStG 1972 übernommen wurde. Durch diese explizite Anknüpfung an das UStG 1972 wurde auch die Rechtsprechung zum UStG 1972 für die Interpretation der getränkesteuerrechtlichen Regelungen maßgebend. Nach dem Schrifttum²²⁾ zum UStG 1972 waren die mit Restaurationsumsätzen verbundenen Dienstleistungen lediglich Nebenleistungen, und die gesamte Leistung war damals insgesamt als „Lieferung“ und nicht als „sonstige Leistung“ zu verstehen. Die allerdings zu anderen Fallkonstellationen ergangene Rechtsprechung bestätigt diesen Befund.²³⁾ Somit war auch

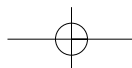
¹⁹⁾ So schon *Beiser/Zorn*, SWK-Heft 12/2005, Seite S 443 f; *Lang*, ÖStZ 2005, 507.

²⁰⁾ Vgl. dazu *Lang*, ÖStZ 2005, 549, ausführlich dazu *Mühlberger*, Die Getränkesteuer – Reform – Inhalt – Verfahren (1993) 37; *Hollik*, Getränkesteuer – Rückzahlungen auf Grund des EuGH-Urteils vom 9. 3. 2000, Rs. C-437/97, FJ 2002, 42 (43); *ders.*, Offene Fragen zur Getränkesteuer: Umsätze von alkoholischen Getränken in Gastronomiebetrieben, FJ 2005, 303 (305); *Raschauer*, „Getränke“steuer auf „Verpackungen“?, ÖStZ 1985, 244 (245).

²¹⁾ *Lang*, ÖStZ 2005, 549.

²²⁾ Vgl. *Ruppe*, UStG 1994 (2005) § 3 Tz. 142/1 zum UStG 1972; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Restaurationsumsätze sind Dienstleistungen, SWI 1996, 322 (323); *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen (1997) 93 FN 105; *ders.*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.) EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsatzsteuer (2001) 112; *Burger*, Der Leistungsbegriff im UStG (2002) 165; *Beiser/Zorn*, SWK-Heft 12/2005, Seite S 445; *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 310 FN 50; vgl. auch *Zehetner*, EuGH: Gaststättenumsätze als sonstige Leistung, ÖStZ 1996, 464 (465); *Lang*, ÖStZ 2005, 550. Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu BGBl. Nr. 21/1995 machen dies deutlich (ErlRV 26 dB, XIX.GP, 12): „Die meisten EU-Mitgliedstaaten beurteilen die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle – anders als das österreichische Recht – nicht als Lieferung, sondern als Dienstleistung.“ (Hervorhebung nicht im Original).

²³⁾ Vgl. die Nachweise bei *Lang*, ÖStZ 2005, 550.



für Zwecke der Getränkesteuerpflicht davon auszugehen, dass Restaurationsumsätze vom Lieferungs begriff des FAG 1989, der an das UStG 1972 anknüpfte, erfasst waren.²⁴⁾ Der VwGH stellte in der Folge fest, dass sich auch nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union und dem Inkrafttreten des UStG 1994 nichts am Begriffsverständnis der Lieferung änderte. Zunächst übernahm das FAG 1993 die Regelungen des FAG 1989 unverändert, und die für die Getränkesteuer maßgebenden Vorschriften der §§ 14 Abs. 1 Z 8 und 15 Abs. 5 FAG 1993 knüpften damit weiter an das UStG 1972 an. Auch nach dem Inkrafttreten des UStG 1994 konnte der Verweis des § 28 FAG 1993, nach dem „[s]oweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen wird [...] diese in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden [sind]“, nicht als eine Verweisung auf das UStG 1994 verstanden werden. Da die Regelungen des FAG aber lediglich auf das UStG 1972, verwiesen und das UStG 1994 nicht bloß eine Fassung des UStG 1972 ist, sondern ein eigenes Gesetz ist, sprach dies auch für die Fortgeltung des Lieferungs begriffs des UStG 1972, der auch Restaurationsumsätze mit umfasst.²⁵⁾ Doch selbst wenn man den Verweis als einen auf das UStG 1994 verstehen würde, käme man zu dem Schluss, dass Restaurationsumsätze auch im UStG 1994 in der Stammfassung unter dem Begriff der „Lieferung“ zu subsumieren wären.²⁶⁾ In der Rs. *Faaborg-Gelting* hatte der EuGH entschieden, dass Restaurationsumsätze als „Dienstleistungen“ i. S. d. 6. MwSt-RL zu verstehen sind. Da Österreich, wie bereits erwähnt, bis dahin im UStG 1972 wie auch im UStG 1994 Restaurationsumsätze als „Lieferungen“ behandelte, war der österreichische Gesetzgeber angehalten, diese Rechtsprechung des EuGH umzusetzen und tat dies mit BGBl. Nr. 756/1996.²⁷⁾ Somit werden Restaurationsumsätze erst ab dem UStG 1994, i. d. F. BGBl. Nr. 756/1996, als „Dienstleistungen“ behandelt. Nicht zuletzt dadurch, dass die Gesetzgeber die relevanten Vorschriften des UStG 1994 nach dem Urteil in der Rs. *Faaborg-Gelting* änderte²⁸⁾ und dies damit kommentierte,²⁹⁾ dass (erst) durch diese Änderung „dem Urteil des EuGH (Rs. C-231/94 [*Faaborg-Gelting*]) Rechnung getragen wird, wonach ‚Restaurationsumsätze‘ als sonstige Leistungen anzusehen sind“ wird klar, dass die bloße richtlinienkonforme Interpretation der Regelungen des UStG 1994 nicht ausreichte und somit für die Zeit bis zur Anpassung des UStG 1994 durch das BGBl. Nr. 756/1996 von der unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinie auszugehen war.³⁰⁾ Davon scheint auch der VwGH in seiner Entscheidung implizit ausgegangen zu sein.

Wenige Tage vor der Veröffentlichung des EuGH-Urteils in der Rs. *Faaborg-Gelting*³¹⁾ wurde bereits das FAG 1997 im BGBl. kundgemacht.³²⁾ Dabei wurden die Verweise auf das UStG 1972 durch Verweise auf das UStG 1994 ersetzt.³³⁾ Fraglich war daher, ob die Änderung der Rechtslage bei der Umsatzsteuer Auswirkungen auf die Beurteilung des getränkesteuerrechtlichen Begriffs der „Lieferung“ hatte. Mit der FAG-Novelle, BGBl. I Nr. 130/1997, hat der Gesetzgeber den Begriff der „Lieferung“ durch „Veräußerung“ und Letztverbraucher ersetzt und darüber hinaus die Regelung des § 23 Abs 3 lit. c FAG geschaffen, die klarstellt, dass der Begriff der entgeltlichen Lieferung im FAG 1997 in der Stammfassung und im alten FAG 1993 Restaurationsumsätze mit umfasst. Auf den ersten Blick könnte daraus geschlossen werden, dass die Getränkesteuer rückwirkend auch Restaurationsumsätze umfasst. Dem hat aber der VwGH entgegengehalten, dass der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung keine Erweiterung, sondern bloß eine authentische Interpretation des Begriffs der entgeltlichen Lieferung vorgenommen hat,

²⁴⁾ Vgl. z. B. VwGH 11. 5. 2000, 99/16/0164, weiters *Lang*, ÖStZ 2005, 550; *Hollik*, Getränkebesteuerung der Restaurationsumsätze, SWK-Heft 26/1998, Seite S 579 (S 582).

²⁵⁾ *Lang*, ÖStZ 2005, 551.

²⁶⁾ Vgl. dazu auch *Zehetner*, 465.

²⁷⁾ Kundgemacht am 30. 12. 1996.

²⁸⁾ Dies geschah mit BGBl. 756/1996.

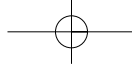
²⁹⁾ ErlRV 396 dB, 20. GP, 12.

³⁰⁾ Vgl. dazu ausführlich mit weiteren Nachweisen *Lang*, ÖStZ 2005, 551 ff.

³¹⁾ Urteil vom 2. 5. 1996.

³²⁾ BGBl. 201/1996, kundgemacht am 30. 4. 1996.

³³⁾ Vgl. *Lang*, ÖStZ 2005, 551.



und verweist dabei auch auf die Rechtsprechung des VfGH.³⁴⁾ Auch die Gesetzesmaterialien des FAG zur Novelle BGBl. I Nr. 130/1997 machen dies im Nachhinein deutlich:³⁵⁾ „Obwohl sowohl dieses Urteil des EuGH [Rs. *Faaborg-Gelting*, Anm. der Autoren] als auch die Anpassungen im Umsatzsteuerrecht keinen Bezug zur österreichischen Getränkesteuer aufweisen, machen die Änderungen im UStG 1994 eine Anpassung an die Zitate im Finanzausgleichsgesetz 1997 dahin gehend erforderlich, dass auch Restaurationsumsätze von der Getränke- und Speiseeissteuer umfasst sind. Aus diesen Anpassungen ergeben sich keine materiellen Änderungen des Steuergegenstandes, weil bereits die im Finanzausgleichsgesetz 1997 in der geltenden Fassung [Stammfassung, Anm. des Autors] umschriebene Getränke- und Speiseeissteuer die Restaurationsumsätze erfasst. [...] Im Sinne einer authentischen Interpretation wird dies zur Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten im neu eingeführten § 23 Abs. 3c klargestellt.“ § 23 Abs. 3c FAG, i. d. F. BGBl. I Nr. 130/1997, der die Restaurationsumsätze rückwirkend unter den entgeltlichen Lieferung subsumiert, hat somit rein deklarative Bedeutung.³⁶⁾ Diese FAG-Novelle hat somit für die Zukunft klargestellt, dass Restaurationsumsätze der Getränkesteuer unterliegen, und hat darüber hinaus bestätigt, dass Restaurationsumsätze auch schon in der Vergangenheit rechtmäßig der Getränkesteuer unterlagen.

IV. Schlussbetrachtung und Zusammenfassung

Wie auch die getränksteuerrechtlichen Vorschriften der anderen Länder knüpften die Wiener Getränkesteuervorschriften – um die es im vorliegenden Fall ging – zunächst an den Begriff der „Lieferung“³⁷⁾ und später an den der „Veräußerung“³⁸⁾ an. Der VwGH führte dazu aus, dass die Getränkesteuer unter dem Tatbestand „Lieferung“ in Österreich auch in den Fällen der Restaurationsumsätze erhoben wurde und dass sich daran weder durch den EU-Beitritt Österreichs noch durch das Urteil in der Rs. *Faaborg-Gelting* etwas geändert hatte. Der Umfang des Tatbestandes der Getränkesteuer blieb davon gänzlich unberührt. „Die entgeltliche Abgabe von Getränken in ‚Restaurants‘, auf der Grundlage des FAG nach den nationalen Wiener Getränkesteuervorschriften [war] ab dem Jahre 1992 bis 1996 unter den Tatbestand der ‚Lieferung‘ und ab dem 1. 1. 1997 unter dem Tatbestand der ‚Veräußerung‘ zu subsumieren“, so der VwGH. Die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit der Erhebung der Getränkesteuer ist ausschließlich gemeinschaftsrechtlich zu beurteilen. Ob die jeweiligen nationalen Vorschriften auf die „Lieferung“ oder die „Veräußerung“ abstellen, ist irrelevant; allein ausschlaggebend ist die Beurteilung, ob eine „Lieferung“ oder eine „Dienstleistung“ im Sinne der Verbrauchsteuer-RL vorliegt. Auch auf die Regelung des § 23 Abs. 3 lit. c FAG 1997, i. d. F. BGBl. I Nr. 130/1997, die Restaurationsumsätze rückwirkend unter die „entgeltliche Lieferung“ subsumierte, ging der VwGH ein und kam erwartungsgemäß zu dem Schluss,³⁹⁾ dass der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung „keine Erweiterung, sondern bloß eine authentische Interpretation des Begriffs der entgeltlichen Lieferung vorgenommen [hat]“, und verweist damit auf schon bestehende Rechtsprechung des VfGH⁴⁰⁾ und des VwGH⁴¹⁾.

Somit kommt der VwGH zusammenfassend zu dem Schluss, dass die Verschreibung der Getränkesteuer im Beschwerdefall weder gegen Gemeinschaftsrecht noch gegen nationale Bestimmungen verstößt und damit die Rückzahlung der bereits eingehobenen Getränkesteuer begründet abzuweisen ist. Da seiner Ansicht nach auch kein vernünftiger Zweifel an der Auslegung gegeben war, hat der VwGH von der Einholung einer Vorabentscheidung Abstand genommen.

³⁴⁾ VfGH 29. 11. 1999, B 1200/99-6.

³⁵⁾ ErlRV 887 dB, 20. GP, 24.

³⁶⁾ Vgl. *Taucher*, Getränkesteuer auf Bewirtungsumsätze im Jahr 2000, RFG 2005, 116 (117, FN 8); *Lang*, ÖStZ 2005, 555.

³⁷⁾ § 1 Wiener GetränkesteuerG 1992 i. d. F. LGBl. Wien 3/1992.

³⁸⁾ § 1 Wiener GetränkesteuerG 1992 i. d. F. LGBl. Wien 11/2000.

³⁹⁾ Vgl. dazu schon *Lang*, ÖStZ 2005, 555 f.

⁴⁰⁾ VfGH 29. 11. 1999, B 1200/99-6.

⁴¹⁾ VwGH 11. 5. 2000, 2000/16/78.

