

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

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang*
Wirtschaftsuniversität Wien

- I. Getränkesteuern und Gemeinschaftsrecht
- II. Die Befugnis zur Erhebung von Getränkesteuern auf alkoholische Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen nach den Regelungen der Verbrauchsteuer-Richtlinie
 1. Die Vorgaben des EuGH vom 10. 3. 2005, Rs C-491/03, Hermann
 2. Unterschiede zwischen den österreichischen Getränkesteuern und der Frankfurter Getränkesteuer?
 3. Widerspruch zwischen den Urteilen des EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co* und v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, Hermann?
 4. Ergebnisse
- III. Die Befugnis zur Erhebung von Getränkesteuern auf alkoholische Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen nach den österreichischen getränkesteuerrechtlichen Vorschriften
 1. Die Besteuerung des Verbrauchs von alkoholischen Getränken
 2. Die Besteuerung der entgeltlichen Lieferung von alkoholischen Getränken nach dem UStG 1972
 3. Die Besteuerung der entgeltlichen Lieferung von alkoholischen Getränken nach dem UStG 1994
 4. Die Besteuerung der entgeltlichen Lieferung von alkoholischen Getränken nach der UStG-Novelle BGBl 756/1996
 5. Die Besteuerung der Veräußerung von alkoholischen Getränken an den Letztverbraucher nach der FAG-Novelle BGBl I 130/1997
 6. Die Besteuerung von alkoholischen Getränken nach den Regelungen der Länder und Gemeinden
 7. Ergebnisse
- IV. Zusammenfassung

I. Getränkesteuern und Gemeinschaftsrecht

Die Diskussion, ob die in Österreich erhobenen Getränkesteuern dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, begann bereits bald nach dem EU-Beitritt: Die Vereinbarkeit mit Art 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie¹⁾ und mit Art 3 der Verbrauchsteuer-Richtlinie²⁾ wurde von einigen Fachautoren bezweifelt³⁾. Aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des

VwGH entschied der EuGH am 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, dass Art 33 der 6. Richtlinie „der Beibehaltung einer Abgabe wie der im Ausgangsverfahren streitigen Getränkesteuer, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verarbeiteter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, erhoben wird, nicht entgegen“⁴⁾ steht, und dass auch Art 3 Abs 3 der Verbrauchsteuer-Richtlinie nicht an „der Beibehaltung einer auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis erhobenen Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen“ hindert⁵⁾. Allerdings steht Art 3 Abs 2 dieser Richtlinie „jedoch der Beibehaltung einer auf alkoholische Getränke erhobenen Steuer wie derjenigen entgegen, um die es im Ausgangsverfahren geht“⁶⁾. Der EuGH entschied dabei aber auch, dass sich niemand auf Art 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie berufen kann, „um Ansprüche betreffend Abgaben wie die

*) Herrn Mag. Patrick Plansky danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats. – Der Beitrag beruht auf einem vom Verfasser erstellten Rechtsgutachten.

1) Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 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. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen.
2) Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren.
3) Vgl vor allem *Novacek*, Ist die österreichische Getränkesteuer EG-widrig?, ÖStZ 1996, 230 (230 ff); *derselbe*, Getränkesteuer – nicht EU-widrig?, RdW 1997, 481 (481 ff); *derselbe*, Getränkesteuer – verfassungs- bzw EG-widrig oder nicht?, ÖStZ 1998, 52 (52 ff); *derselbe*, EuGH zur Kammerumlage – Konsequenzen für Getränkesteuer und Umsatzsteuer, RdW 1998, 496 (496 ff); *Beiser*, Die Getränkesteuer im Licht der EU, SWK 1997, S 714 (S 714 ff); *Moritz*, Die gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung der speziellen Verbrauchsteuern und das österreichische Steuersystem, ÖStZ 1997, 393 (393 ff); *derselbe*, Die Zulässigkeit der Getränkesteuer nach dem Europarecht, SWK 1998, S 375 (S 375 ff);

Fachsenatsrundschriften 7 des Fachsenats für Steuerrecht (Kammer der Wirtschaftstreuhänder), ÖStZ 1996, 466 (466), und ÖStZ 1997, 144 (145), sowie Sonderrundschriften des Fachsenats für Steuerrecht Getränkesteuer und Europarecht, ÖStZ 1997, 390 (390 ff).

4) EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 25.
5) EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 50.
6) EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 50.

Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlass dieses Urteils entrichtet wurden oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt⁷⁾.

In der Folge entbrannten heftige Diskussionen darüber, welchen Spielraum dieses Urteil des EuGH den Verwaltungsbehörden und den Gesetzgebern lässt: Die Frage, was unter einer „Klage“ und unter einem „entsprechenden Rechtsbehelf“ zu verstehen war, beschäftigte den VwGH wiederholt⁸⁾. Die Landesgesetzgeber schufen – zum Teil noch vor Veröffentlichung des EuGH-Urteils, zum Teil kurz danach – „Rückzahlungssperren“, die die Möglichkeiten der Steuerpflichtigen, bereits bezahlte Getränkesteuerbeträge rückerstattet zu bekommen, einschränkten⁹⁾. Der VfGH bestätigte die Zulässigkeit dieser Regelungen aus verfassungsrechtlicher Sicht¹⁰⁾. Der vom VwGH erneut angefragte EuGH entschied in seinem Urteil v. 2. 10. 2003, Rs C-147/01, *Weber's Wine World Handels-GmbH*, dass derartige „Rückzahlungssperren“ auch gemeinschaftsrechtlich nicht von vorne herein unzulässig sind und gab die Kriterien vor, denen sie zu entsprechen haben¹¹⁾. Die Auslegung dieser Vorgaben beschäftigte mittlerweile schon mehrmals den VwGH¹²⁾.

Das EuGH-Urteil v. 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, bereicherte die Diskussion um eine weitere Facette: Der EuGH hatte die Gemeinschaftsrechtskonformität der von der Stadt Frankfurt erhobenen Getränkesteuer zu beurteilen. Er kam zum Ergebnis, dass „eine Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe alkoholhaltiger Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen, die keine umsatzbezogene Steuer ist, im Zusammenhang mit verbraucherpflichtigen Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2“ der Verbrauchsteuer-Richtlinie anzusehen ist. Dies löste eine Diskussion darüber aus, welche Konsequenzen dieses Urteil für die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung der österreichischen Getränkesteuern hat: Während *Beiser/Zorn*¹³⁾ und *Taucher*¹⁴⁾ es als zulässig ansehen, bei Umsätzen aus der Bewirtung mit alkoholischen Getränken in Gastronomiebetrieben Getränkesteuer vorzuschreiben¹⁵⁾, kommen *Keppert/Bruck-*

*ner*¹⁶⁾ und *Postl/Ehgartner*¹⁷⁾ zum Ergebnis, dass auch nach dem Urteil v. 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, die Erhebung von Getränkesteuer auf alkoholische Getränke generell gemeinschaftsrechtswidrig ist¹⁸⁾. Kontrovers wird auch darüber diskutiert, ob dieses Urteil Auswirkungen auf den Besteuerungsgegenstand nach den österreichischen getränkesteuerrechtlichen Vorschriften hat: *Keppert/Bruckner*¹⁹⁾ und *Postl/Ehgartner*²⁰⁾ gehen davon aus, dass im Lichte dieses Urteils die Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Restaurantsumsätzen nicht mehr als Lieferung eingeordnet werden kann und demnach zumindest für bestimmte Zeiträume keine nationale Rechtsgrundlage zur Erhebung der Getränkesteuer in derartigen Fällen bestand. Nach *Beiser/Zorn*²¹⁾ sind hingegen der gemeinschaftsrechtliche Lieferungs begriff und der getränkesteuerrechtliche Lieferungs begriff des nationalen Rechts auseinander zu halten.

II. Die Befugnis zur Erhebung von Getränkesteuern auf alkoholische Getränke im Rahmen von Restaurantsumsätzen nach den Regelungen der Verbrauchsteuer-Richtlinie

1. Die Vorgaben des EuGH vom 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*

Der EuGH hat in seinem Urteil v. 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, zu der von der Stadt Frankfurt erhobenen Getränkesteuer durch seinen Verweis auf das zur Umsatzsteuer ergangene Urteil v. 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, deutlich gemacht, dass er die Abgrenzung zwischen den verbraucherpflichtigen Waren und den Dienstleistungen in gleicher Weise beurteilt wie die Abgrenzung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen im Anwendungsbereich der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie²²⁾: „Um zu bestimmen, ob die mit der GetrStS [Getränksteuer-Satzung der Stadt Frankfurt, Anm] erhobene Steuer verbraucherpflichtige Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12 oder eher die Dienstleistungen betrifft, die im Zusammenhang mit verbraucherpflichtigen Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Richtlinie erbracht werden, ist das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes zu berücksichtigen (vgl analog Urteil *Faaborg-Gelting* Linien, Rn 12 bis 14). [...] Da die Vermarktung eines Gegenstands immer mit einer minimalen Dienstleistung, wie dem Darbieten der Waren in Regalen, dem Ausstellen einer Rechnung usw, verbunden ist, können bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils an der Gesamtheit eines komplexen Geschäftes, zu dem auch die Lieferung eines Gegenstands gehört, nur die Dienstleistungen berücksichtigt werden, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstands verbunden sind. [...] Auch wenn die aufgrund der GetrStS

7) EuGH v. 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 60.

8) Vgl zB VwGH 19. 6. 2000, 2000/16/0296; 28. 6. 2001, 2001/16/0225; 30. 9. 2004, 2004/16/0089.

9) LGBl NÖ 9/00, LGBl OÖ 59/2000, LGBl Sbg 112/1999, LGBl Wien 09/2000, LGBl Bgld 61/2000, LGBl Ktn 54/2000, LGBl Tirol 1/2000, 44/2000 und 32/2001, LGBl Vbg 9/2000 und 43/2000, LGBl Stmk 13/2000 und 59/2000.

10) VfSlg 16022/2000.

11) Ausführlich dazu *Lang*, Die landesabgabenrechtlichen Rückzahlungssperren im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2. 10. 2003, C-147/01 (Teil 1), ÖStZ 2003, 462 (462 ff) und (Teil 2) 486 (486 ff); weiters *W.-D. Arnold*, Der EuGH zeigt die Grenzen für die Rückzahlungssperren der Länder auf, SWK 2003, S 744 (S 744 ff). Zur Frage, ob diese Kriterien durch das Urteil des EuGH v. 9. 12. 2003, Rs C-129/00, *Kommission gegen Italien*, weiter verschärft wurden: *W.-D. Arnold*, Verletzung des Rechts auf Erstattung unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobener Abgaben, SWK 2004, S 45 (S 45 ff).

12) Vgl zB VwGH 4. 12. 2003, 2003/16/0148; 16. 12. 2004, 2004/16/0128; 24. 2. 2005, 2004/16/0199; 24. 2. 2005, 2004/16/0232.

13) *Beiser/Zorn*, Die Gemeinschaftsrechtskonformität der Getränkesteuer in der Gastronomie, SWK 2005, S 440 (S 443 ff); vgl auch *Beiser*, Fragen und Antworten zur Getränkesteuer, ÖGZ 2005, H 6, 34 (34 ff); *derselbe*, Die Getränkesteuer in der Gastronomie im Licht der jüngsten EuGH-Rechtsprechung, RFG 2005, 74 (74 ff).

14) *Taucher*, Aktuelle Judikatur des EuGH zur Getränkesteuer, RFG 2005, 68 (70 ff); vgl auch *derselbe*, Getränkesteuer auf Bewirtungsumsätze im Jahr 2000, RFG 2005, 116 (116 ff).

15) Ähnlich auch *Ehrke-Rabel*, Steuer auf Ausschank alkoholischer Getränke im Restaurant als Abgabe auf eine Dienstleistung, ELR 2005, 213 (214), die meint, dass „Österreich [...] vor der Situation [steht], eine

Gemeinschaftsrechtswidrigkeit erkannt zu haben, die in Wahrheit keine ist.“; *Stipsits*, Bringt EuGH Getränkesteuerrückforderungen zu Fall?, taxlex 2005, 128 (128 ff).

16) *Keppert/Bruckner*, Die Bedeutung der neuen EuGH-Judikatur für die anhängigen Getränkesteuerrückerstattungsverfahren, SWK 2005, S 583 (S 583 ff).

17) *Postl/Ehgartner*, Zur österreichischen Getränkesteuer nach dem EuGH-Urteil *Hermann* (Teil 1), ÖStZ 2005, 304 (306 ff), und (Teil 2) ÖStZ 2005, 373 (374 ff).

18) Ebenso auch *Stadler*, Getränkesteuer – die nächste Runde, SWK 2005, S 372 (S 372 FN 1), allerdings ohne jede Begründung.

19) *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 586 ff.

20) *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 375 f.

21) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 444 f.

22) EuGH v. 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, Rn 21 – 28.

erhobene Steuer an den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle und damit an ein dienstleistungsbezogenes Element anknüpft, das sich von den Vorgängen unterscheidet, die notwendig mit der Vermarktung alkoholhaltiger Getränke verbunden sind, so lässt sich doch nicht allgemein sagen, dass bei allen in den Anwendungsbereich dieser Steuer fallenden Vorgängen das Dienstleistungselement immer überwiegen wird. [...] Demnach ist für jeden besteuerten Umsatz festzustellen, welches das überwiegende Element ist. [...] Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass die Volkswirt Weinschänken GmbH eine Gaststätte betreibt, in der sie Speisen und Getränke serviert. [...] Die Abgabe alkoholhaltiger Getränke an Kunden im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit geht mit einer Reihe von Dienstleistungen einher, die sich von den Vorgängen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung solcher Waren verbunden sind. Es handelt sich um die Zurverfügungstellung einer Infrastruktur, die einen möblierten Speisesaal mit Nebenräumen (Garderobe, Toiletten usw.) umfasst, um die Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der servierten Getränke, um die Darbietung der Getränke in einem geeigneten Gefäß, um die Bedienung bei Tisch und schließlich um das Abdecken der Tische und die Reinigung nach dem Verzehr (vgl. in diesem Sinne Urteil *Faaborg-Gelting* Linien, Rn 13). [...] Die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit ist durch ein Bündel von Elementen und Handlungen gekennzeichnet, von denen die Lieferung des Gegenstands selbst nur einen Bestandteil darstellt und bei denen die Dienstleistungen überwiegen. [...] Folglich ist eine Steuer, die in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Richtlinie 92/12 anzusehen.“

In dem zur 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ergangenen Urteil v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, hatte der EuGH dazu Folgendes ausgeführt²³): „Ob bestimmte Umsätze Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen sind, richtet sich nach ihrem Wesen. Dieses ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln. [...] Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr ist das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen. Dabei wird dem Gast zugleich eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u.a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst. Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern, diese auftragen und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumen. [...] Somit ist der Restaurationsumsatz durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Er ist daher als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu betrachten. Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel ‚zum Mitnehmen‘ bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen.“

Im Urteil v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann* hat der EuGH diese Überlegungen auch für die Auslegung der Regelungen der Verbrauchsteuer-Richtlinie fruchtbar gemacht und ist davon ausgegangen, dass es sich bei der Abgabe von alkoholischen Getränken keineswegs immer um eine nach Art 3 Abs 2 Verbrauchsteuer-Richtlinie gemeinschaftsrechtlich unzulässige Lieferung handeln muss. Die Abgrenzung zur Dienstleistung ist allerdings schwierig: Nach *Taucher* ist „bei Bewirtungsumsätzen, dh überall dort, wo die Getränke dem Gast am Tisch, an der Theke oder anderen Verzehr-(Trink-)einrichtungen etc serviert (dargereicht) werden, *jedenfalls* von einer Europarechtskonformität der Getränkesteuer auszugehen“, während „bei den übrigen Getränkeumsätzen, insbesondere bei Selbstbedienungsstätten im Freien (auf Terrassen), sofern der Getränkeausschank zwecks ‚Verzehr des Getränkes vor Ort‘ erfolgte, [...] jeweils zu ermitteln sein [wird], ob dabei die Dienstleistungskomponenten oder das Lieferungselement überwiegt“²⁴). *Postl/Ehgartner* beschreiben eine „Kantine mit Selbstbedienung“ als Grenzfall²⁵). *Beiser/Zorn* gehen davon aus, dass „dort, wo die Bewirtung das Wesen der Leistung bestimmt und die Lieferung alkoholischer Getränke im Dienstleistungsbündel einer Bewirtung aufgeht (also beim Servieren alkoholischer Getränke zB in Restaurants, Bars, Cafes, Terrassen) die Verbrauchsteuer-RL Getränkesteuern nicht entgegen“ steht²⁶). Ob „die Bierdose am Würstelstand eine Lieferung oder Dienstleistung ist“, lassen die beiden Autoren offen²⁷). *Keppert/Bruckner* sehen hingegen in der „Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen eines Würstelstandes oder eines Fast-Food-Restaurants“ jedenfalls eine Lieferung²⁸). *Beiser/Zorn* qualifizieren das „Bier im Selbstbedienungsrestaurant“ als Dienstleistung, „weil auch hier ein Speisesaal mit Nebenräumen, Mobiliar und Geschirr zur Verfügung gestellt wird und sich der Gast weder um den Abwasch noch um Reinigung der Tische, Räume etc zu kümmern braucht“²⁹). GA *Ruiz-Jarabo Colomer* hatte in seinen Schlussanträgen v 11. 1. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, darauf hingewiesen, dass „bei unmittelbarer Zugrundelegung der Rechtsprechung *Faaborg-Gelting*“ die „Abgabe von Getränken im Selbstbedienungsvertrieb [...], bei der sich der Kunde mit dem zuvor ausgestellten und in einem Automaten bereitgestellten Produkt versorgt, ohne dass ihm der Verkäufer, abgesehen vom Kassieren des Preises, Aufmerksamkeit Lieferung von Gegenständen darstellt, während es sich bei der ‚Ausschank in höchst erlesenen Lokalen [...], in denen mit dem Ausschank weitere zusätzliche und aufwändige Leistungen verbunden sind“, um eine Dienstleistung handelt, und dass „zwischen diesen beiden Extremen [...] zahlreiche und unterschiedliche Zwischenstadien denkbar“ sind³⁰).

2. Unterschiede zwischen den österreichischen Getränkesteuern und der Frankfurter Getränkesteuer?

Das Urteil des EuGH v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, ist in Österreich großteils mit Überraschung aufgenommen

24) *Taucher*, RFG 2005, 71.

25) *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 307 FN 27.

26) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 443.

27) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 442.

28) *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 584.

29) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 444.

30) Schlussanträge des GA *Ruiz-Jarabo Colomer* v 11. 1. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, Rn 30.

23) EuGH v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, Slg 1996, I-2395, Rn 12 – 14.

worden. Im Fachschrifttum ist aufgrund des EuGH-Urteils v. 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, überwiegend angenommen worden, dass die Erhebung von Getränkesteuer auf alkoholische Getränke generell gemeinschaftswidrig wäre³¹⁾. Dementsprechend nimmt die Frage, ob sich die österreichischen Getränkesteuern von jener der Stadt Frankfurt maßgebend unterscheiden, und ob die beiden EuGH-Urteile miteinander im Einklang stehen³²⁾, in der Fachdiskussion breiten Raum ein.

Postl/Ehgartner haben als Unterschied zwischen der Frankfurter und den österreichischen Regelungen den Umstand genannt, dass sich die österreichischen Gesetzgeber des Begriffs der Lieferung bedient haben³³⁾. Damit hätten sie sich den nach der Verbrauchsteuer-Richtlinie maßgebenden Anforderungen für „Lieferungen“ unterworfen: Sie gehen davon aus, dass der nationale Gesetzgeber nicht völlig frei wäre, den Begriff der Lieferung außerhalb des Umsatzsteuerrechts mit eigenen Inhalten zu füllen. Die Verwendung gleichlautender Begriffe mit abweichendem Inhalt führe zu Begriffsverwirrung, die den gemeinschaftsrechtlichen Vollzug erschwere. Aufgrund des Verweises auf das UStG „rückt das GetrSt-Recht auch in den ‚Dunstkreis‘ der MwSt-RL. Diese verlangt aber jedenfalls nach einer einheitlichen Begriffsverwendung. Die Verwendung des Begriffs der Lieferung mit Verweis auf ein Umsetzungsgesetz der MwSt-RL dürfte als ausreichender Konnex angesehen werden, um das Erfordernis einer RL-konformen Interpretation zu begründen. Dafür spricht, dass eine unterschiedliche Begriffsverwendung in Kombination mit der Verweisung auf das UStG zu (unzutreffenden) Rückschlüssen auf die Einordnung von Restaurationsumsätzen im USt-Recht und damit Verwirrung über den Begriff im UStG führen könnte. Dies liefe aber den Harmonisierungszielen der MwSt-RL zuwider.“³⁴⁾ Die Autoren kommen zum Schluss, dass aus „gemeinschaftsrechtlicher Sicht eine uneinheitliche Begriffsverwendung“ unzulässig ist und „bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung daher für die Besteuerung von Restaurationsumsätzen [...] kein Raum bleibt“³⁵⁾.

Diese Überlegungen sind nicht überzeugend: Die Rechtsordnung kennt in ungezählten Fällen gleich lautende Rechtsbegriffe, denen im jeweiligen Zusammenhang, in dem sie stehen, ein unterschiedlicher Inhalt beizumessen ist. Warum darin ein spezifisches gemeinschaftsrechtliches Problem liegen soll, ist nicht erkennbar. Ein Anhaltspunkt dafür, dass aus dem Gemeinschaftsrecht – generell oder auch nur in dieser Konstellation – abzuleiten wäre, dass sich der nationale Rechtssetzer bei der Umsetzung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einer bestimmten Terminologie bedienen müsste, lässt sich nicht finden³⁶⁾. Relevant ist ausschließlich, ob der *Inhalt* der nationalen Rechtsvorschriften den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entspricht. Ob *Postl/Ehgartner* umgekehrt auch die Auffassung vertreten, dass sich der nationale Gesetzgeber den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen entziehen kann, indem er gerade *nicht* den Begriff der Lieferung verwendet und

ihn beispielsweise – wie tatsächlich geschehen³⁷⁾ – durch „Veräußerungen“ ersetzt, lässt sich nicht ausmachen.

Ein Unterschied zwischen der Frankfurter Getränkesteuer und den österreichischen Getränkesteuern besteht in der Regelung des Bedienungsgeldes: Die österreichischen Regelungen sehen in bestimmten Fällen vor, dass das Bedienungsgeld nicht zur Bemessungsgrundlage zu zählen ist³⁸⁾. Dies kann nach *Keppert/Bruckner* „im Einzelfall dazu führen, dass die Beurteilung des nach Ansicht des EuGH ‚komplexen Geschäftes‘ eine Lieferung und keine Dienstleistung ergibt“³⁹⁾.

Nach *Beiser/Zorn* spielt die fehlende Einbeziehung des Bedienungsgeldes in die getränkesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage für die Qualifikation der Leistung als Lieferung oder als Dienstleistung hingegen keine Rolle⁴⁰⁾. Sie begründen diese Auffassung unter anderem damit, „dass es sonst ein Mitgliedstaat (wie Österreich) in der Hand hätte, durch bloßes Anheben der Bemessungsgrundlage (um eben dieses Bedienungsentgelt) den Richtlinienvorgaben zu entsprechen. Eine höhere Getränkesteuer wäre richtlinienkonform, eine niedrigere nicht!“⁴¹⁾ *Keppert/Bruckner* halten dem – durchaus überzeugend – entgegen, dass es „legitim ist, wenn ein Mitgliedstaat seine Besteuerungshoheit so wahr nimmt, dass das Ergebnis eben nicht mit der Verbrauchsteuerrichtlinie kollidiert“⁴²⁾. Der EuGH leitet aus den Richtlinienanforderungen ab, an denen sich die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihres Steuersystems orientieren können. Wenn ein Mitgliedstaat sich an diesen Vorgaben orientiert, ist dies genau so legitim, wie es legitim sein sollte, wenn ein Steuerpflichtiger seine Gestaltungen in einer für ihn vorteilhaften Weise an den durch die nationalen Steuergesetze geschaffenen Rahmenbedingungen ausrichtet⁴³⁾. Zu untersuchen ist daher, *welche* Vorgaben der Verbrauchsteuer-Richtlinie zu entnehmen sind.

Der Umstand, dass durch den Ausschluss des Bedienungsgeldes nur ein Teil der Personalkosten aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden ist⁴⁴⁾, da „der Lohn für Dienstnehmer, wie etwa Tellerwäscher, Aufräumer, Garderobepersonal etc, von vorneherein nicht im Bedienungsentgelt enthalten“ ist⁴⁵⁾, ist alleine ebenfalls nicht geeignet, die von *Keppert/Bruckner* vorgetragene Auffassung zu widerlegen: *Keppert/Bruckner* argumentieren nämlich nicht, dass durch die Ausscheidung des Bedienungsgeldes aus der Bemessungsgrundlage die Abgabe von Getränken *in jedem Fall* den Dienstleistungscharakter verlieren und zur Lieferung würden, sondern dass dies „im Einzelfall“ zu diesem Ergebnis führen kann⁴⁶⁾. Denkt man die von *Keppert/Bruckner* vertretene Auffassung konsequent zu

31) So offenbar auch VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0675.

32) GA Ruiz-Jarabo Colomer hat in seinen Schlussanträgen v. 11. 1. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, Rn 49, ausdrücklich betont, dass sich „Zielsetzung und Struktur“ der in Frankfurt erhobenen Getränkesteuer und der österreichischen Getränkesteuern „ähneln“.

33) *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 309.

34) *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 309 f.

35) *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 310.

36) Zutreffend *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 445.

37) BGBl I 130/1997.

38) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 443; zu den historischen Wurzeln dieser Regelung *Hollik*, Getränkesteuer – Rückzahlungen aufgrund des EuGH-Urteiles vom 9. 3. 2000, Rs C 437/97, FJ 2002, 42 (43 f).

39) *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 585.

40) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 443 f.

41) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 444.

42) *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 585.

43) Zum Stand der Diskussion zu § 22 BAO vgl *Lang*, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (65 ff); zur Frage der Umgehung völkerrechtlicher Regelungen durch Staaten vgl die Diskussionsbeiträge von *Essers*, *Wassermeyer*, *Rao*, *West* und *Lang*, in *Essers/Lang/Rao/Wassermeyer/West/Kemmeren* (Hrsg), *Abusive Application of International Tax Agreements* (2001) 63 ff.

44) Vgl auch schon *Moritz*, Die gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung der speziellen Verbrauchsteuern und das österreichische Steuersystem, ÖStZ 1997, 393 (398), der darauf hingewiesen hat, dass die Getränkesteuer trotz Abzug des Bedienungsgeldes auch andere Dienstleistungselemente belastet.

45) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 443.

46) *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 585; anders aber offenbar bei der Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen einer Cafeteria (SWK 2005, S 586).

Ende, müsste im Rahmen der einheitlichen Beurteilung der Leistung in jenen Fällen, in denen die Dienstleistungskomponente vor allem im Personaleinsatz liegt, dessen Kosten im Bedienungsgeld Deckung finden, diese Dienstleistungen ausklammert und ein Überwiegen des Lieferungelements angenommen werden.

Gegen die von *Keppert/Bruckner* vorgetragene Auffassung spricht aber, dass die Kosten für das Bedienungspersonal – jedenfalls nach *Beiser/Zorn*⁴⁷⁾ – „(ua auch wegen der Lohnnebenkosten) deutlich höher als das Bedienungsentgelt“ sind. Das Bedienungsgeld, dessen Abzugsfähigkeit bis 31. 12. 1999 bei Auszahlung eines vom Umsatz unabhängigen Festlohnes gar nicht in Betracht kam, und das ab dem 1. 1. 2000 bloß pauschal abgezogen werden konnte⁴⁸⁾, muss überhaupt nicht den Personalkosten entsprechen. Zwar wäre nicht ausgeschlossen, im Wege der Bemessungsgrundlage den Besteuerungsgegenstand einzuschränken. Dies würde jedoch voraussetzen, dass bestimmte Leistungen überhaupt aus dem Besteuerungsgegenstand herausgenommen sind, indem ihnen keine Bemessungsgrundlage zugeordnet wird. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist dies zB im Verhältnis zwischen dem Besteuerungstatbestand des § 3a Abs 1a Z 2 UStG, der sonstige Leistungen von Unternehmern der Umsatzsteuer unterwirft, und der Regelung der Bemessungsgrundlage in § 4 Abs 8 lit b UStG 1994, die nur die tatsächlichen Kosten, nicht aber den kalkulatorischen Unternehmerlohn erfasst und auf diese Weise sonstige Leistungen, die der Unternehmer selbst an seine eigene unternehmerische Sphäre erbringt, von der Umsatzsteuer ausnimmt, der Fall⁴⁹⁾. Der Abzug des Bedienungsgeldes von der Bemessungsgrundlage ist aber aufgrund der fehlenden betraglichen Identität zwischen dem Bedienungsgeld und den tatsächlichen Personalkosten keineswegs mit einer gesetzlichen Anordnung gleichzusetzen, die durch das Personal erbrachten Leistungen bei der Beurteilung des Gesamtumsatzes auszuklammern. Daher ist im Ergebnis *Beiser/Zorn* zuzustimmen, wonach der Abzug des Bedienungsgeldes von der getränkesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage auf die Beurteilung des gesamten Umsatzes als Lieferung oder Dienstleistung keinen Einfluss hat⁵⁰⁾.

Zwischen den österreichischen getränkesteuerrechtlichen Regelungen und der Frankfurter Getränkesteuer gibt es daher – soweit es um die Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen geht – in Hinblick auf die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung keine entscheidungserheblichen Unterschiede. Zurecht hat daher auch GA *Ruiz-Jarabo Colomer* in seinen Schlussanträgen v 11. 1. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, Rn 49, ausdrücklich betont, dass sich „Zielsetzung und Struktur“ der in Frankfurt erhobenen Getränkesteuer und der österreichischen Getränkesteuern „ähneln“.

3. Widerspruch zwischen den Urteilen des EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co* und v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*?

Wenn sich die den Urteilen v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co* und v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*,

zugrunde liegenden österreichischen und Frankfurter Getränkesteuern nicht in wesentlichen Punkten unterscheiden, ist zu fragen, ob sich die Begründung und der Tenor beider Urteile miteinander in Einklang bringen lassen. Der Tenor eines EuGH-Urteils ist dabei typischerweise im Lichte der vom nationalen Gericht vorgelegten Fragen zu verstehen.

Die vom VwGH zur Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuer-Richtlinie vorgelegten Fragen, die vom EuGH im Urteil v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, entschieden wurden, lauteten wie folgt⁵¹⁾:

„1. Steht Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) der Beibehaltung einer Abgabe entgegen, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter Früchte oder dazu verarbeiteter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließungen und des mitverkauften Zubehörs erhoben wird, und zwar im Ausmaß von 10 % des Entgelts bei Speiseeis und alkoholhaltigen Getränken und von 5 % des Entgelts bei alkoholfreien Getränken, wobei das Entgelt im Sinne der einschlägigen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts zu bemessen ist, die Umsatzsteuer, das Bedienungsgeld und die Getränkesteuer aber nicht zum Entgelt gehören?

2. Steht Artikel 3 Absatz 2 bzw Absatz 3 zweiter Satz der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 (Verbrauchsteuerrichtlinie) der Beibehaltung einer Abgabe entgegen, wie sie oben in Punkt 1 beschrieben ist?“

Der VwGH bezog sich in diesem vom 18. 12. 1997 stammenden Beschluss auf „Lieferungen“⁵²⁾. Der VwGH hat sich dabei offenbar des weiten, im österreichischen Getränkesteuerrecht traditionell verwendeten Begriffs der Lieferung bedient, der den gesamten Besteuerungsgegenstand der Getränkesteuer abdeckt⁵³⁾. Dies wird zum einen durch die vom VwGH in seinem Vorabentscheidungsersuchen gewählte Formulierung deutlich, die Ähnlichkeiten mit den finanzausgleichsrechtlichen Tatbeständen erkennen lässt: Der VwGH hat in seiner Begründung des Vorlagebeschlusses zunächst den Wortlaut der Regelungen des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1993 und des § 15 Abs 4 FAG 1993 wiedergegeben, um dann diese Formulierung für die an den EuGH gerichtete Frage aufzugreifen⁵⁴⁾.

Zum zweiten hat der VwGH in der Begründung des Vorabentscheidungsersuchens die Dienstleistungskomponente der getränkesteuerpflichtigen Lieferung hervor gestrichen⁵⁵⁾: „Zu der hier entscheidungserheblichen Frage des Gemeinschaftsrechts, was in diesem Zusammenhang ‚unter Steuern auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchersteuerpflichtigen Waren‘, zu verstehen ist, liegt eine Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften noch nicht vor. Der EuGH hat allerdings mit seinem Urteil

47) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 443.

48) Näher *Keppert*, Getränkesteuer und Bedienungsgeld, SWK 2000, S 38 (S 38 ff).

49) Näher *Ruppe*, UStG² (1999) § 1 Rz 379.

50) *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 443 f.

51) EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 18.

52) VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0221.

53) Dazu *Ruppe*, UStG 1994, § 3 Rz 142/1; *Haunold*, Der Steuergegenstand, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 99 (112); *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 444 f; *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 310 FN 50; vgl auch *H. Zehetner*, EuGH: Gaststättenumsätze als sonstige Leistung, ÖStZ 1996, 464 (465).

54) Der VwGH vermerkte dabei, welche Fassungen des FAG für die maßgebenden Zeiträume relevant waren: BGBl 30/1993, 959/1993 und 853/1995.

55) VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0221.

vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*, Slg 1996/I-2395 ff, ausgesprochen, dass Restaurationsumsätze, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr bestehen, Dienstleistungen darstellen, weil solche Umsätze durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet sind, bei denen die Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Dabei wurde unter anderem auf die Gesamtheit der Organisation, die Zurverfügungstellung von Räumen und Nebenräumen (Garderoben ua), sowie von Mobiliar und Geschirr hingewiesen und jene Komponente betont, die zB darin gelegen ist, dass ein Kellner den Gast berät, die angebotenen Speisen und Getränke erläutert, diese aufträgt und schließlich nach dem Verzehr die Tische wieder abräumt (vgl aaO I-2411). Der Verwaltungsgerichtshof hegt in diesem Zusammenhang Zweifel an der Richtigkeit der von der erst-belangten Behörde in ihrer Gegenschrift (ganz offensichtlich im Einklang mit *Matzinger*, aaO, 364) vertretenen Auffassung, die Getränkesteuer belaste keine Dienstleistungen. Jedenfalls dann, wenn ein getränkesteuerpflichtiger Tatbestand in einem Restaurationsbetrieb verwirklicht wird, kann die vom zitierten Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften in den Vordergrund gestellte Dienstleistungskomponente nicht gelehrt werden und werden allein dadurch, dass das Bedienungsgeld aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen ist, die übrigen Dienstleistungen (insbesondere die Zurverfügungstellung von Räumen, Nebenräumen, Mobiliar und Geschirr) nicht der Besteuerung entzogen. Demnach dürfte das österreichische Getränkesteuersystem unter Zugrundelegung ihres umsatzbezogenen Charakters in Konflikt mit Art 3 Abs 3 Satz 2 der Richtlinie 92/12/EWG stehen, jedenfalls was die Verabreichung von Getränken in Restaurationsbetrieben anlangt. Hinsichtlich der Zweitbeschwerdeführerin könnte dieser Konflikt auch beim Umsatz mit Getränken außerhalb von Restaurationsbetrieben (also insbesondere im Handel) bestehen, wenn man zB die Beratung eines Kunden beim Getränkekauf, wie sie ganz allgemein im Detailhandel stattfindet, ebenfalls als Dienstleistung qualifiziert und darüber hinaus die gesamten Personalkosten, die in die Kalkulation des Preises einfließen, der als Entgelt Steuerbemessungsgrundlage ist, als Dienstleistungen ansieht. Auch in der österreichischen Literatur wird die Meinung vertreten, dass die österreichische Getränkesteuer ganz unabhängig von der Ausnahme des Bedienungsgeldes Dienstleistungselemente belastet, die in die Lieferung von Getränken einfließen (vgl *Moritz*, Die gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung der speziellen Verbrauchsteuern und das österreichische Steuersystem, Überlegungen zu Art 3 Verbrauchsteuerrichtlinie, ÖStZ 1997/18, 398, und *Novacek*, aaO, 232).“

Der EuGH hatte in seinem Urteil v 9.3.2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, entschieden, dass Art 3 Abs 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie „der Beibehaltung einer auf alkoholische Getränke erhobenen Steuer wie derjenigen entgegen [steht], um die es im Ausgangsverfahren geht“⁵⁶). Die im Ausgangsverfahren maßgebende Steuer hat er als „Getränkesteuer, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, erhoben wird“⁵⁷),

beschrieben. Der EuGH hat somit die im Vorabentscheidungsersuchen verwendete Formulierung aufgegriffen und sich auch des bereits vom VwGH verwendeten Ausdrucks der „Lieferung“ bedient.

Die Begründung des Urteils des EuGH könnte zunächst den Schluss zulassen, dass der EuGH den Begriff der „Lieferung“ auch mit demselben Inhalt versehen hat, wie er vom VwGH verwendet worden war: Aus der Begründung wird nämlich deutlich, dass dem EuGH bekannt war, dass der Erstbeschwerdeführer eine Cafeteria betrieb⁵⁸). Damit lag nahe, dass die Abgabe von Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen erfolgt ist⁵⁹). *Keppert/Bruckner* weisen zutreffend darauf hin, dass auch der Umstand, dass in der Vorlagefrage vom Bedienungsgeld – als Bestandteil der Bemessungsgrundlage – die Rede war, darauf hin deutete, dass die vom VwGH als „Lieferung“ beschriebene Leistung auch Dienstleistungskomponenten enthalten könnte⁶⁰).

Will man die Urteile des EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, und v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Herrmann*, miteinander in Einklang bringen, muss man allerdings davon ausgehen, dass der EuGH schon am 9. 3. 2000 Restaurationsumsätze nicht unter dem von ihm verwendeten Begriff der „Lieferungen“ subsumiert haben wollte. Zwar würde der Umstand, dass der EuGH bei der Erledigung des Vorabentscheidungsersuchens des VwGH den Ausdruck „Lieferung“ aufgegriffen hat, wie er vom VwGH verwendet wurde, dafür sprechen, dass der EuGH damit auch an den vom VwGH verwendeten Begriffsinhalt anknüpfen wollte, zumal der VwGH die Weite des von ihm verwendeten Begriffs deutlich gemacht hat. Aus diesem Blickwinkel ist daher auch verständlich, dass der VwGH das Urteil des EuGH auf den Begriff der Lieferung bezog, wie er Gegenstand seines Vorabentscheidungsersuchens war, und in der Folge auch – worauf *Keppert/Bruckner* hinweisen⁶¹) – in weiteren Fällen, in denen er über die Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen zu entscheiden hatte, von einer Verdrängung der nationalen Regelungen durch das Gemeinschaftsrecht ausging⁶²). Die Ausführungen des EuGH in seinem Urteil v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Herrmann*, lassen aber keine andere Schlussfolgerung zu, als dass der EuGH im Tenor seines Urteils vom 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, den von ihm verwendeten Begriff der Lieferung offenbar mit dem Inhalt verbunden haben wollte, wie er in dem zur 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ergangenen Urteil v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, zum Ausdruck kam, und dass der EuGH den Umstand, dass sich das Vorabentscheidungsersuchen auch auf die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie bezog, zum Anlass nahm, davon auszugehen, dass sich die Vorlagefrage der Terminologie dieser Richtlinie bedient hat.

Vor diesem Hintergrund könnte überlegt werden, davon auszugehen, dass der EuGH Umsätze von alkoholischen Getränken, die in einer Cafeteria erbracht werden, generell als Lieferungen betrachtet haben könnte⁶³). Dies würde zwar möglicherweise Widersprüche zwischen den beiden genannten

56) EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 50.

57) EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 25.

58) EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 12.

59) Vgl auch *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 586.

60) *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 586; ebenso *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 307.

61) *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 588.

62) VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0675.

63) In diese Richtung – allerdings auch unter Bezugnahme auf das Bedienungsgeld – *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 586.

Urteilen auflösen, allerdings würde das Urteil v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, dann nicht mehr in Einklang mit dem EuGH-Urteil v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, stehen, an das der EuGH aber ausdrücklich anknüpft: Eine Typisierung derart, dass von bestimmten Unternehmern oder Betriebsarten überhaupt keine Dienstleistungen, sondern generell nur Lieferungen erbracht werden können, ist der im Urteil v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, zum Ausdruck kommenden Auffassung fremd. Nach dieser Rechtsprechung kommt es vielmehr auf die Art der konkreten Leistung im Einzelfall an.

Weiters ist zu überlegen, ob der EuGH in seinem Urteil v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, davon ausgegangen sein könnte, die vom VwGH zum Anlass des Vorabentscheidungsersuchens genommenen Fälle waren derart gelagert gewesen, dass die – bei praktisch jeder Lieferung zumindest untergeordnet vorhandenen⁶⁴⁾ – Dienstleistungskomponenten völlig geringfügig waren und es sich daher unzweifelhaft um Lieferungen handelte. Der EuGH könnte folglich der Auffassung gewesen sein, dem VwGH ging es bloß um jene getränkesteuerpflichtigen Vorgänge, die zweifelsfrei unter den Lieferungstatbestand der Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuer-Richtlinien fallen. Er könnte geglaubt haben, dass der VwGH nur in solchen Fällen die bei ihm anhängigen Verfahren ausgesetzt hat, in denen der VwGH das Überwiegen des Lieferungselements bereits festgestellt hat. Der EuGH könnte zB angenommen haben, es würde sich um Getränke handeln, die einem in einer Cafeteria aufgestellten Selbstbedienungsautomaten zu entnehmen waren⁶⁵⁾. Dagegen spricht allerdings die Begründung des Vorlagebeschlusses, in der der VwGH selbst die Dienstleistungskomponente bei Restaurationsumsätzen – und sogar bei Umsätzen im Handel – ausführlich problematisiert hat⁶⁶⁾.

Die Vermutung, dass sich der EuGH nur auf die ihm vorgelegte Rechtsfrage konzentriert und die Ausgangssachverhalte völlig ausgeblendet hat, ist an sich nicht von vorneherein nahe liegend⁶⁷⁾. Die sachgerechte Beantwortung einer Vorlagefrage bedarf nämlich der Einbeziehung des Sachverhalts und des Inhalts der einschlägigen Regeln des nationalen Rechts⁶⁸⁾. Dennoch bleibt im Lichte des Urteils v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, keine andere Möglichkeit als anzunehmen, dass der EuGH den Begriff der Lieferung in dem Sinne verstanden hat, wie er durch das Urteil v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, geprägt wurde. Anders sind die beiden Urteile des EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, und v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, nicht miteinander in Einklang zu bringen.

Vor allem ist der EuGH selbst davon ausgegangen, dass seine beiden Urteile nicht in Widerspruch zueinander ste-

hen⁶⁹⁾: „Anders als in der Rechtssache *EKW und Wein & Co*, in der das nationale Gericht dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung von Artikel 3 Absätze 2 und 3 der Richtlinie 92/12 im Zusammenhang mit einer Steuer auf die „entgeltliche Lieferung von ... alkoholhaltigen Getränken (Urteil *EKW und Wein & Co*, Rn 18) vorgelegt hatte, erfasst der Steueratbestand im Ausgangsverfahren nicht die bloße Lieferung solcher Getränke, sondern bezieht sich auf einen Umsatz, zu dem eine Dienstleistung gehört.“ Der EuGH hat somit in seinem Urteil v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, zweifelsfrei seine Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass er schon im Urteil v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, den Begriff der Lieferung verwendet hatte, der sich von den Dienstleistungen nach Art 3 Verbrauchsteuer-Richtlinie abgegrenzt hat. Selbst wenn man daher Zweifel hätte, ob dem Urteil v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, in Wahrheit nicht doch eine Rechtsprechungsänderung zugrunde liegt, ist davon auszugehen, dass der EuGH im Falle eines erneuten Vorabentscheidungsersuchens seine bereits zur Frankfurter Getränkesteuer getroffenen Aussagen auch für die österreichischen Getränkesteuern bestätigen und eine Judikaturänderung in Abrede stellen würde und diese Rechtsauffassung für alle Zeiträume ab dem EU-Beitritt durchgesetzt haben möchte.

4. Ergebnisse

Die den Urteilen des EuGH v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, und v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, zugrunde liegenden österreichischen und Frankfurter Getränkesteuern sind in ihren maßgebenden Regelungen in Hinblick auf die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen identisch. Will man die beiden Urteile daher miteinander in Einklang bringen, muss man davon ausgehen, dass der EuGH in seinem Urteil v 9. 3. 2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, das auf Lieferungen im Sinne der – weiten, auch die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen umfassenden – österreichischen getränkesteuerrechtlichen Terminologie bezogene Vorabentscheidungsersuchen missverstanden hatte und in seinem Urteil den Begriff der Lieferung in der Bedeutung verwendet hatte, wie er von ihm selbst zur 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie geprägt wurde. Der EuGH hat in seinem Urteil v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht, dass er die Position vertritt, schon damals von diesem Verständnis ausgegangen zu sein. Folglich ist die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen bereits für Zeiträume seit dem EU-Beitritt nicht als Lieferung gemäß Art 3 Abs 2 Verbrauchsteuer-Richtlinie zu beurteilen. Dementsprechend ist die Besteuerung nach Maßgabe des Art 3 Abs 3 der Richtlinie zulässig.

69) EuGH v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, Rn 20.

64) So zutreffend GA *Ruiz-Jarabo Colomer* in seinen Schlussanträgen v 11. 1. 2005, C-491/03, *Hermann*, Rn 34: „Außerdem ist der Verkauf einer Ware immer mit einem Minimum an Tätigkeit verbunden, ohne dass man auf den Gedanken verfiel, den Vorgang als Dienstleistung einzustufen. Wenn man beispielsweise ein Päckchen Tabak erwirbt, bietet es der Verkäufer in einem angemessen eingerichteten und sauberen Lokal feil, wo es gewöhnlich einen Papierkorb für das Cellophan gibt, das die Verpackung umhüllt; beim Betanken eines Autos an einer Tankstelle stellt der Tankwart Papier zum Händereinwischen bereit oder sogar Reinigungsmittel für diesen Zweck; trotzdem machen diese zusätzlichen Leistungen das Geschäft nicht zu einer Dienstleistung im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie.“

65) Kritisch dazu ebenso *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 307.

66) VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0221.

67) Zutreffend *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 308.

68) Dazu *Schima*, Das Vorabentscheidungsersuchen vor dem EuGH² (2004) 85 ff mwN.



Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums Internationales Steuerrecht der WU.