

Die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10. 3. 2005, Rs C-491/03, Hermann, auf die Erhebung von Getränkesteuern in Österreich – Teil 2

(Teil 1 erschienen in ÖStZ 2005/1056)

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

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

In der Diskussion um das Urteil des EuGH v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, wurde auch die Frage aufgeworfen, ob der für Zwecke des österreichischen Getränkesteuerrechts geprägte Lieferungs begriff überhaupt vom Begriff der Lieferung im Sinne der gemeinschaftsrechtlichen Terminologie abweicht. Denkbar wäre nämlich auch, dass die beiden Begriffe übereinstimmen und dass die österreichischen Normsetzer die – gemeinschaftsrechtlich gegebene – Möglichkeit, die Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Dienstleistungen zu besteuern, gar nicht ausgeschöpft haben⁷⁰). Die österreichischen Gesetzgeber sind weder verpflichtet, die gemeinschaftsrechtlich bestehende Befugnis zur Erhebung von Ge-

tränkesteuern zur Gänze in Anspruch zu nehmen, noch – wie gezeigt werden konnte – brauchen sie auf die Besteuerung von Umsätzen im Rahmen von „Dienstleistungen“ im gemeinschaftsrechtlichen Sinn verzichten. Die Auseinandersetzung mit den vom EuGH verwendeten Argumenten soll Anlass sein, die bisher in Österreich weitgehend vertretene Auffassung, wonach der Lieferungs begriff der Getränkesteuer auch die Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Dienstleistungen umfasst, zu überprüfen.

Die Frage, ob die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen Getränkesteuerpflicht auslösen kann, ist jedenfalls auf dem Boden der finanzausgleichsrechtlichen Vorschriften, wie sie vor der FAG-Novelle BGBl 693/1991 bestanden hatten, nicht zweifelhaft: § 14 Abs 1 Z 7 FAG 1989 hat – ähnlich wie die Vorgängerregelungen – „Abgaben vom Verbrauch von Speiseeis und von Getränken mit Ausnahme von Milch“ im Zusammenhalt mit § 14 Abs 2 FAG ausdrücklich zu ausschließlichen Gemeindeabgaben erklärt⁷¹). Ein Teil der Länder ermächtigte die Gemeinden, eine Steuer

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

70) So – zumindest für bestimmte Zeiträume – Keppert/Bruckner, SWK 2005, S 586 ff; Postl/Ehgartner, ÖStZ 2005, 375 f; anders aber zB Bessler/Zorn, SWK 2005, S 444 f.

71) Vgl auch schon § 9 Abs 1 Z 8 FAG 1948 (BGBl 46/1948), wo bereits von „Abgaben vom Verbrauch von Getränken mit Ausnahme von Bier und Milch“ die Rede war. – Zu den reichsdeutschen Wurzeln der Getränkesteuer auch Raschauer, „Getränke“steuer auf „Verpackungen“?, ÖStZ 1985, 244 (245); Hollik, FJ 2002, 42 f.

vom Verbrauch von Getränken zu erheben, andere Länder umschrieben den Besteuerungsgegenstand als Abgabe von Getränken an Letztverbraucher⁷²⁾. Steuerschuld begründender Vorgang war jedenfalls – implizit oder explizit – die entgeltliche Abgabe von Getränken an den Letztverbraucher⁷³⁾. Die Abgabe der Getränke an den Letztverbraucher bei Restaurationsumsätzen löste daher genauso Getränkesteuerpflicht aus. Der Bundesgesetzgeber war von Verfassungs wegen nicht daran gehindert, auch in derartigen Konstellationen zur Besteuerung der Abgabe von alkoholischen Getränken zu ermächtigen: Der VfGH erachtete es sogar als zulässig, ein gesondert ausgewiesenes Entgelt für das Gedeck in einem Restaurant in die getränksteuerrechtliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen⁷⁴⁾: „Es wird von den Beschwerdeführern unter dem Titel ‚Gedeck‘ den Gästen nicht eine Leistung verrechnet, die gesondert und unabhängig von der Verabreichung des Getränkes einer Verrechnung zugänglich wäre, vielmehr ist es jede einzelne Abgabe eines Getränkes, die in der Form des Getränkepreises und des Gedeckpreises verrechnet wird. Es ist daher durchaus denkbar, das von den Beschwerdeführern in den Getränkepreis und den Gedeckpreis zerlegte Entgelt als einen einheitlichen Gesamtpreis und damit als Gesamtentgelt für die Erfüllung der Leistung der Abgabe eines Getränkes anzusehen.“

2. Die Besteuerung der entgeltlichen Lieferung von alkoholischen Getränken nach dem UStG 1972

Die Getränkesteuer wurde unter mehreren Gesichtspunkten als reformbedürftig erachtet. Ein Kritikpunkt an der Konzeption der Getränkesteuer als Verbrauchsteuer lag darin, dass Getränkesteuer nur vorgeschrieben werden konnte, wenn der Abgabeort und der Verbrauchsort zusammenfielen⁷⁵⁾. Die in den Anfängen des Getränkesteuerrechts bestandenen Kaufgewohnheiten der Konsumenten, Getränke in der Gemeinde ihres Wohnsitzes oder ihres Arbeitsplatzes zu kaufen und auch dort zu konsumieren, hatten sich über die Jahre gewandelt⁷⁶⁾. Die Frage, welcher Anteil der Getränke außerhalb der Gemeinde des Verkaufs verbraucht wurde, machte äußerst mühsame und aufwändige Ermittlungsverfahren erforderlich⁷⁷⁾. Die nicht bestehende Getränkesteuerpflicht für den Außerortverbrauch führte dazu, dass im Ergebnis Getränke vielfach weder in der Gemeinde des Verkaufs noch in der Gemeinde

des Verbrauchs besteuert wurden. Wettbewerbsverzerrungen und Steuerausfälle waren die Folge⁷⁸⁾.

Im Zuge der FAG-Novelle BGBl 693/1991 wurde die Getränkesteuer von einer Verbrauchsteuer in eine Verkehrsteuer umgewandelt. Der Gesetzgeber orientierte sich dabei an der Umsatzsteuer: Getränkesteuerpflicht wurde nicht mehr durch den *Verbrauch* von Getränken, sondern durch die *entgeltliche Lieferung* von Getränken ausgelöst. Die Besteuerungslücken, die die bis dahin bestehende Konzeption der Getränkesteuer ermöglicht hatten, sollten dadurch geschlossen werden⁷⁹⁾. Der Kritik, die gegen die bis dahin geltenden Regelungen vorgebracht wurde, weil die Dienstleistungskomponente in die Getränkebesteuerung einbezogen war⁸⁰⁾, hat der Gesetzgeber hingegen nicht Rechnung getragen: Die von der Gastronomie geforderte Entlastung wurde statt dessen durch eine generelle Neugestaltung der Abgabensätze herbeigeführt⁸¹⁾.

Die Reform wurde vor allem durch die durch BGBl 693/1991 geschaffene Regelung des § 14 Abs 2 FAG 1989 umgesetzt: Diese Verfassungsvorschrift erfasste die „Abgaben auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, soweit die Lieferung nicht für Zwecke des Wiederverkaufs im Rahmen einer nachhaltigen Tätigkeit erfolgt“. Der zweite und der dritte Satz dieser Regelung lauteten: „Ausgenommen von der Besteuerung sind Lieferungen von Milch und Lieferungen im Sinne des § 10 Abs 2 Z 4 Umsatzsteuergesetz, BGBl Nr 223 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 660/1989 [Anm; UStG 1972]. § 8 Abs 4 F-VG 1948 ist nicht anzuwenden.“ Die terminologische Anknüpfung an das Umsatzsteuerrecht wurde durch Einfügung des § 15 Abs 5 FAG verdeutlicht: „Für die entgeltliche Lieferung gemäß § 14 Abs 2 gilt § 3 Abs 1, 7 und 8 des Umsatzsteuergesetzes 1972.“ Auch das „Entgelt [war] nach § 4 Abs 1 und Abs 2 Umsatzsteuergesetz 1972 zu bemessen.“⁸²⁾

Wenig später – durch BGBl 450/1992 – wurde die Neuregelung des Abhofverkaufs zum Anlass genommen⁸³⁾, die bisher ausschließlich in der Verfassungsbestimmung des § 14 Abs 2 FAG 1989 enthaltenen Regelungen auf die einfachgesetzliche Vorschrift des § 14 Abs 1 Z 7 FAG 1989 und die Verfassungsbestimmung des § 14 Abs 2 FAG 1989 aufzuteilen. Dadurch sollte verhindert werden, dass „diese Bestimmung der verfassungsmäßigen Kontrolle durch den VfGH entzogen ist“⁸⁴⁾. Gleichzeitig wurde die in § 14 Abs 2 FAG 1989 idF BGBl 693/1991 enthaltene Ausnahme zu § 8 Abs 4 F-VG allgemeiner formuliert. § 14 Abs 1 Z 7 FAG 1989 erfasste nunmehr „Abgaben 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, soweit die Lieferung nicht für Zwecke des Wiederverkaufs im Rahmen einer nachhaltigen Tätigkeit erfolgt. Ausgenommen von der Besteuerung sind Lieferungen im Sinne des § 10 Abs 2 Z 4 des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl Nr 223, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl 660/1989, wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht am Ort der Produktion erfolgt

72) § 2 Abs 1 NÖ Getränke- und SpeiseeissteuerG 1973, LGBl NÖ 182/1973 idF 29/91; § 1 GetränkeabgabeG 1969, LGBl Bgld 38/1969 idF 1/1974 (vgl auch schon § 1 GetränkeabgabeG 1950, LGBl Bgld 10/1950); § 2 Abs 1 GetränkeabgabeG 1978, LGBl Ktn 26/1969 idF 133/1974; § 2 Abs 2 Gemeinde-GetränkesteuerG, LGBl OÖ 15/1950 idF 22/1988; § 1 Abs 3 Salzburger GetränkesteuerG 1967, LGBl Sbg 14/1967 idF 73/1990; § 1 Abs 1 GetränkeabgabeG, LGBl Stmk 23/1950 idF 85/1988; § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 2 Tiroler Getränke- und SpeiseeissteuerG, LGBl Tirol 102/1973 idF 54/1991; § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 2 GetränkesteuerG, LGBl VlbG 5/1974 idF 64/1987; § 1 GetränkesteuerG für Wien 1971, Wiederverlautbarung LGBl Wien 2/1971 idF 31/1990.

73) So auch *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Reform der Getränkesteuer, ÖStZ 1991, 263 (266).

74) VfSlg 9228/1981.

75) Ausführlich *Mühlberger*, Die Getränkesteuer – Reform – Inhalt – Verfahren (1993) 37; ebenso *Hollik*, offene Fragen zur Getränkesteuer: Umsätze von alkoholischen Getränken in Gastronomiebetrieben, FJ 2005, 303 (305).

76) *Mühlberger*, Getränkesteuer 37.

77) Zu den aus § 8 Abs 4 F-VG erwachsenden Anforderungen vgl *Mayer*, Zur Durchsetzung der Getränkesteuerpflicht – Dargestellt am Beispiel der Steiermark, in *Funk ua* (Hrsg), Staatsrecht und Staatswissenschaften in Zeiten des Wandels, FS für Ludwig Adamovich zum 60. Geburtstag (1992) 422 (422 f).

78) Dazu *Mühlberger*, Getränkesteuer 38.

79) So auch *Mühlberger*, Getränkesteuer 43.

80) Zu diesen Forderungen *Mühlberger*, Getränkesteuer 30.

81) *Mühlberger*, Getränkesteuer 32.

82) § 15 Abs 4 FAG 1989 idF BGBl 693/1991.

83) Zur Neuregelung des Abhofverkaufs: 585 BlgNR 18. GP, 9.

84) 616 BlgNR 18. GP, 2.

und wenn keine Beförderung und keine Versendung vorliegt, sowie Lieferungen von Milch.“ Die weiterhin bestehende terminologische Anknüpfung an das Umsatzsteuerrecht wurde durch § 15 Abs 5 FAG 1989 verdeutlicht: „Für die entgeltliche Lieferung gemäß § 14 Abs 1 Z 7 gilt § 3 Abs 1, 7 und 8 des Umsatzsteuergesetzes 1972.“

Die finanzausgleichsgesetzliche Ermächtigung für die Getränkesteuer knüpfte somit an das UStG 1972 an. Maßgeblich ist folglich die zum UStG 1972 ergangene Rechtsprechung: Demnach ist bei Leistungen, die ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind, von einer einheitlichen Leistung auszugehen. Leistungen, die als unselbstständige Nebenleistungen anzusehen sind, teilen das Schicksal der Hauptleistung. Ist eine Leistung nur Mittel zum Zweck und nicht Selbstzweck, gilt sie als unselbstständige Nebenleistung und nicht als Hauptleistung⁸⁵). Eine unselbstständige Nebenleistung ist anzunehmen, wenn sie die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt⁸⁶). Das Verhältnis der Kostenfaktoren der einzelnen Leistungselemente tritt dabei in den Hintergrund⁸⁷).

Zu Recht wurde in Österreich daher die Abgabe von Mahlzeiten und Getränken in Gaststätten als Lieferung eingestuft⁸⁸). Die mit dem Restaurationsumsatz verbundenen Dienstleistungen sind nämlich auf dem Boden des UStG 1972 Nebenleistungen, die die Lieferung der Speisen oder Getränke abrunden und ergänzen: Die bei Restaurationsumsätzen angebotene Beratung oder die Möglichkeit der Benutzung von Nebenräumen (zB Garderobe, WC) sind mit dem Angebot eines Bus- oder Bahntransports zum Flughafen, das vom Flugreisenden nicht in Anspruch genommen werden muss und für das auch im Falle der Inanspruchnahme kein Mehrpreis zu entrichten ist⁸⁹), oder mit der Bereitstellung eines „Kaskoschutzes“ und einer „Verschleissreparatur“ als unselbstständige Nebenleistung zu einem Kfz-Leasingvertrag vergleichbar⁹⁰). Ebenso wie im Falle eines Entgelts für die Benützung eines Aufzugs in einem Aussichtsturm das für die Benützung des Liftes geforderte Entgelt in Wahrheit das Entgelt darstellt, das für die Benützung der Aussichtsterrasse zu leisten ist, da ohne Aussichtsterrasse die Benützung des Personenaufzugs undenk-

bar wäre⁹¹), ist der Aufenthalt in einem Restaurant und die Beratung und Erläuterung durch Kellner ohne den beabsichtigten Konsum von Speisen und Getränke kaum vorstellbar. Umgekehrt könnte es hingegen durchaus der Fall sein, dass jemand in einem Restaurant Speisen und Getränke verzehrt, ohne aber auf die Beratung und Erläuterung der Speisen und Getränke durch den Kellner, die Nutzung der Nebenräume (Garderoben ua) oder das besondere Mobiliar des Lokals wert zu legen. Das Service der Speisen und Getränke ist für denjenigen, der diese Nahrungsmittel bloß verzehren will, um seinen Hunger und Durst zu stillen, ähnlich „aufgezwungen“ wie für den Besucher der Aussichtsterrasse die Benützung des Aufzugs, die erforderlich ist, dorthin zu gelangen⁹²). Genauso wenig wie der VwGH danach fragt, ob die Kosten für den Betrieb des Aufzugs oder für den Betrieb der Terrasse höher sind⁹³), kann für die Beurteilung, welche Teilleistung als Hauptleistung und welche als Nebenleistung gilt, erheblich sein, ob die Speisen und Getränke oder die anderen Leistungskomponenten höhere Kosten verursachen. Trotz der völlig unterschiedlich gelagerten Lebenssachverhalte kann aus dem Blickwinkel der umsatzsteuerlichen Normen die Leistung des Kellners, der ein Getränk serviert, mit der Leistung des Unternehmers, der den bestellten Sand zur Baustelle seiner Auftraggeber führt⁹⁴), verglichen werden: „Die Beförderungslieferung war [...] nur Mittel zum Zweck, nicht Selbstzweck und hat daher umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung zu teilen. Denn sie stellt ja lediglich einen Teilakt der vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Lieferungspflicht übernommenen Leistungen dar.“⁹⁵) Die zum UStG 1972 ergangene Rechtsprechung legt somit nahe, die Lieferung der Speisen und Getränke als Hauptleistung und alle anderen Leistungen als unselbstständige Nebenleistungen zu betrachten und damit die gesamte Leistung insgesamt als Lieferung zu qualifizieren.

Die im Schrifttum zum UStG 1972 übereinstimmend vertretene Auffassung, wonach die Abgabe von Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen als Lieferung einzuordnen ist⁹⁶), steht somit im Einklang mit der zum UStG 1972 ergangenen Rechtsprechung. Angesichts der seit BGBl 693/1991 bestehenden Anknüpfung der Regelungen des FAG 1989 über die Getränkesteuer an das UStG 1972 ist dieses Verständnis auch in die finanzausgleichsrechtlichen Regelungen eingeflossen. Zu Recht hat daher auch der VwGH keinen Anlass gesehen, an der Getränkesteuerpflicht der Abgabe von Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen für Zeiträume vor dem 1. 1. 1995 in Fällen zu zweifeln, in denen die die Getränkesteuerpflicht auslösende Regelung an das UStG 1972 angeknüpft hatte⁹⁷).

85) So *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band II (Lfg März 1978) § 1 Anm 65, zum UStG 1972; *Kolacny/Mayer*, UStG 1972 (1992) § 3 Anm 3; *Kolacny/Scheiner*, Fallbeispiele zur Mehrwertsteuer (1985) 71, zum UStG 1972.

86) VwGH 5. 4. 1984, 83/15/0045; 17. 9. 1990, 89/15/0048; 17. 9. 1990, 89/15/0051; 17. 9. 1996, 93/14/0055; 17. 12. 1996, 96/14/0016.

87) Vgl zB VwGH 17. 9. 1990, 89/15/0048: „Dass die strittige Leistung einen Kostenfaktor darstellt bzw einem Gegenleistungsteil entsprechend veranschlagbar (und somit bei zivilrechtlicher Betrachtung als ‚äquivalente‘ Nebenleistung anzusehen) ist, hindert nach der oben dargelegten Begriffsbestimmung für den Bereich des Umsatzsteuerrechts eine Beurteilung als unselbstständige Nebenleistung nicht. Auch das Verhältnis der Kostenfaktoren der einzelnen Leistungselemente ist für die hier strittige Abgrenzung nicht unbedingt maßgebend (vgl zB das hg Erkenntnis vom 29. November 1984, Zl 83/15/0083, Slg 5939/F; *Giesberts*, aaO, § 3 Anm 97 Stichwort ‚Nebenleistungen‘.“ Vgl aber auch VwGH 14. 3. 1980, 2045/79.

88) So der Befund von *Ruppe*, UStG 1994, § 3 Rz 142/1; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Restaurationsumsätze sind Dienstleistungen, SWI 1996, 322 (323); *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen (1997) 93; *derselbe*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung 112; *Burger*, Der Leistungsbegriff im UStG (2002) 165; *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 445; *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 310 FN 50; vgl auch *H. Zehetner*, ÖStZ 1996, 465; weiters wird dieses Verständnis auch in den Erl zur RV zu BGBl 21/1995 deutlich (26 BlgNR 19.GP, 12), die ausführen, dass die „meisten EU-Mitgliedstaaten [...] die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle – anders als das österreichische Recht – nicht als Lieferung sondern als Dienstleistung [beurteilen].“ (Hervorhebung nicht im Original)

89) VwGH 5. 4. 1984, 83/15/0045.

90) VwGH 17. 9. 1990, 89/15/0048.

91) VwGH 22. 6. 1987, 87/15/0022. – Klarheit in Hinblick auf die in diesem Erkenntnis missverständlich angesprochene Bedeutung der Inanspruchnahme des Restaurationsbetriebs schafft das Erk VwGH 5. 3. 1990, 88/15/0058.

92) Vgl VwGH 22. 6. 1987, 87/15/0022.

93) VwGH 22. 6. 1987, 87/15/0022.

94) VwGH 10. 5. 1957, 426/55, allerdings zu den Vorläuferregelungen des UStG 1972.

95) VwGH 10. 5. 1957, 426/55.

96) *Ruppe*, UStG 1994, § 3 Rz 142/1; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 1996, 323; *Haunold*, Mehrwertsteuer 93; *derselbe*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung 112; *Burger*, Leistungsbegriff 165; *Beiser/Zorn*, SWK 2005, S 445; vgl auch *H. Zehetner*, ÖStZ 1996, 465; weiters auch die Erl zur RV zu BGBl 21/1995 (26 BlgNR 19. GP, 12).

97) Vgl zB VwGH 11. 5. 2000, 99/16/0164, zum Wiener GetränkesteuerG 1992.

3. Die Besteuerung der entgeltlichen Lieferung von alkoholischen Getränken nach dem UStG 1994

Der Beitritt zur EU bewirkte, dass das österreichische Steuerrecht seit 1. 1. 1995 den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen hat. Für die Getränkesteuer kamen daher die Vorgaben der Verbrauchsteuer-Richtlinie zum Tragen, auch soweit die Rechtsprechung des EuGH deren Inhalt dann erst zu einem späteren Zeitpunkt verdeutlicht hat. Die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen machten es auch in Kenntnis dieser Rechtsprechung bei Restaurationsumsätzen nicht erforderlich, dem finanzausgleichsrechtlichen Begriff der Lieferung nunmehr eine andere Bedeutung beizumessen⁹⁸): Gerade jene Lieferungen von alkoholischen Getränken, die Dienstleistungen im Sinne des Art 3 der Verbrauchsteuer-Richtlinie darstellten, durften noch in gemeinschaftsrechtlich zulässiger Weise erhoben werden. Eine gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation der nationalen Vorschrift hätte daher – wäre sie im konkreten Fall überhaupt möglich – nur zum Ergebnis haben können, den Begriff der getränksteuerlichen Lieferung auf die gemeinschaftsrechtlich zulässigen *Dienstleistungen* zu beschränken und die Fälle der gemeinschaftsrechtlichen *Lieferungen* gar nicht unter den gleichlautenden Begriff des nationalen Getränkesteuerrechts zu subsumieren.

Das In-Kraft-Treten des UStG 1994, das das UStG 1972 abgelöst hat, hat den Inhalt des finanzausgleichsgesetzlichen Begriffs der Lieferung ebenso wenig verändert: Die für die Getränkesteuer maßgebenden Vorschriften des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1993 und des § 15 Abs 5 FAG 1993⁹⁹), in die die geschilderten Regelungen des FAG 1989 idF BGBl 693/1991 inhaltlich unverändert übernommen worden sind, wurden zu einem Zeitpunkt geschaffen, zu dem das UStG 1972 in Kraft stand. Die Regelung des § 23 Abs 8 Satz 1 FAG 1993 alleine bewirkte nicht, dass die in § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1993 und § 15 Abs 5 FAG 1993 enthaltenen Verweise auf das UStG 1972 automatisch als Verweise auf das UStG 1994 zu lesen waren. Die Regelung hatte nämlich folgenden Wortlaut: „Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.“ Das UStG 1994 war aber nicht bloß eine andere „Fassung“ des UStG 1972, sondern ein anderes Gesetz. Allerdings ergab sich diese Rechtsfolge aus § 28 Abs 8 UStG 1994: „Beziehen sich bundesgesetzliche Vorschriften auf Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl Nr 223/1972, so treten an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes.“ Mit dem In-Kraft-Treten des UStG 1994 ist somit für den Begriff der Lieferung des § 14 Abs 1 Z 8 und des § 15 Abs 5 FAG 1993 der Lieferungs begriff des UStG 1994 maßgebend geworden.

Die Gesetzesmaterialien zum UStG 1994 geben keine Anhaltspunkte für die Vermutung, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 angestrebt hätte, den Lieferungs begriff in Hinblick auf Restaurationsumsätze abweichend vom UStG 1972 zu regeln. Die weitgehende Beibehaltung der Definition der Lieferung spricht dafür, dass keine inhaltliche Änderung intendiert war¹⁰⁰). In den Gesetzesmaterialien zu BGBl 21/1995, der

ersten Novelle des UStG 1994, findet sich daher – wenig überraschend – auch folgende Feststellung¹⁰¹): „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.“

Das am 1. 1. 1997 in Kraft getretene FAG 1997 hatte zunächst die Regelungen des FAG 1993 über die Getränkesteuer übernommen, allerdings die Verweise auf das UStG 1972 auch ausdrücklich durch die Verweise auf das UStG 1994 ersetzt. Die Gesetzesmaterialien kommentieren diese Änderungen nicht näher. Dies spricht dafür, dass die Gesetzesverfasser davon ausgegangen sind, es würde sich um eine inhaltlich unbedeutende redaktionelle Bereinigung handeln.

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer wurde wenige Tage nach der am 30. 4. 1996 im BGBl erfolgten Kundmachung des FAG 1997¹⁰²) das Urteil des EuGH v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, veröffentlicht: Der EuGH hatte entschieden, dass der Ort der Leistung bei Restaurationsumsätzen nach den für Dienstleistungen gemäß Art 6 Abs 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie geltenden Regelungen zu bestimmen ist. Die Vorschriften des österreichischen Umsatzsteuerrechts haben den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen und daher auch dieses Urteil umzusetzen. Die Mitgliedstaaten können einer aus einer Richtlinie erwachsenden unbedingten und hinreichend bestimmten gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung entweder durch *richtlinienkonforme Interpretation der nationalen Rechtsvorschrift* oder aber durch *unmittelbare Anwendung der Richtlinie* Rechnung tragen¹⁰³). In beiden Fällen wirkt das EuGH-Urteil im Ergebnis auf die Zeiträume seit dem 1. 1. 1995 zurück. Die richtlinienkonforme Interpretation bewirkt, dass die sonst gemeinschaftsrechtswidrige nationale Vorschrift im Lichte des Gemeinschaftsrechts ihren Inhalt ändert und so verstanden wird, dass sie den Vorgaben der Richtlinie entspricht. Die unmittelbare Anwendung der Richtlinie bewirkt hingegen, dass dem Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang vor dem staatlichen Recht zukommt: Dem Gemeinschaftsrecht widersprechendes nationales Recht wird nicht aufgehoben und tritt nicht automatisch außer Kraft. Nationales Recht darf bloß nicht angewendet werden¹⁰⁴), soweit die Richtlinie eine den Einzelnen gegenüber dem Staat begünstigende Regelung enthält¹⁰⁵). Dies bedeutet aber, dass die durch das Gemeinschaftsrecht verdrängte Norm des nationalen Rechts zwar keine Rechtsfolgen mehr entfaltet, ihren *Inhalt* aber nicht ändert. Den Gesetzgeber trifft die Verpflichtung, das nationale Recht für die Zukunft gemeinschaftsrechtskonform zu gestalten.

Eine *richtlinienkonforme Interpretation* des Lieferungs begriffs des UStG 1994 hätte Auswirkungen auf den Inhalt des Lieferungs begriffs, und zwar für alle Zeiträume ab 1. 1. 1995. Der Begriff der Lieferung müsste – für den gesamten Zeitraum seit dem am 1. 1. 1995 wirksam gewordenen EU-Beitritt – einschränkend verstanden werden, sodass die Abgabe von Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen nicht als

Steuerrecht und europäische Integration (1992) 53 (56); *Haunold*, Mehrwertsteuer 93.

101) 26 BlgNR 19. GP, 12 (Hervorhebung nicht im Original).

102) BGBl 201/1996.

103) Dazu *Jarass*, Grundfragen der innerstaatlichen Bedeutung des EG-Rechts (1994) 71 ff und 89 ff.

104) *Öhlinger*, Verfassungsrecht Rz 157; *Klamert*, Die richtlinienkonforme Auslegung nationalen Rechts (2001) 9.

105) *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht² (2001) 61.

98) Anders aber ohne nähere Begründung offenbar *Hollik*, FJ 2002, 46; *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 310.

99) BGBl 30/1993.

100) Ebenso offenbar *Tanzer*, Die Harmonisierung der Umsatzsteuern im Gemeinsamen Markt, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österreichisches

Lieferung anzusehen wäre. Dem EuGH-Urteil wäre ohne gesonderte legislative Maßnahme Rechnung getragen. Die mit der *unmittelbaren Anwendung der Richtlinie* verbundene Verdrängung des dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden nationalen Rechts bewirkt hingegen, dass der Inhalt des umsatzsteuerrechtlichen Lieferungsbegriffs unverändert bleibt. Die im nationalen Recht vorgesehene den Ort der Leistung bestimmende Rechtsfolge bleibt – soweit es im Interesse des Steuerpflichtigen liegt – unangewendet. An ihre Stelle tritt die unmittelbar in der Richtlinie vorgesehene Regelung über den Leistungsort bei Dienstleistungen. Auch wenn die nationale Regelung nicht angewendet wird, bleibt ihr Inhalt unverändert. Im Falle der unmittelbaren Anwendung des Gemeinschaftsrechts gelten Restaurationsumsätze zwar weiterhin als Lieferungen im Sinne des UStG, für sie sind allerdings die für Dienstleistungen im Sinne der Richtlinie vorgesehenen Rechtsfolgen maßgebend. Dies gilt solange, bis der Gesetzgeber seiner aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Verpflichtung nachgekommen ist und das nationale Recht angepasst hat.

Ob die nationale Vorschrift richtlinienkonform zu interpretieren ist oder aufgrund der unmittelbaren Anwendung der Richtlinie als verdrängt anzusehen ist, wird vielfach vom Wortlaut der nationalen Vorschrift abhängig gemacht: Die Grenze der richtlinienkonformen Interpretation würde überschritten, wenn der mögliche Wortsinn der Regelung verlassen wird¹⁰⁶). Die unmittelbare Anwendung einer Richtlinie käme demnach zum Tragen, wenn das gemeinschaftsrechtskonforme Auslegungsergebnis im möglichen Wortsinn keine Deckung mehr findet¹⁰⁷). Diesen Überlegungen liegt die zutreffende Prämisse zugrunde, dass die nationale Vorschrift als Ergebnis der unmittelbaren Anwendung einer Richtlinie als verdrängt anzusehen ist, wenn die Auslegung der nationalen Vorschrift zu keinem gemeinschaftsrechtskonformen Ergebnis führt. Allerdings ist Interpretation kein formalisierbarer und schematisierbarer Vorgang¹⁰⁸). Ziel ist die Ermittlung des Sinns der auszulegenden Vorschrift. Im Kern steht die Frage, was der Normsetzer „als gemeint gegen sich gelten lassen muss“¹⁰⁹). Dabei sind die auch sonst zum Tragen kommenden Regelungen der Sprachkonvention maßgebend¹¹⁰). Jede Äußerung des Gesetzgebers ist daher in dem Sinnzusammenhang zu verstehen, in dem sie eingebettet ist. Üblicherweise wird die Interpretation beim Wortlaut einer Vorschrift ihren Anfang nehmen. Damit ist aber bloß der Anfang, jedoch keineswegs das Ende des Interpretationsvorgangs bezeichnet¹¹¹). Systematische, historische und teleologische Aspekte sind in gleicher Weise zu berücksichtigen. All diese Aspekte sind auch nicht voneinander zu trennen. Die Annahme einer Wortlautgrenze ist daher höchst problematisch. Ein eindeutiger Wortlaut existiert fast nie. Der Wortlaut einer Vorschrift kann zB durch Umgangssprache, Fachsprache, international übliche Ausdrü-

cke oder einer in bestimmten Verkehrskreisen üblichen Terminologie oder durch ein schon in der Vergangenheit vom Normsetzer verwendetes Verständnis geprägt sein. Bei der sprachlichen Kommunikation setzt der Sprecher den Kontext der Gesprächssituation, in der er eine bestimmte Äußerung tätigt, voraus¹¹²). Für den Gesetzgeber, der Anordnungen trifft, gilt nichts anderes. Um die Wortbedeutung zu erhellen, bedarf es daher notwendigerweise der Berücksichtigung der Einbettung der Norm in ihre Systematik, Teleologie oder Rechtsentwicklung. Je intensiver der Wortlaut im Lichte all dieser Überlegungen betrachtet wird, desto schillernder wird er häufig und desto mehr zeigt sich oft, dass ein auf den ersten Blick vermeintlich klarer Wortlaut keineswegs so klar ist, wie ursprünglich angenommen¹¹³). Nach *Ruppe* ist der „mögliche Wortsinn [...] in vielen Fällen eine Scheingrenze, weil über den Sinn einer Norm oder eines Begriffes unbegrenzt viele Meinungen mit Wahrheitsanspruch denkbar sind“¹¹⁴). *Potacs* legte dar, dass es „einen ‚klaren Wortsinn‘, der weitere Auslegungsschritte von vorneherein entbehrlich machen würde, [...] kaum geben kann“¹¹⁵). Der Wortlaut einer Vorschrift kann nicht von anderen Aspekten der Auslegung isoliert werden, da sich die Wortbedeutung erst im Lichte dieser anderen Aspekte erhellt. Der Wortlaut ist damit aber ungeeignet, die richtlinienkonforme Interpretation von der unmittelbaren Anwendung der Richtlinie abzugrenzen.

Die richtlinienkonforme Interpretation ist eine Spielart der systematischen Interpretation¹¹⁶). Sie hat damit ihren festen Platz im Rahmen des Auslegungsvorgangs, aber keine von vorneherein überragende Bedeutung gegenüber anderen systematischen, teleologischen und historischen Argumenten. Gerade in Konstellationen, in denen – wie im Falle eines später ergangenen EuGH-Urteils mit überraschendem Inhalt – der historische Gesetzgeber den Widerspruch zu gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben noch nicht gesehen hatte, spricht für einen zurückhaltenden Einsatz der richtlinienkonformen Interpretation auch, dass sie – anders als die unmittelbare Anwendung der Richtlinie – den Gesetzgeber nicht mehr vor die Notwendigkeit stellt, eine Neuregelung zu erlassen. Eine erhebliche Umdeutung des Gesetzesinhalts im Auslegungsweg kann aber stärker in die Befugnisse des Gesetzgebers eingreifen als ein Ergebnis, das den Gesetzgeber selbst zum Handeln zwingt und ihm daher die Neugestaltung der Rechtslage überlässt¹¹⁷). Möglicherweise würde der Gesetzgeber nun im Wissen um die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen nämlich von sich aus die Rechtslage zwar gemeinschaftsrechtskonform, aber anders gestalten, als dies die richtlinienkonforme Interpretation des bestehenden nationalen Rechts nahe legt¹¹⁸). Der Gesetzgeber kann zwar auch dann tätig werden und die Rechts-

106) So zB *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts (1993) 54; *Achatz*, Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung 21 (32); zum umsatzsteuerrechtlichen Lieferungs begriff *Postl/Ehgartner*, ÖStZ 2005, 375.

107) *Haunold*, Mehrwertsteuer 46; *Achatz*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung 32.

108) Näher *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (21).

109) *Rill*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, ZfV 1985, 461 (466).

110) Grundlegend *Rill*, ZfV 1985, 466.

111) Näher *Lang*, ÖStZ 2001, 68.

112) Dazu *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 29.

113) *Lang*, ÖStZ 2001, 68; ähnliche Überlegungen auch bei *Roth*, Die richtlinienkonforme Auslegung, EWS 2005, 385 (394).

114) *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 68.

115) *Potacs*, Auslegung 68.

116) So zur – verwandten – verfassungskonformen Interpretation *Korinek*, Zur Interpretation von Verfassungsrecht, in *Mayer ua* (Hrsg), Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS für Robert Walter (1991) 363 (382). – Zur Vergleichbarkeit von richtlinienkonformer und verfassungskonformer Interpretation *Achatz*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung 32.

117) *Korinek*, in *Mayer ua* (Hrsg), FS Walter 384, zur verfassungskonformen Interpretation.

118) Vgl *Lang*, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 93 (106) zum ähnlich gelagerten Problem des Umfangs der Aufhebung von verfassungswidrigen Normen.

lage künftig verändern. Denkbar ist aber, dass sich für eine nicht zwingend erforderliche Neuregelung – etwa aufgrund der Diskussion mehrerer alternativer Regelungsmodelle oder einer von manchen politischen Kräften geforderten Junktimierung mit anderen Normsetzungsakten – keine parlamentarische Mehrheit finden lässt¹¹⁹). Im Falle der Verdrängung der richtlinienwidrigen Regelung ist der Gesetzgeber aber jedenfalls zur Neuregelung verpflichtet, was dazu führt, dass die neue Rechtslage jedenfalls vom Gesetzgeber bestimmt werden muss. Aus all diesen Gründen hängt die Beantwortung der Frage, ob den aus einem EuGH-Urteil erwachsenden Anforderungen im Auslegungsweg Rechnung zu tragen sind oder ob die nationale Vorschrift als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen ist und ihre Rechtsfolgen als verdrängt zu erachten sind, davon ab, welche der beim Interpretationsvorgang zu berücksichtigenden Argumente im konkreten Fall überzeugender sind¹²⁰). Im Rahmen dieses Abwägungsprozesses ist auch die richtlinienkonforme Interpretation mit zu bedenken, aber keineswegs ausschließlich.

Im Falle des umsatzsteuerrechtlichen Lieferungsbegriffs spricht die Rechtsentwicklung deutlich dafür, dass der Gesetzgeber den aus dem UStG 1972 in das UStG 1994 übernommenen Lieferungs-begriff so verstanden wissen wollte, dass die bei Restaurationsumsätzen erfolgte Abgabe von alkoholischen Getränken ebenfalls von diesem Begriff mit umfasst ist. Auch die Gesetzesmaterialien zur UStG-Novelle BGBl 21/1995 spiegeln eindeutig dieses Verständnis wider¹²¹). Eine richtlinienkonforme Interpretation des Lieferungs-begriffs hätte insoweit einen weit reichenden Eingriff in die Rechtslage bewirkt, als der ermäßigte Steuersatz bei Restaurationsumsätzen an den Begriff der Lieferung geknüpft war und daher im Falle der rückwirkenden Umdeutung des Lieferungs-begriffs mit Wirkung zum 1. 1. 1995 die Gefahr bestanden hätte, dass Österreich das im Beitrittsvertrag verankerte Recht, einen ermäßigten Steuersatz vorzusehen, nie in Anspruch genommen hätte¹²²). Die Auswirkungen einer richtlinienkonformen Interpretation wären auch besonders gravierend, wenn sie aufgrund der Verweisungen zwischen dem FAG 1993 und dem UStG 1994 zum Ergebnis hätten, dass die durch den Bund zugestandene Befugnis der Länder und Gemeinden zur Regelung der Getränkesteuer durch die Verengung des Lieferungs-begriffs ebenfalls eingeschränkt wäre, obwohl ein derartiger Eingriff in die Kompetenzen der anderen Gebietskörperschaften vom Bundesgesetzgeber weder intendiert war noch gemeinschaftsrechtlich erforderlich ist. All dies spricht dafür, bloß in Hinblick auf den Ort der umsatzsteuerrechtlichen Leistung bei Restaurationsumsätzen zugunsten des Steuerpflichtigen das entgegenstehende nationale Umsatzsteuerrecht als verdrängt anzusehen, hingegen keine Veränderung des Inhalts des Lieferungs-begriffs im Wege der richtlinienkonformen Interpretation anzunehmen.

In dem der Finanzverwaltung nahe stehenden Fachschrifttum ist zunächst davon ausgegangen worden, dass dem EuGH-

Urteil v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, durch eine richtlinienkonforme Interpretation Rechnung getragen werden könnte und eine Änderung des Wortlauts der §§ 3 und 3a UStG 1994 nicht notwendig wäre¹²³). Die Verabreichung von Speisen und Getränken in Gaststätten wäre demnach als sonstige Leistung anzusehen¹²⁴). Diese Auffassung hat sich dann aber offenbar doch nicht durchgesetzt, da sich der Gesetzgeber mit BGBl 756/1996 entschlossen hat, die Vorschriften der § 3 Abs 11, § 6 Abs 1 Z 6 und § 10 Abs 2 Z 1 UStG 1994 zu modifizieren¹²⁵). Die Gesetzesmaterialien erläutern die Änderungen in den §§ 3 und 6 UStG 1994 wie folgt¹²⁶): „Durch den Wegfall der Worte ‚der nicht zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmt ist‘ wird dem Urteil des EuGH (Rs C-231/94) Rechnung getragen, wonach ‚Restaurationsumsätze‘ als sonstige Leistungen anzusehen sind.“ Die Änderungen, die „auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden [sind], die nach Ablauf des Tages, an dem das Gesetz im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ausgeführt werden bzw sich ereignen“¹²⁷), sollen offenbar nun eine Zuordnung der „Restaurationsumsätze“ zu den sonstigen Leistungen ermöglichen. Der Umstand, dass dazu die Änderung des Gesetzeswortlauts notwendig war, lässt darauf schließen, dass der Gesetzgeber doch nicht davon ausging, dass eine bloße richtlinienkonforme Interpretation der Begriffe „Lieferung“ und „sonstige Leistung“ im Lichte des EuGH-Urteils v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herstellen hätte können. Demnach sind „Restaurationsumsätze“ bis zur Kundmachung von BGBl 756/1996 für Zwecke des UStG 1994 als „Lieferungen“ anzusehen, die bloß nach Maßgabe der unmittelbaren Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts umsatzsteuerlich wie „Dienstleistungen“ im Sinne der Richtlinie behandelt werden. Erst nach der Kundmachung von BGBl 756/1996 sind sie für Zwecke des UStG 1994 als „sonstige Leistungen“ anzusehen.

Dass die ebenfalls durch BGBl 756/1996 eingefügte Vorschrift des § 10 Abs 2 Z 1 lit d UStG 1994, wonach „die Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze)“ dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen wird, „auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden [ist], die nach dem 31. Dezember 1994 ausgeführt wurden bzw sich ereignen haben“¹²⁸), steht dem nicht entgegen: Da Österreich nicht verpflichtet, sondern nur berechtigt ist, für derartige Umsätze einen ermäßigten Steuersatz vorzusehen¹²⁹), kann diese Rechtsfolge für die Zeiträume vor Kundmachung von BGBl 756/1996 nicht durch unmittelbare Anwendung des Gemeinschaftsrechts sichergestellt werden. Der Gesetzgeber wollte – möglicherweise überflüssigerweise – durch die rückwirkende Inkraftsetzung dieser Regelung garantieren, dass es beim ermäßigten Steuersatz selbst dann bleibt, sollte sich die – von ihm offenbar nicht

119) Vgl Lang, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren 106.

120) *Korinek*, in *Mayer ua* (Hrsg), FS Walter 384, zur verfassungskonformen Interpretation.

121) 26 BlgNR 19. GP, 12.

122) In diese Richtung auch *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung 112; vgl Abschnitt IX. lit f des Beitrittsvertrags der Republik Österreich, ABl C 241 v 29. 8. 1994: „Bei der Anwendung von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe d kann die Republik Österreich einen ermäßigten Satz auf Umsätze im Gaststättengewerbe anwenden.“

123) *H. Zehetner*, ÖStZ 1996, 465; weiters *Beiser*, SWK 1997, S 719, der davon spricht, dass „das zwingende Richtlinienrecht unmittelbar anwendbar [ist] und [...] insofern die davon abweichende nationale Regelung [verdrängt]“; *Kohlbacher*, Gaststätten: Getrennte Steuersätze – EU-widrig?, RdW 1997, 561 (561 ff).

124) So ausdrücklich *H. Zehetner*, ÖStZ 1996, 465.

125) BGBl 756/1996.

126) 396 BlgNR 20. GP, 12. – Der Gesetzgeber brachte die von ihm intendierte Zuordnung der Restaurationsumsätze unter die „sonstigen Leistungen“ nicht unmittelbar durch Änderung des § 3a UStG, sondern durch Subsumtion der „Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken“ unter die „sonstige Leistung“ in § 10 Abs 2 Z 1 lit d UStG bloß mittelbar zum Ausdruck.

127) § 28 Abs 12 lit e UStG 1994 idF BGBl 756/1996.

128) § 28 Abs 12 lit a UStG 1994 idF BGBl 756/1996.

129) Vgl VwGH 24. 11. 1998, 98/14/0055.

geteilte – Auffassung durchsetzen, dass diese Restaurationsumsätze von Anfang an auch für Zwecke des UStG 1994 als sonstige Leistung anzusehen sind¹³⁰).

Geht man somit davon aus, dass Restaurationsumsätze bis zur Kundmachung von BGBl 756/1996 für Zwecke des UStG 1994 als Lieferungen anzusehen waren, ist es nahe liegend, dass auch der Gesetzgeber des mit BGBl 201/1996 kundgemachten FAG 1997 an die Stammfassung des UStG 1994 angeknüpft hat und Restaurationsumsätze daher auch für Zwecke des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 noch als „Lieferungen“ betrachtet hat. Dem Gesetzgeber des FAG 1997 BGBl 201/1996 kann nicht unterstellt werden, dass er die späteren Änderungen des umsatzsteuerlichen Verständnisses durch das EuGH-Urteil v. 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, und durch BGBl 756/1996 vorweggenommen hätte und daher in der Stammfassung des FAG 1997 für getränkesteuerliche Zwecke einen Lieferungs-begriff zugrunde gelegt hätte, der Restaurationsumsätze nicht umfasst. Der Gesetzgeber konnte bei der Erlassung der Stammfassung des FAG 1997 daher nur an den weiten – Restaurationsumsätze umfassenden – Lieferungs-begriff angeknüpft haben.

4. Die Besteuerung der entgeltlichen Lieferung von alkoholischen Getränken nach der UStG-Novelle BGBl 756/1996

Das UStG 1994 ist mit BGBl 756/1996, kundgemacht am 30. 12. 1996 – also noch vor dem In-Kraft-Treten des FAG 1997 –, geändert worden: Für Zwecke des UStG 1994 sind Restaurationsumsätze seitdem als sonstige Leistungen anzusehen¹³¹). Der Wortlaut der Regelungen des FAG 1997 blieb zunächst unangetastet. Fraglich ist, ob die Änderung der umsatzsteuerlichen Rechtslage dennoch unmittelbar auf die Interpretation des getränkesteuerrechtlichen Lieferungs-begriffs des § 14 Abs 1 Z 7 FAG 1997 durchschlägt¹³²). Dafür scheint die Regelung des § 23 Abs 6 Satz 1 FAG 1997 zu sprechen: „Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.“ Andererseits enthält gerade die entscheidende Regelung des § 14 Abs 1 Z 8 Satz 1 FAG 1997 keine ausdrückliche Bezugnahme auf das UStG 1994. Die Vorschrift des § 15 Abs 5 FAG 1997 ordnet ausdrücklich an, welche Regelungen des UStG 1994 für „die entgeltliche Lieferung gemäß § 14 Abs 1 Z 8“ gelten, erwähnt dabei aber bloß § 3 Abs 1, 7 und 8 UStG 1994, also ausschließlich Regelungen, die durch BGBl 756/1996 dem Wortlaut nach unangetastet blieben. Der Umstand, dass die Regelungen des FAG auf einem Pakt der Finanzausgleichspartner beruhen, dessen Inhalt für einen bestimmten Zeitraum feststeht und daher nicht darauf angelegt sein kann, von vorneherein für eine einseitige Veränderung durch einen der Partner – in diesem Fall durch den Bund – offen zu sein, spricht eher dafür, die Regelung des § 23 Abs 6 FAG 1997 mit Zurückhaltung zu interpretieren und ihr nicht von vorneherein einen allzu großen Anwendungsbereich beizumessen. Vor dem Hintergrund des § 23 Abs 6 FAG 1997 könnte es Bedeutung haben, dass § 15 Abs 5 FAG 1997 für den Begriff der entgeltlichen Lieferung nicht pauschal auf das

UStG 1994 verweist, sondern bloß auf einige ausgewählte Regelungen des § 3 UStG 1994. Der Begriff der Lieferung des § 14 Abs 1 Z 8 Satz 1 FAG 1997 ist zwar unzweifelhaft dem Umsatzsteuerrecht entlehnt, was aber noch nicht bedeuten muss, dass damit auch der Inhalt des finanzausgleichsrechtlichen Lieferungs-begriffs soweit an sein umsatzsteuerliches Vorbild geknüpft ist, dass auch Änderungen des umsatzsteuerrechtlichen Lieferungs-begriffs außerhalb des § 3 Abs 1, 7 und 8 UStG 1994 unmittelbar für die Auslegung des § 14 Abs 1 Z 8 in der Stammfassung des FAG 1997 maßgebend sind.

Dafür spricht auch, dass Verweisungsnormen – wie jene des § 15 Abs 5 FAG 1997 – nicht automatisch die absolute und unbedingte Anwendung des verwiesenen Rechts gebieten, sondern selbst der Interpretation bedürfen¹³³). Selbst wenn dies im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt ist, kann die Anwendung der Norm, auf die in der Verweisungsnorm verwiesen wird, immer nur eine „entsprechende“ sein¹³⁴). „Entsprechende“ Anwendung bedeutet, dass die einzelnen Elemente des durch die Verweisung geregelten und desjenigen Tatbestandes, auf dessen Rechtsfolgen verwiesen wird, miteinander so in Beziehung zu setzen sind, dass den jeweils nach ihrer Funktion, ihrer Stellung im Sinnzusammenhang des Tatbestandes gleich zu erachtenden Elementen die gleiche Rechtsfolge zugeordnet wird¹³⁵). Unsachgemäße Gleichsetzungen sind zu vermeiden. Von der Sache, also den zu regelnden Lebensverhältnissen her gebotene Differenzierungen dürfen nicht ausgeschlossen werden¹³⁶). Vor diesem Hintergrund könnte der Stammfassung des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 ein differenzierendes Verständnis beigemessen werden. Dabei könnte von Bedeutung sein, dass die Verengung des Lieferungs-begriffs auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts primär dazu führt, dass der Anwendungsbereich der sonstigen Leistung wächst und der Leistungsort nach anderen Maßstäben bestimmt wird, während dies für Zwecke des § 14 Abs 1 Z 8 Satz 1 FAG 1997 dazu führen würde, dass der Steuergegenstand der Getränkesteuer eingeschränkt wird und der Bund die Kompetenzen von Ländern und Gemeinden beschneidet.

In diesem Zusammenhang ist auch die ebenfalls bereits in der Stammfassung des FAG 1997 enthaltene Regelung des § 15 Abs 3 Z 2 FAG 1997 zu beachten: In dieser Vorschrift ist eine Ausnahme von der Getränkesteuerpflicht für „Lieferungen zur unmittelbaren Konsumation in Verkehrsmitteln an die Fahrgäste oder das Personal, soweit nicht die vom Verkehrsmittel zurückgelegte Strecke überwiegend in derselben Gemeinde liegt“, vorgesehen. Daraus könnte geschlossen werden, dass das FAG 1997 die Abgabe von Speiseeis und von Getränken zur unmittelbaren Konsumation als entgeltliche Lieferung und damit als Teil der Getränkesteuer behandelt¹³⁷). Zwar würde die Ausnahme für Lieferungen zur unmittelbaren Konsumation in Verkehrsmitteln auch dann nicht völlig bedeutungslos, wenn man davon ausginge, dass „Restaurationsumsätze“ als sonstige Leistung zu betrachten sind. Es ist nämlich nicht ausgeschlossen, dass in Verkehrsmitteln auch Ge-

130) Vgl zur Auffassung der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation der Begriffe Lieferung und sonstige Leistung nochmals H. Zehetner, ÖStZ 1996, 465.

131) 396 BlgNR 20. GP, 13.

132) In diese Richtung die Gesetzesmaterialien zur späteren FAG-Novelle BGBl I 130/1997: 887 BlgNR 20. GP, 24.

133) Dazu ausführlich Lang, Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 199 (210).

134) Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft³ (1995) 82.

135) Larenz/Canaris, Methodenlehre 82.

136) Larenz/Canaris, Methodenlehre 82.

137) So die Gesetzesmaterialien zur späteren FAG-Novelle BGBl I 130/1997: 887 BlgNR 20. GP, 24.

tränke zur unmittelbaren Konsumation geliefert werden, ohne dass dies im Rahmen eines „Restaurationsumsatzes“ erfolgt, da dieser vom EuGH verwendete Begriff „eine Reihe von Dienstleistungen“ voraussetzt¹³⁸), die zB bei der Abgabe von Getränken im Rahmen eines Verkaufsstandes auf einem Fahrschiff nicht gegeben sein müssen¹³⁹). Dennoch lässt die Ausnahmeregelung des § 15 Abs 3 Z 2 FAG 1997 die Annahme zu, dass der Gesetzgeber nicht von einem für jede Änderung des UStG 1994 offenen Lieferungsbegriffs des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 ausgegangen ist, sondern einen auch die Abgabe von Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen umfassenden Kern als feststehend betrachtet haben könnte. Die vom Gesetzgeber offenbar für erforderlich erachtete und aus den Vorgängerregelungen in das FAG 1997 übernommene Ausnahmeregelung des § 15 Abs 3 Z 2 FAG 1997 würde sonst nahezu bedeutungslos werden.

5. Die Besteuerung der Veräußerung von alkoholischen Getränken an den Letztverbraucher nach der FAG-Novelle BGBl I 130/1997

Mit BGBl I 130/1997 hat der Gesetzgeber schließlich das FAG novelliert und den Begriff der „entgeltlichen Lieferung“ in § 14 Abs 1 Z 8 Satz 1 FAG 1997 und § 15 Abs 5 FAG 1997 durch „Veräußerung“ und „Veräußerung an Letztverbraucher“ ersetzt und Veräußerung an Letztverbraucher als „Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl Nr 663, soweit die Veräußerung nicht für Zwecke des Wiederverkaufs im Rahmen einer nachhaltigen Tätigkeit erfolgt“ im neu eingefügten § 14 Abs 1 Z 8 Satz 2 FAG 1997 definiert. Die bisher in § 15 Abs 3 Z 2 FAG 1997 als Ausnahme angesprochenen „Lieferungen zur unmittelbaren Konsumation in Verkehrsmitteln an die Fahrgäste oder das Personal“ wurde durch die Wortfolge „Abgabe von [...] Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze)“ ersetzt. Darüber hinaus wurde § 23 Abs 3c FAG geschaffen: „Die entgeltliche Lieferung gemäß § 14 Abs 1 Z 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 746/1996 und gemäß § 14 Abs 1 Z 8 des Finanzausgleichsgesetzes 1993 umfasst auch die Abgabe von [...] Getränken zur unmittelbaren Konsumation (Restaurationsumsätze).“

Die Gesetzesmaterialien begründen diese Änderungen wie folgt¹⁴⁰): „Mit der UStG-Novelle, BGBl Nr 756/1996, wurde nunmehr die Rechtsansicht des EuGH, wonach es sich bei der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle um eine sonstige Leistung handelt (Urteil des EuGH Rs C-231/94), in das österreichische Umsatzsteuerrecht übernommen. Obwohl sowohl dieses Urteil des EuGH 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 materiellrechtlichen Änderungen des Steuergegenstandes, weil bereits die im Finanzausgleichsgesetz 1997 in der geltenden Fassung umschriebene Getränke- und Speiseeissteuer die Restaurationsumsätze erfasst. Aus den Ausnahmen im FAG 1997 über die Lieferungen zur ‚unmittelbaren Konsumation in Verkehrsmitteln‘ (§ 15 Abs 3 Z 2) folgt nämlich, dass das FAG 1997 die Abgabe von Speiseeis und von Getränken zur unmittelbaren Konsumation als entgeltliche Lieferung und damit als Teil der Getränkesteuer behandelt. Im Sinne einer authentischen Interpretation wird dies zur Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten im neu eingefügten § 23 Abs 3c klargestellt.“

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommende Auffassung des Gesetzgebers der FAG-Novelle BGBl I 130/1997 im Ergebnis zutreffend ist: Überzeugende Argumente sprechen dafür, dass schon die bis zu dieser Novelle anwendbare Fassung des FAG 1997 sowie das FAG 1993 die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen als Teil des Gegenstandes der Getränkesteuer angesehen hatten. § 23 Abs 3c FAG 1997 hat somit keine konstitutive Bedeutung. Von dieser Auffassung ist offenbar auch der VfGH in seinem Vorabentscheidungsersuchen vom 18. 12. 1997 ausgegangen, da er es bei der Beschreibung der österreichischen Rechtslage nicht für erforderlich hielt, auch die am 28. 11. 1997 kundgemachte Regelung des § 23 Abs 3c FAG 1997 idF BGBl I 130/1997 anzuführen, obwohl diese Regelung auch für die Zeiträume maßgebend war, die Gegenstand des Vorlagebeschlusses waren¹⁴¹). Vor diesem Hintergrund ist es konsequent, dass sich der VfGH in anderen Erkenntnissen der vom VfGH in Ablehnungsbeschlüssen vertretenen Auffassung anschloss, wonach § 23 Abs 3c FAG 1997 verfassungsrechtlich unbedenklich ist¹⁴²).

In jedem Fall stellt § 23 Abs 3c FAG 1997 idF BGBl I 130/1997 eine Anordnung des Gesetzgebers dar, die für die Interpretation des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 idF BGBl 746/1996 verbindlich ist¹⁴³). Dies liegt im Wesen einer in den Gesetzesmaterialien auch ausdrücklich so bezeichneten „authentischen Interpretation“¹⁴⁴). Ob es sich bei dieser Regelung um eine reine Klarstellung handelt, also ob der in ihr zum Ausdruck kommende Inhalt sich ohnehin bereits aus der nun vom Gesetzgeber authentisch interpretierten Norm ergab¹⁴⁵), ist daher nicht von Bedeutung.

Die von *Hollik* vertretene Auffassung, wonach der Gesetzgeber des BGBl I 130/1997 die zu diesem Zeitpunkt bereits außer Kraft getretene Norm des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1993

138) EuGH v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, Slg 1996, I-2395, Rn 13.

139) Die Gesetzesmaterialien bringen zum Ausdruck, dass auch Schiffe als Verkehrsmittel im Sinne dieser Vorschrift in Betracht kommen (585 BlgNR 18. GP, 9): „Von einem Verkehrsmittel im Sinn dieser Bestimmung kann aber nur dann gesprochen werden, wenn das Verkehrsmittel auch funktionell als solches verwendet wird; nicht also dann, wenn zB ein Schiff nicht fährt, sondern nur als Attraktion am Ufer liegt.“

140) 887 BlgNR 20. GP, 24.

141) VfGH 18. 12. 1997, 97/16/0221.

142) Vgl auch die im Erk des VfGH 21. 1. 2004, 2001/16/0526, zitierten Ablehnungsbeschlüsse des VfGH, in denen der VfGH die Regelung des § 23 Abs 3c FAG 1997 als verfassungsrechtlich unbedenklich qualifizierte; ebenso schon VfGH 11. 5. 2000, 2000/16/0078, unter Verweis auf den Ablehnungsbeschluss des VfGH v 29. 11. 1999, B 1200/99.

143) § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 wurde durch BGBl 746/1996 gar nicht verändert. Der Wortlaut der Regelung entspricht der durch BGBl 201/1996 geschaffenen Stammfassung. Dementsprechend ist auch die authentische Interpretation durch § 23 Abs 3c FAG 1997 BGBl I 130/1997 auf den gesamten Anwendungszeitraum des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 zu beziehen. Dies wird auch dadurch deutlich, dass die authentische Interpretation auch § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1993 betrifft und es wenig Sinn machen würde, § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 nicht schon ab der Kundmachung von BGBl 201/1996, sondern erst ab der Kundmachung von BGBl 746/1996 authentisch zu interpretieren.

144) Näher zB *Schmidt*, Authentische Interpretation und Verfassung, ÖJZ 1987, 428 (428 ff).

145) So offenbar *Beiser*, SWK 1997, S 718.

überhaupt nicht mehr ändern hätte können¹⁴⁶), ist keinesfalls überzeugend: Die Regelungen des FAG 1993 sind bloß mit 31. 12. 1996 außer Kraft getreten, ohne aber in ihrer Existenz vernichtet worden zu sein. Sie können auch heute noch maßgebend sein, wenn es zB in verfassungsgerichtlichen Verfahren um die Frage geht, ob im zeitlichen Anwendungsbereich des FAG 1993 eine bundesgesetzliche Ermächtigung zur Erhebung einer bestimmten landesgesetzlichen Norm bestanden hat¹⁴⁷). Im Rahmen einer authentischen Interpretation könnte der Gesetzgeber daher auch heute noch eine Regelung des FAG 1993 für den Zeitraum der Anwendung des FAG 1993 wirksam ändern. Daher spricht nichts dagegen, davon auszugehen, dass der Gesetzgeber auch mit der FAG-Novelle BGBl I 130/1997 dazu in der Lage war¹⁴⁸).

Die von *Keppert/Bruckner* – unter Berufung auf die Rechtsansicht des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder – wiedergegebenen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine authentische Interpretation der finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigungen des FAG 1993 und 1997 sind ebenfalls nicht überzeugend¹⁴⁹), und zwar auch dann nicht, wenn man davon ausginge, dass § 23 Abs 3c FAG 1997 idF BGBl I 130/1997 die Rechtslage für die Vergangenheit verändert hat und nicht bloß klarstellend ist. Selbst dann, wenn die Norm des § 23 Abs 3c FAG 1997 idF BGBl I 130/1997 verfassungswidrig wäre, müsste sie bis zu ihrer Aufhebung durch den VfGH angewendet werden¹⁵⁰). Eine rückwirkende Änderung der Tatbestände des § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1993 und 1997 könnte aber gar keinen verfassungswidrigen Grundrechtseingriff bewirken: Diese finanzausgleichsrechtlichen Tatbestände ermächtigen ja nicht unmittelbar die Behörden zur Erhebung der Getränkesteuer, sondern zunächst bloß die anderen Gebietskörperschaften, derartige Regelungen zu schaffen. Die Steuerpflicht ergibt sich erst aus den Verordnungen der Gemeinden, die inhaltlich zum Teil auf die landesgesetzlichen Regelungen verweisen und diese dadurch zu ihrem Inhalt machen¹⁵¹). Wäre tatsächlich eine rückwirkende inhaltliche Änderung der finanzausgleichsrechtlichen Regelung erfolgt, hätte dies bloß bewirken können, dass eine ursprüng-

lich finanzausgleichsrechtlich nicht gedeckte – aber jedenfalls anwendbare – Regelung nachträglich saniert wird¹⁵²), wobei eine derartige Regelung überhaupt nur dann der Sanierung bedarf, wenn sie nicht ohnehin im Abgabenerfindungsrecht der Länder ihre Grundlage finden kann. Ein gleichheitsrechtlich relevantes Rückwirkungsproblem kann sich daher nur dann ergeben, wenn die *Gemeinden* – entweder durch eigene Regelung oder durch Verweis auf Landesgesetze – sich zunächst des Begriffs der Lieferung des UStG 1994 idF BGBl 756/1996 bedienen, und dann rückwirkend – nachdem sich herausgestellt hat, dass er auf Restaurationsumsätze nicht anwendbar war – auch Restaurationsumsätze in die Steuerpflicht einbezogen hätten. Dann hätte sich die Frage gestellt, ob die Regelungen des jeweiligen Landes oder der Gemeinde tatsächlich ursprünglich so zu interpretieren gewesen wären, dass Restaurationsumsätze nicht einbezogen waren, und ob es gegebenenfalls eine Rechtfertigung für eine rückwirkende Erweiterung der Steuerpflicht gibt. Daher soll untersucht werden, ob sich dieses Problem stellt.

6. Die Besteuerung von alkoholischen Getränken nach den Regelungen der Länder und Gemeinden

Die Rechtsgrundlage für die Erhebung der Getränkesteuer liegt in den Verordnungen der Gemeinden, die durch die bisher geschilderten finanzausgleichsrechtlichen Regelungen bloß zu deren Erlassung ermächtigt werden¹⁵³). Die Gemeindeverordnungen bedienen sich vielfach entweder des Verweises auf die landesgesetzlichen Regelungen oder werden durch Landesrecht sogar zur Erhebung der Getränkesteuer verpflichtet¹⁵⁴). Der Besteuerungsgegenstand der Getränkesteuer wurde daher letztlich in vielen Fällen weitgehend durch die landesgesetzlichen Regelungen vorgegeben.

Als der Finanzausgleichssetzgeber mit BGBl 693/1991 zur Erhebung von „Abgaben 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, soweit die Lieferung nicht für Zwecke des Wiederverkaufs im Rahmen einer nachhaltigen Tätigkeit erfolgt“, ermächtigte, verwies er auf den Begriff der Lieferung des UStG 1972, der nach herrschender Auffassung auch die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen umfasste¹⁵⁵). Soweit die auf dieser Grundlage geschaffenen Regelungen der Länder und Gemeinden der finanzausgleichsrechtlichen Terminologie folgten und ebenfalls den Begriff der Lieferungen übernahmen, spricht dies dafür, davon auszugehen, dass diese Regelungen den Begriff in derselben Bedeutung übernahmen.

Tatsächlich erfassen § 2 Abs 1 Vorarlberger GetränkesteuerG¹⁵⁶), § 2 Abs 1 Tiroler Getränke- und SpeiseeissteuerG 1993¹⁵⁷), § 1 Steiermärkisches Getränke- und SpeiseabgabeG

146) *Hollik*, SWK 1998, S 582 f, der allerdings einerseits davon schreibt, dass Eingriffe in das FAG 1993 ab dem 1. 1. 1997 „nicht zu bewirken“ gewesen wären, andererseits bezweifelt, dass die „genannte ‚authentische Interpretation‘ in Hinblick auf den nicht mehr gegebenen Bestand des FAG 1993 einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung standhält“ (SWK 1998, S 582 f) und deren „fragliche Verfassungskonformität“ erwähnt (SWK 1998, S 584), was aber voraussetzt, dass die authentische Interpretation dennoch – wenn auch nach *Hollik* in verfassungswidriger Weise – bewirkt werden konnte.

147) Vgl zB grundlegend *Thienerl*, Der zeitliche Geltungsbereich von Normen im Lichte der Legistik, in *Mayer ua* (Hrsg), Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS für Robert Walter (1991) 709 (720 f).

148) So offenbar auch VwGH 25. 3. 2004, 2003/16/0423: Der VwGH ging ohne jegliche Bedenken davon aus, dass § 23 Abs 3c FAG 1997 idF BGBl I 130/1997 auch für Erhebungszeiträume im Jahr 1996 eine verbindliche Anordnung treffen konnte.

149) Vgl *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 587 f.

150) Anders offenbar *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 588, die ohne weitere Begründung ausführen: „Da eine derartige Änderung (Ausweitungen) des Besteuerungsgegenstandes eine verfassungsrechtlich verbotene Verletzung des Vertrauensschutzes darstellt, ist der Fachsenat für Steuerrecht der Meinung, dass die Änderung des FAG 1997 erst ab dem der Veröffentlichung im BGBl (am 28. 11. 1997) folgenden Tag in den Rechtsbestand wirksam aufgenommen wurde. Demnach gab es für die Erhebung der Getränkesteuer auf Besteuerungsgegenstände, bei denen die Dienstleistung überwogen hat, im Zeitpunkt 1. 1. 1995 bis 28. 11. 1997 jedenfalls keine Rechtsgrundlage.“

151) Zum Verhältnis von Gemeinde- und Landesregelung zu bundesgesetzlicher Regelung ausführlich *Lang*, Die Kompetenzen von Bund, Ländern und Gemeinden bei der Regelung von Gemeindeabgaben aufgrund freien Beschlussrechts nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG, ZfV 2005, 175 (181)

152) Zur Anwendbarkeit bundesgesetzwidriger landesgesetzlicher Ermächtigungsnormen *Lang*, ZfV 2005, 183.

153) Ausführlich *Hollik*, FJ 2005, 303 ff.

154) Vgl zB § 1 OÖ Gemeinde-GetränkesteuerG, LGBl 15/1950 idF 28/1992; vgl dazu auch *Hollik*, FJ 2005, 304.

155) So der Befund von *Ruppe*, UStG 1994, § 3 Rz 142/1; *Haunold*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung 112; vgl auch *H. Zehetner*, ÖStZ 1996, 465; *Haunold*, Mehrwertsteuer 93.

156) LGBl VlbG 51/1993.

157) LGBl Tirol 88/1993.

1993¹⁵⁸), § 2 Abs 1 Salzburger GetränkesteuerG¹⁵⁹), § 1 Abs 1 OÖ Gemeinde-GetränkesteuerG¹⁶⁰), § 2 Abs 1 Kärntner GetränkeabgabeG 1992¹⁶¹), § 1 Abs 1 Bgld Getränke- und SpeiseeisabgabeG 1994¹⁶²), § 2 Abs 1 NÖ Getränke- und SpeiseeissteuerG 1992¹⁶³) und § 1 Wiener GetränkesteuerG¹⁶⁴) die „entgeltliche Lieferung [...] von Getränken“. In erkennbarer Anlehnung an § 3 Abs 1 UStG 1972 definieren die Regelungen der meisten Länder Lieferungen noch zusätzlich als Leistungen, durch die ein Unternehmer einen Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand oder über das Getränk zu verfügen, oder in sehr ähnlicher Weise¹⁶⁵). § 2 Abs 2 lit b Vorarlberger GetränkesteuerG¹⁶⁶), § 2 Abs 2, § 4 Abs 1, § 7 Abs 2 und § 8 Abs 2 Tiroler Getränke- und SpeiseeissteuerG 1993¹⁶⁷), § 1 Abs 4 Steiermärkisches Getränke- und SpeiseabgabeG 1993¹⁶⁸), § 3 Abs 1 Z 3 Salzburger GetränkesteuerG 1992¹⁶⁹), § 1 Abs 2 und 3 OÖ Gemeinde-GetränkesteuerG¹⁷⁰), § 2 Abs 2, § 4 Abs 1 und 3 und § 8 Abs 3 Kärntner GetränkeabgabeG 1992¹⁷¹), § 1 Abs 5 Z 2, § 4 Abs 1 und § 8 Abs 2 Bgld Getränke- und SpeiseabgabeG 1994¹⁷²) und § 2 Abs 1 und § 3 Abs 2 und 4 NÖ Getränke- und SpeiseeissteuerG 1992¹⁷³) verdeutlichen die Anknüpfungen an das UStG 1972 sogar noch durch ausdrückliche Verweisungen.

Während die bundesgesetzlichen Regelungen dazu führten, dass die auf das UStG 1972 bezogenen Verweise ab dem Inkraft-Treten des UStG 1994 als Verweise auf das UStG 1994 zu lesen waren, und der Bundesgesetzgeber ab der Stammfassung des FAG 1997 den Verweis auf das UStG 1972 ausdrücklich durch den Verweis auf das UStG 1994 ersetzt¹⁷⁴), haben sich die meisten landesgesetzlichen Getränkesteuerregelungen des Verweises auf das UStG 1994 von vorneherein nicht bedient¹⁷⁵). Die landesgesetzlichen Regelungen ordnen auch nicht an, dass Bezugnahmen auf bundesgesetzliche Vorschriften dynamisch zu interpretieren wären. Die Vorschrift des § 28 Abs 6 UStG 1994, die Bezugnahmen in anderen Gesetzen auf das UStG 1972 in Bezugnahmen auf das UStG 1994 umwandelt, gilt ausdrücklich nur für „bundesgesetzliche Vorschriften“, nicht

aber für Verweisungen von Landesgesetzen auf das UStG 1972. Daher stellt sich für die getränksteuerrechtlichen Regelungen der meisten Länder die Frage gar nicht, ob das EuGH-Urteil v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, für sie maßgebend geworden sein könnte und Restaurationsumsätze daher nicht als „Lieferungen“ zu qualifizieren gewesen wären: Die Regelungen des Kärntner GetränkeabgabeG 1992, des Steiermärkischen Getränke- und SpeiseeisabgabeG 1993, des Vorarlberger GetränkesteuerG 1993 und des Burgenländischen Getränke- und SpeiseeisabgabeG 1994 haben niemals auf das UStG 1994 verwiesen¹⁷⁶). Die in diesen Gesetzen verwendeten Begriffe der „Lieferungen“ waren daher während des gesamten Anwendungsbereichs dieser Gesetze in der Terminologie des UStG 1972 zu verstehen. Folglich haben sie immer auch Restaurationsumsätze erfasst. Dies gilt auch für das Wiener GetränkesteuerG 1992¹⁷⁷), in dem erst durch LGBl Wien 11/2000 die Ausdrücke „Lieferung“ und „Lieferungen“ durch „Veräußerung“ und „Veräußerungen“ ersetzt wurden. Da sich der im Wiener GetränkesteuerG 1992 enthaltene Begriff der Lieferung inhaltlich von Anfang an nur am UStG 1972 orientieren konnte und daher auch Restaurationsumsätze umfasste¹⁷⁸), bewirkte die – rückwirkend mit 1. 1. 1997 in Kraft getretene – Änderung des Wortlauts in Hinblick auf diese Umsätze auch keine inhaltliche Änderung¹⁷⁹). Die von *Keppert/Bruckner* aufgrund dieser Rückwirkung angenommene „verfassungsrechtliche Problematik“ stellt sich daher gar nicht¹⁸⁰). Ähnlich hat auch das OÖ Gemeinde-GetränkesteuerG den durch LGBl 28/1992 eingeführten weiten Lieferungs begriff, der auch Restaurationsumsätze umfasste¹⁸¹), bis zur Gemeinde-Getränkesteuergesetz-Novelle 1998 beibehalten und dann durch „Veräußerung [...] von Getränken [...] an Letztverbraucher“ ersetzt und „Veräußerungen an Letztverbraucher“ als „entgeltliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl Nr 663, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr 123/1997“ definiert und die Änderungen

158) LGBl Stmk 19/1994.

159) LGBl Sbg 44/1992.

160) LGBl OÖ 15/1950 idF LGBl 28/1992.

161) LGBl Ktn 94/1992.

162) LGBl Bgld 11/1995.

163) LGBl NÖ 100/1992.

164) LGBl Wien 3/1992.

165) § 2 Abs 4 Vorarlberger GetränkesteuerG (LGBl VlbG 51/1993): „Leistungen, durch die ein Unternehmer einen Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.“; § 2 Abs 2 Salzburger GetränkesteuerG 1992 (LGBl Sbg 44/1992): „Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über ein Getränk zu verfügen.“; § 4 Abs 1 Kärntner GetränkeabgabeG 1992 (LGBl Ktn 94/1992): „Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.“; § 2 Abs 3 Tiroler GetränkesteuerG (LGBl Tirol 88/1993): „Leistungen, durch die ein Abnehmer oder in dessen Auftrag ein Dritter befähigt wird, im eigenen Namen über ein Getränk zu verfügen.“; § 1 Abs 6 Bgld Getränke- und SpeiseeisabgabeG 1994 (LGBl Bgld 11/1995): „Leistungen, durch die ein Abnehmer oder in dessen Auftrag ein Dritter befähigt wird, im eigenen Namen über das Getränk oder das Speiseeis zu verfügen.“

166) LGBl VlbG 51/1993.

167) LGBl Tirol 88/1993.

168) LGBl Stmk 19/1994.

169) LGBl Sbg 44/1992.

170) LGBl OÖ 15/1950 idF LGBl 28/1992.

171) LGBl Ktn 94/1992.

172) LGBl Bgld 11/1995.

173) LGBl NÖ 100/1992.

174) BGBl 201/1996.

175) Vgl auch die Nachweise bei *Hollik*, SWK 1998, S 579 ff.

176) LGBl Ktn 94/1992, 110/1994, 3/1996, Aufhebung durch LGBl Ktn 71/2001; LGBl Stmk 19/1993, 62/2001; LGBl Bgld 11/1995, Aufhebung LGBl Bgld 35/2001; LGBl VlbG 51/1993, 61/1994.

177) LGBl Wien 3/1992.

178) So offenbar auch VwGH 31. 3. 1999, 98/16/0347 (Betrieb eines Restaurants) für das Jahr 1995; VwGH 11. 5. 2000, 99/16/0164 für Jahre ab 1992.

179) In der Wiener Getränkesteuer-Verordnung 1992, AB1 6/1992 wurde der Begriff der „Lieferung“ bereits durch Art I Z II Verordnung AB1 49/1999 durch „Veräußerung“ und „Veräußerungen“ ersetzt, und zwar ebenfalls mit Rückwirkung zum 1. 1. 1997 (Art II Verordnung AB1 49/1999). Da der Begriff der Lieferung seit der Stammfassung der Getränkesteuer-Verordnung AB1 6/1992 unverändert an das UStG 1972 angeknüpft hatte, war mit dieser Änderung des Wortlauts der Verordnung ebenso wenig eine inhaltliche Änderung verbunden wie im Falle des Wiener GetränkesteuerG. Der Umstand, dass die aus dem UStG 1972 entlehnte Definition der Lieferung in § 1 Abs 2 Getränkesteuer-Verordnung 1992 auch nach der Novelle AB1 49/1999 beibehalten und nun auf den Begriff der „Veräußerung“ angewendet wurde, lässt den Schluss zu, dass die nach dem UStG 1972 maßgebende Definition der Lieferung im Ergebnis auch nach der durch AB1 49/1999 geschaffenen Rechtslage den Steuergegenstand umschreibt. Folglich unterliegt die Abgabe alkoholischer Getränke, die zuvor als „Lieferung“ Getränkesteuerpflicht ausgelöst hatte, rückwirkend seit 1. 1. 1997 als „Veräußerung“ der Besteuerung nach der Wiener Getränkesteuer-Verordnung. Vgl auch VwGH 25. 3. 2004, 2003/16/0423: Die rückwirkende Inkraftsetzung dieser Verordnung wurde vom VwGH nicht einmal erwähnt, obwohl die für Zeiträume von 1996 bis 1999 erhobene Getränkesteuer betroffen war. Weiters erwähnt der VwGH in diesem Erk nicht einmal, dass für das Jahr 1996 nicht der Begriff der „Veräußerung“ maßgebend war. Dies lässt darauf schließen, dass der Unterschied zwischen „Veräußerung“ und „Lieferung“ für den VwGH nicht relevant war und er die beiden Begriffe offenbar als identisch angesehen hat.

180) Vgl *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 588.

181) So offenbar auch VwGH 11. 5. 2000, 99/16/0473, für in den Jahren 1996 und 1997 erfolgte Restaurationsumsätze.

mit 1. 1. 1997 in Kraft gesetzt¹⁸²). Restaurationsumsätze waren damit von vornherein der Gemeinde-Getränksteuer unterworfen und blieben es auch. Das Salzburger GetränkesteuerG 1992 hatte ebenfalls mit dem Begriff der „Lieferungen“ an die weite Terminologie des UStG 1972 angeknüpft, sodass eine Änderung nicht erforderlich war, um weiterhin auch Restaurationsumsätze der Getränkesteuer unterwerfen zu können. Überflüssigerweise, aber – aus dem Blickwinkel des Fiskus betrachtet – auch unschädlicher Weise ordnete der Gesetzgeber mit LGBl 48/1998 an, dass sich „Verweisungen auf das Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994, BGBl Nr 663, [...] auf die Fassung [beziehen], die das Gesetz durch Änderungen bis zum Bundesgesetz BGBl Nr 756/1996 erhalten hat“, dass „die Getränkesteuer [...] von der Veräußerung von Getränken [...] eingehoben“ wird und dass als Veräußerung „die entgeltliche Lieferung und sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994“ gilt und dass die „entgeltliche Lieferung gemäß § 2 in der Fassung der Gesetze LGBl Nr 44/1992 und Nr 43/1993 [...] auch die Abgabe von Getränken zur unmittelbaren Konsumation (Restaurationsumsätze)“ umfasst.

Lediglich in zwei Bundesländern nahmen die Landesgesetzgeber in die getränksteuerrechtlichen Regelungen Verweise auf das UStG 1994 auf, ohne *gleichzeitig* auch die Steuerpflicht von Restaurationsumsätzen *ausdrücklich* anzuordnen: Im NÖ Getränke- und SpeiseeissteuerG 1992 wurden mit Beschluss des Landtags v 28. 3. 1996, kundgemacht als LGBl 56/1996 am 20. 6. 1996, die Verweise des Getränke- und SpeiseeissteuerG auf das UStG 1972 durch Verweise auf das UStG 1994 – mit Wirkung v 1. 1. 1996 – ersetzt. Die Beschlussfassung darüber erfolgte sogar noch vor dem Urteil des EuGH v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, sodass dem Landesgesetzgeber keineswegs unterstellt werden kann, mit dieser Änderung auch Restaurationsumsätze aus dem Lieferungs begriff auszuklammern. Das NÖ Getränke- und SpeiseeissteuerG 1992 enthält auch keine Regelung, wonach Verweise auf andere Gesetze dynamisch zu verstehen sind. Die Frage, ob die durch BGBl 756/1996 auf dem Gebiet der Umsatzsteuer verfügbaren Änderungen auf den Inhalt der landesgesetzlichen Regelungen Einfluss haben könnten, stellt sich daher gar nicht. Die dann mit LGBl 153/1998 erfolgte Ersetzung der Worte „entgeltliche Lieferung“ durch „Veräußerung“ – versehen mit einer Rückwirkung zum 1. 1. 1997 – war daher aus dem Blickwinkel des um die Aufrechterhaltung der Getränkesteuerpflicht von Restaurationsumsätzen besorgten Landesgesetzgebers zwar verständlich, letztlich aber eine überflüssige Fleißaufgabe.

Ebenso unschädlich war die am 9. 10. 1996 beschlossene Änderung des Tiroler Getränke- und SpeiseeissteuerG 1993, mit der die Verweise auf das FAG 1993 und das UStG 1972 durch Erwähnung des „Finanzausgleichsgesetzes 1997, BGBl Nr 201/1996“, und des „Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl Nr 663, zuletzt geändert durch das Gesetz BGBl Nr 201/1996“, ersetzt wurden. Da die erwähnten bundesgesetzlichen Vorschriften zu diesem Zeitpunkt von einem weiten, auch Restaurationsumsätze umfassenden Lieferungs begriff ausgegangen sind, kann dem Landesgesetzgeber nicht unterstellt werden, durch diese wohl als redaktionelle Anpassungen verstandenen Änderungen die Steuerpflicht eingeschränkt zu haben. Das Tiroler Getränke- und SpeiseeissteuerG 1993 enthält auch keine Vorschrift, wonach Verweise auf Bundesgesetze dyna-

misch zu verstehen sind¹⁸³). Der durch LGBl 53/1998 erfolgte Ersatz der Ausdrücke „Lieferung“ durch „Veräußerung“ und die ausdrückliche Anordnung, dass die „entgeltliche Lieferung im Sinne des § 2 des Tiroler Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1993 in der Fassung vor dem In-Kraft-Treten dieses Gesetzes [...] auch die Abgabe von Getränken und Speiseeis zur unmittelbaren Konsumation (Restaurationsumsätze)“ umfasst, war daher letztlich entbehrlich: Die Steuerpflicht der Veräußerung von Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen wäre auch sonst gesichert gewesen.

Die Analyse der landesgesetzlichen Regelungen zeigt, dass die Landesgesetzgeber die terminologischen Änderungen, die der Bundesgesetzgeber in § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 durch Ersatz der Ausdrücke „Lieferung“ durch „Veräußerung“ mit BGBl I 130/1997 vorgenommen hatte, entweder sehr spät oder auch gar nicht nachvollzogen hatten. Dies ist unproblematisch: Die Länder und Gemeinden sind bloß verpflichtet, den *Inhalt* der ihnen erteilten Ermächtigung zu beachten. Sie sind aber frei in der Wahl der Terminologie. Solange sie den finanzausgleichsgesetzlichen Vorgaben entsprechen, können sie sich auch einer völlig anderen Ausdrucksweise als der Bundesgesetzgeber bedienen. Da die Getränkesteuerpflicht für die Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen von den finanzausgleichsrechtlichen Begriffen der Lieferung und der Veräußerung in gleicher Weise gedeckt war, kann weder den Landesgesetzgebern noch den Gemeinden ein Vorwurf gemacht werden, wenn sie sich weiterhin des Begriffs der Lieferung bedient haben, um die Besteuerung dieser Umsätze zu regeln.

7. Ergebnisse

Der Begriff der Lieferung nach dem UStG 1972 hat nach übereinstimmender Lehre auch die Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen umfasst. Eine Analyse der zum UStG 1972 ergangenen Rechtsprechung hat diesen Befund bestätigt, da die in anderen Fällen vom VwGH zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen vorgenommene Abgrenzung darauf schließen lässt, dass der VwGH auch die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen für umsatzsteuerrechtliche Zwecke als Lieferung qualifiziert hätte, wenn er darüber zu entscheiden gehabt hätte. Da das FAG 1993 an die Terminologie des UStG 1972 angeknüpft hat, waren auch nach der im FAG 1993 enthaltenen Ermächtigung zur Erhebung von Getränkesteuern derartige Umsätze für getränksteuerrechtliche Zwecke vom Lieferungs begriff umfasst.

Das UStG 1994 hat über weite Strecken die Regelungen des UStG 1972 übernommen. Dies lässt den Schluss zu, dass sich der Inhalt des Lieferungs begriffs des UStG 1972 in der Stammfassung des UStG 1994 nicht geändert hat. Das Urteil des EuGH v 2. 5. 1996, Rs C-231/94, *Faaborg-Gelting*, hat dann gezeigt, dass der österreichische Gesetzgeber auf dem Gebiet der Umsatzsteuer nicht den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprochen hat. Der Umstand, dass davon auszugehen ist, dass das UStG 1994 von einem auch die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen umfassenden Lieferungs begriff ausgegangen ist, und dass eine

183) Anders aber noch § 5 Abs 4 GetränkesteuerG 1947 (LGBl Tirol 26/1947): „Soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, finden die jeweils für die direkten Bundesabgaben geltenden Bestimmungen sinngemäß Anwendung.“

182) LGBl OÖ 4/1998.

richtlinienkonforme Interpretation des Lieferungsbegriffs weitreichende Folgen in Hinblick auf den ermäßigten Umsatzsteuersatz und eben die Besteuerungsberechtigung auf dem Gebiet der Getränkesteuer haben hätte können, spricht – anders als dies *Keppert/Bruckner* und *Postl/Ehgartner* vertreten – dafür, von einer unmittelbaren Anwendung der Richtlinie und einer Verdrängung der entgegenstehenden Regelung des UStG auszugehen. Daher sah sich der Gesetzgeber auch veranlasst, die Regelungen des UStG 1994 mit BGBl 756/1996 zu ändern. Die Änderungen waren konstitutiv. Dies ist für die Interpretation des FAG 1997 von Bedeutung, das zwar die Regelungen des FAG 1993 über die Erhebung der Getränkesteuer übernommen, die Verweisungen auf das UStG 1972 allerdings durch das UStG 1994 ersetzt hat: Zu dem Zeitpunkt, als der Gesetzgeber der Stammfassung des FAG 1997 an die Regelungen des UStG 1994 angeknüpft hatte (BGBl 201/1996) – also noch vor den durch das erwähnte EuGH-Urteil notwendig gewordenen umsatzsteuerrechtlichen Änderungen (BGBl 756/1996) –, waren daher auch die Regelungen des UStG 1994 noch so zu verstehen, dass die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen als Lieferung zu beurteilen war. Folglich hat auch das FAG 1997 – und zwar bereits in seiner Stammfassung – zur Erhebung einer Getränkesteuer auf die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen ermächtigt. Die rückwirkend vorgenommene Klarstellung durch § 23 Abs 3c FAG 1997 (BGBl I 130/1997) war daher nicht erforderlich und hat die Rechtslage nicht verändert. Aus diesem Grund brauchte der VwGH die Vorschrift des § 23 Abs 3c FAG 1997 bei seinem Vorlagebeschluss v 18. 12. 1997, 97/16/0221, bei der von ihm vorgenommenen Beschreibung der österreichischen Rechtslage nicht zu berücksichtigen. Die von *Keppert/Bruckner* vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Rückwirkung haben somit keine Grundlage.

Die landesgesetzlichen Regelungen hatten auf Grundlage der Novelle des FAG 1989 BGBl 693/1991 und des FAG 1993 die Lieferung von Getränken der Getränkesteuer unterworfen und damit implizit oder explizit an den Inhalt des Begriffs der Lieferung des UStG 1972 angeknüpft. Die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen wurde daher vom VwGH schon wiederholt zu Recht als Lieferung qualifiziert und der Getränkesteuer unterworfen. Die getränksteuerrechtlichen Regelungen der meisten Länder hatten diese Anknüpfung an das UStG 1972 selbst nach dem Inkraft-Treten des FAG 1997, in dem die Verweisung auf das UStG 1972 durch das UStG 1994 ersetzt wurde, beibehalten und damit weiterhin diese Vorgänge als Lieferung behandelt. Der in einigen Bundesländern vorgenommene rückwirkende Ersatz des Begriffs der „Lieferung“ durch „Veräußerung“ war daher keineswegs erforderlich, um die Getränkesteuerpflicht

sicherzustellen, hat aber auch nicht geschadet. Die in Niederösterreich und Tirol vorgenommene Änderung des Verweises des UStG 1972 auf das UStG 1994, die nicht gleichzeitig mit der ausdrücklichen Klarstellung der Steuerpflicht für die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen einher ging, führt genauso wenig zu einem anderen Ergebnis, da die Landesgesetzgeber in beiden Ländern auf Fassungen des UStG 1994 verwiesen, die derartige Umsätze nach wie vor als Lieferungen betrachtet hatten.

IV. Zusammenfassung der 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. Das Urteil des EuGH v 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, lässt keinen Zweifel an der Auffassung des EuGH, dass bei Getränkeumsätzen zwischen Lieferungen und Dienstleistungen zu unterscheiden ist und nur die *Besteuerung der Lieferung* alkoholischer Getränke nach Art 3 Abs 2 Verbrauchsteuer-Richtlinie *unzulässig* ist, während im Falle der Beurteilung des gesamten Umsatzes als *Dienstleistung* die Besteuerung nach Maßgabe des Art 3 Abs 3 der Richtlinie *zulässig* ist. Nach der anzustellenden Gesamtbeurteilung ist die Erhebung von Getränkesteuer im Rahmen von Restaurationsumsätzen gemeinschaftsrechtskonform, da es sich um Dienstleistungen handelt. Die finanzausgleichsrechtlichen Regelungen haben sowohl für Zeiträume vor als auch nach dem EU-Beitritt bis zum Außerkrafttreten der maßgebenden Regelungen des FAG 1997 im Ergebnis eine taugliche kompetenzrechtliche Grundlage für die Getränkesteuerregelungen der Länder und Gemeinden abgegeben. Die getränksteuerrechtlichen Regelungen aller Länder und die daran anknüpfenden Verordnungen der Gemeinden haben während ihres gesamten Anwendungszeitraumes auch die Abgabe von Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen erfasst, so dass es der in manchen Ländern vorgenommenen rückwirkenden Klarstellungen gar nicht bedurft hätte.



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.



Die RdW

Zeitschrift für Wirtschafts-, Arbeits- und Steuerrecht

Jahresabonnement 2006 € 165,-
Einzelheft € 15,90

Erscheint monatlich

Bestellen Sie jetzt: Ihr gratis Probeheft
Tel. (01) 534 52-0, Fax (01) 534 52-141
E-Mail: bestellung@lexisnexus.at

www.lexisnexus.at



LexisNexis®
ARD Orac