



Ergeht an die Mitglieder und
Berufsanwärter der Kammer
der Wirtschaftstreuhänder

Rundschreiben Nr. 7/2005

Wien, im Juni 2005

FACHSENATSRUNDSCHREIBEN 1/Periode 2005-2010 des Fachsenats für Steuerrecht

Sehr geehrte Kolleginnen und Kollegen!
Sehr geehrte Berufsanwärterinnen und Berufsanwärter!

Die Bedeutung der neuen EuGH-Judikatur für die anhängigen Getränkesteuerrückerstattungsverfahren

Die Ansprüche der Abgabepflichtigen auf Rückerstattung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke, welche in den Jahren 1995 bis 2000 bezahlt wurde, hat durch ein jüngst ergangenes Urteil des EuGH (10.3.2005, C-491/03, Rechtssache *Hermann - faillite Volkswirt Weinschänken*) für den Bereich der Gastronomie eine neue Dimension erhalten.

Im gegenständlichen Verfahren vor dem EuGH ging es um die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit der von der Stadt Frankfurt am Main in den Jahren bis 1999 erhobenen Getränkesteuer auf die entgeltliche Abgabe von alkoholischen Getränken zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen von Gastronomiebetrieben. Die Stadt Frankfurt argumentierte in diesem Verfahren gegenüber den Rückzahlungswerbern, dass es sich bei dieser Getränkesteuer nicht um eine Steuer auf die **Lieferung von Gegenständen** handle, sondern um eine Steuer auf die **Erbringung von Dienstleistungen**, da der EuGH im Urteil vom 2.5.1996, C-231/94, Rechtssache *Faaborg-Gelting Linien*, die Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen von Gastronomiebetrieben als Dienstleistung und nicht als Lieferung qualifiziert hatte. Der EuGH kam in gegenständlichem Verfahren nun zu dem Ergebnis, dass eine Getränkesteuer auf alkoholhaltige Getränke, welche zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, nicht mit der Verbrauchssteuerrichtlinie in Konflikt steht und damit zu Recht erhoben werden kann.

Die gegenständliche Getränkesteuer wurde von der Stadt Frankfurt am Main am 25.4.2000 mit Wirkung ab dem 1.1.2000 aufgehoben. Daraus kann geschlossen werden, dass die Aufhebung auch dieser Getränkesteuer im Gefolge des EuGH-Urteils vom

9.3.2000, C-437/97, Rechtssache *Evangelischer Krankenhausverein und Wein & Co*, erfolgt ist.

Das gegenständliche Urteil des EuGH hat bei den betroffenen Unternehmen und in der Fachwelt bisher unterschiedliche Reaktionen hervorgerufen.

- Die **Österreichische Hoteliereinigung** reagierte am 22.3.2005 mit einer Presseinformation, welche den Titel trug „Frankfurt ist nicht Wien“ und in welcher die Zuversicht zum Ausdruck gebracht wurde, dass das Frankfurter Getränkesteuerurteil auf Österreich nicht zutreffe.
- Auf der gleichen Linie argumentierte die **Wirtschaftskammer Österreich**, Bundessparte Tourismus und Freizeitwirtschaft in ihren Aussendungen vom 21. und 23.3.2005. Das Frankfurter Getränkesteuerurteil habe für Österreich keinen Belang, weil die Frankfurter Getränkesteuer auf völlig anderer Ausgangsbasis bzw auf völlig anderen Argumenten beruhe. Der VwGH habe sich bereits im Erkenntnis vom 26.4.2001, 2000/16/0675, mit der Frage beschäftigt, ob die Getränkeabgabe im Rahmen der Gastronomie eine Dienstleistung oder eine Lieferung darstelle und sei zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich dabei um eine Lieferung handle. Der Vertrauensschutz gebiete es, von dieser Rechtsprechung nicht abzugehen. Sollte der VwGH trotzdem davon abgehen, hätte dies nach Ansicht der WKÖ sehr weitreichende Folgen. Denn dann wäre den Gemeinden überhaupt in weiten Bereichen die Rechtsgrundlage zur Erhebung einer Getränkesteuer an sich entzogen, da die Getränkesteuer nach allen Landes-Getränkesteuergesetzen (zumindest in den ursprünglichen Fassungen) nur auf die **Lieferungen** als Besteuerungsgrundlage abstelle. In einigen Landes-Getränkesteuergesetzen sei nachträglich noch die Dienstleistung aufgenommen worden, teilweise mit einer verfassungsrechtlich problematischen Rückwirkung.
- Für den **Österreichischen Städtebund** ist das Frankfurter Getränkesteuerurteil geradezu eine „Bombe“ (Rundschreiben vom 22.3.2005). Nach Ansicht des Städtebundes entspricht die Frankfurter Getränkesteuer im Wesentlichen der österreichischen Getränkesteuer und ist für den Teilbereich der Gastronomie im Kern vergleichbar.
- Auch der **Österreichische Gemeindebund** sieht in einer (undatierten) Pressesaussendung auf der Homepage (www.gemeindebund.at) den Standpunkt der Gemeinden durch den EuGH bestätigt. „Nun ist endgültig klargestellt, dass eine Rückzahlung nicht in Frage kommt“ erklärt Bürgermeister *Mödlhammer*, Präsident des Gemeindebundes.
- Auf der Homepage des **Österreichischen Städtebundes** (www.staedtebund.at) werden drei „Gutachten“ des Innsbrucker *Univ-Prof Dr Reinhold Beiser* zum Download angeboten, die für den Standpunkt des Städtebundes sprechen. Bei zwei von diesen „Gutachten“ handelt es sich um die in der SWK erschienenen

Artikel von *Beiser/Zorn*, Die Gemeinschaftskonformität der Getränkesteuer in der Gastronomie, SWK 2005, S 440 ff, und *Beiser*, Möglichkeiten einer Rechtskraftdurchbrechung in den Getränkesteuerfällen der Gastronomie, SWK 2005, 493 ff. Das dritte angebotene „Gutachten“ ist wiederum von *Beiser/Zorn* verfasst und trägt den Titel „Die Getränkesteuer in der Gastronomie im Lichte der jüngsten EuGH-Rechtsprechung“. Laut Vorwort dieses Werkes werden in diesem „Gutachten“ die wichtigsten Schlussfolgerungen und Ergebnisse der beiden vorstehenden Untersuchungen zusammengefasst.

- Die **Stadt Wien** ist gleich mit einem Muster einer – abweisenden – Berufungsvorentscheidung auf die Homepage des Städtebundes (www.staedtebund.at) gegangen, in welchem auf das gegenständliche EuGH-Urteil im Rahmen der Begründung verwiesen wird.
- Schließlich wurde in der **Presse** vom 26.3.2005 unter der Überschrift „Getränkesteuer: Eigentor für die Gemeinden“ Kollege *Ilgenfritz* zitiert, nach dessen Meinung die nunmehrige Qualifikation der Getränkeabgabe in der Gastronomie als Dienstleistung dazu führe, dass die Getränkesteuer in der Gastronomie seit den 50-er Jahren **zu unrecht** erhoben worden sei. Die Landesgetränkesteuer-gesetze hätten nämlich immer nur die Abgabe auf entgeltliche Lieferungen vorgesehen.

Die Arbeitsgruppen Verfahrensrecht, Gemeinschaftsrecht und Landes- und Gemeindeabgaben des Fachsenats für Steuerrecht haben anlässlich des gegenständlichen Urteils des EuGH am 4.4.2005 eine gemeinsame Sitzung abgehalten um die Auswirkungen des Urteils auf die anhängigen Rückerstattungsverfahren hinsichtlich Getränkesteuern in Österreich zu diskutieren. Der Fachsenat für Steuerrecht kommt nach ausführlicher Diskussion der Sach- und Rechtslage zu **folgenden Ergebnissen**:

- Einleitend ist festzuhalten, dass das Auslegungsurteil des EuGH nur eine Bindungswirkung „inter partes“, somit für den konkreten Ausgangsrechtsstreit zwischen der klagenden und der beklagten Partei hat. Nur unter diesem Aspekt sind die – ansonsten widersprüchlichen – Erwägungen im Urteil zu verstehen. Der Gerichtshof weist in den Randziffern 21 bis 24 des Urteiles darauf hin, dass bei der Beurteilung, ob eine erhobene Steuer verbrauchsteuerpflichtige Waren iSd Verbrauchsteuerrichtlinie oder eher Dienstleistungen betrifft, das **überwiegende Element** des besteuerten Umsatzes zu berücksichtigen ist. Jede Vermarktung eines Gegenstandes ist immer mit einer minimalen Dienstleistung verbunden, weshalb bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils an der Gesamtheit eines komplexen Geschäftes nur die Dienstleistungen berücksichtigt werden können, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstandes verbunden sind. Selbst bei einer Steuer, die an den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle anknüpft, **lässt sich doch nicht allgemein sagen, dass bei allen in den Anwendungsbereich der Frankfurter**

Getränkesteuer fallenden Vorgängen das Dienstleistungselement immer überwiegen wird. Demnach ist für jeden besteuerten Umsatz festzustellen, welches das überwiegende Element ist. Nach weiteren grundsätzlichen Ausführungen kommt der EuGH (allerdings ohne nähere Begründung) in der Randziffer 28 zu dem Schluss, dass „folglich (?) ... eine Steuer, die ... auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen ‚im Zusammenhang mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren‘“ anzusehen sei und somit nicht mit der Verbrauchssteuerrichtlinie kollidiere.

- Bei Würdigung der Erwägungen des EuGH ist nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht das gegenständliche Urteil nur so zu verstehen, dass **bei jedem Umsatz im Rahmen der Gastronomie** grundsätzlich zu untersuchen ist, ob das Dienstleistungselement überwiegt oder nicht. Nur dann, wenn das **Dienstleistungselement** tatsächlich im Einzelfall **überwiegen** sollte (wie offensichtlich im vorliegenden Fall der *Volkswirt Weinschänken GmbH*), liegt eine **Steuer auf Dienstleistungen** vor. Überwiegt das Dienstleistungselement im Einzelfall nicht (wie zB wohl eindeutig im Fall der Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen eines Würstelstandes oder eines Fast Food-Restaurants), so liegt selbst in Rahmen eines Gastronomiebetriebes eine **Lieferung** und nicht eine Dienstleistung vor. Auf diesen Aspekt gehen *Beiser/Zorn* in ihrem „Gutachten“ für den Österreichischen Städtebund (SWK 2005, S 440 ff) nur am Rande ein. Sie konzedieren aber (SWK 2005, S 442 und S 443), dass nach dem EuGH-Urteil grundsätzlich **im Einzelfall** festzustellen sein wird, **ob die Lieferung oder die Dienstleistung das überwiegende Element sei**. Der Schluss, den die Autoren hieraus ziehen, nämlich dass die Einstufung der Veräußerung einer Bierdose am Würstelstand als Lieferung oder Dienstleistung unter diesem Gesichtspunkt noch „fraglich“ bzw „unklar“ sei, kann aber nicht nachvollzogen werden.
- Bei der Beurteilung des Vorliegens einer **Lieferung** oder einer **Dienstleistung** im Rahmen der Gastronomie ist nach österreichischer Rechtslage – abweichend von der Frankfurter Rechtslage – zu berücksichtigen, dass die österreichischen Getränkesteuergesetze sowohl im Geltungsbereich des FAG 1993 als auch im Geltungsbereich des FAG 1997 zumindest einen erheblichen Teil der Dienstleistungskomponente im Getränkeumsatz aus der Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer ausgeklammert haben. Denn nach § 15 Abs 4 FAG 1993 und auch nach der Stammfassung des § 15 Abs 4 FAG 1997 wurde das **Bedienungsgeld** in Höhe von 10,5 bis 15 % des Netto-Entgelts (je nach Betriebsart des Gastronomiebetriebes) ohne Umsatz- und Getränkesteuer als **nicht zur Bemessungsgrundlage** gehörend definiert. Ab dem 1.1.2000 wurde das Bedienungsgeld in § 15 Abs 4 FAG 1997 mit 12 % limitiert.

- *Beiser/Zorn* (SWK 2005, S 440 ff) sehen die **Ausklammerung des „Bedienungsentgeltes“** (richtig Bedienungsgeld) **aus der Bemessungsgrundlage** der Getränkesteuer als nicht relevant an. Sie begründen dies einerseits damit, dass der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Qualifikation des Vorganges als Lieferung oder Dienstleistung vorgehalten sei. Bei dieser Qualifikation sei es unerheblich, wenn die nationale Steuer nicht an alle Kostenkomponenten der Dienstleistung anknüpfe. Schließlich erfasse auch die Frankfurter Getränkesteuer nicht jene Kostenkomponenten der Dienstleistung, die auf das Essen und auf die alkoholfreien Getränke entfalle.
- Aus diesen Ausführungen ist zu schließen, dass die Autoren die Meinung vertreten, dass die Bewirtung im Rahmen eines Gastronomielokals einheitlich als Gesamtleistung zu betrachten ist. Dem ist aber entgegen zu halten, dass dies weder das Gemeinschaftsrecht noch das nationale Recht im Bereich der Umsatzsteuer so sehen. Denn ansonsten wären unterschiedliche Umsatzsteuersätze für Speisen und Getränke nicht denkbar. Würde die Rechtsansicht von *Beiser/Zorn* zutreffen, müsste bei jedem Gastronomieumsatz der Umsatzsteuersatz für den jeweils überwiegenden Umsatzbestandteil zur Anwendung gelangen. Warum aber im Bereich der Getränkesteuer eine grundsätzlich andere Betrachtungsweise als im Bereich der Umsatzsteuer zum Tragen kommen sollte, haben die Autoren weder dargelegt noch begründet. Dieser implizit unterstellten Ansicht der Autoren ist jedenfalls entgegen zu halten, dass die Systematik der Getränkebesteuerung durch die Anknüpfung an umsatzsteuerlichen Regelungen der Lieferung und des Entgelts in § 15 Abs 4 und 5 FAG 1993 und 1997 die **Bemessungsgrundlage** und nicht die Umschreibung des Gegenstandes der Besteuerung als zentral ansieht. Demnach kann - entgegen *Beiser/Zorn* - davon ausgegangen werden, dass auch für die Qualifikation eines Veräußerungsvorganges im Bereich der Getränkesteuer aus gemeinschaftsrechtlicher (und auch nationaler) Sicht die jeweilige Bemessungsgrundlage des Umsatzes im Einzelfall heranzuziehen ist. Die nicht zur Bemessungsgrundlage gehörenden Teile des Umsatzes sind aus der Betrachtung auszuklammern.
- Als nächstes Argument gegen die Relevanz der Ausklammerung des Bedienungsgeldes aus der Getränkesteuerbemessungsgrundlage führen die Autoren an, dass das Bedienungsgeld nur einen Teil der tatsächlichen Personalkosten eines Gastronomiebetriebes umfasst hat. Diesem Argument ist entgegen zu halten, dass es für die Beurteilung der Qualifikation eines Besteuerungsgegenstandes nicht darauf ankommt, ob sämtliche Personalkosten aus der Bemessungsgrundlage ausgeklammert sind oder

nicht. Da laut EuGH in jedem einzelnen Fall zu untersuchen ist, was das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes (somit der Bemessungsgrundlage) ausmacht (siehe Randziffer 21 des EuGH-Urteils), spielt es nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht sehr wohl eine Rolle, ob **Teile der mit der Vermarktung eines Gegenstandes zwangsläufig verbundenen Dienstleistungen** (siehe Randziffer 22 des gegenständlichen Urteils) aus der Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Getränkesteuer ausgeklammert sind oder nicht. Gerade diese Ausklammerung des Bedienungsgeldes aus der Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer kann im Einzelfall dazu führen, dass die Beurteilung des nach Ansicht des EuGH „komplexen Geschäftes“ eine **Lieferung** und keine Dienstleistung ergibt.

- Schließlich wird von den Autoren gegen die Relevanz der Ausklammerung des Bedienungsgeldes ins Treffen geführt, dass damit ein mit den Zielen der Verbrauchsteuerrichtlinie unvereinbares Ergebnis erzielt werden würde. Denn es läge dann in der Hand der Mitgliedstaaten, durch bloßes **Anheben der Bemessungsgrundlage** (eben um das Bedienungsgeld) den Richtlinienvorgaben zu entsprechen. Auch dieses Argument mag nicht zu überzeugen. Von den Autoren wird in diesem Zusammenhang verkannt, dass es durchaus legitim ist, wenn ein Mitgliedstaat seine Besteuerungshoheit so wahr nimmt, dass das Ergebnis eben nicht mit der Verbrauchsteuerrichtlinie kollidiert. Was soll dabei nicht mit den Zielen der Verbrauchsteuerrichtlinie vereinbar sein? Wenn ein Umsatz eben nur in seiner Gesamtheit (ohne Ausklammerung von Umsatzbestandteilen wie eben das Bedienungsgeld) infolge des dann Überwiegens der Dienstleistungskomponenten zur Dienstleistung wird, dann wird ein Mitgliedstaat eben auf diesen Umstand Rücksicht nehmen müssen, will er nicht mit der Verbrauchsteuerrichtlinie in Konflikt geraten. Dass dieser Umstand vor Ergehen des gegenständlichen Urteils des EuGH noch nicht bekannt war, kann keinesfalls die richtigen Rechtsfolgen ausschließen.
- Ergänzend ist der Fachsenat für Steuerrecht der Ansicht, dass der Gesetzgeber durch die ausdrückliche Erklärung in § 15 Abs 4 FAG 1993 und 1997, wonach das **Bedienungsgeld nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer** war, unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, dass die Getränkesteuer als Verbrauchsteuer konzipiert war und eben keine Dienstleistungskomponenten umfassen wollte.
- Der EuGH hat sich in gegenständlichem Urteil auf den - formalen - Standpunkt gestellt, dass in dem seinem Urteil vom 9.3.2000, C-437/97, Rechtssache *Evangelischer Krankenhausverein und Wein & Co*, zugrunde liegenden Ausgangsrechtsstreit vom VwGH **nur die Vereinbarkeit einer Steuer auf die**

entgeltliche Lieferung von alkoholhaltigen Getränken angefragt wurde. Dies entspricht aber nicht den Tatsachen. Im Vorlagebeschluss vom 4.3.1999, 98/16/0166, hat der VwGH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass in den maßgeblichen Ausgangsrechtstreitigkeiten einerseits Getränkeumsätze in einem **Restaurantbetrieb** und andererseits Getränkeumsätze in einem **Handelsbetrieb** strittig sind. Die in Randnummer 18 des Urteils vom 9.3.2000 zitierte Fragestellung des VwGH richtete sich zwar auf die Beurteilung einer Abgabe auf die **entgeltliche Lieferung von alkoholischen Getränken**, weist aber gleichzeitig darauf hin, dass sowohl die Umsatzsteuer als auch das Bedienungsgeld und die Getränkesteuer selbst nicht zur Bemessungsgrundlage der Steuer gehören. Ferner hat der EuGH auch in Randnummer 12 festgehalten, dass der Evangelische Krankenhausverein als Erstbeschwerdeführer eine Cafeteria betrieben hat. Angesichts dieser Tatsachen musste dem EuGH von vornherein klar gewesen sein, dass die zu beurteilende „Lieferung“ von alkoholischen Getränken jedenfalls **Komponenten einer Dienstleistung** mit umfasst hat. Insgesamt ist die Aussage des EuGH im nunmehrigen Urteil somit nicht nachvollziehbar. Das Urteil des EuGH vom 9.3.2000 kann aber dann weiterhin als vollinhaltlich richtig eingestuft werden, wenn man die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer bei der Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen einer Cafeteria infolge der Ausklammerung des Bedienungsgeldes als **Lieferung** qualifiziert. Da dem EuGH nicht unterstellt werden kann, dass er falsche Urteile fällt, muss diese Interpretation des Urteils vom 9.3.2000 Platz greifen.

- *Beiser/Zorn* kommen in dem hier gegenständlichen „Gutachten“ für den Österreichischen Städtebund abschließend zur Ansicht, dass das Gemeinschaftsrecht keinen allgemeinen Zugriff auf die deutsche bzw österreichische Rechtssprache hat und demnach der österreichische Gesetzgeber bei Abfassung seiner Normen dem **Begriff „Lieferung“** nach Belieben ein anderes Verständnis beilegen kann als das Gemeinschaftsrecht. Dies gelte jedenfalls für den Bereich österreichischer Rechtsnormen, der nicht die Umsetzung von Gemeinschaftsrecht darstelle. Der **Begriff „Lieferung“ könne und dürfe auf nationaler und gemeinschaftsrechtlicher Ebene unterschiedliche Inhalte** haben. Auch diesen Schlussfolgerungen der genannten Autoren ist nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht aus folgenden Gründen nicht zu folgen:
 - Die nationale Getränkesteuergesetzgebung stützt sich auf die einschlägigen Bestimmungen des Finanzausgleichsgesetzes (FAG 1993 und FAG 1997). In § 14 Abs 1 Z 8 FAG (1993 sowie 1997) wird die Getränkesteuer als ausschließliche Gemeindeabgabe definiert. Nach § 15 Abs 3 Z 2 FAG (1993 und 1997) werden die Gemeinden ermächtigt, durch Beschluss der Gemeindevertretung die Erhebung der gegenständlichen Getränkesteuer festzusetzen. Sowohl im FAG 1993 wie auch im FAG 1997 in der

ursprünglichen Fassung wurde den Gemeinden nur das Recht zur Ausschreibung einer Getränkesteuer auf die entgeltliche **Lieferung** von Getränken zugebilligt. Für den Begriff der entgeltlichen Lieferung galten gem § 15 Abs 5 FAG (1993 und 1997 in der Stammfassung) die Bestimmungen des § 3 Abs 1, 7 und 8 UStG (1972 bzw 1994). Demnach war ab dem 1.1.1995 (dem Beitritt Österreichs zur EU) dem Lieferungs-begriff des Getränkesteuerrechts derjenige des gemeinschaftsrechtlichen Umsatzsteuerrechts inhärent. Angesichts dieser klaren und eindeutigen Rechtslage ist es **unerklärlich**, wieso *Beiser/Zorn* zur Ansicht gelangen können, dass der **Begriff der Lieferung im österreichischen Getränkesteuerrecht eine andere Bedeutung hat, als im Gemeinschaftsrecht**. Das Gegenteil ist vielmehr der Fall: Der Begriff der Lieferung im österreichischen Getränkesteuerrecht ist seit dem Beitritt Österreichs zur EU durch den gemeinschaftsrechtlich determinierten Lieferungs-begriff des Umsatzsteuerrechts geprägt. Der österreichische Gesetzgeber hätte zweifellos einen eigenständigen Lieferungs-begriff im Getränkesteuerrecht verankern können, tatsächlich hat er dies aber nicht getan, sondern **an den umsatzsteuerlichen Lieferungs-begriff angeknüpft**. Damit ist aber der gesamten von *Beiser/Zorn* vorgebrachten Argumentationslinie über das Zusammenspiel von nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht der Boden entzogen.

- o Dass die ursprüngliche Fassung des § 14 Abs 1 Z 8 FAG (1993 und 1997 in der Stammfassung) ab dem 1.1.1995 keine ausreichende Rechtsgrundlage zur Erhebung der Getränkesteuer im Fall des Überwiegens der Dienstleistungskomponente geboten hat, war anscheinend auch dem Gesetzgeber klar. Deshalb novellierte er mit dem 2. Budgetbegleitgesetz 1997, BGBl I 130/1997, mit Rückwirkung ab dem 1.1.1997 § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1997 dahingehend, dass die - nunmehr - steuerpflichtigen **Veräußerungen** an Letztverbraucher als entgeltliche **Lieferungen und sonstige Leistungen** iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 definiert wurden. Und weil das FAG 1993 zum damaligen Zeitpunkt bereits außer Kraft getreten war und deshalb nicht mehr - rückwirkend - geändert werden konnte, wurde in § 23 Abs 3c FAG 1997 normiert, dass die entgeltliche Lieferung gem § 14 Abs 1 Z 8 FAG 1993 auch die Abgabe von Speiseeis und Getränken zur unmittelbaren Konsumation (Restaurationsumsätze) umfasst habe. Den EB zur Regierungsvorlage zum 2. Budgetbegleitgesetz 1997 (887 d Beilagen XX. GP) ist zu entnehmen, dass auch der Gesetzgeber sich dessen bewusst war, dass der Begriff der Lieferung im FAG 1997 durch einen Verweis auf das UStG 1994 in der jeweils geltenden Fassung definiert war. Deshalb sah sich der Gesetzgeber veranlasst eine Anpassung der Zitate im FAG 1997 dahingehend

vorzunehmen, dass „auch Restaurationsumsätze von der Getränke- und Speiseeissteuer umfasst sind“. Der Gesetzgeber vermeinte allerdings in den Materialien zum 2. Budgetbegleitgesetz 1997 auch, dass sich durch die Anpassungen im FAG keine materiellrechtlichen Änderungen des Steuergegenstandes ergeben haben, weil die bereits in § 15 Abs 3 Z 2 FAG 1997 in der Ursprungsfassung enthaltene Ausnahmebestimmung, wonach die „Lieferung zur unmittelbaren Konsumation in Verkehrsmitteln“ von der Getränkesteuer befreit sei, impliziere, dass die Abgabe von Speiseeis und Getränken zur unmittelbaren Konsumation als entgeltliche Lieferung und damit als Teil der Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer behandelt worden sei. Dieser Ansicht des Gesetzgebers folgt der Fachsenat für Steuerrecht deshalb nicht, weil der Besteuerungsgegenstand der Getränkesteuer durch den Verweis in § 15 Abs 5 FAG 1997 (und auch 1993) auf das UStG 1994 abschließend definiert war. Der Fachsenat ist vielmehr der Ansicht, dass es durch die – rückwirkende – Änderung des FAG 1997 durch das 2. Budgetbegleitgesetz 1997 zu einer **materiellrechtlichen Änderung des Besteuerungsgegenstandes der Getränkesteuer** gekommen ist. Da eine derartige rückwirkende 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 Zeitraum 1.1.1995 bis 28.11.1997 jedenfalls keine Rechtsgrundlage.** Dies betrifft nicht nur die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke, sondern auch die Getränkesteuer auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis (sofern im Einzelfall die Dienstleistungskomponente überwogen hat).

- Für die Zeiträume ab dem 29.11.1997 ist im Einzelfall zu untersuchen, ob einerseits die Landesgetränkesteuergesetze und andererseits die Gemeindedurchführungsverordnungen die geänderte Rechtslage nachvollzogen haben. Für den Bereich der **Stadt Wien** wurde erst mit LGBL 11/2000 vom 2.3.2000 das Wiener Getränkesteuergesetz 1992 dahingehend geändert, dass in den §§ 1 und 2 die **Ausdrücke „Lieferung“ und „Lieferungen“** durch die Ausdrücke **„Veräußerung“ und „Veräußerungen“** ersetzt wurden. Diese Gesetzesänderung wurde mit 1.1.1997 rückwirkend in Kraft gesetzt. Die verfassungsrechtliche Problematik der rückwirkenden Inkraftsetzung bedarf keiner weiteren Betonung. Angesichts der Abschaffung der Getränkesteuer mit Ablauf des 31.12.2000 und der fünfjährigen Verjährungsfrist bleibt diese verfassungsrechtliche

Problematik aber auf jene Rückzahlungswerber beschränkt, die sich im Rechtsmittelstadium befinden.

- Im Rahmen der Arbeitsgruppensitzung wurden noch darauf hingewiesen, dass sich der VwGH bisher zumindest in drei Fällen (30.3.2000, 2000/16/0117; 26.4.2001, 2000/16/0675 und 0676; 17.5.2001, 2000/16/0718) mit der Frage der Verdrängung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke durch die Verbrauchsteuerrichtlinie befasst hat und in allen Fällen zu dem Ergebnis gekommen ist, dass die gemeinschaftsrechtliche Verdrängung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke auch in Restaurationsbetrieben gegeben sei.
- Ferner wurde in der Arbeitsgruppensitzung diskutiert, dass in der überwiegenden Zahl der anhängigen Berufungsfälle die strittige Getränkesteuer auf alkoholische Getränke bereits antragsgemäß mit Null rechtskräftig festgesetzt wurde. Diese Getränkesteuerfestsetzungsbescheide sind alle bereits in Rechtskraft erwachsen. Lediglich gegen die abweisenden Rückzahlungsbescheide ist das Rechtsmittelverfahren noch offen. Jetzt stellt sich in diesen Verfahren einerseits die Frage, ob die Abgabenbehörden der Gemeinden und Städte eine **Möglichkeit zur Behebung der rechtskräftigen Getränkesteuerfestsetzungsbescheide** haben oder nicht und andererseits ob die im Einzelfall mangelnde Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der gezahlten Getränkesteuer negative Auswirkungen auf die anhängigen Rückerstattungsverfahren haben kann.
 - Entgegen der von *Beiser* (SWK 2005, S 493ff) vertretenen Ansicht, wonach im „speziellen“ Fall der Getränkesteuer auf die Bewirtung mit alkoholischen Getränken in der Gastronomie eine Wiederaufnahme von Amts wegen infolge abweichender Vorfragenbeurteilung möglich sein soll, ist der Fachsenat für Steuerrecht mit der maßgeblichen Fachliteratur (*Ritz*, BAO-Kommentar², Rz 20 zu § 303) der Meinung, dass der **Vorfragetatbestand mangels Parteienidentität nicht zur Anwendung gelangen kann**. Denn EuGH-Urteile haben grundsätzlich nur eine „interpartes“-Wirkung hinsichtlich der am Ausgangsrechtsstreit beteiligten Parteien des Verfahrens. Die „erga-omnes“-Wirkung von EuGH-Urteilen besteht nur in der durch den EuGH kundgemachten Verdeutlichung der Auslegung des jeweiligen strittigen Gemeinschaftsrechts (so genannte Präjudizwirkung). Dies reicht aber keinesfalls aus, um den Vorfragetatbestand (iSd § 303 Abs 1 lit c BAO) zu verwirklichen.
 - Die Städte und Gemeinden könnten aber auf die Idee verfallen, die strittige Abgabe aufgrund der in den Abgabenverfahrensvorschriften eingeführten Abgabenfestsetzungsnormen neuerlich fest zu setzen. Dies sei an der Wiener Rechtslage erläutert. Nach § 185 Abs 3 WAO darf eine Abgabe, die wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen

getragen wurde, dann mit gesondertem Bescheid vorgeschrieben werden, wenn sie noch nicht entrichtet wurde. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine bescheidmässig mit Null festgesetzte Abgabe, deren Rückzahlung von der Behörde verweigert wird, als noch nicht entrichtet anzusehen ist. Doch scheint nach Ansicht des Fachsenats eine Befassung mit dieser spitzfindigen Auslegungsvariante der WAO entbehrlich, da nach unserer Ansicht in einem jeden derartigen Fall wohl das Verfahrenshindernis der entschiedenen Sache (res iudicata) einer neuerlichen Vorschreibung der Getränkesteuer entgegen stehen wird.

- Hinsichtlich allfälliger Implikationen auf die anhängigen Rückzahlungsverfahren ist nach Ansicht des Fachsenats eine bundesländerindividuelle Betrachtung erforderlich.
 - Nach **§ 185 Abs 3 WAO** ist die sogenannte Rückzahlungssperre neutral formuliert. Der Rückzahlungsanspruch steht in allen jenen Fällen nicht zu, in denen die Abgabe wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde. Dies bedeutet, dass es für die **Beurteilung des Rückzahlungsanspruches irrelevant** ist, ob die überwälzte Abgabe gemeinschaftsrechtswidrig ist oder nicht. Für den Rückzahlungswerber tritt trotzdem im Fall der mangelnden Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer im Einzelfall eine massive Verschlechterung seiner Rechtsposition ein. Denn wenn die gemeinschaftsrechtliche Komponente wegfällt, bedeutet dies, dass nur mehr die Frage der Überwälzung geklärt werden muss. Die gemeinschaftsrechtlich ebenso bedeutsame Komponente der mangelnden ungerechtfertigten Bereicherung ist auf nationaler Ebene unbeachtlich. Daneben ist die Frage der Überwälzung nicht nach den Beweislastkriterien des EuGH, sondern nach nationalen Beweisregeln zu lösen. Dies bedeutet, dass die Abgabenbehörde bei nur nationalem Bezug eines Rückerstattungsanspruches nicht dazu verpflichtet ist, die erfolgte Überwälzung auf die Konsumenten zu beweisen.
 - Grundlegend anders ist die Rechtslage zB nach **§ 187a TLAO**. Denn in dieser Bestimmung wird die Rückzahlungssperre grundsätzlich an europarechtliche Gründe bzw an den Ausspruch der Rechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Norm geknüpft. Darüber hinaus muss die Tiroler Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen nachweisen, dass die Abgabe von einem anderen getragen wurde und die Erstattung der Abgabe zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen

würde. Auf den konkreten Fall übertragen bedeutet die Tiroler Rechtslage, dass für den Tiroler Rückzahlungswerber durch die mangelnde Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer im Einzelfall eine massive Verbesserung seiner Rechtsposition eintritt. Denn eine Verweigerung der Rückzahlung ist auf dem Boden des § 187a TLAO nicht mehr möglich, da weder europarechtliche Gründe noch der Ausspruch der Rechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Norm - nunmehr - vorliegen.

Zusammenfassend ist somit folgende Meinung des Fachsenats für Steuerrecht - vorbehaltlich anders lautender neuer Judikatur des VwGH - festzuhalten:

- Die neue Judikatur des EuGH ist zwar im Einzelfall eines **Restaurantsumsatzes** zu beachten, bedeutet aber keineswegs, dass bei sämtlichen Umsätzen, die im Rahmen der Gastronomie erzielt wurden, automatisch die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke gemeinschaftskonform war. Es ist vielmehr **in jedem einzelnen Fall genau zu untersuchen**, ob die Dienstleistungskomponente die Lieferungskomponente überwogen hat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nur die **Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer** (somit unter Ausklammerung des Bedienungsgeldes) **auf das Überwiegen der Dienstleistungs- oder Lieferungskomponente** zu untersuchen ist.
- Die Frage der Gemeinschaftsrechtskonformität oder Gemeinschaftsrechtswidrigkeit wird in der Praxis aber kaum Bedeutung im Rahmen von Getränkesteuerfestsetzungsverfahren mehr haben, da diese Verfahren überwiegend bereits rechtskräftig abgeschlossen sind. Eine **Möglichkeit der Abgabenbehörden zur Wiederaufnahme dieser Verfahren** sieht der Fachsenat **nicht**.
- Von großer Bedeutung wird die im Einzelfall möglicherweise gegebene Gemeinschaftsrechtskonformität der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke aber im **Rückzahlungsverfahren** haben. Wie oben dargestellt, kann die Auswirkung - je nach bundesländerspezifischer Rechtslage - in einigen Fällen zu Gunsten der Rückzahlungswerber, in einigen Fällen aber auch zu Ungunsten der Rückzahlungswerber ausfallen.

Mit freundlichen kollegialen Grüßen

Prof. Mag. Dr. Karl Bruckner
(Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Mag. Dr. Alfred Brogyányi
(Präsident)

Prof. Mag. Dr. Thomas Keppert
(stv. Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement
(Kammerdirektor)