

|

## 61997C0437

Schlussanträge des Generalanwalts Saggio vom 1. Juli 1999. - Evangelischer Krankenhausverein Wien gegen Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH gegen Oberösterreichische Landesregierung. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Verwaltungsgerichtshof - Österreich. - Indirekte Steuern - Gemeindegetränkesteuer - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Richtlinie 92/12/EWG. - Rechtssache C-437/97.

*Sammlung der Rechtsprechung 2000 Seite I-01157*

### Schlußanträge des Generalanwalts

*1 Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs betrifft die Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im folgenden: Sechste Richtlinie)(1). Es ist zu entscheiden, ob diese Richtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, durch die eine Verbrauchsteuer auf Eis und alkoholische sowie alkoholfreie Getränke eingeführt wird. Die Bestimmung, auf die es in diesem Zusammenhang ankommt, ist Artikel 33 der Sechsten Richtlinie. Außerdem ist zu prüfen, ob die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (im folgenden: Verbrauchsteuerrichtlinie oder Rahmenrichtlinie)(2) der Einführung der genannten nationalen Steuer entgegensteht. Schließlich ist zu untersuchen, ob Artikel 92 Absatz 1 des Vertrages (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) über staatliche Beihilfen der genannten nationalen Regelung entgegensteht.*

*Einschlägige Gemeinschaftsvorschriften 2 Artikel 33 der Sechsten Richtlinie(3) bestimmt:*

*"1. Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern, sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.*

*2. Wird in dieser Richtlinie auf verbrauchsteuerpflichtige Waren Bezug genommen, so handelt es sich um folgende in den geltenden Gemeinschaftsbestimmungen definierte Waren:*

- Mineralöle, - Alkohol und alkoholische Getränke, - Tabakwaren."

3 Artikel 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie lautet:

"1. Diese Richtlinie findet auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf die folgenden in den einschlägigen Richtlinien definierten Waren:

- Mineralöle, - Alkohol und alkoholische Getränke, - Tabakwaren.

2. Auf die in Absatz 1 genannten Waren können andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden, sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten.

3. Die Mitgliedstaaten können Steuern auf andere als die in Absatz 1 genannten Waren einführen oder beibehalten, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

Unter der gleichen Voraussetzung ist es den Mitgliedstaaten ebenfalls weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, zu erheben, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt." *sterreichische Rechtsvorschriften*) Bundesrecht<sup>4</sup> Nach § 3 des Finanz-Verfassungsgesetzes von 1948 (F-VG)(4) wird die Verteilung der Besteuerungsrechte und der Abgabenerträge zwischen dem Bundesstaat und den Ländern durch die Bundesgesetzgebung geregelt. Im Hinblick auf die Getränkesteuer sind gemäß § 14 Absatz 1 Ziffer 8 und Absatz 2 des Finanzausgleichsgesetzes (im folgenden: FAG)(5) ausschließliche Gemeindeabgaben "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". Weiter heißt es: "Ausgenommen von der Besteuerung sind Lieferungen im Sinne des § 10 Absatz 3 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994(6) ..., wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht am Ort der Produktion erfolgt und wenn keine Beförderung und keine Versendung vorliegt, sowie Lieferungen von Milch." 5 § 15 Absatz 3 Ziffer 2 FAG 1993 ermächtigt die Gemeinden, durch Beschluß der Gemeindevertretung die vorgenannten Abgaben vorbehaltlich weitergehender Ermächtigung durch die Landesgesetzgebung im Ausmaß von 10 v. H. des Entgelts bei Speiseeis und alkoholhaltigen Getränken und von 5 v. H. des Entgelts bei alkoholfreien Getränken auszuschreiben (als alkoholfreie Getränke werden Getränke mit einem Alkoholgehalt in Volumenteilen von 0,5 v. H. Vol. oder weniger angesehen). Ausgenommen sind Lieferungen zur unmittelbaren Konsumation in Verkehrsmitteln an die Fahrgäste oder das Personal, soweit nicht die vom Verkehrsmittel zurückgelegte Strecke überwiegend in derselben Gemeinde liegt. 6 § 15 Absatz 4 FAG 1993(7) sieht vor, daß das Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zu bemessen ist und daß dazu nicht die Umsatzsteuer, das Bedienungsgeld und die Getränkesteuer gehören. b) Rechtsvorschriften des Landes Wien<sup>7</sup> Das Wiener Getränkesteuergesetz 1992 (Wiener GStG)(8) ermächtigt die Gemeinden, eine Abgabe auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter und dazu verabreichter Früchte und von Getränken einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs zu erheben.<sup>8</sup> Die aufgrund dieser gesetzlichen Ermächtigung sowie § 15 Absatz 3 Ziffer 2 FAG 1993 erlassene Wiener Getränkesteuerverordnung (Wiener GStV)(9) unterwarf der Steuer die entgeltliche Lieferung von Speiseeis und von Getränken nach den in § 14 FAG 1993 angegebenen Modalitäten. § 2 der Wiener GStV bezeichnet die Lieferungen, die von der genannten Steuer befreit sind<sup>(10)</sup>. Diese Befreiungen treten zu der in § 1 für die Verkäufe am Ort der Produktion vorgesehenen Befreiung hinzu. Die Höhe und die Berechnung der Steuer sind in § 15 Absatz 3 Ziffer 2 FAG 1993 geregelt. Die Steuer beträgt 10 v. H. des Entgelts bei Speiseeis und alkoholhaltigen Getränken und 5 v. H. des Entgelts bei alkoholfreien Getränken.<sup>9</sup>

Bezüglich des Entgelts verweist die Wiener GStV auf die Bestimmungen des österreichischen Umsatzsteuergesetzes von 1972(11), wonach dieses insbesondere auch den Wert üblicher Beigaben, mitverkaufter Gefäße sowie bei Eisspezialitäten und bei Getränken, in denen Früchte enthalten sind, den Wert der Früchte unabhängig von deren mengen- und wertmäßigem Verhältnis zum Speiseeis oder Getränk umfaßt; nicht zum Entgelt gehören dagegen die Umsatzsteuer, das Bedienungsgeld und die Getränkesteuer.c) Rechtsvorschriften des Landes Oberösterreich<sup>10</sup> Im Land Oberösterreich ist die Besteuerung von Getränken und Speiseeis im Oberösterreichischen Gemeinde-Getränkesteuergesetz (Oö GStG)(<sup>12</sup>) geregelt. Auch dieses Gesetz übernimmt die Bestimmungen des FAG über die steuerbaren Umsätze, den Betrag und die Berechnung der Steuer fast vollständig. Was den Gegenstand der Steuer angeht, unterliegt der Getränkesteuer insbesondere die entgeltliche Lieferung von Bier, Wein, weinähnlichen und weinhaltigen Getränken, Schaumwein, schaumweinähnlichen Getränken, Most, Trinkbranntwein, Mineralwasser (in beschränktem Umfange), künstlich bereiteten Getränken sowie von Kakao, Kaffee und Tee in trinkfertigem Zustande, weiters von anderen Auszügen aus pflanzlichen Stoffen (Extrakten, Fruchtsäften) und von Eiskaffee und Eisschokolade. Die Steuer wird auf den Akt der Veräußerung dieser Erzeugnisse in Gast- und Schankwirtschaften, Kaffeehäusern, Konditoreien, Weinlokalen, Delikatessen- und Gemischtwarenhandlungen und sonstigen Stätten, wo derartige Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle oder über die Gasse abgegeben werden, erhoben, mit Ausnahme der (in § 14 FAG genannten) Verkäufe, die am Ort der Produktion erfolgen, ohne daß eine Beförderung oder Versendung vorliegt, sowie der Lieferungen zur unmittelbaren Konsumation in Verkehrsmitteln an die Fahrgäste oder das Personal, soweit nicht die vom Verkehrsmittel zurückgelegte Strecke überwiegend in derselben Gemeinde liegt. Sachverhalt, nationales Verfahren und Vorlagefragen<sup>11</sup> Der Evangelische Krankenhausverein Wien (EKV) betreibt in einem Krankenhaus eine Cafeteria. Die Abgabebehörde Wien erhob von ihm durch Bescheid vom 6. Dezember 1996 gemäß der Wiener GStV Getränkesteuer in Höhe von 309 995 ATS insbesondere für die Veräußerung der in Rede stehenden Waren in der Zeit von Januar 1992 bis Oktober 1996. Die vom EKV gegen diesen Bescheid eingelegte Berufung wurde von der Abgabenberufungskommission Wien als unbegründet abgewiesen. Gegen diesen ablehnenden Bescheid erhob der EKV Verwaltungsgerichtshofbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und machte geltend, die Getränkesteuer habe den Charakter einer Umsatzsteuer und verstoße damit gegen Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie. Die Abgabenberufungskommission wandte sich gegen dieses Vorbringen und bestritt, daß die fragliche Steuer den Charakter einer Umsatzsteuer habe; jedenfalls falle sie unter den Ausnahmetatbestand des Artikels 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie, da die erhobenen Beträge zur Verfolgung zahlreicher besonderer Zielsetzungen verwendet worden seien, insbesondere zur Verstärkung der Einnahmenautonomie der lokalen Gebietskörperschaften, zum Ausgleich der der Gemeinde durch den Fremdenverkehr verursachten Kosten und zur Förderung des Umsatzes alkoholfreier Getränke im Wege einer höheren Besteuerung alkoholischer Getränke. <sup>12</sup> Die Wein & Co HandelsgesmbH, vormals Ikera Warenhandelsgesellschaft m.b.H. (im folgenden: Firma Wein & Co) ist eine Weinhandelsgesellschaft mit Sitz in Leonding in Oberösterreich. Die Gemeindebehörden forderten auch diese Firma auf, einen bestimmten Geldbetrag als Getränkesteuer für die zwischen dem 1. Dezember 1994 und 31. März 1995 veräußerten Getränke zu entrichten. Die Firma Wein & Co erhob gegen diesen Steuerbescheid ein Rechtsmittel zur oberösterreichischen Landesregierung. Das Rechtsmittel wurde zurückgewiesen. Die Firma Wein & Co focht auch diese ablehnende Entscheidung an und machte geltend, die Getränkesteuer habe den Charakter einer Umsatzsteuer und verstoße deshalb gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie. Außerdem verfolge die fragliche Steuer keine besondere Zielsetzung und könne deshalb nicht unter den Ausnahmetatbestand des Artikels 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie subsumiert werden. Schließlich verletzte die Steuer auch Artikel 95 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 EG), da die in der auf die direkten Veräußerungen anwendbaren Regelung vorgesehene Ausnahme ausschließlich österreichische Firmen begünstige. <sup>13</sup> Die Beklagte wandte sich gegen dieses Vorbringen und brachte dieselben Argumente vor wie die Abgabenberufungskommission. Sie führte weiter aus, die Europäische Kommission habe die Vereinbarkeit der örtlichen österreichischen Abgaben, um

die es hier gehe, mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie bereits anerkannt, denn sie habe beschlossen, im Zusammenhang mit der Aufrechterhaltung dieser Abgaben kein Vertragsverletzungsverfahren gemäß Artikel 226 EG (früher Artikel 169) gegen Österreich einzuleiten. 14 Das angerufene Gericht hat dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt: 1. Steht Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) der Beibehaltung einer Abgabe entgegen, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter Früchte oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließungen und des mitverkauften Zubehörs, erhoben wird, und zwar im Ausmaß von 10 v. H. des Entgelts bei Speiseeis und alkoholhaltigen Getränken und von 5 v. H. des Entgelts bei alkoholfreien Getränken, wobei das Entgelt im Sinne der einschlägigen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts zu bemessen ist, die Umsatzsteuer, das Bedienungsgeld und die Getränkesteuer aber nicht zum Entgelt gehören?

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

3. Steht Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) einer Ausnahmebestimmung entgegen, wonach der Ab-Hof-Verkauf von Wein von der Getränkesteuer befreit ist?

Zur ersten Frage

15 Mit der ersten Frage ersucht das österreichische Gericht den Gerichtshof im wesentlichen, zu prüfen, ob Artikel 33 der Sechsten Richtlinie der Einführung oder Beibehaltung einer Steuer auf den Verbrauch von Getränken und Eis wie der in der Vorlagefrage beschriebenen durch einen Mitgliedstaat entgegensteht.

Ich möchte daran erinnern, daß, wie der Gerichtshof mehrfach entschieden hat, Artikel 33 der Beibehaltung oder Einführung von mit der Mehrwertsteuer konkurrierenden Abgaben nicht entgegensteht<sup>(13)</sup> und sich aus dieser Bestimmung vielmehr das Gegenteil ergibt, nämlich daß das Gemeinschaftsrecht mit der Mehrwertsteuer konkurrierende Abgabenregelungen zuläßt<sup>(14)</sup>. Die Befugnis der Mitgliedstaaten, derartige andere Steuern einzuführen oder aufrechtzuerhalten, setzt jedoch voraus, daß diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, um, wie der Gerichtshof ausgeführt hat, "die Einführung von Steuern, Abgaben und Gebühren [zu] verhindern ..., die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dadurch beeinträchtigen, daß sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten"<sup>(15)</sup>. Es ist hinzuzufügen, daß der Gerichtshof auf das Ersuchen, zu dem Begriff der Abgabe mit dem "Charakter einer Umsatzsteuer" Stellung zu nehmen, ausgeführt hat, daß "Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, ... in jedem Fall als den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belastend anzusehen [sind]", ohne daß sie in allen Punkten der Mehrwertsteuer gleichen müßten<sup>(16)</sup>.

16 Zur Beantwortung der Frage sind somit erstens die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufgrund der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zu bestimmen; zweitens ist zu prüfen, ob eine Steuer wie die, um die es im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen geht, diese Merkmale aufweist. Das vorlegende Gericht wird sodann aufgrund der Ergebnisse dieser Prüfungen zu entscheiden haben, ob diese Steuer "den Charakter einer Umsatzsteuer" hat und deshalb gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verstößt.

17 Der Gerichtshof hat mehrfach zu den wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer Stellung genommen. Nach ständiger Rechtsprechung(17) lassen sich diese Merkmale wie folgt zusammenfassen: a) Die Mehrwertsteuer wird allgemein auf Umsätze angewandt, die die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen zum Gegenstand haben (Artikel 2 der Sechsten Richtlinie); b) die Mehrwertsteuer ist dem Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen proportional (Artikel 11 der Sechsten Richtlinie); c) sie wird auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben; d) sie erfaßt den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, da die für einen Umsatz geschuldete Mehrwertsteuer unter Abzug der auf den vorangegangenen Umsatz gezahlten Mehrwertsteuer berechnet wird(18); e) schließlich kann die Mehrwertsteuer auf den Preis der Dienstleistungen und der Gegenstände abgewälzt werden, so daß die Belastung in der Regel vom Verbraucher zu tragen ist.

Zur allgemeinen Anwendbarkeit der Steuer

18 Zum ersten Merkmal, d. h. dem Umstand, daß die Steuer "allgemein" sein muß, tragen die Kommission, die österreichische Regierung und die Abgabenberufungskommission vor, die in Rede stehende Steuer weise dieses Merkmal nicht auf, da sie nur auf die Veräußerung von zwei Erzeugnissen, nämlich von Getränken und Speiseeis, erhoben werde. Die Abgabenberufungskommission weist außerdem darauf hin, daß die Gemeinden nicht verpflichtet seien, die in Rede stehende Steuer zu erheben, sondern lediglich die Befugnis dazu hätten; der Umstand, daß in der Praxis alle Gemeinden von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hätten, ändere nichts am fakultativen Charakter der Steuer.

19 Die Kläger tragen dagegen vor, daß die Getränkesteuer eine große Produktpalette umfasse, nämlich sämtliche Arten von Flüssigkeiten, Speiseeis und etwa darin enthaltene Früchte sowie die Umschließungen und das Zubehör. Die Firma Wein & Co trägt insbesondere vor, daß eine enge Auslegung der Voraussetzung der allgemeinen Anwendung der Steuer dazu führen würde, der Umgehung des Verbotes des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie durch die Mitgliedstaaten Tür und Tor zu öffnen: Die Mitgliedstaaten könnten nämlich den allgemeinen Charakter mehrwertsteuerähnlicher Abgaben dahin gehend verschleiern, daß sie jede einzelne Art von Lieferung oder Leistung einer eigenen Abgabe unterwürfen. Um dieses Risiko zu vermeiden, müsse also für die Feststellung des "allgemeinen" Charakters einer Steuer die Gesamtheit der in einem Mitgliedstaat bestehenden mehrwertsteuerähnlichen Abgaben berücksichtigt werden. Neben der Getränkesteuer gebe es in Österreich eine Vielzahl sonstiger Abgaben, wie z. B. die Vergnügungssteuer und die Tourismusabgaben, die den gleichen Charakter hätten und denen somit bei einer Beurteilung des gesamten Abgabensystems Rechnung getragen werden müsse.

20 Die von der Firma Wein & Co aufgezeigten Risiken sind keineswegs unerheblich. Ihr Vorbringen vermag jedoch nicht zu überzeugen, da es von einer Prämisse ausgeht, der nicht zugestimmt werden kann, nämlich der, daß der Gerichtshof bei der Auslegung der Gemeinschaftsvorschriften einen anderen als den im Vorlagebeschluß dargelegten Sachverhalt zugrunde legen kann, und dabei außer acht läßt, daß ein solches Vorgehen der ständigen Rechtsprechung widerspricht, nach der der Gerichtshof "die gestellten Fragen nur anhand des aus dem Vorlageurteil hervorgehenden Sachverhalts beantworten" kann, da, "wenn [er] den Sachverhalt zugrundelegen würde, der ihm im Laufe des Verfahrens unterbreitet worden ist, ... das Wesen des durch die Vorlagefragen aufgeworfenen Problems verändert [würde]"(19). In diesem Zusammenhang führt der Gerichtshof weiter aus, daß "eine Änderung des Wesens der Vorabentscheidungsfragen mit der dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag [jetzt Artikel 234] übertragenen Rolle sowie mit seiner Verpflichtung unvereinbar [wäre], den Regierungen der Mitgliedstaaten und den Verfahrensbeteiligten die Möglichkeit zu verschaffen, gemäß Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes Erklärungen abzugeben"(20).

21 Der Gerichtshof wird dieses Vorbringen unter einem anderen Gesichtspunkt berücksichtigen können, nämlich im Rahmen der Prüfung der Kriterien, aufgrund deren das Erfordernis der

"Allgemeinheit" der Steuer zu prüfen ist. Dieser Logik folgend, wird der Gerichtshof den Begriff der allgemeinen Steuer sehr weit fassen und das Vorliegen der Voraussetzung der Allgemeinheit auch dann als erfüllt ansehen können, wenn nicht nachgewiesen ist, daß die Steuer unterschiedslos alle Handelsumsätze belastet, die Gegenstände oder Dienstleistungen betreffen(21), indem er andere vergleichbare Abgaben berücksichtigt, die, wenn man sie addiert, zu einem Erscheinungsbild führen, das das Merkmal der Allgemeinheit aufweist. Denn eine enge Auslegung des Kriteriums der "Allgemeinheit" könnte dazu führen, daß die Verfolgung des Ziels, das sich der Gemeinschaftsgesetzgeber bei der Harmonisierung der Mehrwertsteuer gesetzt hat und zu dessen Durchsetzung das Verbot des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie erlassen wurde, beeinträchtigt würde. Der Zweck dieses Artikels besteht nämlich, wie aus dem bereits genannten Urteil *Rousseau Wilmot* hervorgeht, darin, zu verhindern, daß "das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und kommerzielle Umsätze in der die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise erfassen"(22).

22 Diese Überlegungen müssen jedoch den Ausführungen des Gerichtshofes zum Begriff der "allgemeinen Steuer" Rechnung tragen. So hat der Gerichtshof das Vorliegen des Merkmals verneint bei einer Vergnügungssteuer, die von einer Gemeinde durch eine Steuerordnung erhoben wurde, nach der jeder, der gewöhnlich oder gelegentlich im Gemeindegebiet öffentliche Darbietungen oder Vergnügungen veranstaltete und dafür ein Eintrittsgeld verlangte, eine besondere Steuer auf den Bruttobetrag aller Einnahmen schuldete. Der Gerichtshof hat ausgeführt, daß die fragliche Steuer keine allgemeine Steuer sei, da sie nur auf eine begrenzte Gruppe von Gegenständen und Dienstleistungen Anwendung finde(23). Der Gerichtshof hat das Vorliegen dieses Charakters auch für eine besondere Verbrauchsteuer, die auf eine bestimmte Art von Personenkraftwagen bei der Lieferung oder bei der Einfuhr erhoben wurde, verneint und ausgeführt, diese Steuer sei keine allgemeine Steuer, denn mit ihr würden nur zwei ganz bestimmte Gruppen von Erzeugnissen belastet, nämlich Personenkraftwagen und Kleinkrafträder(24). Schließlich ist der allgemeine Charakter eines zusätzlichen Beitrags verneint worden, den die Rechtsanwälte, die in Italien ständig bei Gericht tätig sind und einer Vorsorgekasse angeschlossen sein müssen, an diese zu entrichten haben(25). Alle diese Zitate aus der Rechtsprechung weisen übereinstimmend darauf hin, daß der allgemeine Charakter einer Steuer dann verneint wird, wenn sie sich nur auf ganz bestimmte Gegenstände oder Tätigkeiten bezieht(26).

23 Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen kann eine Steuer wie die vom vorlegenden Gericht beschriebene nicht als "allgemein" angesehen werden: Auch wenn sie auf eine Vielzahl von Gegenständen, nämlich alle alkoholischen und alkoholfreien Getränke sowie auf Speiseeis anwendbar ist und von allen österreichischen Gemeinden eingeführt wurde und somit im gesamten Hoheitsgebiet der Republik Österreich angewandt wird, belastet sie nur die Umsätze, die bestimmte Produkte betreffen.

24 Da feststeht, daß die Getränkesteuer keinen allgemeinen Charakter hat, kann sie nicht unter den Begriff der Umsatzsteuer im Sinne des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie subsumiert werden(27). Ich prüfe deshalb die übrigen, oben unter den Buchstaben b) bis e) aufgeführten Merkmale der Umsatzsteuer nur hilfsweise.

Zu den übrigen wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer

25 Eine Steuer wie die hier zu prüfende entspricht eindeutig dem oben unter b) bezeichneten Kriterium der "Proportionalität", da ihr Betrag in einem bestimmten Verhältnis zum Preis der besteuerten Gegenstände steht(28). Daß die Steuer diese Voraussetzung erfüllt, wird übrigens weder von der österreichischen Regierung noch von der Abgabenberufungskommission bestritten und von der Kommission ausdrücklich bejaht.

26 Das oben unter c) genannte Merkmale, daß nämlich die Steuer auf die Gegenstände auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben werden muß, ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die Getränkesteuer belastet nämlich nur die Veräußerung der Getränke und des Speiseeises an die Endverbraucher. Dies ergibt sich klar aus § 14 FAG, wonach die Steuer geschuldet wird, "soweit die Lieferung nicht für Zwecke des Wiederverkaufs im Rahmen einer nachhaltigen Tätigkeit erfolgt", so daß die Steuer eindeutig nicht für alle vorhergehenden Veräußerungen der genannten Waren zwischen Wirtschaftsteilnehmern geschuldet wird.

27 Auch das oben unter d) aufgeführte Merkmal, daß die Steuer den Mehrwert des Gegenstands erfassen muß, das heißt, daß ihr Betrag unter Abzug der auf den vorangegangenen Umsatz gezahlten Mehrwertsteuer berechnet werden muß, ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die Getränkesteuer wird nämlich nur in der Endphase des Vertriebs erhoben und belastet deshalb nicht den Mehrwert, sondern den gesamten Wert des Gegenstands.

28 Der EKV ist dagegen der Auffassung, daß die Getränkesteuer Mehrwertsteuercharakter habe. Dies ergebe sich daraus, daß die Allphasenbesteuerung des Mehrwerts des Gegenstands auf jeder Vertriebs- und Produktionsstufe hier dadurch erreicht werde, daß der Letztpreis voll und unterschiedslos versteuert werde. Das Getränkesteuersystem stelle also nur einen Unterschied der Regelungstechnik dar, mache aber wirtschaftlich im Ergebnis keinerlei Unterschied, mit der Folge, daß die Getränkesteuer als eine Steuer anzusehen sei, die ihrer wirtschaftlichen Funktion nach der Umsatzsteuer vergleichbar sei.

29 Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen, da nicht dargetan wird, daß der Endverkaufspreis dem Mehrwert auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe entspricht. Zudem ist darauf hinzuweisen, daß über eine solche Tatsachenbehauptung ohnehin das vorliegende Gericht zu entscheiden hat.

30 Hinsichtlich des oben unter e) genannten letzten wesentlichen Merkmals der Mehrwertsteuer, nämlich der für den belasteten Wirtschaftsteilnehmer bestehenden Möglichkeit, die steuerliche Belastung auf den Verbraucher abzuwälzen, möchte ich daran erinnern, daß der Gerichtshof entschieden hat, daß diese Voraussetzung auch dann vorliegen kann, wenn die nationale Regelung nicht "ausdrücklich vorsieht, daß [die Steuer] auf die Verbraucher abgewälzt werden kann", ohne daß für diese Abwälzung ein Urkundenbeweis vorliegen muß(29). Dies vorausgeschickt, ist darauf hinzuweisen, daß eine Steuer wie die vom vorliegenden Gericht beschriebene in Form eines Prozentsatzes des Preises des Erzeugnisses festgesetzt ist, wobei der Preis dem Wert der Gegenstände und des Zubehörs unter Ausschluß der Mehrwertsteuer, des Bedienungsgeldes und der Getränkesteuer selbst entspricht (§ 15 Absatz 4 FAG). Auch wenn diese Definition des Preises die automatische Abwälzung der steuerlichen Belastung auf den Verbraucher auszuschließen scheint, ist nicht auszuschließen, daß die Abwälzung im vorliegenden Fall erfolgen kann, wenn man berücksichtigt, daß jeder Wirtschaftsteilnehmer befugt ist, den Gesamtpreis für seine Erzeugnisse festzusetzen. Es ist jedoch Aufgabe des vorliegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Abwälzung tatsächlich erfolgt ist.

31 Auch wenn die Getränkesteuer dem Grundsatz der Proportionalität entspricht, fehlen ihr doch mehrere andere wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer (Allgemeinheit, Anwendung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe, Möglichkeit des Vorsteuerabzugs). Dies führt zu dem Ergebnis, daß die Getränkesteuer nicht mit der Umsatzsteuer vergleichbar ist.

32 Ich schlage dem Gerichtshof deshalb vor, auf die erste Frage zu antworten, daß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie der Aufrechterhaltung einer Steuer wie der vom vorlegenden Gericht im Vorlagebeschuß beschriebenen nicht entgegensteht.

Zur zweiten Frage

33 Die zweite Frage des österreichischen Gerichts geht dahin, ob Artikel 3 Absatz 2 und Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie der Aufrechterhaltung einer Steuer wie der in der ersten Frage beschriebenen entgegensteht.

Vorbringen der Parteien

34 Der EKV und die Firma Wein & Co tragen vor, die Getränkesteuer verstoße gegen Artikel 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie, namentlich gegen Absatz 2, und zwar hauptsächlich, weil mit ihr keine besondere Zielsetzung verfolgt werde. Es sei keineswegs bewiesen, daß die Erträge aus der Getränkesteuer tatsächlich für die von den österreichischen Behörden angegebenen besonderen Zwecke (Tourismus, Gesundheit) verwendet würden. Der Umstand, daß die Steuer den Gemeinden zufließe und damit ihr Steueraufkommen erhöhe, wird nach der Auffassung der Firma Wein & Co nicht vom Begriff der besonderen Zielsetzung in Artikel 3 Absatz 2 erfaßt, da unter diesen Begriff nur gesundheits-, umwelt- und gesellschaftspolitische Ziele fielen. Die Firma Wein & Co bestreitet ebenfalls, daß die Erträge aus der Getränkesteuer dazu verwendet würden, die sich aus dem Fremdenverkehr ergebenden Mehrausgaben der Gemeinden zu decken, und weist insoweit darauf hin, daß es in Österreich eine besondere Tourismusabgabe gebe und daß die Getränkesteuer auch an Orten erhoben werde, an denen es keinen Fremdenverkehr gebe. Die Firma verneint außerdem die angebliche gesundheitspolitische Zielsetzung der Getränkesteuer mit der Begründung, diese belaste in gleicher Weise alkoholische Getränke und Speiseeis.

Beide Kläger machen zweitens geltend, die Getränkesteuer beachte weder die Grundsätze der Verbrauchsteuern noch die der Mehrwertsteuer. Sie gehen dabei von der Annahme aus, daß die Bestimmung diese beiden Voraussetzungen kumulativ aufstelle, wie sich ausdrücklich aus einigen sprachlichen Fassungen (z. B. der englischen Fassung) ergebe. Die Firma Wein & Co weist insbesondere darauf hin, daß die Getränkesteuer weder den Grundsatz beachte, daß steuerbegründender Tatbestand bei der Verbrauchsteuer die Herstellung der Erzeugnisse im Gemeinschaftsgebiet oder ihre Einfuhr in dieses Gebiet sei (Artikel 5 der Verbrauchsteuerrichtlinie), noch den Grundsatz, daß die Verbrauchsteuer mit der Überführung des Erzeugnisses in den steuerrechtlich freien Verkehr entstehe (Artikel 6 der Verbrauchsteuerrichtlinie), noch den Grundsatz, daß die Steuer im Bestimmungsstaat des Gegenstands erhoben werde (Artikel 10 der Verbrauchsteuerrichtlinie). Die Getränkesteuer entspreche auch nicht der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (im folgenden: die Strukturrichtlinie)(30) und der Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke (im folgenden: Richtlinie 92/84)(31). Da die Getränkesteuer aufgrund des Wertes des Erzeugnisses berechnet werde, entspreche sie nämlich nicht dem in der Strukturrichtlinie aufgestellten Berechnungsgrundsatz, wonach sich der Betrag der Verbrauchsteuer nach der Menge des Erzeugnisses richte. Die Getränkesteuer stehe auch im Widerspruch zu der Richtlinie 92/84, da sie keine differenzierte Besteuerung nach Maßgabe der Art des belasteten Erzeugnisses vorsehe.

35 Auch die Kommission vertritt die Auffassung, daß die Getränkesteuer mit der Verbrauchsteuerrichtlinie, der Strukturrichtlinie und der Richtlinie 92/84 unvereinbar sei, wobei sie hinsichtlich der alkoholischen Getränke Ausführungen macht, die sich von denen der Kläger nicht wesentlich unterscheiden.

36 Die österreichische Regierung und die Abgabenberufungskommission sind dagegen der Meinung, daß die Getränkesteuer eine besondere Zielsetzung verfolge, wie dies von Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie verlangt werde, da sie die Eigenfinanzierungskraft der Gemeinden stärke, da ihre Erträge zur Deckung der Ausgaben für den Fremdenverkehr bestimmt seien und da sie schließlich dem Schutz der öffentlichen Gesundheit dadurch diene, daß sie die Verbraucher vom Genuß alkoholischer Getränke abhalte.

Jedenfalls brauchten die Erträge aus einer Steuer, damit von dieser gesagt werden könne, daß sie einer oder mehreren besonderen Zielsetzungen diene, nicht im Haushaltsplan für diese Ziele ausgewiesen zu sein; ausreichend sei insoweit ein Kausalzusammenhang zwischen der Steuer und der Verwirklichung des besonderen Ziels(32).

In der Frage, ob die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern und der Mehrwertsteuer kumulativ oder alternativ beachtet werden müssen, neigen auch die österreichische Regierung und die Abgabenberufungskommission zu der Auffassung, daß diese beiden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen; sie vertreten deshalb den Standpunkt, daß eine nationale Verbrauchsteuer nur dann mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, wenn sie sowohl die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuer als auch die der Mehrwertsteuer beachte. Da es faktisch unmöglich sei, zugleich beide Arten von Besteuerungsgrundsätzen vollständig zu beachten, bestehe die einzige Möglichkeit, dieser Bestimmung praktische Wirksamkeit zu verschaffen, darin, sie so auszulegen, daß sie dem nationalen Gesetzgeber allein die Beschränkung auferlege, daß die von der Mehrwertsteuer und von der Verbrauchsteuer verschiedene Besteuerung die auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern durchgeführte Harmonisierung nicht beeinträchtigen, d. h. zu diesen beiden Systemen nicht in Widerspruch stehen dürfe. Die Getränkesteuer sei tatsächlich mit diesen Systemen vereinbar.

Schließlich stehe diese Steuer, was die alkoholfreien Getränke betreffe, auch mit Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 1 der Verbrauchsteuerrichtlinie in Einklang, da sie keine mit der Überschreitung der Grenzen zu den Mitgliedstaaten verbundenen Formalitäten nach sich ziehe und keinen Umsatzsteuercharakter habe.

#### Rechtliche Würdigung

37 Zur Beantwortung der zweiten Frage muß der Gerichtshof zur Auslegung des Artikels 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie und insbesondere zu den Voraussetzungen Stellung nehmen, von denen Artikel 3 Absätze 2 und 3 die Befugnis der Mitgliedstaaten abhängig macht, indirekte Steuern auf bestimmte Erzeugnisse einzuführen oder beizubehalten. Dabei sind der Wortlaut, die Ratio, der systematische Zusammenhang und die Zielsetzung dieser Vorschrift zu berücksichtigen.

#### Zur Auslegung des Artikels 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie

38 Die Verbrauchsteuerrichtlinie stellt die allgemeinen Kriterien für die Harmonisierung der Vorschriften über die verbrauchsteuerpflichtigen Waren auf mit dem Ziel, das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten(33).

Artikel 3 Absatz 2 dieser Richtlinie enthält eine Ausnahme von der allgemeinen Regel(34), daß die Mitgliedstaaten befugt sind, neben den Verbrauchsteuern andere indirekte Steuern einzuführen, die natürlich keinen Verbrauchsteuercharakter haben dürfen, denn sonst hätte die Vorschrift keinen Sinn(35). Der Gemeinschaftsgesetzgeber hat diese Befugnis durch zwei Voraussetzungen

*eingeschränkt: Erstens müssen die indirekten Steuern besonderen Zielsetzungen dienen, und zweitens müssen sie "die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung" beachten. Es braucht wohl nicht hinzugefügt zu werden, daß diese Bestimmung als Ausnahmebestimmung eng auszulegen ist(36).*

*Dies vorausgeschickt, ist zunächst die Bedeutung des Begriffs "besondere Zielsetzungen" zu ermitteln und sodann zu prüfen, ob die Getränkesteuer derartige Ziele verfolgt.*

*39 Die Verbrauchsteuerrichtlinie definiert diesen Begriff nicht ausdrücklich. Zur Ermittlung seines Sinns ist deshalb auf die Ratio der Bestimmung und ihren systematischen Zusammenhang abzustellen. Da dieser Begriff sich auf "andere indirekte Steuern" bezieht, d. h. auf indirekte Steuern, die keine Verbrauchsteuern sind, können als besondere Zielsetzungen nicht solche Zielsetzungen angesehen werden, die mit Hilfe der Verbrauchsteuern verfolgt werden oder verfolgt werden können. Geht man jedoch davon aus, daß eine der Zielsetzungen der Verbrauchsteuer darin besteht, Mittel für den allgemeinen Finanzbedarf der öffentlichen Verwaltung zu beschaffen, so ist auszuschließen, daß Steuern, die bezwecken, die Einnahmen der Territorialkörperschaften wie der Regionen oder Gemeinden zu erhöhen, besondere Zielsetzungen verfolgen und somit unter die Ausnahme von der allgemeinen Verbrauchsteuerregelung fallen.*

*Aufgrund aller dieser Erwägungen können als indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung diejenigen Steuern angesehen werden, die andere Zwecke verfolgen als die Deckung des allgemeinen Bedarfs der öffentlichen Hand und die nicht zu Gemeinschaftszielen in Widerspruch stehen. Nach diesem Kriterium fallen unter diese Kategorie z. B. die Steuern, die dem Umweltschutz und dem Schutz der öffentlichen Gesundheit dienen sollen, sowie diejenigen, die den Fremdenverkehr, den Sport, die Kultur sowie Freizeitveranstaltungen fördern sollen.*

*40 Die besondere Zielsetzung, auf die Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie Bezug nimmt, kann sowohl dadurch erreicht werden, daß die Verwendung der Einnahmen auf die Erreichung bestimmter Zwecke beschränkt wird(37), als auch mit Hilfe der Struktur der Steuer, d. h. durch die Wahl einer bestimmten Art und Weise ihrer Berechnung.*

*Bei einer Anwendung dieses Kriteriums auf die Getränkesteuer mit dem Ziel, zu beweisen, daß es sich um eine Steuer mit der besonderen Zielsetzung der Deckung der Mehrkosten für den Fremdenverkehr handelt, ist deshalb das alternative oder kumulative Vorliegen der beiden genannten Faktoren erforderlich. Deshalb muß im Haushaltsplan ein Zusammenhang zwischen den dieser Steuer entsprechenden Einnahmen und der Verfolgung der genannten Zielsetzung bestehen, oder die fraglichen Einnahmen müssen einer Stelle zugewiesen werden, deren institutioneller Zweck in der Förderung des Fremdenverkehrs besteht; außerdem muß die Struktur der Steuer dieser Zielsetzung entsprechen.*

*41 Im vorliegenden Fall scheint die österreichische Steuer weder aufgrund der Zweckbestimmung der sich aus ihr ergebenden Einnahmen noch aufgrund ihrer Struktur die von der österreichischen Regierung und der Abgabenberufungskommission genannten Zielsetzungen der Förderung des Fremdenverkehrs und des Gesundheitsschutzes zu verfolgen. Im Hinblick auf das erste Kriterium ist festzustellen, daß die fraglichen Einnahmen nicht für die Verfolgung eines der genannten Ziele bestimmt sind. Dies wurde in der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der österreichischen Regierung selbst bestätigt, der erklärt hat, daß das Gesetz für die Einnahmen aus der Getränkesteuer keine besondere Zweckbestimmung vorsieht, sondern lediglich einen allgemeinen Kausalzusammenhang zwischen der Besteuerung und der Verfolgung bestimmter Ziele, wie z. B. der Schaffung touristischer Infrastrukturen, herstellt. Der angeblichen Zweckbestimmung der Steuer für den Tourismus widerspricht des weiteren der Umstand, daß in Österreich andere Gemeindesteuern existieren, deren Erträge für die Förderung des Fremdenverkehrs bestimmt sind(38). Dazu kommt, daß die Getränkesteuer, wie die Firma Wein & Co vorgetragen hat, auch in*

Gebieten erhoben wird, in denen es keinen Fremdenverkehr gibt. Im Hinblick auf das zweite Kriterium scheint es im Widerspruch zu der angeblichen besonderen Zielsetzung des Gesundheitsschutzes zu stehen, daß die Steuer auch alkoholfreie Getränke belastet, wenn auch in geringerem Maße als alkoholhaltige Getränke, und daß die Steuer, die auf alkoholische Getränke erhoben wird, in gleichem Maße auch Speiseeiserzeugnisse belastet.

In Wirklichkeit steht im vorliegenden Fall nur fest, daß die Einnahmen aus der Getränkesteuer in den Haushalt der örtlichen Gebietskörperschaft fließen und so ihre Autonomie stärken. Dies reicht jedoch nicht aus, um die Steuer als gemeinschaftskonform anzusehen. Denn wie wir bereits gesehen haben, kann eine Steuer nicht nur deshalb als einer besonderen Zielsetzung im Sinne des Artikels 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie dienend angesehen werden, weil die sich aus ihr ergebenden Einnahmen in den Haushalt der örtlichen Gebietskörperschaft fließen. Das geeignete Instrument zur Erhöhung der Einnahmen besteht nämlich, wie bereits ausgeführt, in der Erhebung von Verbrauchsteuern.

42 Abschließend ist deshalb festzustellen, daß die Getränkesteuer keine besondere Zielsetzung im Sinne des Artikels 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie verfolgt, so daß sie als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen ist.

43 Ich wende mich nunmehr der zweiten Voraussetzung zu, von der Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie die Befugnis der Mitgliedstaaten abhängig macht, indirekte Steuern auf bestimmte Waren einzuführen oder aufrechtzuerhalten. Ich möchte daran erinnern, daß nach Artikel 3 Absatz 2 auf die verbrauchsteuerpflichtigen Abgaben "andere ... Steuern ... erhoben werden [können], sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten". Die Auslegung dieser Bestimmung wird dadurch erschwert, daß die verschiedenen sprachlichen Fassungen hinsichtlich eines nicht unwichtigen Aspekts nicht übereinstimmen, nämlich der Frage, ob die Vereinbarkeit der nationalen Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht die gleichzeitige Beachtung der Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern und der Mehrwertsteuer oder aber die alternative Beachtung der einen oder der anderen Grundsätze erfordert. Die englische, die niederländische und die dänische Fassung enthalten nämlich die Formulierung "der Verbrauchsteuern und der Mehrwertsteuer", während andere sprachliche Fassungen, z. B. die französische, die deutsche, die italienische und die spanische die Formulierung "der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer" enthalten, d. h. das trennende Bindewort "oder" anstelle des in den anderen Fassungen verwendeten Bindeworts "und" benutzen.

44 Angesichts derartiger Divergenzen ist zunächst an den vom Gerichtshof mehrfach bestätigten Grundsatz zu erinnern, wonach "die verschiedenen sprachlichen Fassungen einer Gemeinschaftsvorschrift einheitlich ausgelegt werden [müssen]", so daß, "falls diese Fassungen voneinander abweichen, ... die fragliche Bestimmung ... anhand der allgemeinen Systematik und des Zwecks der Regelung ausgelegt werden [muß], zu der sie gehört"(39). Der Zweifel hinsichtlich der Auslegung, zu dem die dargelegten sprachlichen Widersprüche führen, ist somit anhand der der Verbrauchsteuerregelung zugrunde liegenden Gesamtlogik, wie sie sich aus der Rahmenrichtlinie von 1992 ergibt, zu lösen. Insoweit ist vor allem der Umstand zu berücksichtigen, daß die den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis, andere Steuern einzuführen, eine Ausnahme von der harmonisierten Verbrauchsteuerregelung bildet. Daraus ergibt sich, daß diese Befugnis in erster Linie unter Beachtung dieser Regelung auszuüben ist, und daß die Bezugnahme auf das Mehrwertsteuersystem in dieser Bestimmung dementsprechend nur als sekundär oder nachrangig anzusehen ist. Auch würde die Behauptung, daß eine andere Steuer als die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuer alle Grundsätze der Mehrwertsteuer beachtet, d. h. daß sie im wesentlichen Umsatzsteuercharakter hat, dem Inhalt von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie zuwiderlaufen, dessen Absatz 1 die Befugnis der Mitgliedstaaten, Steuern einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, eindeutig ausschließt.

Die gleichzeitige Beachtung der Grundsätze der Verbrauchsteuern und der Mehrwertsteuer wäre darüber hinaus praktisch unmöglich: Man braucht sich nur die Unvereinbarkeit der verschiedenen wesentlichen Merkmale der beiden Steuern vor Augen zu führen. Die Merkmale der Allgemeinheit und der Proportionalität der Mehrwertsteuer stehen z. B. in eindeutigem Widerspruch zu dem Grundsatz der Verbrauchsteuerregelung, wonach eine Verbrauchsteuer nur auf bestimmte Waren erhoben werden darf, und zu dem weiteren Grundsatz, wonach sich die Höhe der Verbrauchsteuer im wesentlichen nach der Menge der Waren richtet.

45 Aufgrund aller bislang angestellten Erwägungen bin ich der Auffassung, daß, will man der zu prüfenden Vorschrift praktische Wirksamkeit beimessen, die sich aus den unterschiedlichen sprachlichen Fassungen ergebenden Schwierigkeiten unbeachtet bleiben müssen und die Bestimmung so auszulegen ist, daß die nationale Steuer vor allem die Grundsätze der Verbrauchsteuern, auf die die fragliche Bestimmung verweist, beachten muß (es handelt sich um die Grundsätze in bezug auf die Besteuerungsgrundlage, die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung), und nur hilfsweise den Grundsätzen der Mehrwertsteuer Rechnung zu tragen braucht, wobei feststeht, daß die nationalen Steuern das Funktionieren der Mehrwertsteuer keinesfalls beeinträchtigen dürfen(40).

46 Prüfen wir nunmehr, wie die Beachtung der Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern zu verstehen ist. Ich gehe davon aus, daß Artikel 3 Absatz 2, der eine Ausnahme von der allgemeinen Verbrauchsteuerregelung vorsieht, eng auszulegen ist. Die Beachtung der fraglichen Besteuerungsgrundsätze kann jedoch nicht so verstanden werden, daß eine vollkommene Übereinstimmung zwischen der Gemeinschaftsregelung und den Vorschriften gefordert wird, die auf die einzelnen innerhalb jeder Kategorie bestimmbaren Waren anwendbar sind. Ich will damit sagen, daß die Vereinbarkeit einer nationalen Steuer, die einer besonderen Zielsetzung dient, mit dem Gemeinschaftsrecht anhand der für die gesamte Kategorie der betroffenen Waren bestehenden Gemeinschaftsregelung zu prüfen ist. Und tatsächlich würde die vollständige Übereinstimmung der beiden Regelungen nicht nur die praktische Wirksamkeit des Artikels 3 Absatz 2 beeinträchtigen, sondern möglicherweise auch - entgegen dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Verbrauchsteuern - zu zusätzlichen Formen von Verbrauchsteuern oder einer Art zweitrangiger Verbrauchsteuer führen. Wollte z. B. ein Mitgliedstaat ein alkoholhaltiges Getränk wie Bier zu Zwecken des Gesundheitsschutzes einer von den Verbrauchsteuern verschiedenen Steuer unterwerfen, so könnte er dies nur unter Beachtung aller in der Strukturrichtlinie enthaltenen Vorschriften über alkoholhaltige Getränke tun, er brauchte jedoch nicht zusätzlich ganz genau alle in dieser Richtlinie enthaltenen besonderen Vorschriften über Bier

zu beachten.

47 Dies vorausgeschickt, ist nunmehr zu prüfen, ob eine Steuer wie die vom vorlegenden Gericht beschriebene diese Grundsätze beachtet. Bei dieser Prüfung ist vor allem auf die Strukturrichtlinie abzustellen, in der die Kategorie bezeichnet wird, zu der die verbrauchsteuerpflichtigen Waren gehören.

48 Ich möchte sogleich feststellen, daß die Getränkesteuer die Grundsätze der Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke, die sich aus der Rahmenrichtlinie und der Strukturrichtlinie ergeben, aus einer ganzen Reihe von Gründen nicht beachtet. Erstens beachtet sie nicht die Art und Weise der Berechnung der Verbrauchsteuern. Deren Betrag wird nämlich aufgrund des Wertes des Erzeugnisses und nicht, wie in der Strukturrichtlinie vorgeschrieben, aufgrund des Alkoholvolumens oder -grades bestimmt. Zweitens sieht sie anders als die Verbrauchsteuern keine differenzierte Besteuerung alkoholischer Getränke nach Maßgabe der Art des Produkts vor, sondern vielmehr eine einheitliche Besteuerung aller Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 0,5 %. Drittens beachtet sie nicht die allgemeinen Grundsätze der Entstehung der Verbrauchsteuern, da sie nur auf der Stufe der Veräußerung an den Verbraucher und nicht auf der der Überführung in den freien Verkehr erhoben wird.

Ich komme deshalb zu dem Ergebnis, daß eine Steuer von der vom vorlegenden Gericht beschriebenen Art gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, da sie nicht die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern beachtet, die sich aus der Rahmenrichtlinie und der Strukturrichtlinie ergeben.

49 Nunmehr ist zu prüfen, ob die Getränkesteuer mit Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 1 der Verbrauchsteuerrichtlinie vereinbar ist, wonach die Mitgliedstaaten Steuern auf andere als die in Absatz 1 genannten Waren (es handelt sich, wie wir wissen, um Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren) einführen oder beibehalten können, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen. Auch wenn diese Bestimmung dies nicht ausdrücklich besagt, unterliegt diese Befugnis gleichwohl der weiteren Bedingung, daß die Steuern nicht den Charakter von Mehrwertsteuern haben dürfen. Das an die Mitgliedstaaten gerichtete Verbot, mehrwertsteuerartige Steuern einzuführen, gilt nämlich allgemein mit der Folge, daß mangels einer ausdrücklichen Bestimmung nicht die Vermutung ausgesprochen werden kann, daß eine Ausnahme vorliegt.

50 Somit ist zu untersuchen, ob eine Steuer wie die vom vorlegenden Gericht beschriebene diese beiden Voraussetzungen erfüllt, soweit sie alkoholfreie Getränke und Speiseeis belastet, also zwei Erzeugnisse, die nicht in Artikel 3 Absatz 1 aufgeführt sind. Diese Frage ist zu bejahen. Ich komme zu diesem Ergebnis aufgrund der bereits gemachten Ausführungen, insbesondere des Umstands, daß die Getränkesteuer nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat und nur die Veräußerungen innerhalb des nationalen Hoheitsgebiets belastet, da sie nur Veräußerungen an den Endverbraucher betrifft.

51 Die Ausübung der in Artikel 3 Absatz 3 eingeräumten Befugnis unterliegt meines Erachtens nicht der weiteren Bedingung, daß die Steuer eine besondere Zielsetzung verfolgen muß - also der Bedingung, die in Artikel 3 Absatz 2 aufgestellt wird und nur für bestimmte Waren gilt. Eine solche Bedingung ergibt sich weder aus dem Wortlaut der genannten Bestimmung noch aus anderen Vorschriften. Artikel 93 EG (früher Artikel 99) bestimmt vielmehr, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber im Sinne einer Harmonisierung der nationalen Vorschriften über sonstige indirekte Steuern nur tätig werden kann, "soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes ... notwendig ist". Dies bedeutet, daß es den Mitgliedstaaten bis zum Inkrafttreten harmonisierter Vorschriften über indirekte Steuern auf alkoholische Getränke und Speiseeis freisteht, sonstige indirekte Steuern einzuführen, wobei sie nur die beiden vorgenannten Grenzen beachten müssen.

52 Ich wende mich nunmehr dem zweiten Teil der vorliegenden Frage zu, der sich auf die Vereinbarkeit der Getränkesteuer mit Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie bezieht.

Die Kläger tragen unter Bezugnahme auf die Ausführungen in dem Urteil Faaborg-Gelting(41) vor, daß die Getränkesteuer, wenn sie in einem Restaurant erhoben werde, nicht nur die Veräußerung der Ware, sondern auch alles das belaste, was zum Betrieb eines Restaurants erforderlich sei (Geräte, Geschirr, Garderobe und ähnliches); folglich verstoße sie gegen Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie, da sie die Merkmale einer Umsatzsteuer aufweise. Nach dieser Bestimmung, die voraussetzt, daß die Steuern, wenn sie andere als die in Absatz 1 genannten Waren belasten, die in Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 1 aufgestellten Voraussetzungen beachten müssen (d. h. keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen dürfen), "ist es den Mitgliedstaaten ebenfalls weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, zu erheben, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt". Zu diesem Punkt genügt der Hinweis darauf, daß, auch wenn man davon ausgeht, daß die Steuer im vorliegenden Fall gerade die Dienstleistungen belastet, der Umstand, daß sie - wie sich bei der Prüfung der ersten Frage herausgestellt hat - nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat, dazu führt, daß sie mit der vorgenannten Bestimmung vereinbar ist.

Zur dritten Frage

53 Die dritte Frage des vorliegenden Gerichts geht dahin, ob die zugunsten der am Ort der Produktion vorgenommenen Verkäufe (der sogenannten Ab-Hof-Verkäufe) vorgesehene Befreiung unter den Begriff der Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG (früher Artikel 92) fällt, mit der Folge, daß sie mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar wäre. Die Zweifel des vorliegenden Gerichts beruhen darauf, daß die Kommission diese Befreiung bereits in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme, die im Amtsblatt vom 14. März 1997(42) veröffentlicht wurde, als Beihilfe qualifiziert hat.

54 Die Zulässigkeit dieser Frage ist unter zwei Gesichtspunkten bestritten worden: a) Die österreichische Regierung und die Abgabenberufungskommission machen geltend, die Frage sei für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht erheblich, und b) alle Parteien außer der Kommission und dem EKV vertreten, gestützt auf Artikel 88 EG (früher Artikel 93) die Auffassung, es sei allein Sache der Kommission, über die Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt zu entscheiden.

55 Zu der unter a) genannten Einrede ist zu bemerken, daß die Kommission am 3. Februar 1999 das eingeleitete Verfahren gemäß Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag durch die Mitteilung C-57/96 zum Abschluß gebracht hat. Zu diesem Zeitpunkt hat sie nämlich eine Entscheidung(43) erlassen, in der sie erklärt hat, daß die Befreiung, um die es in der vorliegenden Frage geht, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, und Österreich aufgefordert hat, sie vom 31. Dezember 1998

ab aufzuheben.

56 Ich möchte vorausschicken, daß nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes die Zurückweisung des Vorabentscheidungsersuchens eines vorlegenden Gerichts nur gerechtfertigt ist, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts eindeutig in keinem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht(44).

57 Ich bin deshalb der Auffassung, daß die Einrede der Unzulässigkeit wegen Unerheblichkeit der gestellten Frage für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens begründet ist, soweit sie die Wirkungen der Befreiung bis zum 31. Dezember 1998 betrifft.

58 Was sodann den zweiten Grund betrifft, der für die Unzulässigkeit der dritten Frage angeführt worden ist und darauf hinausläuft, daß der Gerichtshof für eine Entscheidung über die Vereinbarkeit der Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt nicht zuständig sei, da dies ausschließlich Sache der Kommission sei, möchte ich bemerken, daß die Einrede insoweit unbegründet ist. Denn nach der Rechtsprechung zum Gemeinschaftsrecht sind die nationalen Gerichte berechtigt (und, wenn sie in letzter Instanz entscheiden, verpflichtet), dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG (früher Artikel 177) eine Vorabentscheidungsfrage nach der Auslegung des Artikels 87 EG vorzulegen, insbesondere, um die Konsequenzen aus der unmittelbaren Wirkung des Artikels 88 zu ziehen(45). Sie können den Gerichtshof dagegen nicht ersuchen, direkt zu der Vereinbarkeit einer innerstaatlichen Regelung mit dieser Vorschrift Stellung zu nehmen(46).

59 Ich wende mich nunmehr der Frage selbst zu. Der Gerichtshof hat ausgeführt, daß der Begriff der Beihilfe weiter ist als der Begriff der Subvention, denn er umfaßt nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen(47). Dementsprechend hat der Gerichtshof entschieden, daß eine Maßnahme, mit der staatliche Stellen bestimmten Unternehmen eine Abgabebefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG darstellt(48).

60 Bei Anwendung dieser Grundsätze auf die hier in Rede stehende Befreiung ist diese meines Erachtens als "Beihilfe" anzusehen. Zu diesem Ergebnis führt die Erwägung, daß sie die Erzeuger, die Wein direkt ab Hof verkaufen, unzweifelhaft gegenüber allen anderen Lieferanten alkoholischer Getränke, die der Getränkesteuer unterliegen, begünstigt: Sie können nämlich niedrigere Preise verlangen, da sie die sich aus der Getränkesteuer ergebende fiskalische Belastung nicht auszugleichen brauchen. Dazu kommt, wie die Kommission bemerkt hat, daß die direkt vom Erzeuger verkauften Weine einen Marktanteil von ca. 50 % darstellen, und daß die Befreiung somit zwangsläufig erhebliche Auswirkungen sowohl auf den in Österreich erzeugten und verkauften Wein als auch auf den in anderen Mitgliedstaaten erzeugten Wein hat.

61 Auch gehören die Gründe für eine Vereinbarkeit der fraglichen Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt, auf die sich die österreichische Regierung und die Abgabenberufungskommission berufen haben, nicht zu den Gründen, die in Artikel 87 Absätze 2 und 3 EG aufgeführt sind. Insbesondere ist die Beihilfe entgegen dem Vorbringen der Beklagten nicht dazu bestimmt, die Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete zu fördern: In den Genuß dieser Befreiung kommen nämlich alle Weinerzeuger unabhängig davon, in welcher Region Österreichs sie sich befinden. Schließlich ist zu berücksichtigen, daß die Kommission bestätigt hat, daß die Zuständigkeit zur Gewährung der Befreiung unter keine der Zuständigkeiten fällt, die den Mitgliedstaaten durch die Verordnung (EWG) Nr. 822/87 des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein(49) oder die Verordnung (EWG) Nr. 827/68 des Rates(50), die auch auf Obstwein und andere fermentierte Getränke anwendbar ist, übertragen wurde.

#### *Zeitliche Beschränkung der Wirkungen des Urteils*

62 Nunmehr ist zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit es im vorliegenden Fall gerechtfertigt ist, die Rückwirkung der Entscheidung des Gerichtshofes zu beschränken. Die österreichische Regierung hat den Gerichtshof nämlich ersucht, falls er entscheiden sollte, daß die Aufrechterhaltung der fraglichen indirekten Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist, die Wirkungen des Urteils zeitlich zu beschränken. Sie trägt zur Begründung dieses Ersuchens vor, sie habe aufgrund von Auskünften von Vertretern der Kommission vor dem Beitritt in gutem Glauben die Überzeugung gewonnen, daß die Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei. Die österreichische Regierung weist zur Begründung ihres Ersuchens außerdem auf die schwerwiegenden Auswirkungen der eventuellen Rückwirkungen eines solchen Urteils auf die Finanzen der Gemeinden Österreichs hin: Das Volumen einer allfälligen Rückzahlung würde etwa 22 Milliarden ATS für die Jahre 1995 bis 1998 betragen; dies entspreche einem Betrag in Höhe von rund 0,9 % des österreichischen Bruttoinlandsprodukts. Schließlich würde eine eventuelle Rückzahlung der Steuern an die Getränkelieferanten diese ungerechtfertigt bereichern, denn sie hätten die Steuer in den Preis eingerechnet und die entsprechende Belastung auf diese Weise auf die Verbraucher abgewälzt; die Verbraucher ihrerseits könnten von den Lieferanten kaum die Rückzahlung der in den Preis einbezogenen Steuer erreichen, da es ihnen in der Regel unmöglich sei, zu beweisen, ob und in welcher Höhe die Steuer in den Preis einbezogen worden sei, d. h. wie hoch die ungerechtfertigte Bereicherung sei.

63 Ich möchte allgemein vorausschicken, daß nach ständiger Rechtsprechung durch die Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Artikel 234 EG vornimmt, erläutert und erforderlichenfalls verdeutlicht wird, in welchem Sinn und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, daß die Gerichte die Vorschrift in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlaß des auslegenden Urteils entstanden sind, anwenden müssen(51). Ausnahmen von diesem Grundsatz sind nur in besonderen Fällen zulässig. Der Gerichtshof hat in der Tat die Rückwirkung seiner Urteile nur bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände beschränkt, insbesondere, wenn ein Risiko schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand, z. B. aufgrund der großen Zahl von gutgläubig aufgrund einer als gültig angesehenen Regelung begründeten Rechtsverhältnissen und wenn sowohl die einzelnen als auch die nationalen Behörden aufgrund ihrer Unsicherheit über die Tragweite der einschlägigen Bestimmungen zu einem gemeinschaftsrechtswidrigen Verhalten veranlaßt wurden(52).

64 Im vorliegenden Fall liegen meines Erachtens keine Gründe vor, die eine Ausnahme von dem Grundsatz rechtfertigen würden, daß die Wirkungen eines auslegenden Urteils zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der ausgelegten Vorschrift eintreten(53). Zunächst vermag das Vorbringen, die österreichische Regierung sei hinsichtlich der Vereinbarkeit der Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht gutgläubig gewesen, nicht zu überzeugen. Die Behauptung, Vertreter der

*Kommission hätten während der Verhandlungen über den Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft den österreichischen Behörden erklärt oder zu erkennen gegeben, daß die fragliche indirekte Steuer rechtmäßig sei, ist von der Kommission nicht bestätigt worden und aus den eingereichten Dokumenten nicht ersichtlich. Selbst wenn man einräumen wollte, daß dieses Thema in den Verhandlungen angesprochen worden ist, ist gleichwohl festzustellen, daß die im Rahmen der vorbereitenden Arbeiten abgegebenen Erklärungen, da sie nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes(54) bei der Auslegung des Rechtsakts, auf den sich die vorbereitenden Arbeiten beziehen, nicht berücksichtigt werden können, auch nicht geeignet sind, den guten Glauben der Vertragsschließenden zu begründen und auf dieser Grundlage die einschränkenden Wirkungen einer Entscheidung auszuschließen, in der ein den übernommenen Verpflichtungen zuwiderlaufendes Verhalten festgestellt wird.*

*65 Zu dem Vorbringen, die Abschaffung der Steuer und der Verlust der damit verbundenen Einnahmen würden für die örtlichen Gebietskörperschaften nachteilige wirtschaftliche Auswirkungen haben, möchte ich darauf hinweisen, daß nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, wenn Entscheidungen, in denen (wie bei Vorabentscheidungsverfahren) die Rechtswidrigkeit nationaler Verhaltensweisen und Regelungen festgestellt wird, wegen der Bedeutung ihrer finanziellen Auswirkungen auf die Staaten für nicht rückwirkend erklärt würden, dies zu der paradoxen Konsequenz führen würde, schwere Verstöße günstiger zu behandeln als weniger schwere Verstöße, da die ersteren eindeutig die größeren finanziellen Auswirkungen auf die Mitgliedstaaten haben können(55). Dazu ist zu bemerken, daß die mangelnde Rückwirkung der Entscheidung im wesentlichen zu einer Art Legitimierung der gemeinschaftswidrigen nationalen Rechtsvorschriften für den gesamten Zeitraum vor Erlaß des Urteils führt und es aus diesem Grunde vernünftig und zweckmäßig ist, ein solches Vorgehen auf die genannte Rechtsprechung zu beschränken und daraus das Gegenteil der geltend gemachten Verneinung der Rückwirkung herzuleiten.*

*66 Aus der Gemeinschaftswidrigkeit der Getränkesteuer folgt, daß die Verwaltung verpflichtet ist, den Lieferanten die Beträge zu erstatten, die sie als Getränkesteuer erhalten hat. Nach Auffassung der österreichischen Regierung darf diese Erstattung jedoch nicht erfolgen, da sie zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Lieferanten führen würde. Diese hätten nämlich in Wirklichkeit durch die Entrichtung der rechtswidrigen Steuer keinen Schaden erlitten, da sie in aller Regel die sich daraus ergebende Belastung auf den Verbraucher abwälzten. In dieser Situation wäre es nach Auffassung der österreichischen Regierung vernünftig und angemessen, die zeitlichen Wirkungen des Urteils, aus dem sich die Verpflichtung zur Rückzahlung der Getränkesteuer an die Lieferanten ergibt, zu beschränken.*

*67 Dazu ist festzustellen, daß die Verwaltung sich den Erstattungsansprüchen nur widersetzen kann, wenn sie beweist, daß die Lieferanten tatsächlich bereichert sind, d. h., daß sie die Steuer tatsächlich in den Preis einbezogen und damit die Belastung auf die Verbraucher abgewälzt haben. Dieser Beweis dürfte schwer zu führen sein. Es kann nämlich nicht mit Sicherheit behauptet werden, daß der Preis des Erzeugnisses ohne die Steuer niedriger gewesen wäre als mit der Steuer; erst recht kann nicht mit Sicherheit behauptet werden, daß die Differenz zwischen diesen beiden Preisen konstant dem Betrag der Steuer entspricht.*

*68 Dazu kommt, daß die Bereicherung des Lieferanten auch deshalb rein hypothetisch ist, weil die Erhöhung des Preises aufgrund der Notwendigkeit, die sich aus der Steuer ergebende höhere Belastung auszugleichen, zu einer Verringerung des Absatzes und folglich des Gewinns führen kann(56).*

*69 Im Zusammenhang mit der dritten Frage hat die österreichische Regierung des weiteren beantragt, im Fall der Bejahung des Beihilfecharakters der Steuerbefreiung für Ab-Hof-Verkäufe die Rückwirkung des Urteils des Gerichtshofes auszuschließen. Zur Begründung dieses Antrags hat die österreichische Regierung geltend gemacht, zum Zeitpunkt des Beitritts hätten die*

*betroffenen Wirtschaftsteilnehmer und sie selbst nicht wissen können, daß die im österreichischen Recht bestehende Befreiung eine "bestehende" Beihilfe im Sinne der Artikel 87 und 88 EG (früher Artikel 92 und 93) sein könnte. Sie trägt insbesondere vor, ihre mangelnde Information über die Tragweite der anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften und deren Auswirkungen auf die nationale Regelung der indirekten Steuer sei auch aufgrund des Artikels 144 der Beitrittsakte(57) gerechtfertigt gewesen.*

*Was die Begründetheit dieses Antrags angeht, scheint mir die Verweisung auf Artikel 144 der Beitrittsakte nicht gerechtfertigt. Dieser bestimmt nämlich nur, daß lediglich die der Kommission bis zum 30. April 1995 mitgeteilten Beihilfen als bestehende Beihilfen gelten. Da Österreich der Kommission die in Rede stehende Befreiung nicht mitgeteilt hatte, konnte diese als "neue Beihilfe" angesehen werden.*

*Zu dem Vorbringen, die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Steuer sei aus den einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften nicht ohne weiteres zu entnehmen gewesen, und außerdem sei in den Beitrittsverhandlungen nicht darauf hingewiesen worden, so daß der Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt sei, möchte ich darauf hinweisen, daß die Kommission in ihrer vorgenannten Entscheidung vom 3. Februar 1999 die Vereinbarkeit der Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht im wesentlichen für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 1998 bejaht hat. Daraus folgt, daß es keinerlei praktische Wirkung hätte, wenn die Rückwirkung des Urteils auf diesen Zeitraum begrenzt würde. Die Monate nach dem 31. Dezember 1998 erscheinen mir als ein so kurzer Zeitraum, daß der Ausschluß der Wirkungen des Urteils während dieses Zeitraums nicht gerechtfertigt wäre. Schon aufgrund des Erlasses dieser Entscheidung und der damit zusammenhängenden Arbeiten ist spätestens für die Zeit ab Anfang 1999 auszuschließen, daß sich die österreichische Regierung nicht über die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer im klaren war.*

*70 Deshalb bin ich der Auffassung, daß im vorliegenden Fall keine außergewöhnlichen Umstände vorliegen, die eine Beschränkung der Rückwirkung des Urteils rechtfertigen können.*

*71 Sollte der Gerichtshof jedoch beschließen, die zeitlichen Wirkungen seines Urteils zu beschränken, so schlage ich vor, daß er gemäß seiner Rechtsprechung diese Beschränkung denen gegenüber ausschließt, die nach dem nationalen Recht Klage erhoben oder einen gleichwertigen Rechtsbehelf eingelegt haben(58).*

## *Ergebnis*

*72 Aufgrund aller vorangegangenen Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die ihm vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:*

*1. Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) steht nicht der Beibehaltung einer Abgabe entgegen, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs im Ausmaß von 10 v. H. des Entgelts bei Speiseeis und alkoholhaltigen Getränken und von 5 v. H. des Entgelts bei alkoholfreien Getränken erhoben wird.*

*2.a) Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 steht der Beibehaltung einer Abgabe entgegen, wie sie oben in Punkt 1 beschrieben ist.*

*b) Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 steht der Beibehaltung der vorgenannten Abgabe nicht entgegen, soweit diese alkoholfreie Getränke und Speiseeis belastet.*

*3. Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) steht einer nationalen Regelung entgegen, nach der der Ab-Hof-Verkauf von Wein von der Getränkesteuer befreit ist.*

*(1) - ABl. L 145, S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 98/80/EG (ABl. L 281, S. 31).*

*(2) - ABl. L 76, S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 96/99/EG (ABl. 1997, L 8, S. 12).*

*(3) - In der Fassung des Artikels 1 Nr. 23 der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376, S. 1).*

*(4) - BGBl Nr. 45/1948, zuletzt geändert durch das im BGBl Nr. 201/1996 veröffentlichte Bundes-Verfassungsgesetz.*

*(5) - BGBl Nr. 30 in der Fassung des im BGBl Nr. 853/1995 veröffentlichten Bundesgesetzes.*

*(6) - BGBl Nr. 633.*

*(7) - Nach der Neufassung im BGBl 959/1993 und 853/1995.*

*(8) - LGBl für Wien Nr. 3/1992.*

*(9) - ABl. 6/1992 in der Fassung der Novellen ABl. 44/1992 und 50/1994.*

*(10) - Befreit sind z. B. die Lieferungen an Krankenhäuser und Kliniken im Rahmen allgemeiner Dienstleistungen oder an die Patienten auf ärztliche Verschreibung.*

*(11) - In der Fassung des im BGBl Nr. 620/1981 veröffentlichten Bundesgesetzes.*

*(12) - LGBl für Oberösterreich Nr. 15/1950 in der Fassung des im LGBl Nr. 28/1992 veröffentlichten Landesgesetzes.*

*(13) - Urteile vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerrutt, Slg. 1986, 2219); vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (Wisselink u. a., Slg. 1989, 2671) und vom 19. März 1991 in der Rechtssache C-109/90 (Giant, Slg. 1991, I-1385).*

*(14) - Urteile Kerrutt, Randnr. 22; Wisselink u. a., Randnr. 14; Giant, Randnr. 9, und Urteil vom 19. Februar 1998 in der Rechtssache C-318/96 (Spar, Slg. 1998, I-785, Randnr. 22).*

*(15) - Urteil vom 31. März 1992 in der Rechtssache C-200/90 (Denkavit, Slg. 1992, 2217, Randnr. 11). Dieser Grundsatz ist auch in den vorgenannten Urteilen Giant, Wisselink und Kerrutt sowie im Urteil vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84 (Rousseau Wilmot, Slg. 1985, 3759, Randnr. 16) aufgestellt worden.*

*(16) - Urteil Denkavit, Randnrn. 11 und 14.*

*(17) - Urteil Spar; Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947); vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-208/91 (Beaulande, Slg. 1992, I-6709) sowie die vorgenannten Urteile Denkavit, Giant, Wisselink und Bergandi.*

*(18) - Ob die im Sinne von Artikel 33 eingeführte Steuer unbedingt das angegebene vierte Kriterium erfüllen muß, ist streitig. In den Schlußanträgen des Generalanwalts Léger vom 13. März 1997 in der Rechtssache C-130/96 (Solisnor-Estaleiros Navais, Slg. 1997, I-5055, Nr. 42) heißt es: "Die fehlende Vorsteuerabzugsfähigkeit hat eine kumulative Besteuerung zur Folge, so*

*daß eine Auslegung, nach der Artikel 33 nur den abzugsfähigen Steuern entgegensteht, letztlich zu einer Wiedereinführung der Besteuerung führen würde, deren Abschaffung sich die erwähnten Richtlinien gerade zur Aufgabe gemacht haben."*

*(19) - Urteil vom 20. März 1997 in der Rechtssache C-352/95 (Phytheron International, Slg. 1997, I-1729, Randnrn. 11 und 12).*

*(20) - Urteil Phytheron International, Randnr. 14.*

*(21) - Übrigens belastet auch die Mehrwertsteuer nicht unterschiedslos alle Handelsumsätze (vgl. zu diesem Punkt die Schlußanträge des Generalanwalts Alber vom 8. Juni 1999 in den verbundenen Rechtssachen C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Pelzl, Nr. 40, Slg. 1999, I-0000). Auch aufgrund dieser Erwägung hat der Generalanwalt (in den Nrn. 41, 42 und 44 der genannten Schlußanträge) die allgemeine Anwendbarkeit einer österreichischen Abgabe zur Förderung des Tourismus bejaht, die von einer großen Anzahl, wenn auch nicht von allen Berufsgruppen erhoben wurde. Er hat den Charakter der Allgemeinheit auch für eine österreichische Umlage bejaht, die der Finanzierung der Handelskammern dient, und zwar aufgrund der Erwägung, daß diese Umlage "als Regel weiterhin einen großen Teil des Wirtschaftslebens bzw. der wirtschaftlichen Tätigkeiten [umfaßt]" (Schlußanträge des Generalanwalts Alber vom 20. November 1997 in der Rechtssache C-318/96, Spar, Nr. 33).*

*(22) - Urteil Rousseau Wilmot, Randnr. 16. Vgl. auch das Urteil Bergandi sowie die Schlußanträge des Generalanwalts Tesauro vom 30. Januar 1992 in der Rechtssache C-200/90 (Denkavit, Nrn. 5 und 6).*

*(23) - Urteil vom 19. März 1991 in der Rechtssache Giant (Randnr. 14).*

*(24) - Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache Wisselink (Randnr. 20).*

*(25) - Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947). Der Gerichtshof hat dieses Ergebnis damit begründet, daß der fragliche Beitrag nur Rechtsanwälte betreffe und zudem nicht alle Honorare, sondern nur die Honorare für die Tätigkeit bei Gericht erfasse.*

*(26) - Vgl. die Schlußanträge in der Rechtssache Spar (Nr. 31).*

*(27) - Vgl. in diesem Sinne das Urteil Solisnor-Estaleiros Navais (Randnr. 19).*

*(28) - Im übrigen ist daran zu erinnern, daß der Verkaufspreis gemäß den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes berechnet wird.*

*(29) - Urteil vom 26. Juni 1997 in den Rechtssachen C-370/95, C-371/95 und C-372/95 (Careda SA, Slg. 1997, I-3721, Randnrn. 18 und 23).*

*(30) - ABl. L 316, S. 21.*

*(31) - ABl. L 316, S. 29.*

*(32) - Vgl. die Schlußanträge des Generalanwalts Fennelly vom 12. November 1998 in der Rechtssache C-346/97 (Braathens Sverige Ab/Riksskatteverket, Slg. 1999, I-0000, Nr. 15).*

(33) - Der Gerichtshof hat im Urteil vom 11. November 1997 in der Rechtssache C-408/95 (Eurotunnel u. a., Slg. 1997, I-6315) ausgeführt: "Die Richtlinie 92/12 hat die Schaffung der Bedingungen für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Rahmen des Binnenmarktes ohne Steuergrenzen ab dem 31. Dezember 1992 zum Ziel" (Randnr. 7).

(34) - So auch die Schlußanträge in der Rechtssache C-346/97, Nr. 23.

(35) - Für diese Auslegung des Artikels 3 Absatz 2 spricht der Umstand, daß die Kommission im Rahmen der vorbereitenden Arbeiten eine andere Formulierung des Absatz 2 vorgeschlagen hatte, die dahin ging, daß auf die in Absatz 1 genannten Waren (d. h. Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren) "keine anderen Abgaben erhoben [werden] als die Verbrauchsteuer und die Mehrwertsteuer" (ABl. C 322 vom 21. Dezember 1990, S. 1). Diese Formulierung hätte es völlig unmöglich gemacht, andere Verbrauchsteuern aufrechtzuerhalten oder später einzuführen. Der Umstand, daß diese Formulierung nicht akzeptiert wurde, zeigt, daß der Gesetzgeber den Staaten einen gewissen Handlungsspielraum einräumen wollte.

(36) - So auch die Schlußanträge in der Rechtssache C-346/97, Nr. 23.

(37) - Vgl. in diesem Sinne die Schlußanträge in der Rechtssache C-346/97 (Nr. 15), wo es heißt. "Die Beantwortung der Frage, ob die Abgabe einer besonderen Zielsetzung, nämlich dem Umweltschutz, dient, hängt davon ab, ob die Struktur der Abgabe selbst, insbesondere die Art ihrer Berechnung, bezweckt, die Benutzung von Flugzeugmotoren zu fördern, die die Umwelt weniger verschmutzen."

(38) - Vgl. z. B. das Tourismusabgabe-Gesetz von 1991 und das Tourismus-Gesetz von 1990, die Gemeindeabgaben vorsehen, deren Erträge der Förderung des Fremdenverkehrs dienen.

(39) - Urteil vom 7. Dezember 1995 in der Rechtssache C-449/93 (Rockfon/Specialarbejderforbundet i Danmark, Slg. 1995, I-4291, Randnr. 28), wo auf den im Urteil vom 27. Oktober 1977 in der Rechtssache 30/77 (Bouchereau, Slg. 1977, 1999, Randnr. 14) aufgestellten Grundsatz verwiesen wird.

(40) - Schließlich erscheint es nicht überflüssig, darauf hinzuweisen, daß Artikel 3 Absatz 2 zunächst auf die Mehrwertsteuer und sodann auf die Verbrauchsteuern verweist.

(41) - Urteil vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S, Slg. 1996, I-2395).

(42) - Rechtsakt C-57/96 (ABl. C 82, S. 9).

(43) - Rechtsakt Nr. 10165/99, noch nicht veröffentlicht.

(44) - Vgl. Urteil vom 12. März 1998 in der Rechtssache C-314/96 (Djabali, Slg. 1998, I-1149, Randnr. 19). Vgl. auch Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 15).

(45) - Urteil vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-39/94 (SFEI, Slg. 1994, I-3547).

(46) - Urteil vom 17. Juni 1999 in der Rechtssache C-295/97 (Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA/International Factors Italia SpA, Slg. 1999, I-0000).

(47) - Urteil vom 23. Februar 1961 in der Rechtssache 30/59 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde, Slg. 1961, 3).

(48) - Urteil vom 15. März 1994 in der Rechtssache C-387/92 (*Banco Exterior de Espana*, Slg. 1994, I-877, Randnr. 14).

(49) - ABl. L 84, S. 1.

(50) - ABl. L 151, S. 16.

(51) - Urteile vom 13. Februar 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-197/94 und C-252/94 (*Bautiaa*, Slg. 1996, I-505, Randnr. 47) und vom 27. März 1980 in der Rechtssache 61/79 (*Denkavit Italiana*, Slg. 1980, 1205, Randnr. 16).

(52) - Urteil vom 8. April 1976 in der Rechtssache 43/75 (*Defrenne II*, Slg. 1976, 455, Randnrn. 69 ff.); vom 17. Mai 1990 in der Rechtssache C-262/88 (*Barber*, Slg. 1990, I-1889, Randnrn. 41 ff.) und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-163/90 (*Legros u. a.*, Slg. 1992, I-4625).

(53) - Urteil vom 19. Oktober 1995 in der Rechtssache C-137/94 (*Richardson*, Slg. 1995, I-3407, Randnr. 33) und Urteil *Bautiaa*, a. a. O.

(54) - Vgl. Urteil vom 26. Februar 1991 in der Rechtssache C-292/89 (*Antonissen*, Slg. 1991, I-745, Randnr. 18) und Urteil *Bautiaa*, Randnr. 51.

(55) - Vgl. Urteil *Denkavit*, a. a. O., und Urteil vom 11. August 1995 in den Rechtssachen C-367/93 bis C-377/93 (*Roders u. a.*, Slg. 1995, I-2229, Randnr. 48).

(56) - Im Urteil vom 14. Januar 1997 in den verbundenen Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95 (*Comateb u. a.*, Slg. 1997, I-165) hat der Gerichtshof ausgeführt, daß "der Abgabepflichtige dadurch einen Nachteil erlitten haben [kann], daß er die von der Verwaltung unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Abgabe abgewälzt hat, weil die durch die Abwälzung der Abgabe bewirkte Erhöhung des Preises des Erzeugnisses zu einer Verringerung seines Absatzes geführt hat. So kann wegen der Erhebung des *droit de mer* der Preis von Erzeugnissen aus anderen Teilen der Gemeinschaft beträchtlich höher sein als der einheimischer Erzeugnisse, die hiervon ausgenommen sind, so daß die Importeure unabhängig von einer möglichen Abwälzung der Abgabe einen Nachteil erleiden" (Randnr. 31). Der Gerichtshof hat deshalb ausgeführt, daß "der Abgabepflichtige zu Recht geltend machen [kann], daß das Einfließen der Abgabe in den Selbstkostenpreis, das zur Erhöhung des Preises der Erzeugnisse und zur Verringerung des Absatzes geführt habe, unabhängig von der Abwälzung der Abgabe auf den Abnehmer zu einem Nachteil geführt habe, der eine ungerechtfertigte Bereicherung ganz oder teilweise ausschließe, die andernfalls durch die Erstattung hervorgerufen würde" (Randnr. 32).

(57) - ABl. C 241 vom 29. August 1994, S. 1.

(58) - Vgl. Urteile vom 16. Juli 1992 (*Legros*, a. a. O.) und vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93 (*Bosmann*, Slg. 1995, I-4921).