URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

9. März 2000 *

In der Rechtssache C-437/97

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

Evangelischer Krankenhausverein Wien

gegen

Abgabenberufungskommission Wien

und

Wein & Co HandelsgmbH, früher Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH,

gegen

Oberösterreichische Landesregierung

* Verfahrenssprache: Deutsch.

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 33 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 (ABl. L 145, S. 1), des Artikels 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) und des Artikels 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. A. O. Edward sowie der Richter J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.-P. Puissochet und M. Wathelet (Berichterstatter),

Generalanwalt: A. Saggio
Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— des Evangelischen Krankenhausvereins Wien, vertreten durch Rechtsanwalt B. Kramer, Wien,

— der Abgabenberufungskommission Wien, vertreten durch Magistratsrat K. Pauer bei der Abgabenberufungskommission, Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, und J. Ponzer, Bereichsdirektor bei derselben Kommission,

— der Wein & Co HandelsgmbH, früher Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, vertreten durch Rechtsänwaltin T. Jordis, Wien,

— der österreichischen Regierung, vertreten durch Sektionschef W. Okresek, Bundeskanzleramt, als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater V. Kreuschitz und E. Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des Evangelischen Krankenhausvereins Wien, vertreten durch Rechtsanwalt B. Kramer, der Abgabenberufungskommission Wien, vertreten durch K. Kamhuber, Senatsrat bei der Abgabenberufungskommission, Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, der Wein & Co HandelsgmbH, früher Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, vertreten durch Rechtsanwältin T. Jordis, der österreichischen Regierung, vertreten durch W. Okresek und E. Zach, Ministerialrätin im Finanzministerium, als Bevollmächtigte, und der Kommission, vertreten durch V. Kreuschitz und E. Traversa, in der Sitzung vom 6. Mai 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 1. Juli 1999,

folgendes

Urteil

1 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluß vom 18. Dezember 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Dezember 1997, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) drei Fragen nach der Auslegung des Artikels 33 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 (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie), des Artikels 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1; im folgenden: Verbrauchsteuerrichtlinie) und des Artikels 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in zwei Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Evangelischen Krankenhausverein Wien (Erstbeschwerdeführer) und der Abgabenberufungskommission Wien einerseits sowie der Wein & Co HandelsgmbH, vormals Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (Zweitbeschwerdeführerin), und der Oberösterreichischen Landesregierung andererseits wegen der Verpflichtung der Beschwerdeführer zur Entrichtung von Getränkesteuer.

Das österreichische Recht

3 Nach § 3 des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948 (F-VG, BGBl 1948/45, zuletzt geändert durch das Bundesverfassungsgesetz, BGBl 1996/201) regelt die Bundesgesetzgebung die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge.

4 Das für die Erhebung der Getränkesteuer einschlägige Bundesgesetz war das Finanzausgleichsgesetz 1993 (FAG, BGBl 1993/30, in der Fassung des Bundesgesetzes in BGBl 1995/853). Gemäß § 14 Absatz 1 Ziffer 8 und Absatz 2 FAG sind 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. Ausgenommen von der Besteuerung sind Lieferungen im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl Nr. 663, wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht am Ort der Produktion erfolgt und wenn keine Beförderung und keine Versendung vorliegt, sowie Lieferungen von Milch".

5 Weinlieferungen im Sinne von § 10 Absatz 3 Ziffer 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG) sind der Verkauf von Wein aus frischen Trauben, der im Inland in einem landwirtschaftlichen Betrieb hergestellt wurde und für den § 10 Absatz 3 Ziffer 1 UStG die Anwendung eines Mehrwertsteuersatzes von 12 % vorsieht, der

gegenüber dem Steuersatz von 20 % für sonstige Verkäufe herabgesetzt ist. Nach § 14 Absatz 1 Ziffer 8 FAG ist der Verkauf dieses Weines ab Hof von der Getränkesteuer befreit.

6 § 15 Absatz 3 Ziffer 2 FAG ermächtigt die Gemeinden, durch Beschluß der Gemeindevertretung — vorbehaltlich weitergehender Ermächtigung durch die Landesgesetzgebung — die gemäß § 14 Absatz 1 Ziffer 8 FAG bezeichneten Abgaben im Ausmaß von 10 % des Entgelts bei Speiseeis und alkoholhaltigen Getränken und von 5 % des Entgelts bei alkoholfreien Getränken auszuschreiben. Alkoholfreie Getränke im Sinne dieser Bestimmung sind Getränke mit einem Alkoholgehalt in Volumenteilen von 0,5 % oder weniger.

7 Nach § 15 Absatz 4 FAG ist das Entgelt nach dem Umsatzsteuergesetz zu bemessen. Nicht zum Entgelt gehören die Umsatzsteuer und das Bedienungsgeld.

8 Die Gemeindesteuern, um die es in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten geht, beruhen, was den Erstbeschwerdeführer betrifft, auf dem Wiener Getränkesteuergesetz 1992 (Wiener GStG, LGBl Wien Nr. 1992/3) und der Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 (Wiener GStV, ABl. 6/92 in der Fassung der Novellen im ABl. 44/1992 und 50/1994) und, was die Zweitbeschwerdeführerin angeht, auf dem Oberösterreichischen Gemeinde-Getränkesteuergesetz (Oö GStG, LGBl für Oberösterreich 1950/15 in der Fassung des Landesgesetzes in LGBl 1992/28). Diese Gemeindesteuern beruhen zwar auf unterschiedlichen Landesgesetzen, gleichen sich aber im wesentlichen; sie werden im folgenden zusammenfassend als „Getränkesteuer" bezeichnet.

Gemeinschaftsrecht

9 Artikel 33 der Sechsten Richtlinie bestimmt in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1):

„(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."

10 Die dritte Begründungserwägung der Verbrauchsteuerrichtlinie lautet:

„Der Begriff ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren' ist zu definieren. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften gelten nur für Waren, die in allen Mitgliedstaaten der Verbrauchsteuer unterliegen. Auf diese Waren können andere indirekte Steuern zu spezifischen Zwecken erhoben werden. Die Beibehaltung oder Einführung anderer indirekter Steuern darf keine mit dem Überschreiten einer Grenze verbundenen Formalitäten nach sich ziehen."

11 Artikel 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie bestimmt hierzu:

„(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 Be-

steuerungsgrundlage 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."

Die Ausgangsrechtsstreitigkeiten

12 Der Erstbeschwerdeführer betreibt eine Cafeteria in einem Krankenhaus. Die Abgabenbehörde Wien erhob von ihm durch Bescheid vom 6. Dezember 1996 gemäß den Wiener Steuervorschriften Getränkesteuer in Höhe von 309 995 ATS für die Umsätze in der Zeit von Januar 1992 bis Oktober 1996.

13 Die vom Erstbeschwerdeführer gegen diesen Bescheid eingelegte Berufung wurde von der Abgabenberufungskommission Wien zurückgewiesen.

14 Gegen diesen Bescheid erhob der Erstbeschwerdeführer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und machte geltend, die Bestimmungen über die Getränkesteuer verstießen gegen das Gemeinschaftsrecht, namentlich gegen Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und Artikel 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie.

15 Die Zweitbeschwerdeführerin ist eine Weinhandelsgesellschaft, die eine Betriebsstätte in Leonding in Oberösterreich hat. Die Gemeindebehörden erhoben von ihr für den Zeitraum vom 1. Dezember 1994 bis 31. März 1995 417 628 ATS Getränkesteuer.

16 Die Zweitbeschwerdeführerin erhob gegen diesen Steuerbescheid ein Rechtsmittel bei der oberösterreichischen Landesregierung, das zurückgewiesen wurde. Gegen den zurückweisenden Bescheid erhob sie Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und trug insbesondere vor, die Getränkesteuer sei eine durch Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verbotene umsatzsteuerähnliche Abgabe und verstoße außerdem gegen Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat Zweifel, ob die Getränkesteuer mit der Sechsten Richtlinie und der Verbrauchsteuerrichtlinie vereinbar ist. Er fragt sich außerdem, ob die Befreiung der Direktverkäufe von Wein ab Hof von der Mehrwertsteuer eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe darstellt, wie die Kommission in der Mitteilung C 57/96 (ABl. 1997, C 82, S. 9) ausführe.

Die Vorlagefragen

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat das Verfahren ausgesetzt und 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 % des Entgelts bei Speiseeis und alkoholhältigen Getränken und von 5 % des Entgelts bei alkoholfreien Getränken, wobei das Entgelt im Sinne der einschlägigen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts zu bemessen ist, die Umsatzsteuer, das Bedienungsgeld und die Getränkesteuer aber nicht zum Entgelt gehören?

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

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

Die erste Frage

19 Die erste Frage geht dahin, ob Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie der Beibehaltung einer Abgabe wie der in den Ausgangsverfahren streitigen Getränkesteuer entgegensteht.

20 Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. u. a. Urteile vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84, Rousseau Wilmot, Slg. 1985, 3759, Randnr. 16, vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90, Bozzi, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 9, und vom 17. September 1997, in der Rechtssache C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Slg. 1997 I-5053, Randnr. 13) soll Artikel 33 der Sechsten Richtlinie, der den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Beibehaltung oder Einführung bestimmter indirekter Abgaben, wie z. B. von Verbrauchsteuern, nur beläßt, sofern es sich dabei nicht um Abgaben handelt, „die... den Charakter von Umsatzsteuern haben", damit verhindern, daß das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und gewerbliche Umsätze in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise erfassen.

21 Solche steuerlichen Maßnahmen sind zumindest Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, auch wenn sie nicht in allen Punkten mit dieser übereinstimmen.

22 Diese wesentlichen Merkmale sind, wie der Gerichtshof bereits mehrfach ausgeführt hat, die folgenden: Die Mehrwertsteuer gilt ganz allgemein für alle Umsätze mit Gegenständen und Dienstleistungen; sie ist, unabhängig von der Anzahl der Geschäfte, proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen; sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben, und sie erfaßt schließlich den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d. h., die bei einem Umsatz entstehende Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Umsatz entrichtet worden ist (siehe insbesondere Urteil vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86, Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 15, sowie Urteile Bozzi, Randnr. 12, und Solisnor-Estaleiros Navais, Randnr. 14).

23 Daraus ergibt sich, daß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie der Beibehaltung oder Einführung von Eintragungsgebühren oder von Steuern, Abgaben und Gebühren anderer Art entgegensteht, wenn diese die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen. Außerdem hat der Gerichtshof im Urteil Solisnor-Estaleiros Navais (Randnrn. 19 und 20) ausgeführt, daß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie der Beibehaltung oder Einführung einer Abgabe nicht entgegensteht, wenn diese eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist.

24 Eine Abgabe wie die vom vorlegenden Gericht beschriebene ist keine allgemeine Steuer, da sie nicht darauf abzielt, sämtliche Umsätze in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen (vgl. in diesem Sinne das Urteil Solisnor-Estaleiros Navais, Randnr. 17, sowie das Urteil vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-208/91, Beaulande, Slg. 1992, I-6709, Randnr. 16). Wie sich nämlich aus § 14 Absatz 1 Ziffer 8 FAG in Verbindung mit § 1 Wiener GStV und § 1 Oö GStG ergibt, erfaßt diese Abgabe nur eine bestimmte Kategorie von Waren; sie wird nur auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, erhoben.

25 Somit brauchen die übrigen Merkmale der Getränkesteuer nicht geprüft zu werden. Auf die erste Frage ist zu antworten, daß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 91/680 der Beibehaltung einer Abgabe wie der im Ausgangsverfahren streitigen Getränkesteuer, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, erhoben wird, nicht entgegensteht.

Die zweite Frage

26 Die zweite Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob Artikel 3 Absätze 2 und 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie der Beibehaltung einer Abgabe wie der zur entscheidungserheblichen Zeit in Wien und Oberösterreich erhobenen Getränkesteuer entgegensteht.

27 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst danach zu unterscheiden, ob die Getränkesteuer auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis oder auf alkoholische Getränke erhoben wird: Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie gilt nur für die steuerpflichtigen Waren, die — wie die alkoholischen Getränke — in Absatz 1 genannt sind; im übrigen gilt Absatz 3.

28 Zu einer Abgabe wie der Getränkesteuer, soweit diese auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis erhoben wird: Nach Artikel 3 Absatz 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie dürfen die Mitgliedstaaten Steuern auf andere als die in Absatz 1 genannten Waren oder auf Dienstleistungen, bei denen es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt, beibehalten, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

29 Weder in den Ausgangsverfahren noch vor dem Gerichtshof ist behauptet worden, daß die auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis erhobenen Steuern dies täten. Sie sind deshalb mit Artikel 3 Absatz 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie vereinbar.

30 Zu einer Abgabe wie der Getränkesteuer, soweit diese auf alkoholische Getränke erhoben wird: Nach Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie dürfen auf die in Absatz 1 genannten Waren (darunter alkoholische Getränke) indirekte Steuern, die keine Verbrauchsteuern sind, erhoben werden, wenn sie eine oder mehrere besondere Zielsetzungen im Sinne dieser Bestimmung verfolgen und die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten.

31 Zunächst ist zu prüfen, ob eine Abgabe wie die auf alkoholische Getränke erhobene Getränkesteuer eine besondere Zielsetzung im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie, d. h. andere als reine Haushaltszwecke verfolgt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2000 in der Rechtssache C-434/97, Kommission/Frankreich, Randnr. 19, Slg. 2000, I-1095).

32 Nach dem Vorbringen der österreichischen Regierung besteht die besondere Zielsetzung der Getränkesteuer in der Stärkung der finanziellen Gemeindeautonomie.

33 Die Stärkung der Gemeindeautonomie durch die Einräumung der Befugnis zur Steuererhebung stellt jedoch eine rein fiskalische Zielsetzung dar, die, wie ausgeführt, als solche keine besondere Zielsetzung im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie darstellt.

34 Die österreichische Regierung trägt weiter vor, daß die Getränkesteuer der besonderen Zielsetzung diene, die erheblichen finanziellen Belastungen der Gemeinden durch ihre touristische Inanspruchnahme auszugleichen.

35 Wie sich jedoch aus den Akten des Ausgangsverfahrens ergibt und wie auch die österreichische Regierung nicht bestreitet, gibt es keine Zweckwidmung der Getränkesteuer; auch besteht kein Zusammenhang mit den touristischen Infrastrukturen oder der Entwicklung des Fremdenverkehrs, da die Getränkesteuer unabhängig davon, wo die Getränke konsumiert werden, und somit auch an Orten erhoben wird, an denen es keinen Fremdenverkehr gibt. Im übrigen gibt es in Österreich bereits Abgaben, die besonders der Förderung des Fremdenverkehrs dienen (vgl. dazu Urteil vom 8. Juni 1999 in den Rechtssachen C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Pelzl u. a., Slg. 1999, I-3319).

36 Die österreichische Regierung weist schließlich darauf hin, daß die Getränkesteuer dem Gesundheitsschutz dienen solle, denn sie fördere den Genuß alkoholfreier Getränke, die einer niedrigeren Steuer unterlägen als alkoholische Getränke.

37 Jedoch ist nach § 14 Absatz 1 Ziffer 8 FAG der Direktverkauf von Wein in Österreich von der Getränkesteuer befreit. Daß diese Steuer die Verbraucher vom Genuß alkoholischer Getränke abhalten und dem Gesundheitsschutz dienen soll, läßt sich somit bestreiten. Außerdem gilt, wie die Kommission unwidersprochen vorgetragen hat, nach § 10 Absatz 3 Ziffer 1 UStG in Österreich für Wein aus frischen Weintrauben, der von österreichischen Weingütern erzeugt und direkt verkauft wird, ein niedrigerer Mehrwertsteuersatz, so daß ein Getränk wie österreichischer Wein, der ab Hof verkauft wird, insgesamt niedriger besteuert wird als ein alkoholfreies Getränk wie Orangenensaft. Im übrigen belastet die Getränkesteuer Speiseeis mit demselben Steuersatz wie alkoholische Getränke (10 %) und, wenn auch mit einem niedrigeren Satz (5 %), auch alkoholfreie Getränke. Auch daraus ergibt sich, daß der Gesundheitsschutz nicht die besondere Zielsetzung der fraglichen Regelung bildet.

38 Nach alledem verfolgt eine Abgabe wie die auf alkoholische Getränke erhobene Steuer keine besondere Zielsetzung im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie.

39 Zweitens ist zu prüfen, ob eine Abgabe wie die auf alkoholische Getränke erhobene Steuer die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachtet.

40 Allerdings weichen die verschiedenen Sprachfassungen des Artikels 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie in zweifacher Hinsicht voneinander ab.

41 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist bei verschiedenen möglichen Auslegungen einer Gemeinschaftsvorschrift derjenigen der Vorzug zu geben, die die praktische Wirksamkeit der Vorschrift zu wahren geeignet ist (vgl. insbesondere Urteil vom 22. September 1988 in der Rechtssache 187/87, Saarland u. a., Slg. 1988, 5013, Randnr. 19).

42 Weichen die verschiedenen Sprachfassungen eines Gemeinschaftstextes voneinander ab, so muß die fragliche Vorschrift außerdem nach dem Zusammenhang und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört (vgl. insbesondere Urteil vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-372/88, Cricket St Thomas, Slg. 1990, I-1345, Randnr. 19).

43 Erstens eröffnet in der deutschen, der französischen, der italienischen, der portugiesischen und der spanischen Fassung die Verwendung des Wortes „oder" eine Alternative zwischen der Beachtung der Besteuerungsgrundsätze einerseits der Verbrauchsteuern und andererseits der Mehrwertsteuer, während in der dänischen, der englischen, der finnischen, der griechischen, der niederländischen und der schwedischen Fassung das Wort „und" die kumulative Beachtung dieser Grundsätze zu fordern scheint.

44 Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern besitzen jedoch Merkmale, die nicht miteinander vereinbar sind. So ist die Mehrwertsteuer proportional im Verhältnis zum Preis der Waren, die ihr unterliegen, während Verbrauchsteuern hauptsächlich aufgrund des Volumens der Ware berechnet werden. Außerdem wird die Mehrwertsteuer auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben (wobei die Vorsteuer grundsätzlich abzugsfähig ist), während die Verbrauchsteuern bei der Überführung der steuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr entstehen (ohne daß eine vergleichbare Abzugsmöglichkeit vorgesehen ist). Schließlich wird die Mehrwertsteuer allgemein, die Verbrauchsteuer nur auf bestimmte Waren erhoben. Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie wäre somit nicht zu

erfüllen, wenn er die Mitgliedstaaten verpflichtete, die Besteuerungsgrundsätze beider Steuerarten gleichzeitig zu beachten.

45 Zweitens verpflichtet die Richtlinie in der dänischen, der englischen, der finnischen, der niederländischen, der portugiesischen und der schwedischen Fassung die Mitgliedstaaten zur Beachtung des für die Verbrauchsteuern und die Mehrwertsteuer geltenden Steuerrechts. In der deutschen Fassung verpflichtet sie die Mitgliedstaaten dagegen nur zur Beachtung der „Besteuerungsgrundsätze" der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer. Die französische, die griechische, die italienische und die spanische Fassung verwenden Umschreibungen wie „les règles applicables *pour les besoins* des accises ou de la TVA", „κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ", \„le regole di imposizione applicabili *ai fini* della accise o dell'IVA", „las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos especiales o el IVA".

46 Aus dem Vergleich zwischen Artikel 3 Absätze 2 und 3 sowie aus der dritten Begründungserwägung der Verbrauchsteuerrichtlinie, die sich auf beide in Artikel 3 behandelten Fälle bezieht, ergibt sich, daß diese Richtlinie verhindern will, daß der Handelsverkehr durch zusätzliche indirekte Steuern übermäßig behindert wird. Dies wäre insbesondere der Fall, wenn die Wirtschaftsteilnehmer anderen als den in den Gemeinschaftsvorschriften über die Verbrauchsteuern oder die Mehrwertsteuer vorgesehenen Förmlichkeiten unterlägen, denn diese könnten von einem Mitgliedstaat zum anderen variieren.

47 Demnach verlangt Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie von den Mitgliedstaaten nicht die Beachtung des gesamten für die Verbrauchsteuern oder die Mehrwertsteuer geltenden Steuerrechts in bezug auf die Besteuerungsgrundlage, die Berechnung und die Entstehung der Steuer sowie die steuerliche Überwachung. Es reicht aus, wenn die indirekten Steuern mit besonderer Zielsetzung

unter diesen Aspekten einer dieser beiden Besteuerungstechniken, wie sie im Gemeinschaftsrecht ausgestaltet sind, strukturell entsprechen.

48 Die Getränkesteuer entspricht strukturell dem für die Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke geltenden Steuerrecht nicht. Sie wird anders berechnet als die Verbrauchsteuern: Ihr Betrag wird aufgrund des Wertes der Ware, nicht aufgrund von deren Gewicht, Menge oder Alkoholgehalt festgelegt. Außerdem entsteht sie — anders als die Verbrauchsteuer — erst auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher, nicht bei der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne des Artikels 6 Absatz 1 der Verbrauchsteuerrichtline.

49 Die Getränkesteuer entspricht strukturell auch dem Mehrwertsteuerrecht nicht. Zwar verstößt sie nicht gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie; sie entspricht jedoch nicht den Grundsätzen der Mehrwertsteuer in bezug auf die Berechnung und die Steuerentstehung. Denn da sie nur auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher erhoben wird, wird sie nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben; außerdem wird sie berechnet, ohne daß die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bestünde.

50 Auf die zweite Frage ist somit zu antworten, daß Artikel 3 Absatz 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie der Beibehaltung einer auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis erhobenen Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegensteht. Artikel 3 Absatz 2 dieser Richtlinie steht jedoch der Beibehaltung einer auf alkoholische Getränke erhobenen Steuer wie derjenigen entgegen, um die es im Ausgangsverfahren geht.

Die dritte Frage

51 Die dritte Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob die Befreiung des Ab-Hof-Verkaufs von Wein von der Getränkesteuer eine Beihilfe darstellt, die mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist.

52 Nach ständiger Rechtsprechung ist es zunächst allein Sache des befaßten nationalen Gerichts, das den Rechtsstreit zu entscheiden hat, im Hinblick auf den jeweiligen Einzelfall sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlaß seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen (vgl. insbesondere Urteil vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 59). Gleichwohl hat sich der Gerichtshof außerstande gesehen, über eine von einem nationalen Gericht zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage zu befinden, wenn die Auslegung oder die Beurteilung der Gültigkeit einer Gemeinschaftsvorschrift, um die das vorlegende Gericht ersucht, offensichtlich in keinem Zusammenhang mit dem Sachverhalt oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht oder wenn das Problem hypothetischer Natur ist und der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Informationen verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. Urteil Bosman, Randnr. 61, und Urteil vom 15. Juni 1999 in der Rechtssache C-421/97, Tarantik, Randnr. 33, Slg. 1999, I-3633).

53 Die gestellte Frage ist für die Entscheidung der Ausgangsrechtstreitigkeiten unerheblich, denn diese betreffen die Verpflichtung der Beschwerdeführer zur Entrichtung von Getränkesteuer aufgrund der entgeltlichen Lieferung von Getränken und Speiseeis, nicht dagegen die Frage, ob die Befreiung der Ab-Hof-Verkäufe von dieser Steuer eine staatliche Beihilfe darstellt, die mit dem EG-Vertrag unvereinbar ist.

54 Folglich ist die dritte Vorlagefrage nicht zu beantworten.

Zur zeitlichen Begrenzung der Wirkungen des Urteils

55 Die österreichische Regierung hat in ihren Erklärungen die Möglichkeit angesprochen, daß der Gerichtshof die Wirkung dieses Urteils zeitlich begrenzen könnte, wenn er zu der Auffassung kommen sollte, daß eine Abgabe wie die Getränkesteuer mit den einschlägigen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts unvereinbar sei.

56 Zur Begründung ihres Antrags macht die österreichische Regierung den Gerichtshof auf die schwerwiegenden finanziellen Auswirkungen eines Urteils aufmerksam, das die Verpflichtung zur Rückzahlung der bis jetzt rechtsgrundlos erhobenen Steuer aussprechen würde. Bei den österreichischen Gemeinden würden dann nämlich unzählige Rückzahlungsanträge eingehen, die sie nicht bearbeiten könnten. Eine Rückzahlung würde im übrigen durch die große Anzahl der getätigten Umsätze erschwert, die in die Millionen gingen. Außerdem hätten die der Getränkesteuer unterliegenden Lieferanten die Steuer im Rahmen ihrer Tätigkeit auf die Verbraucher abgewälzt. Da diese nach dem Genuß eines Getränks oder dem Verzehr von Speiseeis im allgemeinen keinen Zahlungsbeleg aufbewahrten, sei es unmöglich, ihnen die Steuer zurückzuzahlen. Abschließend führt die österreichische Regierung unwidersprochen aus, Vertreter der Kommission hätten ihr bei den Verhandlungen über den Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union versichert, daß die Getränkesteuer mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei.

57 Legt der Gerichtshof eine Bestimmung aus, so kann er nur ausnahmsweise aufgrund des allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit mit Wirkung für alle Betroffenen anordnen, daß diese sich nicht auf diese

Auslegung berufen dürfen, um Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, die sie in gutem Glauben begründet haben. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes muß eine solche Beschränkung in dem Auslegungsurteil selbst enthalten sein. Bei der Entscheidung darüber, ob die Tragweite eines Urteils zeitlich zu begrenzen ist, muß berücksichtigt werden, daß zwar bei allen gerichtlichen Entscheidungen deren praktische Auswirkungen sorgfältig zu erwägen sind, dies aber nicht so weit gehen darf, daß die Objektivität des Rechts gebeugt und seine zukünftige Anwendung unterbunden wird, nur weil eine Gerichtsentscheidung für die Vergangenheit gewisse Auswirkungen haben kann (Urteile vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 24/86, Blaizot, Slg. 1988, 379, Randnrn. 28 und 30, und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-163/90, Legros u. a., Slg. 1992, I-4625, Randnr. 30).

58 Für die vorliegende Rechtssache ist zunächst festzuhalten, daß Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie bislang nicht Gegenstand eines Auslegungsurteils aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens war; auch durfte die österreichische Regierung aufgrund des Verhaltens der Kommission annehmen, daß die Vorschriften über die Besteuerung alkoholischer Getränke mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar waren.

59 Auf den in Rede stehenden Gesamtbetrag, das Fehlen von Zahlungsbelegen und die bedeutende Anzahl geringfügiger Umsätze, bei denen es um kleine Beträge ging, braucht nicht eingegangen zu werden. Zwingende Gründe der Rechtssicherheit schließen es nämlich aus, daß Rechtsverhältnisse, die ihre Wirkungen in der Vergangenheit erschöpft haben, in Frage gestellt werden, da dies das Finanzierungssystem der österreichischen Gemeinden rückwirkend in seinen Grundlagen erschüttern würde.

60 Deshalb ist zu bestimmen, daß sich niemand auf Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie berufen kann, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlaß dieses Urteils entrichtet wurden

oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt.

Kosten

61 Die Auslagen der österreichischen Regierung und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluß vom 18. Dezember 1997 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Artikel 33 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 in der Fassung der Richtlinie 91/680/**

EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen steht der Beibehaltung einer Abgabe wie der im Ausgangsverfahren streitigen Getränkesteuer, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, erhoben wird, nicht entgegen.

2. Artikel 3 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren steht der Beibehaltung einer auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis erhobenen Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegen. Artikel 3 Absatz 2 dieser Richtlinie steht jedoch der Beibehaltung einer auf alkoholische Getränke erhobenen Steuer wie derjenigen entgegen, um die es im Ausgangsverfahren geht.

3. Niemand kann sich auf Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12 berufen, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlaß dieses Urteils entrichtet wurden oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Puissochet Wathelet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 9. März 2000.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

D. A. O. Edward