

§ 10 Abs. 3 Z 2 UStG – Novellierung dringend erforderlich!

Im Bereich des UStG wurde die Ersatzlösung selbst zum Problem

VON MMAG. KARL TEMM*)

Der Bundesgesetzgeber hat auf die Aufhebung der Getränkesteuer für alkoholische Getränke und den damit verbundenen Steuereinnahmefall der Gemeinden mit einem Gesetzespaket, der so genannten „Getränkesteuer-Ersatzlösung“, reagiert (Beschlussfassung im Nationalrat am 17. Mai 2000). Einer der wesentlichen Punkte im Rahmen dieses Gesetzespakets war die Neuregelung des § 10 Abs. 3 UStG und damit insbesondere die Einführung des 14%igen Umsatzsteuersatzes für die „Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle“ in der Ziffer 2 des § 10 Abs. 3 UStG. Diese Gesetzesstelle kann als Musterbeispiel für eine legislative Fehlleistung angesehen werden. Das wird nachfolgend unter Berücksichtigung der bereits erfolgten erlassmäßigen Interpretationsversuche und des Entstehungsprozesses der letztlich am 17. Mai 2000 in dieser Form beschlossenen Bestimmung erläutert.

I. Gesetzeswortlaut und erlassmäßige Interpretationen

Laut Gesetz werden Speisen und Getränke unter folgenden Umständen zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben und ist somit der Steuersatz von 14% anzuwenden: „*Sie sind nach*

a) nach¹⁾ den Umständen ihrer Abgabe und/oder

b) nach ihrer speziellen Aufbereitung

dazu geeignet, an einem mit der Abgabe²⁾ in räumlichen³⁾ Zusammenhang stehenden Ort verzehrt zu werden und es werden Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten.“

Aus dem Gesetzeswortlaut ergeben sich somit zwei Voraussetzungen für das Vorliegen von 14%-Umsätzen im Zusammenhang mit der Abgabe von Speisen und Getränken:

- Zum einen ist das die *Eignung* der Speise, an einem mit dem Ort der Abgabe in räumlichem Zusammenhang stehenden Ort verzehrt zu werden. Ob diese Eignung vorliegt, ist wiederum an zwei Kriterien zu prüfen: Die Eignung kann sich entweder aus den *Umständen der Abgabe* der Speise oder aus der *speziellen Aufbereitung* der Speise ergeben.
- Zum anderen müssen *Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten* werden, wobei das Gesetz keine Aussage darüber trifft, von wem die Vorrichtungen bereitzuhalten sind.

Ein Erlass des BMF vom 29. Mai 2000 (GZ 09 1030/3-IV/9/00)⁴⁾ hat sich intensiv mit der Interpretation der vom Gesetz vorgegebenen Voraussetzungen befasst. Der Erlass hat sich bei der Abgrenzung jener Fälle, in denen die Abgabe von Speisen mit 14% zu versteuern ist, von jenen, in denen Speisen weiterhin mit 10% USt verkauft werden dürfen, weil die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG nicht vorliegen, stark am Wortlaut des Gesetzes orientiert. Es wurde versucht, die zahlreichen unbestimmten Gesetzesbegriffe einer Klärung zuzuführen. Das ist aber etwa bei „der Eignung nach der speziellen Aufbereitung“ nicht in zufriedenstellender Weise gelungen.⁵⁾ Nicht so recht umzugehen wusste man auch mit dem „Bereithalten der Verzehrsvorrichtungen“. Das Vorliegen dieser

Voraussetzung wurde je nach Fall, einmal sehr streng, das andere Mal sehr locker ausgelegt.⁶⁾

Auch im Finanzministerium ist man mit dem ersten erlassmäßigen Interpretationsversuch nicht glücklich geblieben. Dort wird bereits an einem neuen Erlass, der den vom 29. Mai 2000 ersetzen soll, gearbeitet. Dem Entwurf zum neuen Erlass ist zu entnehmen, dass das Finanzministerium das Vorliegen von 14%-Umsätzen im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG mittlerweile anders beurteilt als noch im ersten Erlass. Interessant ist, dass man sich in diesem Erlassentwurf nicht mehr so stark an den Gesetzeswortlaut hält. Eine Klarstellung der im Gesetzestext verwendeten unbestimmten Begriffe wie „spezielle Aufbereitung“ wird erst gar nicht mehr versucht. Hinsichtlich der „Verzeihvorrichtungen“ wird in bestimmten Fällen auf deren tatsächliche Benutzung abgestellt. Aus dem Gesetz ergibt sich das jedoch nicht. Dort wird nur vom „Bereithalten der Verzeihvorrichtungen“ gesprochen.

II. Entstehungsprozess der gesetzlichen Bestimmung

Der unklare Gesetzeswortlaut ist Folge eines kurz vor der Beschlussfassung im Plenum eingebrachten Abänderungsantrags. In der Regierungsvorlage war noch folgender Text vorgesehen:

„Speisen und Getränke werden zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben, wenn sie nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Ort der Abgabe in einem räumlichen Zusammenhang steht, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden.“

Ursprünglich war offensichtlich geplant, nur Restaurationsumsätze im engeren Sinn der 14%igen USt zu unterwerfen, also nicht die Umsätze von „Fastfood-Gastronomen“. Für dieses ursprüngliche Vorhaben war der Gesetzestext der Regierungsvorlage bestimmt. Im Ringen um den tatsächlichen Beschluss der neuen Regelung änderte sich dann aber wohl der Wille des Gesetzgebers. Laut den erläuternden Bemerkungen zum Abänderungsantrag sollen auch Verkäufe über die Gasse von Fastfood-Gastronomen mit 14% versteuert werden.

Legistisch versuchte man den auf diese Art beschlussfähigen Gesetzeswillen durch ein schnelles Zurechtzimmern des Textes der Regierungsvorlage umzusetzen. Dieser Versuch ist jedoch, wie die Erfahrungen bei der Anwendung der beschlossenen Regelung zeigen, missglückt.

Das beginnt mit der für den Willen des Gesetzgebers unpassenden Wortwendung „Verzehr an Ort und Stelle“. Wenn auch Verkäufe über die Gasse erfasst werden sollen, ist ein Abstellen auf einen „Verzehr an Ort und Stelle“ nicht zielführend. Daher musste auch aus dem Bestimmt-Sein der betroffenen Speisen für den Verzehr an Ort und Stelle ein Geeignet-Sein werden. Da es bei Fastfood eben überhaupt nicht um den Verzehr an Ort und Stelle geht, brachte man die „spezielle Aufbereitung“ ins Spiel. In der gebotenen (?) Eile wollte man offensichtlich die Abgabe von Fastfood an der sich aus der speziellen Aufbereitung ergebenden Eignung für den Verzehr an Ort und Stelle erkennbar wissen. Das „Bereithalten von Verzeihvorrichtungen“ ist überhaupt als sinnloses Überbleibsel aus dem Regierungsvorlagentext anzusehen.

Herausgekommen ist eine nicht anwendbare gesetzliche Regelung. Das Kriterium „nach der speziellen Aufbereitung für den Verzehr an Ort und Stelle geeignet“ erlaubt eine beliebige Auslegung. Fast jede Speise ist doch zum sofortigen Verzehr *geeignet*: nicht nur die „Erlass-Wurstsemmel“, sondern auch die vom Bäcker als solche aufbereitete Semmel an sich. Die Unzweckmäßigkeit der Erwähnung des „Bereithaltens von Verzeihvorrichtungen“ zeigt sich am widersprüchlichen (im Fall des neuen Erlassentwurfs am nicht dem Gesetzeswortlaut entsprechenden) erlassmäßigen Umgang mit dieser Voraussetzung.

Insgesamt präsentiert sich der am 17. Mai 2000 beschlossene Wortlaut des § 10 Abs. 3 Z

2 UStG als Musterbeispiel einer legistischen Fehlleistung.

III. Entspricht der missglückte § 10 Abs. 3 Z 2 UStG dem Legalitätsprinzip?

Gemäß Art. 18 des Bundes-Verfassungsgesetzes darf die staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden (= Legalitätsprinzip). Die darin ausgedrückte „Gesetzmäßigkeit oder Gesetzesgebundenheit der Verwaltung bedeutet das Erfordernis einer gesetzlichen Deckung des verwaltungsbehördlichen Handelns in formeller wie inhaltlicher Hinsicht.“⁷⁾ „Es müssen sowohl Tatbestand und Rechtsfolge (materielles Recht), als auch das zur Vollziehung zuständige Organ (Behördenkompetenz) und sein Vorgehen (Verfahren) gesetzlich geregelt sein.“⁸⁾

Im Bereich des Abgabenrechts kommt dem Legalitätsprinzip besondere Bedeutung zu. Laut VfGH hat eine strenge Legalität immer dann Anwendung zu finden, wenn es zu Eingriffen in die Grundrechtssphäre kommt.⁹⁾ Bei der Abgabenerhebung handelt es sich um einen Eingriff in die Vermögenssphäre des einzelnen Bürgers. Im Abgabenrecht hat daher eine strenge Legalität zu gelten.¹⁰⁾ Der VfGH hat dies auch explizit ausgesprochen. Das Gebot hinreichender Determinierung sei im Abgabenrecht besonders ernst zu nehmen, weil gerade im Bereich von Abgaben ein besonderes Rechtsschutzbedürfnis für eine exakte gesetzliche Regelung bestehe.¹¹⁾

Es sei dahingestellt, ob der, wie oben gezeigt wurde, legistisch völlig missglückte § 10 Abs. 3 Z 2 UStG den Anforderungen des verfassungsrechtlich verankerten Legalitätsprinzips an eine gesetzliche Regelung entspricht. Die großen Probleme, die die neue Regelung allen Gesetzesanwendern (inklusive den Beamten im Finanzministerium) bisher bereitet hat, deuten aber darauf hin, dass das nicht der Fall ist.

Eine Novellierung des § 10 Abs. 3 Z 2 UStG ist auf jeden Fall dringend erforderlich!

*) MMag. Karl *Temm* ist Berufsanwarter in Wien.

¹⁾ Das doppelte „nach“ ist kein Druckfehler in diesem Artikel. Der Gesetzeswortlaut wurde so beschlossen.

²⁾ Gemeint ist wohl: an einem mit dem Ort der Abgabe.

³⁾ Besser wohl: räumlichem.

⁴⁾ SWK-Heft 17/2000, Seite S 456 f.

⁵⁾ Siehe dazu: *Siart/Temm*, Praxiskommentar zur Neuregelung der „Restaurationsumsätze“ im UStG, SWK-Heft 18/2000, Seite S 475 ff.

⁶⁾ Siehe auch dazu: *Siart/Temm*, Praxiskommentar zur Neuregelung der „Restaurationsumsätze“ im UStG, SWK-Heft 18/2000, Seite S 475 ff.

⁷⁾ *Ruppe*, (Legalitätsprinzip), Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in: *Gassner/Lechner* (Hrsg.): Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, Heft 17 der Reihe: *Stoll* (Hrsg.): Aktuelle Beiträge zum österreichischen Abgabenrecht, Wien 1991, S 43.

⁸⁾ *Walter/Mayer*, (Bundesverfassungsrecht), Grundriß des österreichischen

Bundesverfassungsrechts, 8. Auflage, Wien 1996, S 228.

⁹⁾ Vgl. VfGH 29. 9. 1987, G 138 bis 141, 166 bis 170, 172 bis 177, 179, 180/87, VfSlg. 11.455.

¹⁰⁾ Für weiter gehende Ausführungen zum Legalitätsprinzip im Abgabenrecht vgl. *Ruppe*, (Legalitätsprinzip).

¹¹⁾ Vgl. VfGH 6. 10. 1981, G 7/81, VfSlg. 9227.

Quelle: SWK 20/21/2000 (S 530)

© Linde Verlag Wien