

STEUER- UND WIRTSCHAFTSKARTEI

Zeitschrift für Steuerrecht / Sozialrecht / Wirtschaftsrecht

§ 226a Tiroler LAO vom VfGH aufgehoben

T 201

Getränkesteuer: keine Wiederaufnahme aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs. *Hermann* – auch nicht in Tirol

Auch der VwGH verneint das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen

VON DR. WOLF-DIETER ARNOLD*)



Im Streit im Zusammenhang mit Getränkesteuerbescheiden für alkoholische Getränke hat nach der Aufhebung des § 226a Tiroler Landesabgabenordnung (Tir. LAO) durch den VfGH nunmehr auch der VwGH – zu einem Fall außerhalb Tirols, konkret: zu einem Bescheid der Wiener Abgabenberufungskommission – im Erkenntnis vom → [21. 9. 2009, 2008/16/0148](#), ausgesprochen, dass das EuGH-Urteil in der Rs. *Hermann* keinesfalls ein Wiederaufnahmegrund ist. Die Rechtskraft ergangener Getränkesteuer-Nullbescheide ist somit zu akzeptieren.

1. Vorgeschichte und aktuelles VwGH-Erkenntnis

Im Urteil vom 9. 3. 2000 in der Rs. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien u. a.*,¹⁾ hat der EuGH u. a. ausgesprochen, Art. 3 Abs. 2 der RL 92/12/EWG stehe der Beibehaltung einer auf alkoholische Getränke erhobenen Steuer wie derjenigen entgegen, um die es „im Ausgangsverfahren“ geht. Er hat mit dieser Aussage nicht danach unterschieden, ob die auf alkoholische Getränke erhobene Steuer im Zusammenhang mit Lieferungen oder mit (Dienst-)Leistungen steht.

Im (die Rechtslage in der Stadt Frankfurt am Main betreffenden) Urteil vom 10. 3. 2005 in der Rs. C-491/03, *Ottmar Hermann als Insolvenzverwalter über das Vermögen der Volkswirt Weinschänken GmbH*,²⁾ hat der EuGH jedoch sehr wohl eine diesbezügliche Unterscheidung getroffen, indem er aussprach, eine Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe alkoholartiger Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, sei als eine Steuer auf Dienstleistungen, die keine umsatzbezogene Steuer ist, i. Z. m. verbrauchssteuerpflichtigen Waren i. S. v. Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG anzusehen.

Nach Bekanntwerden dieses Urteils haben in Österreich die Städte und Gemeinden größte Anstrengungen unternommen, um im Bereich der Dienstleistungen (der Gas-

*) Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Gesellschafter der Rechtsanwalts-Partnerschaft in Wien, die sowohl den Beschwerdeführer zu B 2229/07 vor dem VfGH (Anlassfall für G 5, 6/09 u. a.) als auch die Beschwerdeführerin im Verfahren 2008/16/0148 vor dem VwGH vertreten hat.

¹⁾ Slg. 2000, I-1157.

²⁾ Slg. 2005, I-2025.

³⁾ Siehe die Auftragsgutachten von *Ehrke-Rabel*, Getränkesteuer bei Gastronomiebetrieben: Wiederaufnahmegrund nach dem Neuerungstatbestand? Teil 1 und Teil 2, ÖStZ 2006, 510 ff., und 545 ff., sowie *Lang*, Getränkesteuer und Rechtskraftdurchbrechung, Teil 1 und Teil 2, ÖStZ 2006, 486 ff., und 517 ff. Gleicher Ansicht schon zuvor *Beiser*, Möglichkeiten einer Rechtskraftdurchbrechung in den Getränkesteuerverfahren der Gastronomie, SWK-Heft 13/14/2005, S 493 (dagegen *Ehrke-Rabel*, Tatsächliche Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs. Hermann? SWK-Heft 18/2005, S 577: „Dem soll im Folgenden entgegengetreten werden“, bzw. *Keppert/Bruckner*, Bedeutung der neuen EuGH-Judikatur für die anhängigen Getränkesteuerrückstattungsverfahren, SWK-Heft 18/2005, S 583 [S 590]: „Eine Möglichkeit der Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme sieht der Fachsenat nicht“).

tronomie) zwischenzeitlich ergangene Getränkesteuer-Nullbescheide im Wege der Wiederaufnahme zu beseitigen.³⁾ Der Tiroler Landesgesetzgeber hat – eingestandenmaßen im Hinblick auf eine (ihm) unklare Rechtslage – ein Übriges getan und – mit rückwirkender Kraft versehen – einen § 226a in die Tiroler Landesabgabenordnung (Tir. LAO) eingefügt, der u. a. in seinem Abs. 1 bestimmte, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch dann zulässig sei, „wenn dem das Verfahren abschließenden Bescheid die Auslegung einer Entscheidung des EuGH zugrunde liegt, sich aus einer nachträglich ergangenen Entscheidung des EuGH jedoch eine andere Auslegung seiner früheren Entscheidung ergibt und diese geänderte Auslegung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“. Das Verböserungsverbot des § 230 Abs. 2 Tir. LAO soll dann nicht zur Anwendung kommen, „wenn sich die seit der Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung aus der nachträglich ergangenen Entscheidung des EuGH ergibt“ (§ 226a Abs. 2 Tir. LAO).

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 22. 6. 2009, G 5, 6/09 u. a., diese Tiroler (Spezial-) Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben.

Nunmehr liegt auch mit der Entscheidung vom 21. 9. 2009, 2008/16/0148, ein einschlägiges VwGH-Erkenntnis (einen nicht Tirol betreffenden Fall) vor. Der VwGH hat den bei ihm angefochtenen Bescheid der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben und – unter Zugrundelegung der allgemeinen (im Wesentlichen den Bestimmungen der BAO entsprechenden) Instrumentarien der Landesabgabenordnungen, in concreto der Wr. AO – ausgesprochen, dass das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Hermann* keinen Wiederaufnahmegrund darstellt – weder unter dem Aspekt seiner vermeintlichen „Tatbestandswirkung“ noch aus dem Wiederaufnahmegrund vermeintlich neu hervorgekommener Tatsachen bzw. wegen einer nachträglich entschiedenen vermeintlichen Vorfrage.

Die Rechtskraft einschlägiger Getränkesteuer-Nullbescheide ist daher zu respektieren. Was den Abgabengläubigern verbleibt, ist – vgl. *Taucher*, Getränkesteuer – the never-ending story⁴⁾ – die Möglichkeit der Anwendung der einschlägigen Rückzahlungssperregelungen.⁵⁾

2. Das EuGH-Urteil *Faaborg-Gelting Linien A/S* und das zweigeteilte Vorabentscheidungsersuchen des VwGH

2.1. Abgabe alkoholischer Getränke als Dienstleistung

Im Urteil vom 2. 5. 1996, Rs. C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*,⁶⁾ hat der EuGH ausgesprochen, dass die entgeltliche Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Restaurationsbetrieben i. d. R. (nach dem Grundsatz des Überwiegens) als Dienstleistung zu beurteilen ist.

2.2. Erstes Vorabentscheidungsersuchen des VwGH

Dieses Urteil war in Österreich allgemein bekannt.⁷⁾ Es hat bekanntlich zu einer prompten Änderung des § 10 Abs. 2 Z 1 lit. d UStG 1994 (durch BGBl. Nr. 756/1996) geführt.

⁴⁾ RFG 2009, 20 (1. Teil).

⁵⁾ Hinsichtlich deren Weitergeltung für vor dem 1. 1. 2010 entstandene Ansprüche auch nach dem „1. 1. 2010“ (gemeint: 31. 12. 2009) siehe § 323a Abs. 3 BAO i. d. F. AbgVRefG.

⁶⁾ Slg. 1996, I-2395.

⁷⁾ *Haunold/Tumpel/Widhalm*, News aus der EU, EuGH: Restaurantumsätze sind Dienstleistungen, SWI 1996, 332; *Moritz*, Die Getränkesteuer als eine Steuer auf Dienstleistungen? ÖGZ 10/1998, 10; *Tumpel*, Grundsätze der Auslegung des österreichischen Umsatzsteuerrechts, in FS 50 Jahre Kammer der Wirtschaftstreuhand (1998) 475; *Beiser*, Die Getränkesteuer im Licht der EU, SWK-Heft 35/36/1997, S 714; siehe auch *Ruppe*, UStG² (1999) § 3 Tz. 142/1, unter Hinweis auf *Zehetner*, Gaststättenumsätze als sonstige Leistung, ÖStZ 1996, 464, und N. *Arnold*, Getränkesteuer. Die Vorlagefragen des VwGH und mögliche Folgen eines EuGH-Urteils, *ecolex* 1998, 424 (mit Hinweis – 426 – auf eine möglicherweise gebotene differenzierende Sicht).

Demzufolge hat auch der VwGH in seinem Ersuchen um Vorabentscheidung vom 18. 12. 1997, EU 97/0170, bewusst zwei Fälle, nämlich den Fall eines Gastwirtschaftsbetriebs (*Evangelischer Krankenhausverein Wien*) einerseits und den eines Handelsbetriebs (*Wein & Co Handelsges.m.b.H., vormals Ikera Warenhandels GmbH*) andererseits ausgewählt,⁸⁾ also entsprechend differenziert und im Ersuchen auch auf das Urteil des EuGH in der Rs. *Faaborg-Gelting Linien A/S* ausdrücklich hingewiesen.

2.3. Zweites Vorabentscheidungsersuchen des VwGH

Der VwGH hat später auch in seinem Beschluss vom 4. 3. 1999, 98/16/0166 (in Punkt 2.), *expressis verbis* zum Ausdruck gebracht, dass er in seinem Ersuchen um Vorabentscheidung bewusst auf beide Varianten abgestellt hat. Auch der VfGH hat – nach dem Urteil des EuGH in der Rs. *Evangelischer Krankenhausverein u. a.* – in seinem Erkenntnis vom 29. 11. 2000, B 1735/00, VfSlg. 16.022, auf beide Betriebs- bzw. Vertriebsformen hingewiesen. In seinem (zweiten) Ersuchen⁹⁾ „über ... die Auslegung ... von Nr. 3 des Tenors des Urteils des Gerichtshofs vom 9. 3. 2000 in der Rechtssache C-437/97“ hat der VwGH neuerlich zwischen *Weinhandel* und *Restaurant* unterschieden.

3. Das EuGH-Urteil *Evangelischer Krankenhausverein Wien u. a.* und seine Umsetzung durch den VwGH

3.1. Undifferenzierte Aussage des EuGH

Das – nun schon bald zehn Jahre lang andauernde – Dilemma beginnt damit, dass der EuGH in seinem Urteil vom 9. 3. 2000 – ungeachtet einer auch in den Schlussanträgen durch den Generalanwalt erfolgten Differenzierung –, wie schon oben einleitend in Erinnerung gerufen, nicht zwischen der Abgabe von alkoholischen Getränken als Lieferung einerseits und als (Dienst-)Leistung andererseits unterschieden hat. Der EuGH hat eine undifferenzierte Aussage zum „Ausgangsverfahren“ getätigt, das aber seinerseits sowohl einen Dienstleistungs- als auch einen Handelsbetrieb betroffen hat.

Dazu mag auch der Umstand beigetragen haben, dass die Vertretung der österreichischen Städte und Gemeinden, um die Ex-tunc-Wirkung des Urteils auszuschalten oder zumindest weitestgehend einzuschränken, (angeblich weit übertriebene) Zahlen hinsichtlich der in Rede stehenden Abgabebeträge vorgetragen hat, die insoweit nicht differenzierten.

3.2. Aufhebung der Getränkesteuerbescheide

In weiterer Folge hat der VwGH – naturgemäß in Kenntnis der Problematik der Getränkesteuerfreiheit für alkoholische Getränke bei Dienstleistungsbetrieben und seiner seinerzeitigen zweigeteilten Anfrage – auch in der Rs. *Evangelischer Krankenhausverein* (welcher eine Cafeteria betrieb) den bei ihm angefochtenen Bescheid, der eine Vorschreibung von Getränkesteuer für alkoholische Getränke bestätigt hatte, aufgehoben¹⁰⁾ und in weiterer Folge diese Rechtsansicht auch in Fällen aufrechterhalten, in denen sich die jeweils belangte Behörde *expressis verbis* auf das Urteil des EuGH in der Rs. *Faaborg-Gelting Linien A/S* gestützt hatte (siehe z. B. VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0675:¹¹⁾ „Der VwGH sieht sich daher nicht veranlasst, von der schon in seinem Erkenntnis 30. 3. 2000, 2000/16/0117, angenommenen Verdrängung der Getränkesteuer für alkoholische Getränke auch in Restaurationsbetrieben abzurücken“).

⁸⁾ VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0021 und 97/16/0221. Eine Reihe weiterer Verfahren wurde gem. § 38 AVG i. V. m. § 62 VwGG ausgesetzt, z. B. 18. 12. 1995, 97/16/0175. Je ein „Musterfall“ erschien dem VwGH offenkundig ausreichend.

⁹⁾ VwGH 23. 3. 2001, EU 2001/0007; vgl. *Keppert*, Aktuelles aus der Steuerpraxis, SWK-Heft 12/2001, T 54 (T 54–T 56).

¹⁰⁾ VwGH 30. 3. 2000, 2000/16/0117, vormals 97/16/0221.

¹¹⁾ Auf die einschlägigen Ausführungen in diesem Erkenntnis sei verwiesen.

4. Das EuGH-Urteil *Hermann* und seine Umsetzung in Österreich

4.1. Allgemeingültigkeit der Aussagen des EuGH

Nach Vorliegen des Urteils in der Rs. *Hermann* hat der VwGH (27. 4. 2006, 2005/16/0217) den Rechtssatz geprägt, aus diesem Urteil ergebe sich „die Klarstellung, dass zwar die entgeltliche ‚Lieferung‘ von alkoholischen Getränken nach der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. 2. 2009 gemeinschaftsrechtswidrig ist, die Erhebung einer Getränkesteuer auf Dienstleistungen aber nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt“. Die Aussagen des EuGH in der Rs. *Hermann* seien allgemeingültig und nicht auf die Rechtslage in der Stadt Frankfurt/Main beschränkt.¹²⁾ Der hierbei getätigte Erklärungsversuch, der EuGH hätte in der Rs. *Evangelischer Krankenhausverein* nicht über die Beurteilung der Umsätze eines „Restaurantsbetriebs“ oder einer „Cafeteria“ als „Lieferungen“ oder „Dienstleistungen“ entschieden, sondern Gemeinschaftsrecht ausgelegt; ob die Umsätze in dieser „Cafeteria“ als „Lieferungen“ oder „Dienstleistungen“ nach dem Gemeinschaftsrecht anzusehen sind, obliegt der Beurteilung der zuständigen nationalen Vollziehung,¹³⁾ klingt nicht sehr überzeugend.

4.2. Wiederaufnahme in einer Vielzahl von Fällen

Die „nationale Vollziehung“ (auch in Gestalt des VwGH) folgte ab dessen Bekanntwerden dem Urteil des EuGH in der Rs. *Hermann*. Dieses Urteil wurde auch von der Verwaltung zum Anlass für eine große Zahl von Bescheiden genommen, mit denen Verfahren betreffend rechtskräftig gewordene Nullfestsetzungen (Getränkesteuer für alkoholische Getränke im Gastronomiebereich) wiederaufgenommen wurden. Allein die Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien spricht (in Gegenschriften) von 2.177 Fällen.

5. Änderungen der Judikatur des VwGH

5.1. Kein Wiederaufnahmegrund – Verböserungsverbot

In der neuen Sicht des VwGH lag naturgemäß eine Änderung der Judikatur des VwGH (ohne Befassung eines verstärkten Senats). Jeder Versuch einer amtswegigen Wiederaufnahme hätte demzufolge schon am Verböserungsverbot, z. B. am (in Wien geltenden) § 239 Abs. 2 Wr. AO bzw. am (in Tirol geltenden) § 230 Abs. 2 Tir. LAO¹⁴⁾ scheitern müssen.

5.2. Amtswegige Wiederaufnahme auch im Fall *Evangelischer Krankenhausverein*?

Es ist nicht bekannt, ob die Wiener Abgabenbehörden auch im Fall *Evangelischer Krankenhausverein* selbst eine Wiederaufnahme – gegen die Beurteilung durch den an die (in ihrem Umfang später allerdings in Frage gestellte) Antwort des EuGH gebundenen VwGH im Erkenntnis vom 30. 3. 2000, 2000/16/0117 – versucht haben.

5.3. Nichts Neues; nichts neu Hervorgekommenes

Jede Wiederaufnahmeüberlegung hätte darüber hinaus auch an der Erkenntnis scheitern müssen, dass es nichts Neues und überhaupt nichts Hervorgekommenes gibt. Ver-

¹²⁾ Ausführlich siehe *Beiser/Zorn*, Die Gemeinschaftskonformität der Getränkesteuer in der Gastronomie, SWK-Heft 12/2005, S 440. Die Autoren schließen ihren Beitrag mit dem – aus dem Blickwinkel einer Wiederaufnahme eher kryptischen – Satz: „U. E. ist somit in allen offenen (oder wieder offenen) Getränkesteuerfestsetzungsverfahren hinsichtlich der Umsätze aus der Bewirtung mit alkoholischen Getränken in Gastronomiebetrieben davon auszugehen, dass das Gemeinschaftsrecht der Erhebung der Getränkesteuer nicht entgegensteht.“

¹³⁾ Ebenso VwGH 28. 6. 2007, 2006/16/0217.

¹⁴⁾ Vgl. aus dem nachfolgenden Zitat den Satz „Dass dies auf der Basis des bisherigen Rechts nicht möglich gewesen wäre, ergibt sich auch aus § 226a Abs. 2 leg. cit.: Ohne die dort normierte Ausschaltung des § 230 Abs 2 leg. cit. hätte die Folgejudikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Nacherhebung der Getränkesteuer im Rahmen einer Wiederaufnahme nach § 226 TLAO jedenfalls verhindert.“ In diesem Erkenntnis spricht der VfGH auch von „Judikaturänderungen“ des EuGH.

wiesen sei nochmals auf die obigen Ausführungen, wonach im Zeitpunkt des (ersten) Ersuchens um Vorabentscheidung durch den VfGH das Urteil des EuGH in der Rs. *Faaborg-Gelting Linien A/S* in Österreich durchaus bekannt war und demzufolge jeweils auch in den Zeitpunkten, zu denen – nach Beantwortung dieses Ersuchens durch den EuGH im Urteil vom 9. 3. 2000 – die jeweiligen Nullfestsetzungsbescheide (dem EuGH-Urteil folgend) ergingen.

6. § 226a Tir. LAO

6.1. Einführung einer rückwirkenden Spezialbestimmung

Der Tiroler Landesgesetzgeber wollte sich auf die Streitfrage, ob das gängige Instrumentarium der BAO (und der der BAO insoweit weitestgehend entsprechenden landesgesetzlichen Abgabenverfahrensvorschriften) eine Wiederaufnahme in derartigen Fällen ermöglicht, gar nicht einlassen und hat die in der Einleitung bereits vorgestellte Bestimmung des § 226a Tir. LAO geschaffen (und mit rückwirkender Kraft versehen)¹⁵⁾.

6.2. Erkenntnis des VfGH vom 22. 6. 2009, G 5, 6/09

Der VfGH kam im Erkenntnis vom 22. 6. 2009, G 5, 6/09,¹⁶⁾ zum Ergebnis, dass die durch § 226a Tir. LAO eingeführte spezielle Regelung der Wiederaufnahme für EuGH-Urteile sich sachlich nicht rechtfertigen lässt. Der VfGH hat u. a. ausgeführt:

*„Jedenfalls hinsichtlich innerstaatlicher Entscheidungen vertritt die [Tiroler] Landesregierung eine Auslegung des Vorfragentatbestandes (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO, § 226 Abs. 1 lit. c TLAO), die nicht dem im österreichischen Recht bisher üblichen Verständnis dieses Wiederaufnahmegrundes entspricht. Sie vermochte keine Nachweise dafür anzuführen, dass der Vorfragentatbestand so auszulegen wäre, dass das Hervorkommen einer Entscheidung eines (innerstaatlichen) Höchstgerichtes eine Berechtigung zur Wiederaufnahme all jener (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren vermittelt, in denen die gleiche Rechtsfrage abweichend beantwortet worden war. Auch die von der Tiroler Landesregierung zitierten Literaturstellen können diesen Nachweis nicht erbringen. Bereits zu der mit § 303 Abs. 1 lit. c BAO gleich lautenden Vorgängerbestimmung des § 24 Abs. 1 Z 3 Abgabenrechtsmittelgesetz, BGBl. Nr. 60/1949, hat der Verwaltungsgerichtshof in VwSlg. 644 F/1952 (unter Berufung auf Art. 130 B-VG) zu Recht erkannt, dass eine Vorfrage nicht durch ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes entschieden werden kann, das in einem anderen, wenn auch rechtlich gleich zu beurteilenden Fall ergangen ist. Von diesem Verständnis ist weder die spätere Rechtsprechung noch der Gesetzgeber abgegangen. Diese Interpretation entspricht im Übrigen auch der Auslegung des Vorfragentatbestands nach dem AVG und in der ZPO. Dies ergibt sich unmissverständlich aus der bereits im Prüfungsbeschluss wiedergegebenen Literatur und Judikatur (zusätzlich zu der im Prüfungsbeschluss bereits zitierten Judikatur siehe etwa auch VfGH 14. 9. 2005, 2005/08/0148, und die darin zitierte Literatur, ferner VfGH 28. 5. 2002, 97/14/0053, m. w. N.). Unabhängig von der Frage der Parteienidentität scheint die Tiroler Landesregierung zu übersehen, dass als Vorfrage nur eine Frage in Betracht kommt, zu deren verbindlicher Beantwortung die entscheidende (Abgaben-)Behörde im konkreten Verfahren sachlich nicht zuständig ist (insb. Stoll, BAO-Kommentar Band 2 [zu § 116 BAO], 1322, m. w. N.; ausführlich Hengstschläger, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁹, Rz. 283; Antonioli/Koja, *Allgemeines Verwaltungsrecht*⁹, 83; Ritz, *BAO-Kommentar*⁹, § 116 Rz. 1). Davon kann aber im vorliegenden Fall, in dem die zuständigen Gemeindebehörden (lediglich) die Frage zu beantworten hatten, ob die*

¹⁵⁾ Hinsichtlich der Gründe, warum auch die Rückwirkung verfassungswidrig ist, siehe im Erkenntnis selbst.

¹⁶⁾ AnwBl 2009, 401.

Gemeinden Getränkesteuer auf Umsätze von alkoholischen Getränken in der Gastronomie erheben durften, nicht die Rede sein.

Letztlich räumt auch die Tiroler Landesregierung ein, dass § 226a TLAO ein ‚spezieller Tatbestand‘ ist, der im Hinblick auf das EuGH-Urteil in der Rs. C-491/03, Hermann, geschaffen wurde, um den Gemeinden die ‚Nacherhebung‘ der Getränkesteuer in der Gastronomie zu ermöglichen. Dass dies auf der Basis des bisherigen Rechts nicht möglich gewesen wäre, ergibt sich auch aus § 226a Abs. 2 leg. cit.: Ohne die dort normierte Ausschaltung des § 230 Abs. 2 leg. cit. hätte die Folgejudikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Nacherhebung der Getränkesteuer im Rahmen einer Wiederaufnahme nach § 226 TLAO jedenfalls verhindert.

Damit aber ist die im Prüfungsbeschluss aufgeworfene Frage zu klären, ob es im Lichte des Gleichheitssatzes sachlich gerechtfertigt ist, Entscheidungen des EuGH bei der Wiederaufnahme vollkommen anders zu behandeln als Entscheidungen innerstaatlicher Höchstgerichte. Eine solche Rechtfertigung könnte sich – so nahm der Gerichtshof im Prüfungsbeschluss an – allenfalls aus den Besonderheiten des Gemeinschaftsrechts und der speziellen Qualität von EuGH-Urteilen ergeben.

Tatsächlich beruft sich die Landesregierung zur Rechtfertigung auch auf die Rechtsnatur von EuGH-Urteilen: Sie führt ins Treffen, dass Urteilen des EuGH nach Gemeinschaftsrecht eine Wirkung zukomme, die die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts sicherstellt. Damit ist die Landesregierung nur insofern im Recht, als nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dessen Urteile verpflichtend in allen offenen Verfahren zu beachten sind. Aus der Rechtsprechung des EuGH folgt aber gleichzeitig, dass die Wirkung seiner Entscheidungen nicht auch generell die Pflicht zur Beseitigung entgegenstehender innerstaatlicher Entscheidungen beinhaltet. Insoweit ist nach der Judikatur des EuGH vielmehr den Mitgliedstaaten Autonomie bei der Ausgestaltung ihres Verfahrensrechts eingeräumt (EuGH 1. 6. 1999, Rs. C-126/97, Eco Swiss China Time, Rn. 46 f.; 16. 3. 2006, Rs. C-234/04, Kapferer, Rn. 20). Das Gemeinschaftsrecht ‚verlangt nicht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen‘ (EuGH 13. 1. 2004, Rs. C-453/00 Kühne & Heitz, Rn. 24; auf die Sonderkonstellationen der gemeinschaftsrechtlichen Wiederaufnahmepflicht für den von der Verletzung der Vorlagepflicht betroffenen Rechtsstreit ist hier nicht einzugehen, weil die in Prüfung gezogene Regelung über diese Sonderkonstellation weit hinausgeht).

Entgegen der Auffassung der Landesregierung bildet daher die Rechtsnatur von Entscheidungen (Judikaturänderungen) des EuGH keine Rechtfertigung dafür, die Rechtskraft in einem größeren Ausmaß als bei Entscheidungen anderer Gerichte zu durchbrechen; auch das rechtsschöpferische Element der Entscheidungen bildet keine Grundlage für eine derartige Differenzierung.“

Darüber hinaus hält der VfGH der Tiroler Landesregierung vor, dass sie keine sachliche Rechtfertigung für die durch § 226a Tir. LAO getroffene Sonderregelung aufzeigen könne.

„Zum einen ist diese Bestimmung, wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt und auch von der Tiroler Landesregierung selbst eingeräumt wird, allein zu dem Zweck geschaffen worden, den Gemeinden die Wiederaufnahme des Verfahrens in den die Gastronomie betreffenden Getränkesteuerfällen nach dem EuGH-Urteil Hermann zu ermöglichen, somit für eine Konstellation, in der die Wiederaufnahme jedenfalls nicht der ‚Durchsetzung‘ von Gemeinschaftsrecht dient: Eine Besteuerung von Getränkeumsätzen in der Gastronomie ist nach dem erwähnten Urteil nach Gemeinschaftsrecht zwar zulässig, aber keinesfalls gemeinschaftsrechtlich geboten, oder – anders formuliert: Die Nichterhebung der Getränkesteuer im Rahmen der Gastronomie war keinesfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Dies wird letztlich von der Landesregierung auch nicht bestritten. Inwiefern das ‚Interesse des Gemeinschaftsrechts‘ an einer richti-

gen Auslegung so geartet ist, dass es großzügigere Möglichkeiten der Wiederaufnahme als im innerstaatlichen Kontext rechtfertigt, ist für den Verfassungsgerichtshof aber nicht erkennbar. Auch an der richtigen Anwendung der innerstaatlichen Rechtsordnung besteht ein solches ‚Interesse‘, das bei der Regelung von Wiederaufnahmegründen mit dem Interesse an der Rechtssicherheit abzuwägen ist. Die von der Tiroler Landesregierung für möglich erachtete verfassungskonforme Interpretation der Vorschrift hätte hingegen gerade zur Konsequenz, dass die vom Gesetzgeber erklärtermaßen rückwirkend beabsichtigte Durchsetzung der Rechtsauffassung des EuGH-Urteils Hermann letztlich nicht in Betracht käme, weil die Wiederaufnahme in verfassungskonformer Interpretation stets als gesetzwidrig angesehen werden müsste.

Der Gerichtshof kann es dahingestellt sein lassen, ob in besonderen Fällen, in denen das Gemeinschaftsrecht (ein EuGH-Urteil) es ausnahmsweise gebietet, auch die Rechtskraft eines Bescheides (von Bescheiden) zu durchbrechen, dies – bei Fehlen einer spezielleren Norm – de lege lata mit Hilfe einer Wiederaufnahme auf der Basis des Vorrangtatbestandes möglich ist.“

Der VfGH hat demzufolge mit diesem Erkenntnis § 226a Tir. LAO (und Art. II der Novelle LGBl. Nr. 18/2007, mit dem eine Rückwirkung angeordnet worden war) als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung trat mit dem Ablauf des Tages der Kundmachung (23. 7. 2009 gem. LGBl. Nr. 59/2009) in Kraft.

6.3. Weichenstellung auch für andere Bundesländer

Mit diesen Ausführungen des VfGH waren aber auch bereits (in mehrfacher Hinsicht) die Weichen dafür gestellt, dass in den anderen Bundesländern (auch ohne eine mit der Tiroler Spezialbestimmung vergleichbare gesetzliche Regelung) eine Wiederaufnahme, die sich auf das EuGH-Urteil in der Rs. *Hermann* stützt, aufgrund des gängigen (weitestgehend mit der BAO übereinstimmenden) Wiederaufnahmearbiters der jeweiligen Landesabgabenordnungen nicht zulässig ist. Schlicht und einfach nicht nachvollziehbar ist es (gewesen), dass die zuständigen Abgabenbehörden partout nicht einsehen wollten, dass zwar die Einhebung einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke u. U. gemeinschaftswidrig sein kann, nie und nimmer aber die Nichterhebung von Getränkesteuer auf alkoholische Getränke.¹⁷⁾

7. VwGH zur Frage der (Un-)Zulässigkeit einer Wiederaufnahme

7.1. Erkenntnis vom 21. 9. 2009, 2008/16/0148

Nach dieser Weichenstellung durch den VfGH im Erkenntnis vom 22. 6. 2009, G 5, 6/09, war es nur mehr eine Frage der Zeit, bis auch der VwGH (in concreto zur Wr. AO) eine letztinstanzliche Entscheidung, die in Sachen Getränkesteuer die Wiederaufnahme auf das Urteil des EuGH in Rs. *Hermann* stützte, mit dem Verdikt der Rechtswidrigkeit des Inhalts belegte.

Im nunmehr vorliegenden Erkenntnis vom 21. 9. 2009, 2008/16/0148, hat der VwGH u. a. ausgeführt:

7.2. Allgemeines zur Wiederaufnahme

„Gemäß § 235 Abs. 3 der Wiener Abgabenordnung (WAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u. a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

¹⁷⁾ Siehe *Arnold*, Die Geltendmachung verfassungs- bzw. gemeinschaftsrechtlicher Bedenken im Abgabenverfahren, SWK-Heft 12/2009, S 446 [S 454].

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur gleichlautenden Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig, durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. 11. 2007, 2006/13/0107; 23. 4. 1998, 95/15/0108; 30. 5. 1994, 93/16/0096; 24. 6. 1991, 90/15/0183; 17. 9. 1990, 90/15/0118, sowie Stoll, BAO, 2920). Tatsachen sind dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für den eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden (vgl. Stoll, a. a. O., 2920, und zum insoweit vergleichbaren § 69 AVG etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. 1. 2008, 2006/05/0232; 24. 4. 2007, 2005/11/0127; 16. 1. 2004, 2000/17/0022, sowie Thienel, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁴, 312).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. etwa das erwähnte hg. Erkenntnis vom 21. 11. 2007 und vom 6. 5. 2006, 2003/15/0016).

Die Wiederaufnahme dient nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. 2. 2008, 2008/13/0001; 9. 7. 1997, 96/13/0185; 14. 12. 1995, 94/15/0003). Eine andere rechtliche Beurteilung etwa durch den VwGH stellt keine neue Tatsache dar (vgl. das zu § 226 der Tiroler Landesabgabenordnung [TLAO] ergangene VwGH-Erkenntnis vom 25. 2. 1998, 98/14/0015).

Auch nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zum vergleichbaren § 69 AVG bildet das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel oder eine unrichtige rechtliche Beurteilung seitens der Behörde vorgelegen seien, ebenso wenig einen Grund zur Wiederaufnahme des Verfahrens wie etwa das nachträgliche Bekanntwerden von Entscheidungen des VfGH oder des VwGH, aus denen sich ergibt, dass die von der Behörde im abgeschlossenen Verfahren vertretene Rechtsauffassung verfassungs- oder gesetzwidrig war (vgl. das erwähnte VwGH-Erkenntnis vom 16. 11. 2004 sowie die Erkenntnisse vom 13. 9. 2004, 2000/17/0018, und 29. 9. 1997, 97/17/0257).“

7.3. Zur Tatbestandswirkung (neu hervorgekommene Tatsachen)

„Die belangte Behörde misst dem Urteil des EuGH vom 10. 3. 2005, Rs. C-491/03, Hermann, Tatbestandswirkung bei und stützt sich dabei auf Ehrke-Rabel, ÖStZ 2006, 510 ff., und ÖStZ 2006, 545 ff.).¹⁸⁾

¹⁸⁾ Anderer Ansicht z. B. Ehrke, EuGH-Vorabentscheidungsurteile als Grund für eine Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens? ÖStZ 2002, 293, bzw. Ehrke-Rabel, SWK-Heft 18/2005, S 577. Auf die letztzitierte Fundstelle hat sich auch der VfGH in seinem Prüfungsbeschluss zu § 226a Tir. LAO (II. 3.1.1.) bezogen.

Unter Tatbestandswirkung wird die Rechtswirkung etwa eines Bescheides verstanden, die ihrerseits als verwirklichter Sachverhalt dem Tatbestand einer Rechtsvorschrift entspricht, wenn somit das bloße Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Bescheides durch eine Rechtsvorschrift als Tatbestandsmerkmal für eine bestimmte Rechtsfolge vorgesehen ist (vgl. auch Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht⁸, 579, und Thienel, a. a. O., 236). Ein Tatbestandswirkung entfaltender Bescheid erzeugt diese Wirkung (konstitutiv) je nach der betreffenden Rechtsvorschrift mit seiner Wirksamkeit, seiner Rechtskraft oder seiner Vollstreckbarkeit. Eine ex tunc wirkende Aufhebung eines solchen Tatbestandswirkung entfaltenden Bescheides etwa durch den VwGH (wie sie im von der belangten Behörde zitierten Beitrag von Ehrke angesprochen wird) bildet nach der hg. Rechtsprechung einen Wiederaufnahmegrund wegen neu hervorgekommener Tatsache im darauf ‚aufbauenden‘ Verfahren (vgl. etwa die VwGH-Erkenntnisse 14. 1. 2009, 2007/04/0199, und 24. 11. 2000, 2000/19/0100, m. w. N., sowie Thienel, a. a. O., 312, m. w. N.). Ein solches Erkenntnis etwa des VwGH, mit dem ein Tatbestandswirkung entfaltender Bescheid aufgehoben wird, wirkt sich demnach auf den Sachverhalt des ‚anderen, darauf aufbauenden‘ Verfahrens aus.¹⁹⁾

Demgegenüber kommt einem Urteil des EuGH zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht in einem Vorabentscheidungsverfahren die Wirkung zu, eine bereits vorher bestehende Rechtslage zu klären (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 12. 2. 2008, Rs. C-2/06, Willy Kempter KG, Rn. 35). Es verschafft daher allenfalls eine neue rechtliche Erkenntnis, die zu einer anderen rechtlichen Würdigung eines verwirklichten Sachverhaltes führt, lässt aber den Sachverhalt (und auch etwa einen früheren, Tatbestandswirkung entfaltenden Bescheid) unberührt. Dass durch den Anwendungsvorrang des durch ein solches EuGH-Urteil ausgelegten Gemeinschaftsrechts ein nationales Gesetz mit den Worten der belangten Behörde ‚ersetzt‘ (richtig: eine nationale Bestimmung nicht angewendet) wird, vermag für sich noch keine Änderung der Sachverhaltsgrundlage zu bewirken. Die von der belangten Behörde bemühte ‚Erga-omnes-Wirkung‘ (zum Begriff siehe etwa Borchardt in Lenz, EG-Vertrag⁴, Rn. 55 bis 61 zu Art. 234) bedeutet noch nicht eine Änderung der Sachverhaltsgrundlage anderer Verfahren und somit keine neu hervorgekommene Tatsache, sondern betrifft – worauf die Beschwerdeführerin mit dem Begriff ‚Befolungsgebot‘ zutreffend²⁰⁾ hinweist – die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes in einem anderen Verfahren. Eine Tatbestandswirkung im oben dargelegten Sinn kommt einem solchen Urteil des EuGH nach Ansicht des VwGH im Beschwerdefall nicht zu.

Die belangte Behörde durfte den angefochtenen Bescheid daher nicht auf den in § 235 Abs. 3 WAO normierten Wiederaufnahmegrund neu hervorgekommener Tatsachen stützen.“

7.4. Zur Wiederaufnahme aufgrund einer nachträglich entschiedenen Vorfrage

„Die Beschwerdeführerin führt vorsichtshalber ins Treffen, auch eine Wiederaufnahme nach § 235 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 lit. c WAO wegen einer nachträglich entschiedenen Vorfrage wäre nicht rechtens gewesen.“

¹⁹⁾ „Tatbestand“ und „Tatsachen“ sind keine Synonyma. So umfasst z. B. die Tatbestandswirkung eines Steuerbescheides nicht die Tatsachen, welche die Grundlage der Besteuerung bilden (BGH 12. 1. 2006, IX ZB 29/04, DZWIR 2006, 247).

²⁰⁾ Aus der Beschwerde: „Urteile des EuGH in Verfahren nach Art. 234 EG betreffen jedoch die Auslegung von Gemeinschaftsrecht und nicht irgendwelche sachverhaltsbezogene Entscheidungen (die der EuGH im Bewusstsein seiner beschränkten Kompetenz ja jeweils den nationalen Gerichten überlässt). Urteile des EuGH i. S. d. Art. 234 und 249 EG schaffen daher ein gewisses Befolungsgebot, aber keine Tatbestandswirkung. Da in ihnen nur Rechtsfragen (betreffend die Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht) geklärt werden und keine Aussagen in Bezug auf den Sachverhalt (auf Tatsachen) getroffen werden, können Entscheidungen des EuGH auch unter dem hier behandelten Blickwinkel nach WAO (BAO) keinen Wiederaufnahmegrund darstellen. Die nationalen Gerichte haben Existenz und Inhalt eines Urteils des EuGH bei ihrer späteren Entscheidungsfindung als gegeben hinzunehmen, aber nicht ihre früheren Entscheidungsfindungen im Falle eines Widerspruchs von Amts wegen zu revidieren.“

*Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 22. 6. 2009, G 5/09 u. a., mit näherer Begründung ausgeführt, die Auslegung, dass das Hervorkommen einer Entscheidung eines innerstaatlichen Höchstgerichtes keine Berechtigung zur Wiederaufnahme all jener (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren nach dem Vorfragetatbestand vermittele, entspreche dem bisher üblichen Verständnis dieses Wiederaufnahmegrundes im österreichischen Recht. Der VwGH sieht keine Veranlassung, von dieser auch in der Rechtsprechung des VwGH vertretenen Ansicht (vgl. etwa die bei Stoll, a. a. O., 2929, und bei Walter/Thienel, *Verwaltungsverfahren P*, E 237 zu § 69 AVG, zitierte hg. Rsp.) abzugehen.*

*Der VfGH ist im erwähnten Erkenntnis vom 22. 6. 2009 aber auch davon ausgegangen, dass im Vorabentscheidungsverfahren ergangene Urteile des EuGH zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Vorfragetatbestandes des § 226 TLAO berechtigen (vgl. ebenso etwa Thienel, a. a. O., 315; Ritz, *BAO*³, Tz. 20 zu § 303; und Bauer in *Holoubek/Lang, Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht*, 283 ff.). Deshalb hat der mit jenem Erkenntnis aufgehobene § 226a TLAO nach Ansicht des VfGH einen eigenständigen, nur für solche EuGH-Entscheidungen anwendbaren Tatbestand geschaffen. Der VfGH verneint eine gemeinschaftsrechtliche Notwendigkeit, solche EuGH-Urteile anders als nationale höchstgerichtliche Entscheidungen zu behandeln (vgl. dazu auch jüngst wieder das Urteil des EuGH vom 3. 9. 2009 in der Rs. C-2/08, *Fallimento Olimpiclub Srl*, Rn. 22 und 23). Die vom VfGH darauf aufbauend ausgesprochene Verfassungswidrigkeit des § 226a TLAO setzt aber auch voraus, dass insoweit eine planwidrige Lücke, welche durch die im Schrifttum bisweilen erwähnte analoge Anwendung der Wiederaufnahmetatbestände auf solche EuGH-Urteile (vgl. etwa Thienel, a. a. O., 315: „wäre ... zu erwägen“; oder *Hengstschläger/Leeb, AVG, Rz. 23 zu § 69*) geschlossen werden müsste, nicht besteht.*

*Aus diesen dem erwähnten Erkenntnis des VfGH vom 22. 6. 2009 entnehmbaren Überlegungen sieht der VwGH im in Rede stehenden Urteil des EuGH vom 10. 3. 2005 (Rs. *Hermann*) keinen Wiederaufnahmegrund der entschiedenen Vorfrage i. S. d. § 235 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 lit. c WAO.*

Die belangte Behörde konnte den angefochtenen Bescheid deshalb auch nicht auf diesen Wiederaufnahmegrund stützen.“

7.5. Verböserungsverbot

Das Verböserungsverbot nach Änderung der Judikatur des VwGH (in concreto § 239 Abs. 2 Wr. AO; vgl. im Text bei FN 14) musste im VwGH-Erkenntnis angesichts dieser Begründung nicht mehr angesprochen werden.

8. Abgabenverwaltungsreformgesetz

8.1. Weiteranwendung bestimmter landesgesetzlicher Bestimmungen

§ 323a Abs. 3 BAO (eingefügt durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz – AbgV-RefG) enthält einen Katalog landesgesetzlicher Bestimmungen, die auch „nach dem 1. 1. 2010“²¹⁾ für vor dem 1. 1. 2010 entstandene Abgabenansprüche (weiter) anzuwenden sind.

Es sind dies in neun Ziffern die in den jeweiligen Bundesländern geltenden Rückzahlungssperrregelungen. Nur hinsichtlich des Bundeslandes Tirol wird darüber hinaus auch § 226a Tir. LAO (allerdings nur dessen Abs. 1) angeführt. Die Gesetzesmateria-

²¹⁾ Gemeint: nach dem 31. 12. 2009; vgl. FN 5.

lien²²⁾ formulieren mit entwaffnender Offenheit: „Die in § 323a Abs. 3 BAO genannten Bestimmungen sind für noch offene Getränkesteuer-Rückzahlungsverfahren bedeutsam.“ Als die Rückzahlungssperrgesetze der Länder am Prüfstand der Höchstgerichte des öffentlichen Rechts standen, haben wir allerdings gehört, dass es sich um allgemeingültige Bestimmungen handle, die nicht „spezifisch die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke“ betreffen.²³⁾

Wie aus dem oben zitierten Text des Erkenntnisses des VfGH G 5, 6/09 ersichtlich, hat die Tiroler Landesregierung eingeräumt, dass § 226a leg. cit. ein „spezieller Tatbestand“ ist, der in Hinblick auf das EuGH-Urteil in der Rs. C-401/03, *Hermann*, geschaffen wurde.

8.2. Fortgeltungsanordnung trotz bereits bekannten Prüfungsbeschlusses

Mit der zusätzlichen Anführung des § 226a Tir. LAO im Katalog des § 323a Abs. 3 BAO hat der Bundesgesetzgeber eine bemerkenswerte Respektlosigkeit gegenüber dem VfGH an den Tag gelegt. Die § 226a (Abs. 1) Tir. LAO betreffende Fortgeltungsanordnung wurde im Nationalrat am 26. 2. 2009 und im Bundesrat am 13. 3. 2009 ohne Wenn und Aber beschlossen, obwohl der Prüfungsbeschluss des VfGH vom 23. 1. 2009 zu dieser Gesetzesstelle schon seit 26. 1. 2009 bekannt war. Eine Fortgeltungsanordnung (nur) „nach Maßgabe des Ergebnisses des anhängigen Gesetzesprüfungsverfahrens“ wurde von den gesetzgebenden Organen nicht bedacht. Formal betrachtet ist die (in die Zukunft weisende) Übergangsbestimmung des § 323a Abs. 3 BAO mit Ablauf des 25. 3. 2009 in Kraft getreten. Die spätere Aufhebung des (gesamten) § 226a Tir. LAO hat m. E. insoweit der Weitergeltungsanordnung in § 323a Abs. 3 Z 7 BAO die Grundlage entzogen. Sollte sich eine Tiroler Verwaltungsbehörde im Jahr 2010 auf die („bundesgesetzlich in Kraft gesetzte“) Bestimmung des § 226a Abs. 1 Tir. LAO stützen, so ist natürlich eine Aufhebung dieser rezipierten Gesetzesstelle durch den nachfolgend mit Bescheidbeschwerde gem. Art. 144 B-VG befassten VfGH – sofern auch dieser die Vorfrage bejaht, dass § 226a Tir. LAO Abs. 1 ungeachtet seines Erkenntnisses aufgrund bundesgesetzlicher Anordnung ab 1. 1. 2010 wieder dem Rechtsbestand angehört – in einem amtswegig eingeleiteten Gesetzesprüfungsverfahren gewiss.²⁴⁾

²²⁾ ErlRV 38 BlgNR 24. GP, 15; siehe z. B. Kodex Steuergesetze⁴⁵ (2009) 1354.

²³⁾ Siehe z. B. VfGH 4. 12. 2003, 2003/16/0148: „Keine dieser Vorschriften stellt somit allein auf die Erstattung von Abgaben ab, deren Erhebung aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen rechtswidrig war, oder gar nur auf die Getränkesteuer für alkoholische Getränke. Der VfGH sieht sich nicht veranlasst, von dieser Auffassung abzugehen. Auch wenn die Rückzahlungssperrungen aus Anlass des EKW-Urteils eingeführt wurden, lassen sie nicht erkennen, dass ihr Anwendungsbereich auf die Getränkesteuer beschränkt wäre, wie dies von Arnold (Der EuGH zeigt die Grenzen für die Rückzahlungssperrregelungen der Länder auf, SWK 2003/S 744 ff.) behauptet wird. Lang hat unter Hinweis auf Anzeigenabgaben, Versteigerungsabgaben, Fremdenverkehrsbeiträge und die Vergnügungssteuer mit ausführlicher und überzeugender Begründung dargelegt (Die landesabgabenrechtlichen Rückzahlungssperrungen im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2. Oktober 2003, C-147/01, ÖStZ 2003, 462 ff., II 2.), dass die Rückzahlungssperrungen nicht spezifisch für die Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben maßgebend seien. Die von ihm aufgezeigten Beispiele ließen sich wohl noch durch weitere Landes- und Gemeindeabgaben, die nach dem MRG und dem WEG [? – gemeint vielleicht WGG] in die Betriebskosten einfließen und somit überwältzt werden, ergänzen.“ Kritisch N. Arnold, Getränkesteuer: Rückzahlungssperre gemeinschaftsrechtswidrig? ecolex 2003, 822; ders., Getränkesteuer: Ende in Sicht, Ges 2004, 38; zusammenfassend Stieglitz in Althuber/Toifl (Hrsg.), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 211 (234, 238). Aktuell siehe § 239a BAO i. d. F. AbgVRefG (i. V. m. § 323 Abs. 23 letzter Satz BAO).

²⁴⁾ Empfehlenswert ist natürlich eine Streichung des zitierten § 226a Abs. 1 Tir. LAO durch den Bundesgesetzgeber im Zuge der nächsten Novellierung der BAO. Aus einer Aufhebung folgt allerdings „nicht unbedingt“, dass diese Vorschrift auch vor Aufhebung in Geltung gestanden ist (VfGH 1. 12. 1999, G 128/98, V 65/98, VfSlg. 15.671, unter Hinweis auf VfSlg. 2746/1954).