

GETRÄNKESTEUER: ENDE IN SICHT

Der EuGH hat mit Urteil vom 2.10.2003, C 147/01, *Weber's Wine World ua*, über die Zulässigkeit der so genannten Rückzahlungssperrgesetze der Länder in Sachen Getränkesteuer entschieden. Die wesentlichen Aspekte hat er allerdings der Würdigung des nationalen Gerichts übertragen.¹⁾ Das erste Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, in dem die Fragen umfassend geklärt und die weitere Vorgangsweise skizziert werden, liegt nunmehr vor.

NIKOLAUS ARNOLD

1. Bisherige Entwicklung

Mit Urteil vom 9.3.2000, C-437/97, *Evangelischer Krankenhaussverein*, hat der EuGH erkannt, dass die österreichische Getränkesteuer auf alkoholische Getränke, mit Art 3 Abs 2 VerbrauchSt-RL in Widerspruch steht. Die Urteilswirkungen für die Vergangenheit wurden dahingehend beschränkt, dass sich nur derjenige auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit berufen kann, der Ansprüche hinsichtlich solcher Abgaben geltend macht, die vor dem 9.3.2000 entrichtet wurden oder fällig geworden sind, wenn er vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt hat. Zur Einschränkung des erwarteten Rückforderungspotenzials haben die Länder – in zeitlich unmittelbarem Zusammenhang mit der Verkündung des genannten Urteils²⁾ – (teilweise in der gesetzlichen Ausgestaltung von einander abweichende) Regelungen in ihre Landesabgabenordnungen eingeführt, denen zufolge die Rückerstattung oder Kompensation von zu Unrecht erhobenen Abgaben insoweit nicht zu erfolgen hat, als die betroffene Abgabe auf einen anderen überwält wurde.

Die nachträgliche Einführung (rückwirkender) Beschränkung stieß beim VfGH auf keine verfassungsrechtlichen Bedenken.³⁾ Der VfGH legte dem EuGH mit Beschluss vom 23.3.2001⁴⁾ die Frage der gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit derartiger Regelungen zur Vorabentscheidung vor. Der EuGH erkannte mit Urteil vom 2.10.2003, C-147/01, *Weber's Wine World ua*, wie folgt:

„1. Der Erlass einer Regelung wie der Wiener Abgabenordnung durch einen Mitgliedstaat, durch die das Verfahren zur Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge verschärft wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nach dem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, verstößt nur dann gegen dieses Recht, nämlich gegen Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG), wenn diese Regelung

spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen.

2. Die gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge stehen einer innerstaatlichen Regelung entgegen, die – was das nationale Gericht zu prüfen hat – die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen festgestellt würde, zu der die Erstattung dieser Abgabe führen würde.

3. Das Äquivalenzprinzip steht einer innerstaatlichen Regelung entgegen, nach der das Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind. Es ist Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben.

1) Siehe bereits N. Arnold, *ecolx* 2003, 882 ff.

2) Salzburg am 14.12.1999, LGBl 112/1999, § 182a; Tirol am 11.1.2000, LGBl 1/2000, § 187a; Burgenland am 18.1.2000, LGBl 6/2000, § 187a; Niederösterreich am 31.1.2000, LGBl 3400-7, § 186a; Steiermark am 29.2.2000, LGBl 13/2000, § 186; Vorarlberg am 29.2.2000, LGBl 9/2000, § 106a; Wien am 2.3.2000, LGBl 9/2000, § 185; Oberösterreich am 8.3.2000, LGBl 19/2000, § 186a; die Kärntner LAO wurde erst mit Gesetz vom 12.7.2000, LGBl 54, § 188a, geändert.

3) VfGH 29.11.2000, B 1735/00, VfSlg 16.022/2000; Bachtl, *ecolx* 2001, 69; Fraberger, *ÖStZ* 2001/4.

4) EU 2001/0007-7, 0008-9, 0009-7, 0010-6.

4. Das Effektivitätsprinzip steht innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Verwaltungspraxis entgegen, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, dass sie allein aufgrund der Abwälzung der Abgabe auf Dritte eine Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung aufstellen.“

2. Das VwGH-Erk vom 4.12.2003, 2003/16/0148

Es ist Sache des nationalen Gerichts, den von ihm festgestellten Sachverhalt unter das vom EuGH konkretisierte Gemeinschaftsrecht zu subsumieren.⁵⁾ Üblicherweise ist der Ausgang des innerstaatlichen Verfahrens nach Vorliegen des EuGH-Urteils absehbar. Im konkreten Fall hat der EuGH jedoch zahlreiche Zweifelsfragen (die man durchaus konträr beantworten kann) der Beurteilung durch das nationale Gericht (dh den VwGH) übertragen. Das mit Spannung erwartete erste Erkenntnis des VwGH liegt nunmehr vor. Die Entscheidung erging zeitlich sehr kurz nach Vorliegen des EuGH-Urteils und – obgleich der vorliegende Fall offenbar die WAO betrifft – mit Allgemeingültigkeit für alle Landesabgabenordnungen. Das Höchstgericht hat den Abgabenbehörden und Abgabepflichtigen auch gleich einen (obgleich natürlich keine Bindungswirkung entfaltenden) „Leitfaden“ für die weitere Vorgehensweise mitgegeben.

Der VwGH sieht die Rückzahlungssperren – obgleich er eingangs selbst ausführt, dass diese von den Ländern eingeführt wurden „[u]m das daraus resultierende Rückforderungspotenzial einzuschränken“ – nicht als Regelungen an, die spezifisch die Abgabe betreffen, die Gegenstand des EuGH-Urteils war.⁶⁾ Er folgt *Lang*,⁷⁾ wonach auch Anzeigenabgaben, Versteigerungsabgaben, Fremdenverkehrsbeiträge und Vergnügungsteuer umfasst seien und ergänzt dies noch durch die Landes- und Gemeindeabgaben, die nach dem MRG und dem WEG in die Betriebskosten einfließen und solcherart überwältigt würden. Er setzt damit seine bereits im Beschluss vom 23.3.2001 angedeutete Ansicht, die Rückzahlungssperre beziehe sich allgemein auf die Erstattung von Abgaben und nicht konkret auf die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke, fort. Formal gesehen ist dies – je nach Begriffsauslegung⁸⁾ – richtig, rechtsstaatlich aber jedenfalls unbefriedigend. Dem Gesetzgeber wird es dadurch ermöglicht, EuGH-Urteile (zumindest bei all jenen Abgaben, bei denen es zu einer Überwälzung kommen kann) durch eine „Anlassfallgesetzgebung“ zu unterlaufen. Diese „Anlassfallgesetzgebung“ dürfte sogar zum Zweck der Vermeidung der Rückzahlung einer konkreten (gemeinschaftsrechtswidrigen) Abgabe eingeführt werden, soweit sie nur ihrem formalen Anwen-

dungsbereich nach auch andere Abgaben, mögen diese auch gar nicht (wie die meisten Landesabgaben) Gegenstand gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben oder vom Aufkommen her vernachlässigbar sein, betrifft.

Nach einigen Abgabenordnungen findet die Rückzahlungssperre keine Anwendung, soweit dem Abgabepflichtigen die Anlassfallwirkung für eine vom VfGH als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt. Bereits von Verfassung wegen kann der VfGH die Anlassfallwirkung auch ausdehnen.⁹⁾ Der EuGH sah die Möglichkeit einer Verletzung des Äquivalenzprinzips als gegeben an, es sei aber Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich nur den Klägern (Beschwerdeführern) die Anlassfallwirkung zukomme und ob die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundene Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von gemeinschaftsrechtswidrigen Abgaben. Nach Ansicht des VwGH gehen das Gemeinschaftsrecht und das innerstaatliche Recht der Republik Österreich von zwei völlig unterschiedlichen Auffassungen über die Wirkung höchstgerichtlicher Entscheidungen aus. Im innerstaatlichen Verfahren stelle die Rückwirkung einer normaufhebenden höchstgerichtlichen Entscheidung den Ausnahmefall dar, im EuGH-Verfahren sei sie der Regelfall.¹⁰⁾ Da es sich „beim innerstaatlichen Verfahren einerseits und beim EuGH-Verfahren andererseits um keine miteinander vergleichbare Verfahren“ handle, „seien die Voraussetzungen für die Anwendung des Äquivalenzgrundsatzes im Beschwerdefall nicht gegeben“. Auf den Problemkreis, dass der VfGH die Anlassfallwirkung ausdehnen kann und sogar auf rechtskräftig entschiedene Fälle erstreckt hat,¹¹⁾ geht der VwGH nicht näher ein.

Nach dem Effektivitätsprinzip darf die Ausübung der von der Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert

5) Vgl *Borchardt* in *Lenz* (Hrsg), EG-Vertrag², 1730.

6) Zur Unzulässigkeit derartiger Bestimmungen siehe EuGH 2.10.2003, C-147/01, *Weber's Wine World*, Rn 86, unter Hinweis auf EuGH 29.6.1988, RS 240/87, *Deville*, Rn 13; 9.2.1999, C-343/96, *Dilexport*, Rn 38, 39; 11.7.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Rn 36.

7) ÖStZ 2003, 462 ff.

8) Zur unterschiedlichen Verwendung der Worte „speziell“ und „spezifisch“ in der EuGH-Judikatur siehe *W.-D. Arnold*, SWK 2004, Heft 2, in Druck.

9) Art 140 Abs 7 bzw 139 Abs 6 B-VG.

10) Der VwGH folgt hier *Ehrke* in ihrem im Zeitpunkt der Entscheidung noch in Druck befindlichen Artikel aus der Rechts- und Finanzierungspraxis der Gemeinden 2003/04, 158 ff.

11) VfGH zur Mindestkörperschaftsteuer 24.1.1997, G 388/96 ua, VfSlg 14.723/1997.

werden. Der VwGH hegt keine Bedenken, dass bei der Rückzahlungssperre das Effektivitätsprinzip verletzt werden könnte, „zumal stets ausdrücklich die amtswegige Beweisaufnahme vorgesehen ist.“ Insbesondere schließe die jeweilige Anordnung, dass amtsbekannte Umstände auch zugunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen seien, eine Auferlegung der Beweislast an den Abgabepflichtigen aus. Ein den gesetzlichen Anforderungen entsprechendes Beweisverfahren gewährleiste, dass nicht von einer vermuteten Überwälzung oder gar Bereicherung ausgegangen werden könne, deren Nichtvorliegen der Abgabepflichtige beweisen müsste.

Zusammenfassend steht sohin fest, dass der VwGH gegen die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit der nachträglichen Einführung der Rückzahlungssperren in den Landesabgabenordnungen keine Bedenken hat.

3. Weitere Vorgehensweise

Der VwGH wird voraussichtlich¹²⁾ sämtliche angefochtenen Bescheide beheben, da Fragen der Überwälzung der Getränkesteuer und der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen zumeist nicht, zumindest nicht in einem dem Effektivitätsprinzip entsprechenden Beweisverfahren, geklärt wurden. Nur in den (sachverhaltsmäßig wohl kaum anzutreffenden) Fällen, in denen vollkommen unstrittig ist, dass es zu einer vollständigen Überwälzung der Getränkesteuer und zu keinen sonstigen Nachteilen für den Abgabepflichtigen (etwa Absatz- und Gewinnrückgang) gekommen ist, wäre eine Bestätigung des angefochtenen Bescheides denkbar. Die meisten Fälle, die nicht beim VwGH anhängig sind, wurden von den Abgabenbehörden bereits (tw auch nur auf informellem Wege oder rein faktisch) unterbrochen. Erfolgte die Unterbrechung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ist das Verfahren (je nachdem bis zu welchem Zeitpunkt es unterbrochen wurde) von Amts wegen fortzusetzen.¹³⁾ Ging die Aussetzung der Entscheidung über eine eingebrachte Berufung von der Abgabenbehörde erster Instanz aus, sollte – je nachdem, wie diese Aussetzung formuliert war – ein Antrag auf Fortsetzung gestellt werden.¹⁴⁾

Im fortgesetzten Abgabenverfahren ist in einem ersten Schritt zu klären, ob oder inwieweit es zu einer Überwälzung der Getränkesteuer gekommen ist. Der VwGH verweist diesbezüglich ausdrücklich auf die Unbegrenztheit der Beweismittel und darauf, dass auch makroökonomische Analysen herangezogen werden können.¹⁵⁾ Zu beachten ist allerdings, dass die Angebots- und Nachfrageelastizitäten je nach Getränkeart, Gewerbetyp, Region, Besteuerungszeitpunkt

und einzelbetrieblichen Merkmalen differieren.¹⁶⁾ Wesentliche Beweismittel werden neben Kalkulationsunterlagen¹⁷⁾ auch die tatsächlich bezahlten Endverbrauchspreise sein, wobei zur Klärung von Überwälzungsfragen das gesamte Warenangebot an alkoholischen Getränken während des gesamten Rückzahlungszeitraums zu beachten ist, da kurzfristige Preisreduktionen das Ergebnis verzerren könnten. Abweichungen des Rohaufschlages von Durchschnittsbetrachtungen (etwa dem WIFO-Gutachten) können ein Gradmesser für die Überwälzung sein, wobei bei Besonderheiten auch auf andere Beweismittel, etwa Parteienvernehmung, Stellungnahmen von Fremdenverkehrsverbänden etc zurückzugreifen ist.

In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, inwieweit die Getränkesteuer zu einem Absatz- bzw Gewinnrückgang geführt hat. Der Abgabepflichtige wird hier den Ausführungen des Höchstgerichtes zufolge darzulegen haben, wie stimulierend bei ihm vorgenommene Dauer-Preissenkungen auf den Umsatz gewirkt haben. Anhand dieser Ergebnisse werde die Behörde in der Lage sein, Rückschlüsse auf die tatsächlich eingetretene Bereicherung zu gewinnen. Obgleich nicht ausdrücklich angesprochen, können die Auswirkungen wohl in vielen Fällen am einfachsten mit einem Vergleich des Absatzes und der Gewinnspannen vor und nach Abschaffung der Getränkesteuer eruiert werden.

Der VwGH legt die Prüfung als zweistufiges Verfahren an. Die Formulierung¹⁸⁾ erweckt den Eindruck, als müssten beide Voraussetzungen kumulativ vorliegen, um einen Rückerstattungsanspruch geltend machen zu können. Genau das Gegenteil ist der Fall. Eine Regelung, die eine „Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen festgestellt werden würde“¹⁹⁾ verstößt gegen Gemeinschaftsrecht. Dies bedeutet, dass die Rückerstattung nur dann verweigert werden darf, wenn (abgesehen

12) Vgl bereits Pressemitteilung VwGH vom 3.10.2003.

13) Vgl beispielsweise § 216 Abs 2 WAO.

14) Vgl § 216 Abs 3 WAO.

15) Das Höchstgericht verweist auf das vom BMF in Auftrag gegebene WIFO-Gutachten hin; siehe bereits FJ 2001, 33 ff. Die Beweismittel sind naturgemäß nicht auf dieses Gutachten (das darüber hinaus nicht für ein konkretes Verfahren erstattet wurde) beschränkt.

16) So der VwGH unter Hinweis auf *Winner*, ÖStZ 2001/5.

17) VwGH unter Hinweis auf *N. Arnold*, *ecolex* 2003, 882 ff [884].

18) „Lässt sich so eine Überwälzung ziffernmäßig bestimmt feststellen, so ist in einem weiteren Schritt die Feststellung erforderlich, inwieweit die Getränkesteuer allenfalls zu einem Absatz- und Gewinnrückgang geführt hat.“

19) EuGH 2.10.2003, C-147/01, *Weber's Wine World ua*, Spruchpunkt 2.; siehe auch Rn 99 („wirtschaftlicher Schaden“).

davon, dass eine Klage oder ein sonstiger Rechtsbehelf vor dem 9.3.2003 eingelegt werden musste) die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke überwält wurde und die Erstattung zur ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. Je nach Sachverhaltskonstellationen hat es daher auch zu einer (teilweisen oder gänzlichen) Rückerstattung zu kommen, wenn die Abgabe entweder (teilweise) überwält wurde oder aufgrund sonstiger Umstände (etwa negativer Auswirkungen auf den Absatz oder die Gewinnspanne) der Abgabepflichtige durch die Erstattung nicht ungerechtfertigt bereichert würde. In diesem Sinne ist das VwGH-Erk zu lesen.

Obleich auch der VwGH (wie bereits der EuGH) jeder Beweislastverteilung zu Lasten des Abgabepflichtigen eine Absage erteilt, sollten die Abgabepflichtigen durch entsprechendes Vorbringen, korrespondierende Beweisanträge und Offenlegung von Unterlagen (soweit vorhanden) im Rahmen der Mitwirkungspflicht für eine vollständige Information der Behörde Sorge tragen. Die im VwGH-Erk angesprochene Aufbewahrungspflicht gilt freilich nicht für allgemeine Kalkulationsunterlagen und betriebswirtschaftliche Berechnungen. Es war auch für den Abgabepflichtigen nicht absehbar, dass Kalkulationsunterlagen (etwa im Bereich der Gewinnspanne) noch benötigt werden. In diesen Teilbereichen wird man sich gegebenenfalls mit anderen Beweismitteln (etwa einer Parteienvernehmung) behelfen müssen. Indirekt bestätigt der VwGH aber, dass die Mitwirkungspflicht

des Abgabepflichtigen gerade bei der Rückerstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe nicht überspannt werden darf. Selbst dann, wenn der Abgabepflichtige über keinerlei Unterlagen mehr verfügt und etwa aufgrund der zwischenzeitlich verstrichenen Zeit über seine damaligen Berechnungen keine Angaben machen kann, ist die Abgabenbehörde damit von ihrer materiellen Prüfungspflicht nicht entbunden. Anders wäre der Fall gelagert, wenn der Abgabepflichtige über Berechnungen verfügt, die Einsichtnahme aber verweigert; ein derartiges Verhalten könnte im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu seinem Nachteil ausgelegt werden. Medienberichten zufolge hätten Finanzbehörden bereits angekündigt, die Prüfungen (aus Sicht der Abgabepflichtigen) extrem streng zu handhaben. Wie vom EuGH jüngst ausgesprochen, kann auch eine Verwaltungspraxis das Recht des Abgabepflichtigen auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben erheblich erschweren.²⁰⁾

Da die Berechnung eines konkreten Betrages, der überwält wurde bzw hinsichtlich dessen der Abgabepflichtige im Fall der Rückerstattung ungerechtfertigt bereichert wäre, so gut wie unmöglich scheint, werden die meisten Verfahren wohl mit der vom VwGH grundsätzlich gebilligten Schätzung enden. Ein Abschluss der zahllosen Getränkesteuer-Fälle scheint damit aber zumindest mittelfristig absehbar.

20) EuGH 9.12.2003, C-129/00, *Kommission/Italien*.

ZUV

ZEITSCHRIFT DER UNABHÄNGIGEN VERWALTUNGSENATE

Die ZUV informiert sowohl über standespolitische Anliegen als auch über die einschlägigen UVS-Rechtsbereiche: Verwaltungsstrafverfahren, Grundrechtsschutz bei verfahrensfreiem Verwaltungshandeln, Asylrecht, Vergaberecht und Grundverkehrsrecht.

Die Zeitschrift richtet sich an die juristische Öffentlichkeit mit Bezug zum Öffentlichen Recht wie etwa Behörden, Rechtsanwälte und Universitäten.

Jahresabonnement 2004 € 45,- zuzügl. Versandkosten

Bestellung unter Tel.: 01-610 77-315, Fax-Service: 01-610 77-589, e-mail: order@verlagoesterreich.at