

Europarechtliche Vorgaben / Sektorspezifische Wettbewerbsregulierung

## Telekommunikationsgesetz 2003

Ausgleichsanspruch des  
(Kfz-)Vertragshändlers nach § 24 HVertrG

Novelle 2003 zum  
Pensionskassengesetz

Auswirkung des Ausgleichs des Geschäftsinhabers auf die  
Stille Gesellschaft

Durchführungsverordnung zu den Art 81 und 82 EG führt zu  
Anpassungsbedarf im Kartellrecht

Energierrechtsreform  
Freier Strommarkt

Rückzahlungssperre gemeinschaftsrechtswidrig?  
Getränkesteuer

### ***Zinsgleitklauseln und kein Ende – séance ecolex***

Referenten: Kolba / Klauser / Leitner / Beclin / Wilhelm

Donnerstag, 11. 12. 2003, 14.00–17.00 Uhr, Juridicum Dachgeschoss, 1010 Wien

Kostenlose Teilnahme. Anmeldung: Tel 01/4277/34802,

E-mail: margarethe.mieselberger@univie.ac.at

## Getränksteuer: Rückzahlungssperre gemeinschaftswidrig?

NIKOLAUS ARNOLD

Der EuGH hat mit Urteil vom 2. 10. 2003 über die Frage der gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit der sog Rückzahlungssperrgesetze der Länder iS Getränksteuer erkannt. Das Urteil wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf.

### A. VORGESCHICHTE

Mit Urteil vom 9. 3. 2000, C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein*, hat der EuGH ausgesprochen,<sup>1)</sup> dass die in Österreich erhobene Getränksteuer auf alkoholische Getränke Art 3 Abs 2 VerbrauchSt-RL widerspricht. Gleichzeitig hat er die zeitliche Wirkung seines Urteils (Spruchpunkt 3) beschränkt. Es könne sich niemand auf Art 3 Abs 2 VerbrauchSt-RL berufen, um Ansprüche auf Rückerstattung von Getränksteuer auf alkoholische Getränke zu stellen, die vor Erlass des Urteils (9. 3. 2000) entrichtet oder fällig geworden ist, es sei denn, er hätte „vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt“.<sup>2)</sup> Aufgrund der großen Anzahl der anhängigen Verfahren und der befürchteten

finanziellen Auswirkungen der Rückzahlungsverpflichtung haben die Länder Regelungen in ihre Landesabgabenordnungen eingefügt, durch die eine Rückzahlung der Getränksteuer durch die Gemeinden verhindert werden solle.<sup>3)</sup> Obgleich diese Rückzahlungssperren auch auf vor den jeweiligen Novellen entstandene Steuerschuldverhältnisse anwendbar sind, hatte der VfGH (am Beispiel des § 185 WAO) keine verfassungsrechtlichen Bedenken.<sup>4)</sup>

Der Autor ist Rechtsanwalt in Wien und Partner der *ARNOLD* Rechtsanwalts-Partnerschaft (am Verfahren beteiligt).

- 1) Siehe bereits *N. Arnold*, *ecolex* 2000, 225 ff; zur weiteren Entwicklung auch *Griller*, *ZfV* 2001/369 uvam.
- 2) Zur Auslegung des Begriffs „Rechtsbehelf“ siehe die Zusammenfassung RdW 2002/173; vgl auch *Zorn*, *SWK* 2001, S 570; *Pircher/Püzl*, *SWK* 2001, S 588; *Kilches*, *ecolex* 2001, 142.
- 3) Vgl § 185 WAO; § 186a NÖ AO; § 186a OÖ LAO; § 186 Stmk LAO; § 182a Slbg LAO; § 187a TLAO; § 188a K-LAO; § 106a VlbG Abgabenverfahrensgesetz; § 187a Bgld LAO.
- 4) VfGH 29. 11. 2000, B 1735/00, VfSlg 16.022/2000; *Bachl*, *ecolex* 2001, 69; *Fraberger*, *ÖStZ* 2001/4.

Mit Beschluss vom 23. 3. 2001<sup>5)</sup> legte der VwGH dem EuGH (verkürzt gesagt) die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob Art 10 EG und das Urteil des EuGH vom 9. 3. 2000, C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein*, der Anwendung der auch auf vor der Kundmachung der Novelle zur WAO entstandene Steuerschuldverhältnisse anzuwendenden Bestimmung des § 185 Abs 3 WAO, wonach ein Rückzahlungsanspruch insoweit nicht besteht, als die Abgabe wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde, entgegen steht. Der Generalanwalt *Jacobs* erstattete am 20. 3. 2003 seine Schlussanträge.

## B. DAS URTEIL DES EUGH VOM

### 2. 10. 2003, C-147/01

#### 1. SPRUCH

„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 gemeinschaftsrechtswidrigen 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.

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. ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE UND SCHLUSSFOLGERUNGEN

Der EuGH bestätigt seine Rsp, dass der nationale Gesetzgeber nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofes grundsätzlich keine Verfahrensregel erlassen kann, die speziell die Erstattung der gemeinschaftswidrig erhobenen Abgabe verhindert.<sup>6)</sup> Es ist unbestreitbar, dass es sich bei den Rückzahlungssperregesetzen der Länder um eine Anlassfallgesetzgebung handelt.<sup>7)</sup> Nach Ansicht des EuGH erlaube dies aber noch nicht die Feststellung, dass die Rückzahlungssperre (konkret § 185 Abs 3 WAO) speziell die Ansprüche auf Erstattung der zu Unrecht erhobenen Steuer (Getränksteuer auf alkoholische Getränke) beschränken soll. Die Beantwortung dieser Frage überlässt der Gerichtshof allerdings letztlich dem VwGH. Dieser hat bereits im Beschluss auf Vorabentscheidung seine Ansicht zu erkennen gegeben, die Rückzahlungssperre (konkret § 185 WAO) beziehe sich allgemein auf die Erstattung von Abgaben und eben nicht konkret auf die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke. So richtig dies formal gesehen ist, so juristisch (und rechtsstaatlich) unbefriedigend wäre die Anwendung dieses Grundsatzes im konkreten Fall. Eine rein formale Betrachtungsweise würde es einem Normsetzer nämlich stets ermöglichen, Urteile des EuGH durch eine zwar dem Wortlaut nach allgemein gültige Regelung, die aber inhaltlich auf einen konkreten Fall abzielt, zu unterlaufen. Es bleibt insoweit zu hoffen, dass der VwGH die Entstehungsgeschichte dieser Regelung ebenso wie den sachlichen Anwendungsbereich und den Umstand, dass eine Parallelregelung in der BAO fehlt, würdigt.

Sowohl unter den Prämissen des Art 10 EG als auch des Effektivitätsprinzips bestätigt das Urteil, dass dem Einzelnen das Recht auf Erstattung von gemeinschaftswidrig erhobenen Abgaben zusteht. Als einzige Ausnahme dürfe ein Mitgliedstaat die Erstattung versagen, wenn er feststellt, dass die Abgabenlast in vollem Umfang von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde und (kumulativ!) die Erstattung an den Abgabepflichtigen dessen ungerechtfertigter Bereicherung mit sich bringt. Bei teilweiser Abwälzung besteht eine Verpflichtung, den nicht abgewälzten Betrag zu erstatten.<sup>8)</sup> Beweislastregeln zu Lasten des Abgabepflichtigen erteilt der Gerichtshof ebenso eine klare Absage wie Vermutungen dahingehend, das Vorliegen von Inklusivpreisen spreche für eine vollständige Abwälzung.<sup>9)</sup> Da die Getränkesteuer eine Selbstbemessungsabgabe ist, könne die Prüfung zwar nicht ohne Mitwirkung

5) EU 2001/0007-7, 0008-9, 0009-7, 0010-6; vgl auch *Ehrke*, ÖStZ 2002/382.

6) Urteil 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) Vgl nur beispielhaft die Gesetzesmaterialien zur WAO-Novelle; die Beilage 611/1999 des OÖ Landtags, 25. GP uvam; siehe auch die Ausführungen im Urteil Rn 89 zur WAO.

des betroffenen Abgabepflichtigen geführt werden, dies dürfe aber nicht dazu führen, dass dem Abgabepflichtigen – und sei es nur in der Verwaltungspraxis – eine Beweislast auferlegt werde und er quasi einen Gegenbeweis erbringen müsse. All dies habe aber das nationale Gericht im konkreten Verfahren zu prüfen.

§ 185 Abs 4 WAO bestimmt, dass die Rückzahlungssperre keine Anwendung findet, soweit dem Abgabepflichtigen die Anlassfallwirkung für eine vom VfGH als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt. Dem im Verfahren<sup>10)</sup> vorgebrachten Argument, dass damit das Äquivalenzprinzip verletzt ist, erkennt der EuGH grundsätzliche Berechtigung zu. 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 befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von gemeinschaftsrechtswidrigen Abgaben.

### C. AUSBLICK

Die Abgabenbehörden haben sich – in formularhafter (tw von den Gemeindeaufsichtsbehörden vorgegebener) Behandlung – idR auf das Argument zurückgezogen, der Abgabepflichtige habe Inklusivpreise verrechnet, wodurch die Abwälzung der Abgabenlast auf den Endverbraucher bewiesen sei. Sämtliche Beweisanträge über Kostenkalkulation, Konkurrenzsituation etc wurden zumeist überhaupt unbeachtet gelassen. Außerdem steht selbst dann, wenn die Abgabe auf Dritte abgewälzt wurde, nicht unbedingt fest, dass es zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen kommt.<sup>11)</sup> Da eine entsprechende Prüfung in jedem Einzelfall vorzunehmen wäre, eine solche aber unterblieben ist, ist eine Beurteilung der angefochtenen Bescheide durch den VwGH unmöglich<sup>12)</sup> und wird er diese daher schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufheben müssen. In den anhängigen Abgabenverfahren ist es – sofern noch nicht erfolgt – jedenfalls zweckmäßig, Beweisanträge zu stellen, die sich auch auf Kalkulation, Marktstrukturen und Konkurrenzsituation beziehen. Eine Beweislastverteilung zu Lasten des Abgabepflichtigen (auch durch Verwaltungspraxis) ist zwar unzulässig, entsprechend der vom EuGH anerkannten Mitwirkungspflicht wird die Abgaben-

behörde aber durchaus verlangen können, dass der Abgabepflichtige die maßgeblichen Unterlagen für die Kalkulation (Buchhaltung, Einkaufs- und Verkaufspreise) – soweit ihm solche zugänglich sind<sup>13)</sup> – offen legt und/oder auf sie verweist.

Wünschenswert wäre – mag der VwGH auch mit Bescheidenaufhebungen vorgehen – eine Klärung durch das Höchstgericht, ob die Rückzahlungssperren dem Äquivalenzprinzip widersprechen (liegt ein Verstoß vor, wären alle Beweisfragen hinfällig). Aufgrund der Differenzierungen in verschiedenen Abgabenordnungen<sup>14)</sup> und der dem VfGH von Verfassung wegen (Art 140 Abs 7 bzw 139 Abs 6 B-VG) jedenfalls zukommenden Möglichkeit der Ausdehnung der Anlassfallwirkung sprechen gute Argumente dafür, dass dem Äquivalenzprinzip nicht Genüge getan ist und eine Rückerstattung zu erfolgen hat.

- 
- 8) EuGH 14. 1. 1997, C-192/95 bis C-218/95, *Comateb ua*, Rn 20, 27, 28; 25. 2. 1988, RS 331/85, 376/85 und 378/85, *Bianco und Girard*, Rn 17.
- 9) Urteil Rn 110 ff mit Hinweis auf EuGH 9. 11. 1983, C-199/82, *San Giorgio*, Rn 14; 9. 2. 1999, C-343/96, *Dilexport*, Rn 48, 52, 54 und 21. 9. 2000, C-441/98, C-442/98, *Michailidis*, Rn 36 ff.
- 10) Vgl den Verhandlungsbericht von W.-D. Arnold, SWK 2003, S 58.
- 11) Urteil Rn 96, 98; EuGH 14. 1. 1997, C-192/95 bis C-218/95, *Comateb ua*, Rn 29; 21. 9. 2000, C-441/98, C-442/98, *Michailidis*, Rn 36 ff. Selbst das vom BMF in Auftrag gegebene WIFO-Gutachten geht davon aus, dass es von einer Reihe von Faktoren abhängt, ob eine Überwälzung erfolgen kann und erfolgt, vgl FJ 2001, 33 ff.
- 12) So auch die Pressemitteilung des VwGH vom 3. 10. 2003.
- 13) Vgl auch die diesbezüglichen Überlegungen in den Schlussanträgen des Generalanwaltes *Jacobs* vom 20. 3. 2003, Rn 53 ff bzw 73.
- 14) § 185 Abs 3 WAO, § 186a Abs 2 letzter Satz NÖ AO, § 186a Abs 3 OÖ LAO, § 186 Abs 4 Stmk LAO, § 182a Abs 2 Slbg LAO, § 187a Abs 3 TLAO, § 188 a Abs 2 K-LAO.

#### SCHLUSSSTRICH

*Eine (gänzliche) Rückzahlungssperre ist nur dann gemeinschaftsrechtlich zulässig, wenn die Abgabenbehörde in jedem Einzelfall (unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen) nachweist, dass die Abgabe auf einen Anderen (zur Gänze) überwälzt wurde und der Abgabepflichtige durch eine Erstattung ungerechtfertigt bereichert wäre.*