

# Rechts- und [RFG] Finanzierungspraxis der Gemeinden

## Schwerpunkt

## Getränkesteuer

### Beiträge

- 4 Getränkesteuerverfahren**  
Robert Koch
- 7 VwGH zur Getränkesteuerrückerstattung**  
Florian Preining
- 11 Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger**  
Peter Pilz
- 14 Investmentfonds – steuerliche Behandlung nach dem Budgetbegleitgesetz 2003**  
Helmut Moritz
- 20 Aktuelle Judikatur zur Gemeinde als Steuergläubiger**  
Otto Taucher
- 24 Stellung der Gemeinde im Mineralrohstoffgesetz**  
Josef Demmelbauer
- 29 Ressource Wasser – Liberalisierungsvorhaben der Europäischen Kommission**  
Winfried Pöcherstorfer
- 36 Bestandsvertragsrecht in Grundzügen**  
Andreas Riedler
- 44 Umschuldungspraxis – Varianten und Instrumente**  
Claudia Mader und Wolfgang Pyka

### Herausgeber

Robert Hink  
Reinhard Platzer

### Schriftleitung und Redaktion

Markus Achatz  
Peter Pilz

### Redaktion

Christoph Grabenwarter  
Ferdinand Kerschner  
Wolfgang Meister  
Klaus Rabel

ISSN 1727-0456

März 2004

# 01

MANZ 

 Österreichischer  
Gemeindebund

 kommunal  
KREDIT

 KC  
kommunal consult

Leitner+Leitner

# Getränkesteuerverfahren

## VwGH-Vorgaben zum Bereicherungsverbot für die „nächste Runde“ nach dem jüngsten EuGH-Urteil

RFG 2004/2

Abgabenordnung  
der LänderVwGH 4. 12. 2003,  
2003/16/0148;  
EuGH 9. 3. 2000,  
C-437/97Getränkesteuer;  
Bereicherungs-  
verbot;  
Rückzahlungs-  
sperre;  
Rückerstattungs-  
verfahren

Wie hilfreich ist die vom VwGH mit Erkenntnis 2003/16/0148 vorgenommene „Interpretation“ des zweiten EuGH-Urteils zur Getränkesteuer in der Praxis für jene Gemeinden, welche die verbliebenen offenen Verfahren aktiv zu Ende zu führen haben, und wie wird die Umsetzung auf Gemeindeebene erfolgen?

Von Robert Koch

### Inhaltsübersicht:

- A. Vorgeschichte zum aktuellen Erkenntnis
- B. Die Kernaussagen des VwGH
  - 1. Gleichheitsgrundsatz
  - 2. Treuepflicht
  - 3. Verfahrensrechtliche Grundsätze<sup>1)</sup>
  - 4. Inhaltliche Grundsätze
- C. Praktische Umsetzung der VwGH-Vorgaben
  - 1. Inhaltlicher Rahmen; Abwicklung des Ermittlungsverfahrens nach Art einer Checkliste?
  - 2. Zeitlicher Rahmen

### A. Vorgeschichte zum aktuellen Erkenntnis

Wie hinlänglich bekannt, hat der EuGH mit dem EKW-Urteil<sup>2)</sup> die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt und die Urteilswirkung auf – in der Folge innerstaatlich zwar weit ausgelegt – Rechtsbehelfsfälle beschränkt.

Zum Schutz der Länder und Gemeinden haben die Landesgesetzgeber auch im Sinne der ständigen EuGH-Rechtsprechung durchaus zulässige Verfahrensbestimmungen erlassen, um in derartigen Fällen grundsätzlich gebotene Steuerrückzahlungen weitestgehend hinten zu halten, falls solche zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Anspruchsberechtigten führen würden.

Wie kaum anders zu erwarten und nachdem auch kein Fall der *acte claire*-Doktrin vorgelegen hat, landete auch eines der österreichischen „Bereicherungsverbote“ (nämlich jenes der WAO) stellvertretend für gleichartige Bestimmungen der übrigen Bundesländer beim EuGH.

Der EuGH hat jedoch in seinem für Länder und Gemeinden grundsätzlich positiven Urteil C-147/01 vom 2. 10. 2003 einige sehr bedeutsame Fragestellungen der nationalen Rechtsauslegung überlassen, sodass der konkrete weitere Verfahrensgang anhängiger Abgabensachen sehr wesentlich von den Aussagen der innerstaatlichen Höchstgerichte – vor allem natürlich des VwGH – abhängt. Gerade aus diesem Blickwinkel erweisen sich die aus dem gegenständlichen VwGH-Erkenntnis 2003/16/0148 vom 4. 12. 2003 herauszulesenden Aussagen als ungewöhnlich bedeutsam und aktuell für Gemeinden und Gemeindeaufsichtsbehörden jedenfalls als absolut richtungsweisend.

### B. Die Kernaussagen des VwGH

#### 1. Gleichheitsgrundsatz

Wie bereits in seinem Vorabentscheidungsersuchen<sup>3)</sup> ausgeführt, hält der VwGH die in Rede stehenden Rückzahlungssperren weiterhin nicht spezifisch auf als gemeinschaftsrechtswidrig erkannte Abgaben (oder gar nur auf die Getränkesteuer) anwendbar, sodass er nach den Vorgaben des EuGH<sup>4)</sup> auch die rückwirkende Einführung derartiger Bestimmungen als gemeinschaftsrechtskonform beurteilen konnte, welche – nachdem es sich um ausnahmsweise Beschränkungen von aus der Gemeinschaftsrechtsordnung abgeleiteten subjektiven Rechten handelt – jedenfalls eng auszulegen sind.

#### 2. Treuepflicht

Der VwGH verweist auch klar auf die Pflicht der Mitgliedsstaaten, gemeinschaftsrechtlichen Ansprüchen zum Durchbruch zu verhelfen:<sup>5)</sup>

- Der nicht überwältzte Anteil der gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen (und bereits an die Behörde abgeführten) Abgabe ist dem Steuerpflichtigen rückzuerstatten – vorausgesetzt seine innerstaatliche Verfahrensposition lässt dies (noch) zu.<sup>6)</sup>
- Ein darüber hinaus gehender überwältzter Anteil wäre nur mehr insoweit zu erstatten, als die Erstattung nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Wirtschaftsteilnehmers führen würde. Folglich erstreckt sich die Erstattungspflicht hinsichtlich des überwältzten Anteils nur auf jenen Teil, insoweit aus der Überwälzung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe ein wirtschaftlicher Schaden zufolge eines (natürlich ausschließlich in der Überwälzung bedingten) Absatzrückganges erwachsen ist.

1) Vom VwGH entsprechend der EuGH-Rechtsprechung unter dem Begriff „Effektivitätsprinzip“ zusammengefasst.

2) EuGH 9. 3. 2000, Rs C-437/97.

3) VwGH 23. 3. 2000, 2000/16/0640 (Beschluss).

4) EuGH 2. 10. 2003, Rs C-147/01, RN 92: Nach dem „Äquivalenzprinzip“ dürfen Mitgliedstaaten Rückerstattungsverfahren für gemeinschaftsrechtswidrige Abgaben nicht ungünstiger als jene Verfahren gestalten, welche ausschließlich auf innerstaatlichem Recht beruhen.

5) Art 5 EG-Vertrag (Vereitelungsverbot).

6) Vorliegen eines Rechtsbehelfsfalles, kein rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren usw.

### 3. Verfahrensrechtliche Grundsätze<sup>7)</sup>

- Die Verwaltung darf keine Überwälzungsvermutung aufstellen und so dem Abgabepflichtigen die Beweislast auferlegen, dass er die Abgabe nicht auf Dritte abgewälzt hätte.<sup>8)</sup>
- Bei der Klärung der Sachverhaltsfragen im jeweiligen Einzelfall<sup>9)</sup> gilt unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände bei amtswegiger Beweisaufnahme der Grundsatz der freien Beweiswürdigung mit der Pflicht der Abgabenbehörde, auch amtsbekannte Umstände zugunsten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.
- Allein aus dem Umstand, dass die Steuer auf alkoholische Getränke den Verbrauchern in Rechnung gestellt wurde, darf nicht geschlossen werden, dass die Abgabe auf Dritte abgewälzt sei und so im Erstattungsfall zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Abgabepflichtigen führen würde.<sup>10)</sup>
- Bloß aus dem Umstand der erfolgten Überwälzung<sup>11)</sup> allein darf nicht schon darauf geschlossen werden, dass eine Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde.
- Der betroffene Abgabepflichtige hat der Abgabenbehörde im Verfahren Zugang zu den aufbewahrungspflichtigen Belegen zu gewähren und mitzuwirken,<sup>12)</sup> so lange er dadurch in der Praxis nicht einen Gegenbeweis zur Entkräftung einer vermuteten Abwälzung dieser Abgabe zu führen hat.
- Der Abgabepflichtige (war bzw) ist in laufenden Verfahren verpflichtet, Belege über die siebenjährige Belegaufbewahrungsfrist hinaus aufzubewahren und vorzulegen.
- Der VwGH gesteht ausdrücklich zu, dass die Wahrscheinlichkeit des Überwälzungsausmaßes von der jeweils vorliegenden Marktstruktur abhängt.
- Insoweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für den Abgabensanspruch trotz Heranziehung aller zur Verfügung stehenden Beweismittel<sup>13)</sup> nicht ermitteln kann, stößt auch eine Ausschöpfung der Schätzungsbefugnis im Sinne der jeweiligen LAO auf keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken.<sup>14)</sup>

### 4. Inhaltliche Grundsätze

Der Umstand und das Ausmaß der Überwälzung sind vorrangig anhand der persönlichen Umstände des Abgabepflichtigen festzustellen: Entsprechende Kalkulationsunterlagen zur Bestimmung der Abweichung von durchschnittlichen Rohaufschlägen haben dabei als Gradmesser für die Überwälzung möglichst das gesamte Warenangebot an alkoholischen Getränken über den gesamten Rückforderungszeitraum zu umfassen, damit nicht zB ein einzelnes Produkt mit besonders geringem Rohaufschlag das Ergebnis verzerrt.

Um festzustellen, inwieweit die Überwälzung der Getränkesteuer allenfalls auch zu einem Absatz- und Gewinnrückgang geführt hat, hält es der VwGH wiederum für unerlässlich, die Auswirkungen einer fiktiven Abschaffung der Steuer und einer vollständigen Weitergabe an den Verbraucher per 1. 1. 1995 anhand makroökonomischer, branchenspezifischer Analysen

über das Verbraucherverhalten bei Preissenkungen und die Nachhaltigkeit dieses Verhaltens zu untersuchen.

Dem Steuerpflichtigen stünde es dazu in weiterer Folge frei, eine stimulierende Umsatzauswirkung durch bei ihm auf Dauer vorgenommene Preissenkungen (etwa unter Heranziehung seiner Umsatzzahlen) darzulegen, woraus die Behörde Rückschlüsse auf die tatsächlich eingetretene Bereicherung ziehen könne.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung gestattet es der Behörde, sogar bei ihrer einzelbetrieblichen Beurteilung auf makroökonomische Untersuchungsergebnisse, welche die einzelnen Fallgruppen möglichst detailliert behandeln und insoweit umso besser als Beweismittel geeignet sind, zu verweisen und derart sehr wohl Vermutungen aus Erfahrungssätzen abzuleiten. Der VwGH verweist in diesem Zusammenhang mehrfach auf ein Gutachten zur „Überwälzung der Getränkesteuer“<sup>15)</sup>, welches zur allgemeinen Feststellung gelangt, dass „die Überwälzung der Getränkesteuer bisher in hohem Ausmaß gelungen sein dürfte“. Über einzelbetriebliche Überwälzungen könne damit allerdings keine abschließende Aussage getätigt werden – denn dazu bedürfe es genauer Daten über die Zusammensetzung des Getränkeumsatzes nach Produktarten, weil die Rohaufschläge je nach Getränkeart stark voneinander abweichen würden.

Der VwGH schließt sich der Aussage einer von ihm erwähnten Abhandlung<sup>16)</sup> an, wonach auch die gesicherte Annahme, die Steuerüberwälzung hänge von den Angebots- und Nachfrageelastizitäten der Güter und Leistungen ab, bei der Frage des Ausmaßes der Steuerüberwälzung der Getränkesteuer auch die unterschiedlichen Angebots- und Nachfrageelastizitäten nach Getränkeart, Gewerbetyp (Handel oder Gastronomie), Region, Besteuerungszeitpunkt (Hoch- oder Nebensaison; Winter- oder Sommertourismus) und schließlich nach einzelbetrieblichen Merkmalen (zB örtliche Lage, Zusatzangebote etc) zu berücksichtigen habe.

Der VwGH hält auch in einem weiteren Gutachten<sup>17)</sup> getroffene Feststellungen über makroökonomi-

7) Vom VwGH entsprechend der EuGH-Rechtsprechung unter dem Begriff „Effektivitätsprinzip“ zusammengefasst.

8) Verbot der Beweislastumkehr.

9) Umstand und Ausmaß der erfolgten Überwälzung; allenfalls der ebenfalls berücksichtigungsfähigen Schräg- oder Rückwälzung.

10) Der Umstand, dass eine Abgabe dem Abnehmer in Rechnung gestellt wurde, stellt somit nur eines von mehreren Indizien, welche für eine Abgabenerüberwälzung sprechen, dar.

11) Sofern eine solche als bewiesen gilt oder bei schlüssiger Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen ist.

12) Nachdem die Behörde bei der Anwendung des Bereicherungsverbotens als Abgabengläubiger aktiv einen materiellrechtlichen Tatbestand geltend zu machen hat, besteht keine erhöhte Mitwirkungspflicht wie für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen, sondern gilt die Offizialmaxime des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens.

13) Etwa wegen nicht erstellter, nicht aufbewahrter oder nicht vorgelegter Aufzeichnungen.

14) Die Behörde hat dabei das Parteiengehör strikt zu wahren und ihren damit in Zusammenhang stehenden Begründungspflichten nachzukommen.

15) WIFO-Gutachten von November 2003.

16) *Winner*, ÖStZ 2001/5, Getränkesteuererstattung und Bereicherung: Zur empirischen Bestimmung der Steuerüberwälzung.

17) *Lang*, Fragen der Konsequenzen des EuGH-Urteils vom 2. 10. 2003, Rs C-147/01, *Weber's Wine World uA gegen Abga-*

sche Analysen im Ermittlungsverfahren insoweit für möglicherweise bedeutsam, als sie Aufschlüsse über Überwälzungswahrscheinlichkeiten nach Getränkearten, Branchen, Regionen, Betriebstypen, Kundenstrukturen usw. geben können.

### C. Praktische Umsetzung der VwGH-Vorgaben

#### 1. Inhaltlicher Rahmen; Abwicklung des Ermittlungsverfahrens nach Art einer Checkliste?

Der VwGH erachtet – wohl im Hinblick auf eine einigermaßen administrierbare Lösung der zahlreichen anhängigen Verfahren – die Anwendung makroökonomischer Analysen im vorbeschriebenen Sinne auch im Einzelfall als zulässig (!) und erblickt darin noch keine Gleichsetzung mit einer generellen gemeinschaftsrechtswidrigen Überwälzungs- und/oder Bereicherungsvermutung.<sup>18)</sup>

Dies birgt die Möglichkeit (wenn nicht gar eine empfohlene Anregung), die anhängigen Verfahren nach einer Art kategorisierenden „Checkliste“, welche den VwGH-Vorgaben (an ein vor allem dem Effektivitätsgebot entsprechendes Bereicherungsverbot für verschiedene Betriebstypen) gerecht wird, weiter zu führen. Dabei können die vom VwGH ausdrücklich mehrfach erwähnten bedeutsamen makroökonomischen Grundlagen argumentativ berücksichtigt werden.

Um den Gemeinden eine praktisch verwertbare Handhabe zur Umsetzung der enthaltenen teils sehr wissenschaftlichen und betriebswirtschaftlich-mathematischen Grundlagen zu geben, erarbeiten der Österreichische Gemeindebund und der Österreichische Städtebund unter maßgeblicher Mitwirkung des Bundesministeriums für Finanzen einen derartigen Muster-Fragenkatalog nach Art einer Checkliste, welche all den EuGH- und VwGH-Anforderungen gerecht und den jeweiligen Mitgliedsgemeinden zur Verfügung gestellt werden wird.

Damit soll eine Möglichkeit zur möglichst verwaltungsökonomischen Fortsetzung der anhängigen Verfahren geschaffen werden.

Je nach erfolgter Beantwortung kann sodann<sup>19)</sup> für die einzelnen Betriebs- und Sachlagekategorien auch in den zu erstellenden Bescheiden mit in makroökonomischen Analysen gewonnenen Anhaltspunkten gearbeitet werden. Die jeweils entsprechend zu verwendenden Begründungs-Textblöcke<sup>20)</sup> werden den Gemeinden ebenfalls zur Verfügung gestellt werden.

#### 2. Zeitlicher Rahmen

Der oa Handbehelf („Checkliste“) wird den Gemeinden im ersten Quartal 2004 zur Verfügung gestellt.

In anhängigen Berufungsverfahren, welche im Hinblick auf das am 4. 12. 2003 abgeschlossene Verfahren vor dem VwGH ausgesetzt wurden oder als ausgesetzt anzusehen sind, haben Erledigungen grundsätzlich ohne unnötigen Aufschub, längstens aber binnen 6 Monaten<sup>21)</sup> ab Wegfall des Aussetzungsgrundes (so mit bis zum 4. 6. 2004), zugestellt zu werden.

Längere Erledigungsfristen könnten sich als für die Behörden zulässig ergeben, wenn die Partei das Verfahren durch mangelnde oder nur schleppende Mitwirkung am Verfahren verzögert oder wenn die Abgabenbehörde innerhalb der vorgesehenen Frist eine Berufungsvorentscheidung, die zudem wie ein Vorhalt<sup>22)</sup> wirkt, zustellt, oder – was ebenfalls nicht auszuschließen ist – der Ausgang eines weiteren bestimmten VwGH-Verfahrens für einen anhängigen Berufungsfall von entscheidender Bedeutung ist und einen neuerlichen Aussetzungsgrund bildet.

benberufungskommission Wien für die Auslegung der landesabgabengesetzlich normierten Rückzahlungssperren.

- 18) Die Einhaltung der § 184 Abs 4 BAO entsprechenden LAO-Bestimmungen ist dabei allerdings von elementarer Wichtigkeit! Die (beabsichtigte) rechtliche Würdigung des Sachverhaltes durch die Behörde ist allerdings nicht Gegenstand des Parteieingehörs.
- 19) Unter Wahrung des Parteieingehörs und unter Berücksichtigung allenfalls besonderer für den einzelnen Betrieb geltend gemachter und als tatsächlich zutreffend erachteter Umstände.
- 20) Für die im jeweiligen Verfahrensstand erforderlichen Bescheide (erstinstanzliche Bescheide, Berufungsvorentscheidungen, Berufungsentscheidungen).
- 21) Davon – die Verfassungskonformität nicht hinterfragend – abweichende Fristen: Burgenland und Oberösterreich (je 12 Monate) sowie Wien (2 Jahre).
- 22) Wahrung des Parteieingehörs.

#### → In Kürze

Obwohl der VwGH in der gebotenen Art und Weise in seinem Erkenntnis 2003/16/0148 klargestellt hat, dass eine Beweislastumkehr in der Art, dass der Steuerpflichtige eine „Nicht-Überwälzung“ und/oder eine „Nicht-Bereicherung“ zu beweisen habe, unzulässig ist, hat das Höchstgericht dennoch unter Hinweis auf bestimmte Gutachten die Anwendung makroökonomischer Analysen auch für den Einzelfall als zulässig erklärt. Dies eröffnet die Möglichkeit, das weitere Ermittlungsverfahren unter Einhaltung verfahrensrechtlicher Grundsätze im Einzelfall durchaus in der Art einer Checkliste weiter zu führen und daraus Schlüsse auf das Ausmaß des allfällig zu erstattenden streitverhangenen Abgabebetrag zu ziehen. Die vom VwGH im gegenständlichen Erkenntnis ausdrücklich erwähnten und als maßgeblich beurteilten Gutachten gehen allerdings durchwegs davon aus, dass die Getränkesteuern in einem sehr hohen Ausmaß überwälzt werden konnten.

#### → Zum Thema

##### Über den Autor:

Robert Koch ist Leiter der Prüfungsabteilung des Steiermärkischen Gemeindebundes. Kontaktadresse: Steiermärkischer Gemeindebund, Burgring 18, A-8010 Graz. Tel: 0316/822079-0, Fax: 0316/810596 E-Mail: koch@gemeindebund.steiermark.at

