

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/12/16 2005/16/0222

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 16.12.2008

## Index

E3L E09302000;  
E6J;  
L34003 Abgabenordnung Niederösterreich;

## Norm

31992L0012 Verbrauchsteuer-RL Art3 Abs3;  
62003CJ0491 Hermann VORAB;  
LAO NÖ 1977 §186a;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerde der US in W, vertreten durch Dr. Gerhard Schultschik, Rechtsanwalt in 2700 Wiener Neustadt, Pöckgasse 4, gegen den Bescheid des Stadtsenates der Stadt Wiener Neustadt vom 26. Juli 2005, Zl. 8A/390/2005, betreffend u.a. Rückerstattung der Getränkesteuer 1995 bis 1999, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im angefochtenen Umfang, nämlich in seinem Spruchpunkt 2., insoweit damit ausgesprochen wurde, dass der auf den Zeitraum 1995 bis 1999 auf alkoholische Getränke entfallende Abgabenbetrag von EUR 45.206,63 im Ausmaß von EUR 43.398,36 nicht gutgeschrieben und nicht rückgezahlt wird, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Stadt Wiener Neustadt hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Zur Vorgeschichte wird auf das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2004, Zl.2004/16/0141, verwiesen. Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof den damals angefochtenen Bescheid im damals bekämpften Umfang mit der Begründung aufgehoben, es sei nicht nachvollziehbar, anhand welcher Beweisergebnisse und Überlegungen die belangte Behörde die für das Ergebnis des Verfahrens entscheidenden Prozentsätze ermittelt habe. Darüber hinaus habe die belangte Behörde jede Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Verlusten, die höher als die abgeführt Getränkesteuer seien, unterlassen. Dadurch sei der angefochtene Bescheid der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht zugänglich.

Mit Spruchpunkt 1. des nunmehr angefochtenen Bescheides wurde die Getränkeabgabe für den

Rechtsbehelfszeitraum 1995 bis 1999 für alkoholische Getränke mit S 0,- festgesetzt. Mit Spruchpunkt 2. des angefochtenen Bescheides wurde gemäß § 186a NÖ AO 1977 ausgesprochen, dass der für den genannten Zeitraum entrichtete, auf alkoholische Getränke entfallende Abgabenbetrag von EUR 45.206,63 im Ausmaß von EUR 43.398,36 nicht gutgeschrieben und nicht zurückgezahlt werde. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, in einem ersten Verfahrensabschnitt sei die Frage der Überwälzung zu beantworten gewesen und sie habe nach den von der Beschwerdeführerin übermittelten Unterlagen (Monatslisten und Inventuren) aus den von deren Rechtsvorgängerin und im Jahr 1999 auch von der Beschwerdeführerin (im Folgenden nur mehr: Beschwerdeführerin) verkauften alkoholischen Getränken individuelle Bruttorohaufschläge getrennt für die Jahre 1995 bis 1999 ermittelt. Der Durchschnittsbruttorohaufschlag sei ermittelt worden, indem die Rohaufschläge der einzelnen Produkte (Bier umfasste Fassbier und Flaschenbier) summiert und durch die Anzahl der Produkte dividiert worden sei. Der individuelle Bruttorohaufschlag nach dem gewichteten Mittel sei errechnet worden, indem jeweils der Umsatz in % zum Gesamtumsatz (jeweils aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Beschwerdeführerin) mit dem Bruttorohaufschlag multipliziert worden sei. Anschließend sei "dieses Ergebnis addiert (194,90) und mit der Summe der Umsätze in % zu Gesamtumsatz (64,86) dividiert und mit 100 multipliziert" worden.

Diese betriebsindividuellen Bruttorohaufschläge seien den in den "BWK"-Studien (Wöber, Betriebskennzahlen des österreichischen Gastgewerbes, Schriftenreihe der Fachverbände Gastronomie und Hotellerie, Band 13, jeweils getrennt nach dem Bilanzjahr, 1995 bis 1999) ausgewiesenen Bruttorohaufschlägen Gasthäuserkategorie 2 (durchschnittliches Qualitätsniveau), Spalte Pacht, gegenüber gestellt worden.

Die Durchschnittsrohaufschläge aus der BWK-Studie bezogen sich auf die Bruttorohaufschläge Keller Spalte Pacht, ohne die besten 25 %. Die besten 25 % seien in den anderen Durchschnittskennzahlen enthalten, sodass ohne diese Weglassung eine Doppelberücksichtigung erfolgen würde.

Bei dem Vergleich zeige sich, dass der individuelle Bruttorohaufschlag des Betriebes der Beschwerdeführerin nach dem gewichteten Mittel den Bruttorohaufschlag laut BWK-Studie 1995 um 24,88 %, 1996 um 55,50 %, 1997 um 58,93 %, 1998 um 3,75 % und 1999 um 21,47 % übersteige.

Der individuelle Bruttorohaufschlag nach dem gewichteten Mittel sei somit im Betrieb der Beschwerdeführerin 1995 bis 1999 immer über dem durchschnittlichen Bruttorohaufschlag für "Gasthäuser Kategorie 2" laut BWK-Studie gelegen gewesen. Daher sei eine vollständige Überwälzung der Getränkesteuer auf den Preis erfolgt.

Die Beschwerdeführerin habe behauptet, die Getränkesteuer könne nicht überwälzt worden sein, weil die Verluste höher gewesen seien als die Getränkesteuerbeträge. Dem halte die belangte Behörde entgegen, die Gewinn- und Verlustrechnung zeige 1996 einen Gewinn in der Höhe von ATS 10.966,29 und einen verbuchten Getränkesteueraufwand in Höhe von ATS 147.757,-- und 1999 einen Gewinn in der Höhe von ATS 219.261,39 und einen verbuchten Getränkesteueraufwand von ATS 138.416,--. 1996 und 1999 sei somit sehr wohl die Getränkesteuer "verdient" worden.

Die Gewinn- und Verlustrechnungen zeigten folgendes Bild der Gewinne und Verluste der Beschwerdeführerin 1995 bis 1999:

1995

1996

1997

1998

1999

Verlust

-213,36

-150.543,51

-138.766,54

Gewinn

10.966,29

219.261,39

Getränkesteuер

141.901,00

147.757,00

132.569,00

132.220,00

138.416,00

Die Getränkesteuер betrage im Vergleich zum Gesamtaufwand in %:

Gesamtaufwand

lt GuV

Getränkesteuер

lt GuV

Getränkesteuер zu

Gesamtaufwand in %

1995

1.991.225,72

141.901,00

7,13%

1996

2.050.167,68

147.757,00

7,21%

1997

2.022.845,51

132.569,00

6,55%

1998

2.107.844,64

132.220,00

6,27%

1999

1.864.124,47

138.416,00

7,43%

In einem zweiten Verfahrensschritt sei festzustellen gewesen, inwieweit die überwälzte Steuer zu einem Absatz- und Gewinnrückgang geführt habe. Dabei sei das Konsumverhalten der Kunden (einschließlich aller potenziellen Kunden) des Steuerpflichtigen bei einem durch die fiktive Abschaffung der Getränkesteuer reduzierten Getränkepreis festzustellen.

Laut den Angaben der Beschwerdeführerin, der übermittelten Getränkekarte und den Preiserhebungen der Abgabenbehörde sei erkennbar, dass der Gasthausbetrieb der einfachen Kategorie angehöre und die Verkaufspreise leicht unter dem Durchschnitt lägen. Bei der Kategorie "Gasthausbetriebe" seien die Erlöse - wie auch aus der vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich - überwiegend durch den Getränkeverkauf bestimmt. Die im Vergleich zu Speisegaststätten höhere Elastizität der Nachfrage dürfte höchstens 10 Prozentpunkte über jenen von Betrieben ohne Nachfragereaktionen liegen, was eine Erstattung von 2 % der Getränkesteuer rechtfertige. Die Relation zwischen der Nachfrageelastizität und der Erstattung der Getränkesteuer sei dem Wifo-Gutachten von Schratzenstaller, Kriterien zur Überwälzbarkeit der Getränkesteuer, entnommen worden. Sowohl aus den Angaben der Beschwerdeführerin als auch aus der Getränkekarte des Betriebes ergebe sich, dass der Betrieb der einfachen Kategorie zuzurechnen sei. Die relativ höhere Elastizität der Nachfrage sei mit 10 Prozentpunkten über der gehobenen Kategorie angenommen worden, was eine weitere Erstattung von 2 % der Getränkesteuer rechtfertige. Auch diese Relation sei dem Wifo-Gutachten von Schratzenstaller entnommen worden.

Die regionalen Kriterien könnten nicht zu einer Erstattung der Getränkesteuer führen, da der Betrieb in einer Stadt mit sehr hohem Prokopfnettoeinkommen und der dadurch verbundenen hohen Kaufkraft liege. Die Beschwerdeführerin habe keine Gründe angeführt, die eine andere Beurteilung der Elastizität der Nachfrage rechtfertigen würden. Die marktüblichen Verkaufspreise seien lediglich ein weiteres Indiz dafür, dass der Kunde ein gleichartiges Gesamtprodukt (Getränkekonsum in entsprechendem Umfeld) weder substituieren noch bei der Konkurrenz günstiger konsumieren könne.

Die in vollem Umfang stattgefundene Überwälzung der Steuer habe nur bei den zwei dargestellten Kriterien (1. Betriebsart Gasthaus und 2. Zuordnung einfache Kategorie) zu marginalen Absatz- und Gewinneinbußen im Umfang von jeweils 2 %, in Summe somit 4 % der entrichteten Getränkesteuer geführt. Es wäre der Beschwerdeführerin oblegen gewesen, diesen ihr mit Schriftsatz vom 21. Mai 2004 vorgehaltenen Beweisergebnissen konkrete Behauptungen entgegen zu setzen.

Wenn die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf eine "Gegenstudie" von Fraberger die Auffassung vertrete, dass bei Getränkegaststätten eine eher elastische Nachfrage gegeben sei, so habe die belangte Behörde dies bereits bei der Rückerstattung im Ausmaß von 2 % gewürdigt.

Für den Betrieb der Beschwerdeführerin sei aus den Gewinn- und Verlustrechnungen ersichtlich, "dass die Erlöse 1996 um rund ATS 176.000,-- und 1997 um rund ATS 80.000,-- hinter den Erlösen aus 1996 bleiben". 1999 seien diese Erlöse über jene aus 1996 gestiegen. Aus der Gewinn- und Verlustrechnung lasse sich nicht ableiten, dass es durch die Getränkesteuer zu einem Verlust gekommen sei. Der Verlust bzw. Gewinn werde auch über den (übrigen) Aufwand (im Beschwerdefall insbesondere Personal- und Abschreibungsaufwand und die sonstigen betrieblichen Aufwendungen) beeinflusst. Es zeige sich folgendes Bild:

1995

1996

1997

1998

1999

Umsatzerlöse

1.890.945,39
1.948.788,63
1.767.453,09
1.828.832,66
1.963.489,16
sonst betr. Erträge
100.000,00
100.000,00
105.152,41
140.226,31
119.730,71
Gesamt
1.990.945,39
2.048.788,63
1.872.605,50
1.969.058,97
2.083.219,87

Die Beschwerdeführerin habe darauf hingewiesen, dass die betriebswirtschaftlichen Verluste mit ATS 812.135,-- die Summe der strittigen Getränkesteuern überstiegen. Da die Getränkesteuern ihrer Auffassung nach nicht im Preis gedeckt gewesen sei, sei die Höhe des Schadens die strittige Getränkesteuern im Ausmaß von EUR 45.206,63. Sie habe aber keine konkreten Tatsachen dargelegt, aus denen bezogen auf ihren Betrieb auf einen durch die Getränkesteuern verursachten Schaden in einem bestimmten Ausmaß hätte geschlossen werden können. Der Nachweis des Schadens sei nicht erbracht und mit 4 % der entrichteten Getränkesteuern von der belangten Behörde ermittelt worden.

Der nicht rückzahlbare Betrag an Getränkesteuern ergebe sich als Differenz zwischen der Steuer auf alkoholische Getränke (1995 bis 1999) in Höhe von EUR 45.206,63 und dem rückzahlbaren Betrag in Höhe von EUR 1.808,27 und betrage folglich EUR 43.398,36. Das ermittelte Guthaben im Betrag von EUR 1.808,27 könne daher nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 163 Abs. 2 und 186 Abs. 2 NÖ AO 1977 zurückbezahlt werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf vollständige Rückzahlung der für den Zeitraum 1995 bis 1999 entrichteten Abgabe für alkoholische Getränke, sohin in ihrem Recht, dass auch der weitere Betrag von EUR 43.398,36 gutgeschrieben und zurückbezahlt werde, verletzt.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Mit Urteil vom 10. März 2005, Rs C-491/03, Ottmar Hermann, hat der EuGH entschieden, dass eine Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe alkoholhaltiger Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen, die keine umsatzbezogene Steuer ist, im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne von

Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren anzusehen ist. Demnach ist die Einhebung der Getränkesteuern auf so genannte "Restaurationsumsätze" nicht gemeinschaftsrechtswidrig.

Es wäre daher zulässig, die Abgabe der alkoholischen Getränke im Rahmen der "Restaurationsumsätze" mit Getränkesteuern zu belasten. Im Beschwerdefall ist allerdings auf Grund der nicht bekämpften Festsetzung der Getränkesteuern mit Null durch den Spruchpunkt 1. des angefochtenen Bescheides nur die Rückzahlung der

Getränkesteuer unter den nach § 186a NÖ AO normierten Voraussetzungen zu prüfen.

In der Frage der Beweiswürdigung ist die Kontrollbefugnis des Verwaltungsgerichtshofes in der Richtung eingeschränkt, ob der maßgebende Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und ob die hiebei angestellten Erwägungen schlüssig sind, weshalb es dem Gerichtshof verwehrt ist, die vorgenommene Beweiswürdigung darüber hinaus auf ihre Richtigkeit hin zu prüfen. Schlüssig sind Erwägungen dann, wenn sie den Denkgesetzen, somit auch dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 2007, Zl. 2005/16/0247, mwN).

Die belangte Behörde hat ihre Feststellung der vollständigen Überwälzung der Getränkesteuer auf die Kunden der Beschwerdeführerin nunmehr im Wesentlichen auf den Vergleich von Bruttorohaufschlägen gestützt. Dabei hat sie für jedes alkoholische Getränk (aufgegliedert nach Marken) und jedes Jahr den Bruttorohaufschlag ermittelt, um schließlich - gegliedert nach Bier, Wein und Spirituosen - den jährlichen Durchschnittsrohaufschlag festzustellen. Für jedes Jahr wurden anschließend die Durchschnittsrohaufschläge mit ihrem jeweiligen Anteil (in Prozent) am Gesamtumsatz multipliziert, um sog. "individuelle Bruttorohaufschläge nach dem gewichteten Mittel" zu erhalten. Nach deren Addition wurde die Summe auf 100 % hochgerechnet und mit den Bruttorohaufschlägen der "BWK-Studie" (Wöber, Betriebskennzahlen des österreichischen Gastgewerbes, Schriftenreihe der Fachverbände Gastronomie und Hotellerie, Band 13) verglichen.

Die Beschwerdeführerin erachtet die Rohaufschlagsberechnungen für "Bier/Wein/Spirituosen alleine genommen" als durchaus richtig. Unzulässig sei es aber, den für diese Artikelgruppen ermittelten Bruttorohaufschlag auf die übrigen Artikel, also auf das volle Sortiment "hinaufzurechnen".

Auch für den Verwaltungsgerichtshof ist die Sinnhaftigkeit der Ermittlung des Bruttorohaufschlags des gesamten Leistungsangebotes der Beschwerdeführerin nicht ersichtlich. Weder der angefochtene Bescheid noch die Gegenschrift enthalten eine Begründung für diese Vorgehensweise. Dazu kommt, dass die Vergleichbarkeit mit den Werten der sog. "BWK-Studie" (Wöber) insofern zweifelhaft ist, als letztere hinsichtlich der Bruttorohaufschläge zwischen jenem der Küche und jenem des Kellers (unter Einschluss der nichtalkoholischen Getränke) unterscheidet. Dem - von der belangten Behörde vergleichsweise herangezogenen - Bruttorohaufschlag Keller in der sog. "BWK-Studie" (Wöber) liegt zudem die Formel "Bruttoerlöse minus Wareneinsatz Keller mal 100" gebrochen durch "Wareneinsatz" zu Grunde, sodass auch deswegen die Vergleichbarkeit der in der Studie genannten Werte mit jenen "gewichteten" Werten, welche für die Beschwerdeführerin ermittelt wurden, nicht gegeben scheint.

Überdies ist der Vergleich der Bruttorohaufschläge nur eines von mehreren Indizien, das zur Frage der Überwälzung der Getränkesteuer im konkreten Betrieb herangezogen werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 2007, Zl. 2005/16/0247). Die Beschwerdeführerin rügt in diesem Zusammenhang zu Recht, die belangte Behörde habe es neuerlich unterlassen, sich mit ihrem Vorbringen hinsichtlich ihrer Verluste in ausreichendem Maße zu beschäftigen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2005, Zl. 2004/16/0199, ausgesprochen hat, wird dann ein entsprechender Teil der Getränkesteuer nicht als von den Konsumenten, sondern vom Abgabepflichtigen getragen anzusehen sein, wenn Kosten sowie Steuern und dgl. in den Preisen der angebotenen Waren und Dienstleistungen des Betriebes keine Deckung finden (Prinzip der Kosten-Äquivalenz).

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass der Betrieb der Beschwerdeführerin 1995, 1997 und 1998 Verluste erwirtschaftet hat, von denen jene der Jahre 1997 und 1998 eine mit der entrichteten Getränkesteuer vergleichbare Höhe erreicht haben. Die belangte Behörde hat zwar Feststellungen zur Gewinn- und Verlustsituation der Beschwerdeführerin in den einzelnen Jahren getroffen, es aber unterlassen, daraus die entsprechenden Schlussfolgerungen für die Überwälzung der Getränkesteuer zu ziehen.

Diese Schlussfolgerungen hätten aber auch Auswirkungen auf die Beurteilung des durch die Einführung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke bewirkten Schadens gehabt, weil bei einer nur teilweisen Überwälzung der Getränkesteuer auch von einer nur teilweisen Weitergabe des Vorteils aus der Abschaffung der Getränkesteuer ausgegangen werden muss (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148).

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ist den im zitierten Vorerkenntnis (unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2004, Zl. 2004/16/0128) dargestellten Anforderungen neuerlich nicht entsprochen worden. Der angefochtene Bescheid war daher, soweit damit der Antrag auf Rückzahlung von Getränkesteuer abgewiesen wurde,

gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Der Ausspruch über den Kostenersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. Dezember 2008

**Gerichtsentscheidung**

EuGH 62003J0491 Hermann VORAB

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2005160222.X00

**Im RIS seit**

30.01.2009

**Zuletzt aktualisiert am**

26.03.2012

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)