jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2004/12/16 2004/16/0128

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.12.2004

Index

E6J;
L34009 Abgabenordnung Wien;

Norm

62001CJ0147 Weber's Wine World VORAB;
LAO Wr 1962 §127;
LAO Wr 1962 §128 Abs2;
LAO Wr 1962 §144 Abs1;
LAO Wr 1962 §145;
LAO Wr 1962 §185 Abs3;
LAO Wr 1962 §67 Abs3 lita;
LAO Wr 1962 §90 Abs1;
LAO Wr 1962 §92 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerde des Z in W, vertreten durch Mag. Wolfgang Ilgenfritz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 9500 Villach, Haydnstraße 5, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission Wien vom 19. Mai 2004, Zl. ABK - 84/04, betreffend Rückzahlung der Getränkesteuer für die Jahre 1995 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Bundeshauptstadt Wien hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer beantragte mit der Eingabe vom 26. Februar 1998 die Rückzahlung der Getränkesteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1997 und mit der weiteren Eingabe vom 5. November 1999 die Rückzahlung der Getränkesteuer für die Jahre 1995 bis 1999.

Mit Bescheid vom 21. Februar 2000 (Spruchpunkt II.) wies der Magistrat der Stadt Wien diese Anträge ab.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung, in der er erklärte, sich der Meinung der Behörde nicht anschließen zu können.

Um ein unnötiges Verfahren und eine unnötige Inanspruchnahme der Behörde zu vermeiden, werde um Verschiebung des Verfahrens bis zu jenem Zeitpunkt ersucht, an dem sich herausstelle, ob der umstrittene Sachverhalt überhaupt relevant sei.

Mit dem Bescheid vom 17. Oktober 2000 (Spruchpunkt II.) änderte die belangte Behörde nach Ergehen des Urteils des EuGH vom 9. März 2000, Rs C-437/97, den Bescheid erster Instanz auf folgenden Wortlaut ab:

"II. Der Antrag auf Rückzahlung für den Zeitraum Jänner 1995 bis Dezember 1999 wird gemäß § 185 Abs. 1 und Abs. 3 Wiener Abgabenordnung - WAO, LGBl. für Wien Nr. 21/1962, in der geltenden Fassung, abgewiesen."

Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 18. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0262-8 (vormals Zl. 2000/16/0808), diesen mit Beschwerde angefochtenen Bescheid, soweit er die Rückzahlung der Getränkesteuer betraf (Spruchpunkt II.), wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. In den Entscheidungsgründen verwies der Verwaltungsgerichtshof zur näheren Begründung seiner Entscheidung auf sein Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148.

Mit Schreiben vom 3. März 2004 übermittelte der Magistrat der Stadt Wien dem Beschwerdeführer einen Erhebungsbogen mit der Aufforderung, diesen ausgefüllt innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung (diese erfolgte am 5. März 2004) zu retournieren. Nach dem Inhalt des Erhebungsbogens wurden vom Beschwerdeführer folgende Angaben gefordert:

1. "Vorlage der Kalkulationsunterlagen alkoholischer Getränke" für den Rechtsbehelfszeitraum und das unmittelbar davor liegende Kalenderjahr;

2. Vorlage der Bilanzen samt Gewinn- und Verlustrechnung bzw. der Einnahmen-Ausgabenrechnung für den Rechtsbehelfszeitraum und das unmittelbar davor liegende Kalenderjahr;

3. Nachweis der Verkaufspreise alkoholischer Getränke im Rechtsbehelfszeitraum und des unmittelbar davor liegenden Kalenderjahres durch Vorlage der Getränkekarten oder sonstiger Aufzeichnungen;

4. Angaben über die im Rechtsbehelfszeitraum zwei meistverkauften alkoholischen Getränkearten (z.B. Bier, Wein, Spirituosen, etc.) beginnend mit der umsatzstärksten Getränkeart:

Einkaufspreis, Verkaufspreis und Rohaufschlag;

5.

Anzahl der angebotenen alkoholischen Getränke;

6.

Zuordnung der Betriebsart und Kategorie;

7.

Weicht bzw. wich der Betrieb von einem vergleichbaren Betrieb im Hinblick auf die Preiselastizität ab.

Der Beschwerdeführer gab im Erhebungsbogen an, dass er ein Espresso der einfachen Kategorie geführt habe und legte mit Schreiben vom 12. März 2004 eine "Berechnung der Bemessungsgrundlage" vor, in der die Zukäufe von Fassbier, Flaschenbier, Wein, alkoholische Getränke, alkoholfreie Getränke und Kaffee für die Jahre 1994 bis 1999, der gesamte Wareneinsatz, der durchschnittliche Aufschlag der Jahre 1994 bis 1999 für Fassbier mit 192 %, Flaschenbier mit 174 %, Wein mit 319 %, alkoholische Getränke mit 488 %, alkoholfreie Getränke mit 415 % und Kaffee mit 947 %, die bezahlte Getränkesteuer sowie eine Erlösaufstellung für die Jahre 1994 bis 1999 angegeben waren. Für die Zeiträume der Monate 10/1994, 11/1996, 8/1998 und 12/1999 wurde die "Ermittlung der Rohaufschläge anhand der Einzelpreiskalkulation" angegeben. Danach betrug der "gewichtete" Rohaufschlag für Fassbier für den Monat 10/1994 190,88 %, für den Monat 11/1996 190,77 %, für den Monat 8/1998 190,88 % und für den Monat 12/1999 180,48 %; für Flaschenbier für den Monat 10/1994 174,51 %, für den Monat 11/1996 167,49 %, für den Monat 8/1998 174,51 % und für den Monat 12/1999 162,76 %; für Weine für den Monat 10/1994 349,12 %, für den Monat 11/1996 312,87 %, für den Monat 8/1998 340,00 % und für den Monat 12/1999 349,12 %, sowie für "Liköre" für den Monat 10/1994 533,51 %, für den Monat 11/1996 546,85 %, für den Monat 8/1998 533,51 % und für den Monat 12/1999 484,65 %.

Vom Beschwerdeführer wurden weiter Preislisten für Getränke und Speisen, in denen jeweils die "PREISE in ÖS - inkl. aller Steuern und Abgaben" angegeben waren, sowie eine "Betriebseinnahmen- und Ausgabengegenüberstellung" für das Jahr 1995 und "Gewinn- und Verlustrechnungen" für die Jahre 1996 bis 2000 vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 25. März 2004 (zugestellt am 30. März 2004) teilte der Magistrat der Stadt Wien dem Beschwerdeführer mit, die Beweisführung der Feststellung der Überwälzung der Getränkesteuer erfolge durch einen Vergleich der im Betrieb des Beschwerdeführers vorgenommenen Rohaufschläge mit jenen auf makroökonomischen Analysen beruhenden Durchschnittsrohaufschlägen, die nach den Kriterien der Getränkeart und des Gewerbetyps (auch Betriebsart) differenziert würden. Als Quelle für die Durchschnittsrohaufschläge diene eine Studie der Bundeswirtschaftskammer aus dem Jahre 2001 (Betriebskennzahlen des österreichischen Gastgewerbes, Ergebnisse des Betriebsvergleichs 1999, herausgegeben von den Fachverbänden Gastronomie und Hotellerie der Wirtschaftskammer Österreich, Autor: Univ.-Doz. Mag. Dr. Karl Wöber, Österreichischer Wirtschaftsverlag GmbH, Wien 2001 - in der Folge: BWK-Studie). Die Beweisführung zur Feststellung, inwieweit der überwälzte alkoholische Getränkesteueranteil zu einem Absatz- und Gewinnrückgang geführt habe, erfolge über die Nachfrageelastizität unter Berücksichtigung bestimmter Kriterien, wie der Betriebsart in Verbindung mit dem Angebotssortiment und der Qualitätsstufe des Unternehmens, dem Regionalprodukt und der touristischen Situation, sowie der vom Abgabepflichtigen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht übermittelten Stellungnahmen. Nicht von Relevanz für die Nachfrageelastizität sei in Wien für das Gast- und Beherbergungsgewerbe mangels Grenznähe der internationale Wettbewerb. Das Ausmaß der Rückerstattung in Prozent vom überwälzten alkoholischen Getränkeanteil ergebe sich aus der Summe der Faktoren dieser einzelnen Kriterien. Nach der BWK-Studie liege in Espressobetrieben in Wien der durchschnittliche Bruttorohaufschlag bei Wein als der umsatzstärksten Getränkeart bei 300 % und bei Fassbier als der zweitumsatzstärksten Getränkeart bei 240 %. Laut dem übermittelten Erhebungsbogen betrage der gewichtete Nettorohaufschlag im Betrieb des Beschwerdeführers in den Jahren 1995 bis 1999 bei Wein zwischen 312,87 % und 349,12 % und bei Fassbier zwischen 180,48 % und 190,88 %. Dies entspreche einem gewichteten Bruttorohaufschlag, bei dessen Berechnung der Verkaufspreis einschließlich Umsatzsteuer ausschlaggebend sei, bei Wein zwischen 395,44 % und 438,95 % und bei Fassbier zwischen 248,80 % und 249,11 %. Da der betriebliche Rohaufschlag den durchschnittlichen anbieterspezifischen Rohaufschlag überschritten habe, sei nach den Erfahrungswerten eine vollständige Überwälzung der Getränkesteuer auf den Preis erfolgt. Zur Preiselastizität der Nachfrage sei aus den Angaben des Beschwerdeführers, der übermittelten Getränkekarte und den Preiserhebungen festzustellen, dass der Espressobetrieb der einfachen Kategorie angehöre und die Verkaufspreise leicht unter dem Durchschnitt lägen. Bei Espressobetrieben seien die Erlöse - wie auch aus der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich sei - überwiegend durch den Getränkeverkauf bestimmt. Laut den vorliegenden WIFO-Studien (Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, Überwälzung der Getränkesteuer, von Lehner/Brandner/Kratena/Smeral/Wüger, November 2000 und von Schratzenstaller, Dezember 2003, in der Folge: WIFO-Studie November 2000 bzw. WIFO-Studie Dezember 2003) sei eine Preiselastizität der Nachfrage in einem geringen Ausmaß denkbar und werde mit einem Faktor von 2 % berücksichtigt. Die Einschränkung beim Preissetzungsspielraum sei auch aus den vorgelegten Unterlagen erkennbar, aus denen ersichtlich sei, dass nach der Preiserhöhung Anfang September 1997 im Jahre 1998 eine Umsatzverschiebung vom Fass- zum billigeren Flaschenbier als innerbetriebliche Substitutionshandlung der Gäste stattgefunden habe. Sonstige Substitutionshandlungen der Konsumenten, die ausschließlich durch Preiserhöhungen verursacht seien, hätten sich in Espressobetrieben allerdings als wenig wahrscheinlich erwiesen, weil bei den Gästen subjektive Präferenzen vorhanden seien. Jeder Gastgewerbebetrieb biete zusammengesetzte Güter an, die nicht nur die verkauften alkoholischen Getränke umfassten, sondern auch das Ambiente, die Lage und das anzutreffende Publikum. Aus der Perspektive der Konsumenten sei daher die angebotene Gesamtleistung meistens nicht homogen, weil die angebotenen Güter nicht einfach austauschbar seien, weder durch einen Wechsel zu anderen Anbietern noch durch den Konsum der Getränke zu Hause. Da die Nachfrage in diesem Segment laut den Unterlagen des Beschwerdeführers für den Espressobetrieb weitgehend vom Preis unabhängig sei, komme für diesen Faktor keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer in Betracht. Weiters könnten auch die regionalen Faktoren nicht zu einer Erstattung der Getränkesteuer führen, weil der Betrieb in einer Stadt mit sehr hohem Regionalprodukt (Wertschöpfung pro Kopf) und der dadurch verbundenen hohen Kaufkraft liege. Im Erhebungsbogen seien keine Gründe angeführt, die eine andere Beurteilung der Elastizität der Nachfrage rechtfertigen könnten. Die marktüblichen Verkaufspreise seien lediglich ein weiteres Indiz dafür, dass der Kunde ein gleichartiges Gesamtprodukt (Getränkekonsum im entsprechenden Ambiente) weder substituieren noch bei der Konkurrenz günstiger konsumieren könne. Zudem zeige

sich, dass der Verlauf der Grenzkosten bei einer betrieblichen Kostenstruktur nur unwesentlich durch die Getränkesteuer mitbestimmt werde. Auf Basis dieser Umstände stehe fest, dass der Beschwerdeführer die Steuer in vollem Umfang überwälzt und aus diesem Vorgang nur marginale Absatz- oder Gewinneinbußen erlitten habe. In der Folge wird in diesem Vorhalt die Höhe des möglichen rückzahlbaren Getränkesteuerguthabens im Ausmaß von 2 % des überwälzten Anteils mit insgesamt EUR 281,46 dargestellt. Dem Beschwerdeführer wurde die Möglichkeit gegeben, binnen zwei Wochen ab Zustellung dieses Vorhalts Stellung zu nehmen.

In der Stellungnahme vom 8. April 2004 vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, es widerspreche dem geltenden Gemeinschaftsrecht, wenn im Vorhalt vom 3. März 2004 ausdrücklich darauf hingewiesen werde, dass bei Nichtbeantwortung des Erhebungsbogens auf Grund der Aktenlage entschieden werde und von der Behörde keine Erhebungen durchgeführt werden, weil die Beweislast auf den Beschwerdeführer abgewälzt werde. Damit das Verfahren aber dennoch möglichst zügig fortgesetzt bzw. zu Ende geführt werden könne, habe der Beschwerdeführer relativ umfangreiche Erhebungen durchgeführt und Unterlagen zusammengestellt. Gleichzeitig mit der Übersendung des ausgefüllten Erhebungsbogens habe der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass der Behörde für zusätzliche Erhebungen selbstverständlich alle anderen vorhandenen Unterlagen zur Einsicht zur Verfügung gestellt würden. Von dieser Möglichkeit habe die Behörde nicht Gebrauch gemacht. Aus dem Schreiben vom 3. März 2004, zu dem nun zusätzlich Stellung genommen werden solle, gehe wiederum hervor, dass die Abgabenbehörde nicht die Absicht habe, ein Verfahren im Sinne der Rechtsprechung des EuGH durchzuführen, sondern offenbar auf Grund von Vermutungen und Annahmen die Überwälzbarkeit der Getränkesteuer im erheblichen Ausmaß unterstelle. Die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 2003 dargelegten Verfahren, die von der Behörde anzuwenden seien, damit die Überwälzbarkeit bzw. deren Prozentsatz dazu festgestellt bzw. belegt werden könne, sei überhaupt nicht oder nicht in ausreichendem Ausmaß durchgeführt worden. Darüber hinaus seien im Schreiben vom 25. März 2004 zum Teil Sachverhalte dargelegt, die mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht übereinstimmten. Die Beweisführung der Feststellung einer Überwälzung der Getränkesteuer erfolge durch einen Vergleich der vom Beschwerdeführer bekannt gegebenen betriebsrelevanten Rohaufschläge mit Durchschnittsrohaufschlägen, die auf makroökonomischen Analysen beruhten. Als Quelle für die Durchschnittsrohaufschläge werde eine Studie der Bundeswirtschaftskammer aus dem Jahre 2001 (BWK-Studie) herangezogen. Zunächst stelle die Bezugnahme auf Durchschnittswerte unter Außerachtlassung einzelbetrieblicher Verhältnisse nur eine allgemeine Feststellung über die Überwälzungsmöglichkeit der Getränkesteuer dar. Keineswegs würden damit strukturelle Gegebenheiten berücksichtigt. Weiters würden bei dem Versuch, die Frage der Überwälzung zu klären, Durchschnittsrohaufschläge verwendet, die sich weder in der Höhe noch in der Art der Berechnung mit anderen Studien deckten. Das "WIFO-Gutachten" November 2000 beispielsweise führe als Durchschnittswerte ganz andere Prozentsätze an. Ferner lasse sich dort aus der Verwendung dieser Rohaufschlagssätze im Kalkulationsschema ableiten, dass diese Sätze keineswegs die Spanne zwischen Nettoeinkaufspreis ohne Umsatzsteuer und Verkaufspreis einschließlich Umsatzsteuer umfasse, wie die vom Beschwerdeführer gemeldeten betriebsrelevanten Rohaufschläge. Schließlich sei die im Schreiben festgehaltene Nachfrageelastizität des Betriebes von 2 % weder sachlich noch rechnerisch nachvollziehbar.

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde den Spruch des bekämpften Bescheides erster Instanz ab, der nun wie folgt lautet:

"Dem Antrag auf Rückzahlung der Getränkesteuer für den Zeitraum Jänner 1995 bis Dezember 1999 wird gemäß § 185 Abs. 1 der Wiener Abgabenordnung - WAO, LGBl. für Wien Nr. 21/1962, in der geltenden Fassung, hinsichtlich eines Betrages von EUR 582,91 stattgegeben. Im Übrigen wird der Antrag abgewiesen."

Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung dieses Bescheides führte die belangte Behörde aus, in einem ersten Verfahrensabschnitt sei die Frage der Überwälzung der Getränkesteuer auf den Konsumenten zu klären. Die Art der Beweisführung sei dabei grundsätzlich frei, sofern die Beweislast nicht dem Abgabepflichtigen auferlegt werde. Die Beweisführung der Feststellung einer Überwälzung erfolge unter Anlehnung an die "WIFO-Gutachten" durch einen Vergleich der einzelnen Rohaufschläge der Abgabepflichtigen mit jenen auf makroökonomischen Analysen beruhenden Durchschnittsrohaufschlägen, die im Wesentlichen nach Anregung von Winner, Getränkesteuererstattung und Bereicherung: Zur empirischen Bestimmung der Steuerüberwälzung, ÖStZ 2001/5, nach den Kriterien des Gewerbetyps (Betriebsart) und der Getränkeart differenziert würden. Als Vergleichsbasis diene der Bruttorohaufschlag für die beiden meistverkauften Getränke. Der Bruttorohaufschlag sei der vom Anbieter vorgenommene Zuschlag auf

den Einstandspreis ohne Umsatzsteuer, um dann zum Bruttoverkaufspreis inklusive Umsatzsteuer zu gelangen. Als Grundlage für die Ermittlung des durchschnittlichen Bruttorohaufschlages seien die "WIFO-Gutachten" und die BWK-Studie herangezogen worden.

Nach dem übermittelten Erhebungsbogen habe der Beschwerdeführer seinen Gastronomiebetrieb als Espresso der einfachen Qualitätskategorie eingestuft. Entsprechend der BWK-Studie liege bei Espressi der arithmetische Durchschnitt der Bruttorohaufschläge Keller ohne die besten 25 %, da diese in den anderen Durchschnittskennzahlen enthalten seien, bei 298 % (S 180 der BWK-Studie). Nachdem das arithmetische Mittel allerdings keine robuste Statistik gegenüber Ausreißern in den Daten besitze und Rohaufschläge naturgemäß nach oben stärker streuten als nach unten (so genannte schiefe Verteilung), werde zur Ermittlung der zentralen Verteilung der einzelnen Rohaufschlagsvariablen der Medianwert herangezogen. Darunter verstehe man jenen Wert, unter bzw. über dem 50 % der Fälle lägen. Die Ermittlung des auf Zehnerstellen gerundeten Medianwertes von 270 % bei den Bruttorohaufschlägen erfolge durch einen Abschlag von 10 % vom arithmetischen Durchschnitt.

Die unterschiedlichen Rohaufschläge bei den einzelnen alkoholischen Getränken und deren unterschiedliche Umsatzzahlen würden in weiterer Folge durch Adaption dieses Medianwertes berücksichtigt. Der Rohaufschlag bei der Getränkeart Bier liege unter dem durchschnittlichen Kelleraufschlag, jener der Getränkeart Wein entspreche weitgehend diesem Aufschlag, die übrigen alkoholischen Getränkearten lägen darüber. Das Ausmaß der Abschläge bei Bier werde anhand einer Österreich weiten Betrachtung der Durchschnittsrohaufschläge basierend auf dem "WIFO-Gutachten" vom November 2000 (Punkt 4.), ermittelt und korreliere mit dem anteilsmäßigen Bierabsatz am Gesamtumsatz dahin gehend, dass bei höheren Umsätzen geringere Aufschläge verrechnet würden.

Laut den Unterlagen des Beschwerdeführers sei das umsatzstärkste alkoholische Getränk der Wein mit 31,7 % des Umsatzes, gefolgt vom Fassbier mit 25,5 %. Der Bruttorohaufschlag (Median) für Getränke betrage bei Espressobetrieben durchschnittlich 270 %. Da der Aufschlag bei Wein etwa diesem Wert entspreche, jener für Bier jedoch durchschnittlich um 100 % darunter liege, ergebe sich der Vergleichswert für den Bruttorohaufschlag aus dem gewichteten Mittel, das sei (31,7 % x 270 % + 25,5 % x 170 %) / 57,2 % = 225 %.

Der bekannt gegebene gewichtete Nettorohaufschlag betrage im Betrieb des Beschwerdeführers in den Jahren 1995 bis 1999 bei Wein zwischen 312,87 % und 349,12 % (Mittelwert 331 %) sowie bei Fassbier zwischen 180,48 % und 190,88 % (Mittelwert 185 %). Bei den oben angeführten Umsatzteilen der beiden Hauptgetränke ergebe sich daher ein gewichtetes Mittel für den tatsächlichen Nettorohaufschlag von

(31,7 % x 331 % + 25,5 % x 185 %) / 57,2 % = 266 %. Bei Berücksichtigung der Getränkesteuer und der Umsatzsteuer gebe sich ein tatsächlicher mittlerer Bruttorohaufschlag von 351 %, der deutlich über dem Vergleichswert liege. Dies gelte auch bei Zugrundelegung der Untergrenzen der Nettorohaufschläge. Da somit der individuelle betriebliche Rohaufschlag den durchschnittlichen anbieterspezifischen Rohaufschlag überschritten habe, sei nach dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und den vorliegenden Studien von einer vollständigen Überwälzung der Getränkesteuer auf den Preis auszugehen. Auf Grund des dargestellten Prüfvorganges sei ersichtlich, dass der im Schreiben vom 8. April 2004 vorgebrachte Einwand, beim vorgenommenen Rohaufschlagsvergleich würden einzelbetriebliche Verhältnisse außer Betracht gelassen, nicht zutreffe.

In einem zweiten Verfahrensabschnitt sei festzustellen, inwieweit der überwälzte alkoholische Getränkeanteil zu einem Absatz- und Gewinnrückgang im Betrieb des Beschwerdeführers geführt habe. Dabei sei zu prüfen, in welchem Ausmaß sich eine fiktive Abschaffung der überwälzten Getränkesteuer auf alkoholische Getränke und der sich daraus ergebenden Preisreduktion auf den Absatz ausgewirkt hätte. Diese Analyse könne primär nur makroökonomisch erfolgen, indem anhand typischer betrieblicher und im Umfeld des Betriebes liegender Merkmale und Umstände die individuelle fiktive Absatzsituation des Betriebes des Beschwerdeführers bei einem Szenario ohne Getränkesteuer ermittelt werde. Einseitige Preissenkungen (Aktionen, Sonderangebote etc.) eigneten sich nicht zur Ermittlung dieser fiktiven Absatzsituation. Damit könne zwar die einzelbetriebliche Nachfrage erhöht werden, jedoch lasse sich daraus, nachdem die Getränkesteuer alle Anbieter gleichermaßen treffe, keine Preiselastizität in Bezug auf die Getränkesteuer ableiten. Die Beweisführung in diesem Verfahrensabschnitt erfolge deshalb über die Preiselastizität der Nachfrage unter Berücksichtigung bestimmter Kriterien wie der Betriebsart in Verbindung mit dem Angebotssortiment, der Qualitätsstufe des Unternehmens, dem pro Kopf Nettoeinkommen als Indikator für die Kaufkraft und der touristischen Situation sowie der vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht übermittelten Stellungnahmen. Nicht

von Relevanz sei in Wien für das Gastgewerbe mangels Grenznähe der internationale Wettbewerb. Die Nachfrage nach alkoholischen Getränken sei laut den vorliegenden ökonomischen Studien weitgehend unelastisch und liege in einer Bandbreite zwischen 0,0 (Nachfrage sei vom Preis unabhängig) und - 0,5 (0,5 % weniger Absatz je Prozent höherem Preis). Eine Elastizität von - 0,5 könne nur in Extremfällen erreicht werden, wenn bei sämtlichen bereits erwähnten Kriterien Sachverhalte vorlägen, die einen Nachfragerückgang erkennen ließen. Es werde davon ausgegangen, dass die Nachfrage starr sei, d.h. dass es durch die Überwälzung der Getränkesteuer zu keinem erkennbaren Nachfragerückgang komme. Bei Erfüllung von Kriterien, die entsprechend den Studien zu einer mehr oder weniger starken Nachfragereaktion in Abhängigkeit von den Preisen führten, werde mit einer entsprechenden Erhöhung der Preiselastizität der Nachfrage gerechnet. Bei einer Preiselastizität von - 0,1 ziehe ein Preisanstieg von 1 % einen Nachfragerückgang von 0,1 % nach sich und bezogen auf die Getränkesteuer für alkoholische Getränke gehe der Absatz um 1 % zurück. Unter der Annahme eines Gewinnaufschlages von 25 % auf die Selbstkosten des Getränkes bedeute dieser Nachfragerückgang einen Gewinnentgang von 0,25 % der Selbstkosten bzw. von rund 2 % der Getränkesteuer (siehe "WIFO-Gutachten", Dezember 2003). Bei entsprechend geringerer Preiselastizität eines spezifischen Kriteriums zur starren Nachfrage von z.B. 5 % (- 0,05) verringere sich der Gewinnentgang für dieses Kriterium dementsprechend auf 1 % der Getränkesteuer.

Das Ausmaß der Rückerstattung in Prozent vom überwälzten alkoholischen Getränkeanteil laut jeweiliger Preiselastizität der Nachfrage ergebe sich anschließend aus der Summe der einzelnen Gewinn- bzw. Nachfragerückgangskriterien. Nach den Angaben des Beschwerdeführers, der übermittelten Getränkekarte und den Preiserhebungen der Abgabenbehörde sei erkennbar, dass der Espressobetrieb des Beschwerdeführers der einfachen Kategorie angehöre und die Verkaufspreise leicht unter dem Durchschnitt lägen. Bei Espressobetrieben seien die Erlöse - wie auch aus den vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen ersichtlich - überwiegend durch den Getränkeverkauf bestimmt. Laut den vorliegenden Studien sei eine Erhöhung der Preiselastizität auf Grund der Betriebsart um - 0,1 anzunehmen. Zusätzlich werde auch eine relativ höhere Elastizität aus dem Umstand, dass der Betrieb der einfachen Kategorie mit tendenziell niedrigeren Preisen angehöre, als weiteres Kriterium mit dem Faktor - 0,1 berücksichtigt. Die Einschränkung beim Preissetzungsspielraum sei aus den vorgelegten einzelbetrieblichen Unterlagen plausibel erkennbar, weil nach diesen anzunehmen sei, dass nach der Preiserhöhung Anfang September 1997 im Jahre 1998 eine Umsatzverschiebung vom Fass- zum billigeren Flaschenbier als innerbetriebliche Substitutionshandlung der Gäste stattgefunden habe. Sonstige Substitutionshandlungen der Konsumenten, die ausschließlich durch Preiserhöhungen verursacht seien, hätten sich in Espressobetrieben allerdings als wenig wahrscheinlich erwiesen, weil subjektive Präferenzen bei den Gästen vorhanden seien. Jeder Gastgewerbebetrieb biete zusammengesetzte Güter an, die nicht nur die verkauften alkoholischen Getränke umfassten, sondern auch das Ambiente, die Lage oder das anzutreffende Publikum. Aus der Perspektive der Konsumenten sei die angebotene Gesamtleistung meistens nicht homogen, weil die angebotenen Güter weder durch einen Wechsel zu anderen Anbietern noch durch den Konsum der Getränke zu Hause austauschbar seien. Die regionalen Kriterien könnten nicht zu einer Erstattung der Getränkesteuer führen, weil der Betrieb in einer Stadt mit sehr hohem pro Kopf Nettoeinkommen und der dadurch verbundenen hohen Kaufkraft liege. Im Erhebungsbogen seien 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 im entsprechenden Umfeld) weder substituieren noch bei der Konkurrenz günstiger konsumieren könne. Auch die vorgelegten Bilanzen samt Gewinn- und Verlustrechnungen ergäben durch die Umsatzerlöse keinen Hinweis darauf, dass es zu einer effektiven wirtschaftlichen Verteilung der Getränkesteuerlast auf alkoholische Getränke gekommen sei. Auf Basis dieser Bedingungen stehe für die belangte Behörde fest, dass die Getränkesteuer im vollen Umfang überwälzt worden sei und dieser Vorgang nur bei den zwei oben dargestellten Kriterien zu marginalen Absatz- und Gewinneinbußen von 4 % (zwei Kriterien zu je 2 %) der entrichteten Getränkesteuer geführt habe. Soweit in der Stellungnahme vorgebracht werde, dass die Prüfung einer ungerechtfertigten Bereicherung nur auf Vermutungen und Annahmen begründet wäre, sei darauf hinzuweisen, dass auch den Beschwerdeführer eine gewisse Mitwirkungspflicht treffe. Wenn dem Beschwerdeführer im Rahmen des Parteiengehörs makroökonomische Analysen und die für die einzelbetrieblichen Sachverhaltsannahmen maßgeblichen Schlussfolgerungen zur Kenntnis gebracht worden seien, obliege es ihm, auf Grund seiner Mitwirkungspflicht diesen Beweisergebnissen konkrete Behauptungen entgegenzusetzen. Der Hinweis, dass in den Kanzleiräumen des steuerlichen Vertreters Unterlagen zur Einsicht

bereitgehalten würden, ohne näher auszuführen, welche konkret vorgebrachten Behauptungen damit nachgewiesen werden sollten, verpflichtet im Allgemeinen die Abgabenbehörde nicht, noch zusätzliche Erhebungen durchzuführen, sondern gestattet ihr, auf Grund der vorliegenden Beweisergebnisse zu entscheiden.

In der Folge wurde die Berechnung der rückzahlbaren Getränkesteuer dargestellt. Das ermittelte Guthaben betrage EUR 582,91, ausgehend von 4 % des überwälzten Anteils der Getränkesteuer.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Rückzahlung der Getränkesteuer für alkoholische Getränke für die Jahre 1995 bis 1999 verletzt.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 185 Abs. 1 WAO kann der Abgabepflichtige die Rückzahlung von Guthaben (§ 162 Abs. 2) beantragen. Die Rückzahlung kann auch von Amts wegen erfolgen.

Ein Rückzahlungsanspruch steht gemäß § 185 Abs. 3 WAO insoweit nicht zu, als die Abgabe wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde; insoweit führt die Herabsetzung der Abgabenfestsetzung durch Selbstbemessung oder Abgabenbescheid auch nicht zu einer Gutschrift. Soweit eine derart überwälzte Abgabe noch nicht entrichtet wurde, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

Nach Art. II der WAO-Novelle, LGBl. Nr. 9/2000, ist diese Vorschrift auch auf vor der Kundmachung dieses Gesetzes entstandene Steuerschuldverhältnisse anzuwenden.

Der Abgabepflichtige, der seiner nach den nationalen Bestimmungen bestehenden Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe nachgekommen ist, die gemeinschaftsrechtswidrig erhoben wurde, hat grundsätzlich Anspruch auf deren Rückzahlung. Die Abgabenbehörde darf die Rückzahlung der Abgabe nach der nationalen Bestimmung des § 185 Abs. 3 WAO verweigern, wenn von ihr unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH nachgewiesen wird, dass die Abgabenlast von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde und die Rückzahlung an den Abgabepflichtigen zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führte. Unter welchen Voraussetzungen die gänzliche oder teilweise Rückzahlung der Getränkesteuer nach Ergehen des Urteils des EuGH vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World Handels-GmbH, Rs C- 147/01, unterbleiben darf, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, näher dargestellt.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde zunächst die Frage der Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten und dann in einem weiteren Schritt geprüft, inwieweit die überwälzte Getränkesteuer zu einem Absatz- und Gewinnrückgang im Betrieb des Beschwerdeführers geführt habe.

Die belangte Behörde hat die Frage der Überwälzung bzw. Nichtüberwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten ausgehend von den vom Beschwerdeführer auf Grund des Vorhalts der Abgabenbehörde vom 3. März 2004 vorgelegten Beweismitteln und den im verwaltungsbehördlichen Verfahren vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argumenten entschieden.

Von den zwei im Betrieb des Beschwerdeführers veräußerten umsatzstärksten alkoholischen Getränken, nämlich Wein und Fassbier (insgesamt 57,2 % der im Betrieb im Rechtsbehelfszeitraum veräußerten Getränke), wurde unter Heranziehung der vom Beschwerdeführer bekannt gegebenen Rohaufschläge für die Monate 10/94, 11/96, 8/98 und 12/99 der durchschnittliche betriebliche Nettorohaufschlag mit 266 % und der durchschnittliche betriebliche Bruttorohaufschlag mit 351 % errechnet. Diesem Wert wurde ein anbieterspezifischer Bruttorohaufschlag von 225 % gegenübergestellt, der ebenfalls von den selben zwei umsatzstärksten alkoholischen Getränken ausgehend aber unter Heranziehung des "Medianwertes" errechnet wurde, der im Beschwerdefall 270 % betragen soll.

Die belangte Behörde ist von einer vollständigen Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten ausgegangen, weil der nach diesen im angefochtenen Bescheid dargestellten Berechnungsmethoden errechnete betriebliche Bruttoaufschlag von 351 % den unter Heranziehung der nach der BWK-Studie errechneten anbieterspezifischen Bruttorohaufschlag von 226 % übersteige.

Die von der belangten Behörde bei ihren Berechnungen herangezogenen Werte, das Verfahren bei der Berechnung der Bruttorohaufschläge sowie die gezogenen Schlussfolgerungen werden von der Beschwerde mit einer Reihe von Argumenten bekämpft.

Zunächst wird in der Beschwerde gerügt, dass die dem Beschwerdeführer zur Vorhaltebeantwortung und Stellungnahme jeweils gewährten Fristen von zwei Wochen zu kurz gewesen seien.

Eine Frist von zwei Wochen kann bei der Verpflichtung zur Vorlage umfangreicher Unterlagen und der Möglichkeit zu einer umfassenden und fundierten Stellungnahme in bestimmten Fällen kurz, allenfalls auch zu kurz sein. Werden von der Behörde unverhältnismäßig kurze Fristen gesetzt, dann kann nach § 85 Abs. 2 WAO eine Fristverlängerung dieser von der Behörde gesetzten Frist beantragt werden.

Im Beschwerdefall wurde keine Fristverlängerung beantragt. Die Vorlage der Unterlagen und der Stellungnahmen erfolgte (Zustellung des Vorhalts am 5. März 2004 und Datum des Antwortschreibens vom 12. März 2004 bzw. 30. März 2004 und 8. April 2004) innerhalb kurzer Zeit noch lange vor Ablauf der gesetzten Fristen. Überdies hätte der Beschwerdeführer im Verfahren bis zum Ergehen der abschließenden Entscheidung noch Gelegenheit gehabt, ihm wichtig erscheinende Ergänzungen vorzubringen, die bei der abschließenden Entscheidung der Abgabenbehörde zu berücksichtigen gewesen wären. Auch kann die Anfertigung von den in den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen nicht einmal 40 Kopien entgegen den Beschwerdebehauptungen nicht als unzumutbarer Aufwand angesehen werden. Der Vorwurf, die festgesetzten Fristen seien im Beschwerdefall unzumutbar gewesen, ist daher unbegründet.

Die Abgabenbehörde hat den Beschwerdeführer zur Vorlage seiner Kalkulationsunterlagen für die im Betrieb veräußerten alkoholischen Getränke für den Rechtsbehelfszeitraum und das unmittelbar davor liegende Kalenderjahr aufgefordert.

Der Beschwerdeführer behauptet, über keine Kalkulationsunterlagen im "betriebswirtschaftlichen" Sinn verfügt zu haben. Vorgelegt wurden jedoch Durchschnittskalkulationen für die Jahre 1994 bis 1999 und "für Finanzamtszwecke" erstellte Nachkalkulationen für die Monate 10/1994, 11/1996, 8/1998 und 12/1999.

Die Beweislast, der Beschwerdeführer habe die Getränkesteuer auf die Konsumenten überwälzt, trifft die Abgabenbehörde. Das Fehlen durchgehender Kalkulationsunterlagen allein berechtigt die belangte Behörde daher nicht zu dem Schluss, eine Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten habe schon deswegen stattgefunden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, ausgeführt, wesentliche Beweismittel werden - wenn der Abgabepflichtige seiner Mitwirkungspflicht nachkomme - dessen Kalkulationsunterlagen und Endverbraucherpreise sein. Derartige Kalkulationsunterlagen müssten, um die Überwälzungsfrage eindeutig zu klären, möglichst das gesamte Warenangebot an alkoholischen Getränken und den gesamten Rückzahlungszeitraum betreffen, um auszuschalten, dass kurzfristige Preisreduktionen (Aktionen) oder ein einzelnes Produkt mit besonders geringem Rohaufschlag das Ergebnis verzerre. Anhand solcher Kalkulationsunterlagen werde sich der Rohaufschlag ermitteln lassen, dessen Abweichung von durchschnittlichen Rohaufschlägen, wie im "WIFO-Gutachten" dargestellt, ein Gradmesser für die Überwälzung sein können.

Weiter hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis ausgeführt: Während die Höhe durchschnittlicher Rohaufschläge, differenziert nach den oben aufgezeigten Kriterien, und deren Auswirkungen auf die Bemessung der Überwälzung durch makroökonomische Analysen klärbar sein werde, bedürfe es hinsichtlich behaupteter Abweichungen davon neben den Kalkulationsunterlagen auch anderer Beweismittel, nämlich vorzugsweise der Parteienvernehmung, allenfalls auch der Stellungnahmen von Fremdenverkehrsverbänden oder von Verbraucherschutzorganisationen bezüglich der tatsächlich verlangten Preise.

Die belangte Behörde ist allein von den vom Beschwerdeführer vorgelegten Einzelkalkulationen für bestimmte Monate ausgegangen und hat davon für den gesamten Rechtsbehelfszeitraum einen durchschnittlichen Kalkulationsprozentsatz errechnet, wobei sie von den verkauften alkoholischen Getränken nur die zwei umsatzstärksten Getränke, die insgesamt ca. 57 % des Umsatzes bildeten, für die Berechnung der Aufschläge herangezogen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, betont, dass "möglichst das gesamte Warenangebot an alkoholischen Getränken" heranzuziehen ist, um die Überwälzungsfrage

eindeutig klären zu können. Aus welchen Gründen bei der Ermittlung des betrieblichen Rohaufschlages entgegen der wiedergegebenen Entscheidung des Verwaltungsgerichthofes nur von den beiden Getränken Wein und Fassbier, die insgesamt nur ca. 57 % der im Betrieb verabreichten Getränke betragen haben, ausgegangen wurde und nicht auch von den anderen alkoholischen Getränken, wurde im angefochtenen Bescheid nicht dargestellt. In der vom Beschwerdeführer auf Grund des Vorhaltes der Abgabenbehörde übermittelten, den Zukauf der Jahre 1994 bis 1999 umfassenden Aufstellung war der Wareneinsatz für Fassbier höher als für Flaschenbier und für Flaschenbier höher als für Wein und der Wareneinsatz der übrigen alkoholischen Getränke in einer nicht zu vernachlässigenden Größenordnung (Fassbier: 224.953,06, Flaschenbier: 218.017,45, Wein: 199.557,93, alkoholische Getränke: 88.001,79, alkoholfreie Getränke: 91.876,17). Auch aus der diesen Zeitraum umfassenden Erlösaufstellung (Fassbier: 656.745,80, Flaschenbier: 596.191,66, Wein: 814.552,51, alkoholische Getränke: 506.120,01) ist ersichtlich, dass es sich bei den übrigen, nicht in der Berechnung des betrieblichen Rohaufschlages befindlichen alkoholischen Getränken nicht bloß um vernachlässigbare Mengen gehandelt hat.

Überdies wurde im angefochtenen Bescheid auch nicht dargestellt, aus welchen Gründen die belangte Behörde von den "für Finanzamtszwecke" erstellten Einzelkalkulationen für die Monate 10/1994, 11/1996, 8/1998 und 12/1999 und nicht von den vom Beschwerdeführer auch angegebenen die Jahre 1994 bis 1999 umfassenden Durchschnittskalkulationen ausgegangen ist und aus welchen Gründen der Durchschnitt dieser Einzelkalkulationen für den gesamten Rechtsbehelfszeitraum tatsächlich repräsentativ gewesen ist.

Wenn der Beschwerdeführer über keine durchgehende ihm durchaus auch zumutbare Kalkulation verfügte, dann fehlen ihm jedenfalls geeignete Unterlagen, auf die er sein Vorbringen, die Getränkesteuer nicht überwälzt zu haben, stützen könnte. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass die Getränkesteuer nach den vorgelegten Preislisten in dem vom Beschwerdeführer für die Getränke verlangten Preis enthalten war. Es spricht nicht gegen die Erfahrungen des täglichen Lebens, dass der Beschwerdeführer als Inhaber eines auf Gewinn orientierten Betriebes danach getrachtet hat, die laufend anfallenden Steuern, wie auch die Getränkesteuer, mit dem Verkaufspreis der Getränke auf die Konsumenten zu überwälzen. Die Nichtberücksichtigung der Steuern, darunter der Getränkesteuer, in der Kalkulation ist weder betriebswirtschaftlich sinnvoll noch entspricht dies den Erfahrungen des täglichen Lebens. Hat der Beschwerdeführer keine durchgehende oder eine für den Rechtsbehelfszeitraum als repräsentativ anzusehende Kalkulation vorgelegt, dann ist es dennoch Sache der belangten Behörde, die insofern die Beweislast trifft, in einem Beweisverfahren im Wege der Ausschöpfung der schon im hg. Erkenntnis vom 4. Dezember 2003 angeführten Beweismittel abzuklären, ob der Beschwerdeführer die von den Konsumenten mit dem Kaufpreis bezahlte Getränkesteuer wirtschaftlich selbst aus seinem Vermögen getragen hat oder ob die von den Konsumenten gezahlte Getränkesteuer im Betrieb des Beschwerdeführers nur ein "Durchlaufposten" war. In letzterem Fall hätte eine Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten stattgefunden.

Der Beschwerdeführer rügt auch, dass die BWK-Studie wegen des geringen Stichprobenumfanges nicht repräsentativ sei und deswegen nicht zu Vergleichszwecken herangezogen werden könne.

Diese BWK-Studie für das Bilanzjahr 1999 wertet auf ca. 300 Seiten für das Bilanzjahr 1999 insgesamt 307 Bilanzen von Gastronomie- und 892 Bilanz von Hotelbetrieben aus. In dieser Studie wird auch angeführt, dass solche Betriebsvergleiche an der Wirtschaftsuniversität Wien seit mehr als 30 Jahren durchgeführt werden. Die Untersuchung geht überdies von insgesamt ca. 23.000 Gastronomiebetrieben in Österreich aus.

In dieser BWK-Studie, die auf eine langjährige Erfahrung zurückgreifen kann, wurden die Daten von mehr als 1 % der Gastronomiebetriebe untersucht und zu Vergleichszwecken aufgearbeitet. Es besteht eine Streuung der untersuchten Betriebe nach Betriebsgröße, Qualität des Angebots, Offenhaltungsdauer, Eigentumsverhältnisse, Werbeeinsatz und Bedeutung des Stammgästeanteils (Gegenüberstellung wesentlicher Einflussfaktoren auf den betriebswirtschaftlichen Erfolg von Hotel- und Gastronomiebetrieben, S 261 bis 280). Die Betriebe wurden dabei in bestimmte individuelle Betriebsgruppen eingereiht (Betriebswirtschaftliche Situation individueller Betriebsgruppen, S 107 bis 260).

Je mehr Betriebe in eine Untersuchung aufgenommen werden, umso größer wird die Genauigkeit der Studie sein. Werden nur etwas mehr als 1 % der Gastronomiebetriebe in der Untersuchung überprüft, dann ist anzunehmen, dass die Unschärfe größer ist, als bei einer umfassenderen Prüfung. Die Studie selbst geht davon aus, dass Betriebsvergleiche für Gastronomiebetriebe generell nur schwer durchzuführen seien und erachtet aber für die insgesamt 38 Betriebsgruppen eine ausreichende Repräsentativität gegeben (vgl. Seite 20 der BWK-Studie). Ein

Gutachten oder anderslautende Ergebnisse von Untersuchungen des Beschwerdeführers liegen nicht vor und eine überzeugende Begründung dafür, dass etwas mehr als 1 % der untersuchten Gastronomiebetriebe keinesfalls repräsentativ sein können, wurde vom Beschwerdeführer nicht gegeben. Diese BWK-Studie kann vor allem auch auf langjährigen speziellen Kenntnissen und Erfahrungen aufbauen, so dass sie für die Heranziehung von Durchschnittswerten grundsätzlich als ausreichend repräsentativ angesehen werden kann. Die Schlüssigkeit der Untersuchung wird jedenfalls durch das Beschwerdevorbringen nicht erschüttert. Es wurde allerdings von der belangten Behörde auch nicht festgestellt, dass der Betrieb des Beschwerdeführers im Wesentlichen dem in der BWK-Studie enthaltenen Vergleichsbetrieb entspricht und deswegen diese Durchschnittswerte im Beschwerdefall auch herangezogen werden können.

Die BWK-Studie für das Jahr 1999 geht bei den Espressobetrieben von einem anbieterspezifischen Bruttorohaufschlag "Keller" von 298 % aus (S 180). Die belangte Behörde hat den in der BWK-Studie für das Jahr 1999 festgestellten Bruttorohaufschlag bei Espressobetrieben von 298 % für den gesamten Rechtsbehelfszeitraum der Jahre 1995 bis 1999 als Vergleichswert herangezogen. Die belangte Behörde hat allerdings nicht dargestellt, aus welchen Gründen sie den für das Jahr 1999 in der BWK-Studie angegebenen anbieterspezifischen Bruttorohaufschlag bei Espressobetrieben von 298 % für den gesamten Rechtsbehelfszeitraum als Grundlage für ihre Berechnungen nehmen durfte. Es wurden keine Feststellungen zu den Rohaufschlägen für die weiteren Jahre des Rechtsbehelfszeitraumes getroffen.

Der anbieterspezifische Bruttorohaufschlag bei Espressobetrieben war in den Jahren 1995 bis 1999 nicht gleich hoch, sondern hat nach dem Beschwerdevorbringen im Jahre 1997 548 % und im Schnitt der Jahre 1995 bis 1999 305 % betragen.

Nach der Beschwerdebehauptung hätte die belangte Behörde die betrieblichen und die anbieterspezifischen Bruttorohaufschläge der einzelnen Jahre miteinander vergleichen müssen und hätte dann festgestellt, dass zumindest für das Jahr 1997 die Überwälzung keinesfalls möglich gewesen sei. Da ohne Feststellungen der betrieblichen und der anbieterspezifischen Bruttorohaufschläge für das Jahr 1997 ein Vergleich dieser Aufschläge nicht möglich ist, erweist sich der angefochtene Bescheid auch insofern als ergänzungsbedürftig.

Die Beschwerde rügt ferner, die von der Behörde angewandte Berechnungsmethode des "Medianwertes" sei falsch und könne nicht in der vorgenommenen Art und Weise begründet werden.

Die belangte Behörde begründete diese Art der Berechnung im angefochtenen Bescheid mit den Untersuchungen in der BWK-Studie. Wie und aus welchen Gründen sie allerdings zu einem "Abschlag von 10 % vom arithmetischen Durchschnitt" gekommen ist, wird im angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar begründet.

Der Beschwerdeführer brachte in der Beschwerde - wie schon in seiner Stellungnahme vom 8. April 2004 - vor, die von der belangten Behörde bei der Berechnung des anbieterspezifischen Bruttorohaufschlages angenommenen Bruttorohaufschläge für Wein mit 270 % und "Bier" mit 170 % seien unrichtig. Die Quellen für diese Werte seien nicht bekannt gegeben worden. Das "WIFO-Gutachten" vom November 2000 (Seite 32) habe andere Mittelwerte der Rohaufschläge für Wein mit 407 % und Bier mit 290,5 % angegeben.

Die belangte Behörde ist bei der Ermittlung des durchschnittlichen anbieterspezifischen Bruttorohaufschlages von den Angaben in der BWK-Studie ausgegangen. Im angefochtenen Bescheid wurde jedoch nicht dargestellt, aus welchen Gründen die durchschnittlichen anbieterspezifischen Bruttorohaufschläge der BWK-Studie und nicht des "WIFO-Gutachtens" herangezogen wurden.

Die belangte Behörde stellte fest, dass der anbieterspezifische Bruttorohaufschlag (Medianwert) für Getränke bei Espressobetrieben durchschnittlich 270 % betrage (dieser Wert ist, wie bereits dargestellt, in der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht nachvollziehbar). Ausgehend davon ist festzuhalten, dass sich diese Feststellung auf die Getränke "Keller" eines Espressobetriebes bezog, die nach dieser Berechnungsmethode alle gemeinsam diesen durchschnittlichen Rohaufschlag aufwiesen. Sie umfasste daher nach diesen Feststellungen sowohl Wein als auch Bier. Es handelte sich dabei um den gewichteten Durchschnitt der Bruttorohaufschläge "Keller" und es gibt nach den Feststellungen des angefochtenen Bescheides keinen speziellen "Medianwert" für Bier, für Wein bzw. für andere Getränke.

Woher die belangte Behörde die anbieterspezifischen Bruttorohaufschläge für Wein mit 270 % und "Bier" mit 170 % herleitet, wird im angefochtenen Bescheid nicht offengelegt. In der Gegenschrift wird auf "statistische

Erfahrungswerte" verwiesen, ohne konkret die Statistik und die näheren Umstände bei der Erstellung dieser Statistik zu nennen. Unerfindlich bleibt bei der Berechnung des anbieterspezifischen Bruttorohaufschlages überdies die weitere Verminderung des Berechnungsansatzes für "Bier" um 100 Prozentpunkte, zumal zunächst ein "Medianwert" der Bruttorohaufschläge "Keller" errechnet wurde, der auch "Bier" miterfasst. Diese Werte sind daher nicht überprüf- und nachvollziehbar.

Die Beschwerde rügt auch, dass die schlechte Ertragsituation des Betriebes in die Frage der Überwälzbarkeit der Getränkesteuer überhaupt nicht einbezogen worden sei. In der Beschwerde werden in diesem Zusammenhang die Gewinne, die Bruttolöhne und die Umsätze des Betriebes des Beschwerdeführers in den Jahren 1994 bis 1999 dargestellt.

In der Berufung und in der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 8. April 2004 wurden keine Behauptungen aufgestellt, wonach eine schlechte Ertragsituation des Betriebes vorgelegen sei und diese im Beschwerdefall Bedeutung für die Überwälzbarkeit der Getränkesteuer auf die Konsumenten gehabt habe. Ob die nunmehr behauptete schlechte Ertragsituation des Betriebes tatsächlich Bedeutung für die Überwälzbarkeit der Getränkesteuer auf die Konsumenten gehabt hat, wäre - wie noch dargestellt wird - bei der Überprüfung der im Betrieb des Beschwerdeführers vorgenommenen Kalkulation festzustellen gewesen.

Die von der belangten Behörde errechneten Vergleichswerte, nämlich der betriebliche und der anbieterspezifische Bruttorohaufschlag, konnten daher wegen nicht nachvollziehbarer Ansätze und Berechnungen einer Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht Stand halten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits dargestellt hat, können die Abweichungen von durchschnittlichen Bruttorohaufschlägen ein Gradmesser für die Überwälzung der Getränkesteuer sein. Abweichungen sind jedoch kein zwingender Beweis für eine gelungene Überwälzung der Getränkesteuer vom Abgabepflichtigen auf die Konsumenten.

Wesentliche Beweismittel für die Lösung der Frage der Überwälzung oder Nichtüberwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten sind nach dem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, die Kalkulationsunterlagen des Betriebes des Beschwerdeführers. Wurde im Betrieb des Beschwerdeführers mit höheren Prozentsätzen als in vergleichbaren Betrieben kalkuliert, dann spricht dies eher für eine gelungene Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten als dagegen. Aus welchen Gründen dies aber zwingend gegeben sein soll, wird im angefochtenen Bescheid nicht begründet. Es wäre auch umgekehrt nicht zwingend, dass bei Kalkulationen mit niedrigeren Prozentsätzen als in vergleichbaren Betrieben die Überwälzung der Getränkesteuer nicht gelungen wäre.

Ob der Betrieb des Beschwerdeführers die Getränkesteuer überwälzt hat, kann zunächst an Hand der Betriebsunterlagen geklärt werden. Entscheidend dabei ist, wie die Kalkulation im Betrieb des Beschwerdeführers vorgenommen worden ist. Hat der Beschwerdeführer die Getränkesteuer (allenfalls auch die sonst abzuführenden Steuern), die in den angegeben Preisen der aufgelegten Preislisten enthalten war und von den Konsumenten daher gezahlt wurde, in seiner Kalkulation so berücksichtigt, dass sie nicht von ihm, sondern von den Konsumenten getragen wurde, dann kann von einer Überwälzung der Getränkesteuer ausgegangen werden.

Die belangte Behörde ist nicht verhalten, die Kalkulation des Betriebes zu erstellen, sondern hat die im Verfahren relevanten Beweismittel zu erheben und - ebenso wie vorgelegte Unterlagen - zu würdigen. Die belangte Behörde durfte sich bei der Beweisaufnahme daher nicht bloß auf nur unvollständig vorgelegte Unterlagen und die in der Stellungnahme vorgebrachten Argumente stützen. Sie hätte ein Ermittlungsverfahren wie in jedem Abgabenverfahren zu führen und dabei alle erforderlichen Beweismittel aufzunehmen gehabt, um nachweisen zu können, dass eine Überwälzung oder allenfalls eine teilweise Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten stattgefunden hat. Im Beschwerdefall wäre daher auch abzuklären gewesen, ob die - nach den im verwaltungsbehördlichen Verfahren aufgestellten Behauptungen - beim Steuerberater befindlichen Unterlagen dafür von entscheidender Bedeutung gewesen wären.

Kann die vorgenommene Kalkulation und damit die Frage der Überwälzung der Getränkesteuer an Hand der vorgelegten Unterlagen allein nicht beantwortet werden, dann bedarf es eines von Amts wegen weiter zu führenden Ermittlungsverfahrens. In einem solchen Verfahren kann ein Rückzahlungswerber im Wege der Parteienvernehmung (vgl. dazu Ritz, BAO-Kommentar2, Rz 6, 6. Teilstrich zu § 166 BAO) konkret befragt werden, wie er die Kalkulation konkret vorgenommen hat und wie er dabei die von den Konsumenten erhaltene Getränkesteuer (allenfalls auch vergleichbare Steuern) im Rechtsbehelfszeitraum berücksichtigt hat. Diese Aussagen werden dann mit den übrigen

Beweisergebnissen zu würdigen sein.

Erst wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Rückzahlung der Getränkesteuer nach Durchführung eines solchen Verfahrens nicht ermitteln oder berechnen kann und wenn die Voraussetzungen für die Schätzung dieser Grundlagen vorliegen, dann sind diese zu schätzen. Die Beweiswürdigung sowie die vorgenommene Schätzung ist sodann schlüssig und nachvollziehbar in der Begründung des angefochtenen Bescheides darzustellen.

Der angefochtene Bescheid, der den dargestellten Anforderungen wie aufgezeigt in mehrfacher Hinsicht nicht entspricht, ist somit ergänzungsbedürftig und mit Begründungsmängeln behaftet.

Die belangte Behörde hat den durch die Erhebung der Getränkesteuer allein - die übrigen Abgaben waren dabei nicht zu berücksichtigen - gegebenen wirtschaftlichen Nachteil im Ausmaß von 4 % des überwälzten Anteils an der Getränkesteuer festgestellt. Sie hat dabei ihre Überlegungen auf objektiv feststellbare Umstände, wie die Betriebsart und einen Betrieb "einfacher Kategorie", gestützt.

In der Beschwerde wird gerügt, es seien verschiedene Kriterien unberücksichtigt geblieben, es wird dabei aber nicht näher dargestellt, dass diese unberücksichtigt gebliebenen Umstände konkret für den Betrieb des Beschwerdeführers Nachteile nach sich gezogen haben, die speziell auf die Erhebung der Getränkesteuer zurückzuführen sind. Hat nicht die im Preis enthaltene Getränkesteuer Absatzeinbußen verursacht, sondern waren dafür andere Umstände maßgeblich, dann war die Erhebung der Getränkesteuer nicht kausal für die behaupteten Nachteile und die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Umstände können nicht zur Rückzahlung der Getränkesteuer führen.

Es wäre im Übrigen dem Beschwerdeführer als demjenigen, der behauptet, durch die Erhebung der Getränkesteuer einen wirtschaftlichen Nachteil und damit einen Schaden gehabt zu haben, nach der nationalen Rechtslage, die nicht gegen das Gemeinschaftsrecht (vgl. Urteil des EuGH vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World Handels-GmbH, Rs C-147/01) verstößt, oblegen, den Eintritt dieses Schadens nachzuweisen. Dabei wären vom Beschwerdeführer konkret die Tatsachen darzulegen gewesen, aus denen bezogen auf seinen Betrieb auf einen durch die Erhebung der Getränkesteuer verursachten Schaden in einem bestimmten Ausmaß geschlossen hätte werden können.

Nur allgemein aufgestellte Behauptungen über Konkurrenzsituationen, Konsumentenverhalten und Substitutionsmöglichkeiten beim Kauf von Getränken sind keine Nachweise für das Vorliegen eines durch die Erhebung der Getränkesteuer im Betrieb des Beschwerdeführers verursachten Schadens. Der Nachweis eines Schadens wurde vom Beschwerdeführer bisher nicht erbracht, so dass er durch die Annahme der belangten Behörde, es sei durch die Erhebung der Getränkesteuer im Betrieb des Beschwerdeführers ein Schaden entstanden, der im Ergebnis mit 4 % der entrichteten Getränkesteuer abgegolten sei, auf Basis der bisherigen Entscheidungsgrundlage nicht in seinen Rechten verletzt worden ist.

In der Beschwerde wird die Einholung einer Vorabentscheidung nach Art. 234 EG wegen der behaupteten Überwälzung der Beweislast auf den Beschwerdeführer und der unzulässigen Verzögerung des Verfahrens angeregt. Bei diesen vom Beschwerdeführer geltend gemachten Gründen für die Vorabentscheidung handelt es sich jedoch um Verfahrensrügen und nicht um eine Frage der Auslegung des Gemeinschaftsrechts, so dass mangels Vorliegens der Voraussetzungen die Einholung einer Vorabentscheidung unterbleiben kann.

Der mit Verfahrensmängeln behaftete angefochtene Bescheid war aus den dargestellten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. Dezember 2004

Gerichtsentscheidung

EuGH 62001J0147 Weber's Wine World VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2004160128.X00

Im RIS seit

27.12.2004

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at