

# TE Vfgh Erkenntnis 2000/11/29 B1735/00

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.11.2000

## Index

L3 Finanzrecht

L3400 Abgabenordnung

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art18 Abs1

B-VG Art139 Abs6 zweiter Satz

B-VG Art140 Abs7 zweiter Satz

EG-Vertrag Art93

F-VG 1948 §7 Abs5

F-VG 1948 §8 Abs1

Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates vom 17.05.77. 77/388/EWG Art33

Verbrauchssteuerrichtlinie des Rates vom 25.02.92. 92/12/EWG Art3 Abs2

WAO §185 Abs3

WAO §185 Abs4

WAO-Nov LGBl 9/2000 ArtII

## Leitsatz

Abweisung einer Beschwerde gegen die Verweigerung der Rückzahlung entrichteter Getränkesteuer nach einem Urteil des EuGH betreffend Feststellung des Widerspruchs einer Steuer auf alkoholische Getränke zur Verbrauchssteuerrichtlinie; Unbedenklichkeit der durch eine Novelle zur WAO geschaffenen Regelung über eine "Rückzahlungssperre" für die vom Abgabepflichtigen auf Letztverbraucher überwälzten Abgaben; Anknüpfen an einen derartigen Überwälzungsvorgang nicht zu unbestimmt oder unsachlich; keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Regelung; keine Bedenken gegen die Ausnahme der - die Anlaßfallwirkung für eine vom VfGH als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift genießenden - Abgabepflichtigen von der Rückzahlungssperre; keine Bedenken gegen die Rückwirkung der Regelung im Hinblick auf den Vertrauensschutz

## Spruch

Die beschwerdeführende Partei ist durch den angefochtenen Bescheid weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die Beschwerde wird dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung darüber abgetreten, ob die beschwerdeführende Partei durch den angefochtenen Bescheid in einem sonstigen Recht verletzt worden ist.

## **Begründung**

Entscheidungsgründe:

I. 1. Die beschwerdeführende Gesellschaft betreibt in Wien ein Restaurant. Sie hat am 10. Februar 1999 für das Jahr 1998 eine Getränkesteuererklärung mit S 0,-- abgegeben, einen Antrag auf Bescheiderlassung gemäß §149 Abs2 WAO gestellt und die Rückzahlung eines Guthabens gemäß §185 WAO beantragt, da sie Getränkesteuer in Höhe von S 13.234,-- für dieses Kalenderjahr im Wege der Selbstbemessung gezahlt habe.

Mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 15. Juni 1999 wurde der beschwerdeführenden Gesellschaft Getränkesteuer in Höhe von S 13.234,-- vorgeschrieben und der Antrag auf Rückzahlung abgewiesen. Mit dem nunmehr angefochtenen Berufungsbescheid der Abgabenberufungskommission Wien vom 6. September 2000 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die Abgabe auf S 8.157,-- herabgesetzt, der Antrag auf Rückzahlung jedoch (erneut) abgewiesen. Auf Grund des Urteils des EuGH vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, sei zwar der Berufung, soweit sie gegen die Vorschreibung von Getränkesteuer für alkoholische Getränke gerichtet sei, Folge zu geben, die Rückzahlung des sich solcherart ergebenden Guthabens sei jedoch im Hinblick auf §185 Abs3 WAO, idF LGBl. 9/2000, zu verweigern.

2. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in welcher die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums, auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter sowie die Verletzung in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes geltend gemacht und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides, hilfsweise die Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof begehrt wird.

3. Die Abgabenberufungskommission Wien als belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie darlegt, warum - ihrer Ansicht nach - die Beschwerdeführerin weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch durch Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt worden sei, und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

4. Die beschwerdeführende Gesellschaft hat darauf repliziert.

II. 1. Aus Anlaß zweier Beschwerden hatte der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluß vom 18. Dezember 1997, Zl. 97/16/0221, dem EuGH zur Vorabentscheidung u.a. die Fragen vorgelegt, ob Art33 Abs1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), im folgenden:

6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, der Beibehaltung einer Abgabe entgegenstehe, welche auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, erhoben wird, bzw. ob einer derartigen Abgabe Art3 Abs2 bzw. Abs3, zweiter Satz der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, im folgenden:

Verbrauchsteuerrichtlinie, entgegenstehe.

Mit Urteil vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, sprach der EuGH diesbezüglich u.a. aus, daß Art3 Abs2 der Verbrauchsteuerrichtlinie der Beibehaltung einer auf alkoholische Getränke erhobenen Steuer wie die der Anlaßfälle (es handelte sich hierbei um die Vorschreibung der Getränkesteuer gemäß dem OÖ Gemeinde-Getränkesteuergesetz bzw. dem Wiener Getränkesteuergesetz und der Wiener Getränkesteuerverordnung) entgegenstehe, verneinte aber einen Widerspruch zu Art33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie. Zur zeitlichen Wirksamkeit seines Urteiles führte der EuGH aus, daß sich niemand auf Art3 Abs2 der Verbrauchsteuerrichtlinie berufen könne, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die strittige Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlaß des Urteils entrichtet wurden oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt.

2. Nach §185 Abs1 WAO kann der Abgabepflichtige die Rückzahlung von Guthaben (§162 Abs2) beantragen. Nach §185 Abs2 WAO können gegen den Rückzahlungsbetrag der Höhe nach festgesetzte Abgabenschuldigkeiten aufgerechnet

werden, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

Durch Artikel I des Gesetzes, mit dem die Wiener Abgabenordnung geändert wird, LGBl. 9/2000, wurden dem §185 die folgenden Absätze 3 und 4 angefügt:

"(3) Ein Rückzahlungsanspruch steht insoweit nicht zu, als die Abgabe wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde. Soweit eine derart überwältzte Abgabe noch nicht entrichtet wurde, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

(4) Abs3 ist nicht anzuwenden auf Abgabepflichtige, soweit ihnen die Anlassfallwirkung für eine vom Verfassungsgerichtshof als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt."

Nach Artikel II dieses Gesetzes ist Artikel I auch auf vor der Kundmachung dieses Gesetzes entstandene Steuerschuldverhältnisse anzuwenden.

Durch eine neuerliche Novelle zur WAO, beschlossen am 20. Oktober 2000, soll dem Absatz 3, erster Satz, ein Halbsatz folgenden Inhaltes angefügt werden: "... insoweit führt die Herabsetzung der Abgabenfestsetzung durch Selbstbemessung oder Abgabenbescheid auch nicht zu einer Gutschrift". Die Kundmachung dieser Novelle ist noch nicht erfolgt.

III. 1. Der Verfassungsgerichtshof hat über die - zulässige - Beschwerde erwogen:

Das Beschwerdevorbringen ist nicht geeignet, beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsgrundlagen zu wecken:

2.1. Zunächst vermag der Gerichtshof der Beschwerde nicht zu folgen, wenn sie die Auffassung vertritt, der Wiener Landesgesetzgeber sei - hinsichtlich der Getränkesteuer - nicht zuständig, eine Regelung wie die des §185 Abs3 WAO, idF LGBl. 9/2000, zu erlassen.

2.2. Nach §8 Abs1 F-VG 1948 werden (u.a.) die ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben vorbehaltlich der Bestimmungen des §7 Abs3 bis 5 leg.cit. durch die Landesgesetzgebung geregelt. Unter ausschließlichen Landes- bzw. Gemeindeabgaben sind in diesem Zusammenhang alle Abgaben zu verstehen, die nicht zu den in §7 Abs1 F-VG 1948 angesprochenen Bundesabgaben zählen (vgl. auch Ruppe, §8 F-VG, in Korinek/Holoubek (Hrsg.), Bundesverfassungsrecht, (2000) Rz. 4 mwN). Grundsätzlich ist somit die Landesgesetzgebung (auch) auf dem Gebiet der ausschließlichen Gemeindeabgaben im Verständnis des §6 Abs1 Z5 F-VG 1948 zur Regelung des materiellen Steuerrechts zuständig. Der Vorbehalt bezüglich der Bestimmungen des §7 Abs3 bis 5 leg.cit. ist dabei hinsichtlich des Abs5 nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes so zu verstehen, daß im Bereich jener Abgaben, die der Bund gemäß §7 Abs5 F-VG 1948 in das freie Beschlußrecht der Gemeinden übertragen hat, die Landesgesetzgebung zur Regelung des materiellen Steuerrechts befugt bleibt, allerdings mit der Maßgabe, daß landesgesetzliche Regelungen, die eine nach §7 Abs5 F-VG 1948 erteilte bundesgesetzliche Ermächtigung nicht bloß konkretisieren, sondern einschränken, als verfassungswidrig anzusehen sind (vgl. etwa VfSlg. 2170/1951, 8099/1977; VfGH 2. Oktober 1999, B1620/97 mwN).

Vorschriften des Inhaltes, daß bereits entrichtete Abgaben trotz rückwirkenden Wegfalles ihrer Rechtsgrundlage nur unter bestimmten Bedingungen erstattet werden, sind Vorschriften des materiellen Steuerrechts, zu deren Erlassung der Landesgesetzgeber somit auf Grund des §8 Abs1 F-VG 1948 im sachlichen Geltungsbereich dieser Norm zuständig ist. Der Verfassungsgerichtshof kann keinen Grund sehen, warum sich diese Zuständigkeit nicht auch auf Abgaben erstrecken sollte, die den Gemeinden durch eine bundesgesetzliche Ermächtigung nach §7 Abs5 F-VG 1948 in das freie Beschlußrecht übertragen worden sind, ist doch eine Einschränkung der vom Bund übertragenen Besteuerungsberechtigung mit einer solchen Regelung gewiß nicht verbunden.

Der Anwendung der bekämpften Bestimmung des §185 Abs3 WAO auf die Getränkesteuer stehen somit kompetenzrechtliche Hindernisse nicht entgegen.

3.1. Die Beschwerde vermeint weiter, es sei sachlich nicht gerechtfertigt, an den Umstand anzuknüpfen, daß die Abgabe "von einem Anderen" getragen werde; das Anknüpfen an die Überwälzung einer Abgabe sei derart unbestimmt im Sinne des Art18 B-VG, daß es dem Gesetzgeber verwehrt sei, mit der Überwälzung Rechtsfolgen zu

verbinden. Überdies fehle eine Differenzierung nach dem Rechtsgrund der Überwälzung, wodurch wesentlich ungleiche Sachverhalte in verfassungswidriger Weise gleich behandelt würden.

3.2. a) Dem Verfassungsgerichtshof ist durchaus bewußt, daß die Überwälzung einer Abgabe ein tatsächlicher Vorgang ist, dessen Gelingen im Einzelfall von wirtschaftlichen Umständen abhängt, aber auch von rechtlichen Regelungen beeinflusst wird, und daß es - unter Umständen erheblichen - Schwierigkeiten begegnen kann, die Überwälzung oder Nichtüberwälzung festzustellen. Dessen ungeachtet ist er nicht der Meinung, daß das Anknüpfen an Überwälzungsvorgänge an sich in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise unbestimmt oder unsachlich wäre:

Die (vom Gesetzgeber intendierte) Überwälzung einer Abgabe durch den gesetzlich bestimmten Steuerschuldner auf einen anderen - den wirtschaftlichen Steuerträger - bildet das einzige Unterscheidungsmerkmal zwischen den beiden großen Gruppen der direkten und der indirekten Steuern. Der Unterscheidung zwischen diesen beiden Gruppen kommt im Hinblick auf die speziell für indirekte Steuern getroffenen primär- und sekundärrechtlichen Regelungen des Gemeinschaftsrechtes erhebliche rechtliche Bedeutung zu. Wenn nämlich Art93 (neu) EGV eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern fordert, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes (früher des Gemeinsamen Marktes) notwendig ist, so liegt dieser Beschränkung des Harmonisierungsauftrages auf indirekte Steuern offenbar die Vorstellung (und Befürchtung) zugrunde, daß diese Abgaben in besonderem Maße zu (steuerlichen) Wettbewerbsverzerrungen führen können, weil sie die Preise der international gehandelten Güter beeinflussen (vgl. etwa Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art93 EGV, Rz. 7).

Dementsprechend beruhen auch die auf diesem Artikel aufbauenden sekundärrechtlichen Rechtsakte der Gemeinschaft auf der Vorstellung, daß bei den damit geregelten Steuern die Steuerbelastung im Preis auf die Verbraucher überwält wird. Folgerichtig hat daher auch der EuGH in seiner Rechtsprechung zu Art33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie zu den wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer (u.a.) den Umstand gezählt, daß die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (vgl. aus jüngerer Zeit EuGH 8. Juni 1999, Rs. C-338/97 u.a. Zlen., "Erna Pelzl", Slg. I-3348, unter Verweis auf das Urteil vom 7. Mai 1992, Rs. C-347/90, "Bozzi", Slg. I-2965). Im zitierten Urteil vom 8. Juni 1999 hat der EuGH daher den in Österreich erhobenen Fremdenverkehrs- bzw. Tourismusabgaben die Eigenschaft von mehrwertsteuergleichen Abgaben abgesprochen, weil sie (obwohl vom Gesamtumsatz des Unternehmens bemessen) "nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt" würden. Wörtlich heißt es in diesem Urteil weiter:

"24. ... Auch wenn man davon ausgehen kann, daß ein Unternehmen, das an den Endverbraucher verkauft, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten eingeflossene Abgabe berücksichtigt, so haben doch nicht alle Unternehmen die Möglichkeit, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen.

25. Drittens ist es, da sich die Tourismusabgaben - mit bestimmten Befreiungen - nach dem jährlichen Gesamtumsatz bemessen, nicht möglich, den Betrag der bei jedem einzelnen Verkauf oder jeder einzelnen Dienstleistung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen; die Voraussetzung der Proportionalität dieses Betrages zu den Preisen, die der Abgabepflichtige als Gegenleistung erhält, ist daher ebensowenig erfüllt.

26. Daraus folgt, daß die Tourismusabgaben keine Verbrauchsteuer darstellen, die der Endverbraucher des Produkts zu tragen hätte, sondern Abgaben auf die Tätigkeit der Unternehmen, die vom Tourismus betroffen sind."

Mit dieser Argumentationslinie, der der Verfassungsgerichtshof beipflichtet, wird die Einordnung einer Abgabe als indirekte oder direkte Abgabe von Kriterien abhängig gemacht, die aus dem Inhalt und dem ersichtlichen Zweck der abgabenrechtlichen Regelung gewonnen werden und aus denen auf den beabsichtigten Steuerträger und damit auf (typische) Überwälzungsvorgänge geschlossen wird.

Der Verfassungsgerichtshof geht davon aus, daß gleichartige Erwägungen - wenn auch spiegelbildlich - dem erwähnten Urteil des EuGH vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, zur Getränkesteuer zugrunde liegen. Schon aus den primärrechtlichen Grundlagen der auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern ergangenen Richtlinien (die Präambel zur erwähnten Verbrauchsteuerrichtlinie nennt ausdrücklich Art99 (alt) = Art93 (neu) EGV als maßgebliche Grundlage) ergibt sich, daß sich diese nur auf indirekte Steuern beziehen können. Demgemäß regelt auch Art3 Abs2 dieser Richtlinie, unter welchen Voraussetzungen die Mitgliedstaaten auf die verbrauchsteuerpflichtigen Waren "andere indirekte Steuern" erheben dürfen. Dem Verfassungsgerichtshof erscheint es nicht zweifelhaft, daß dem Vorbehalt des Art3 Abs2 der Richtlinie im gegebenen Zusammenhang von vornherein nur Steuern unterliegen können, die nach ihrer

Ausgestaltung darauf angelegt sind, in den Preis von Waren einzugehen. Nur unter dieser Prämisse besteht eine rechtliche Grundlage (und im Hinblick auf Art 93 EGV eine wirtschaftliche Rechtfertigung) dafür, eine Steuer wie die österreichische Getränkesteuer einer Überprüfung unter dem Aspekt eines allfälligen Verstoßes gegen die Verbrauchsteuerrichtlinie zu unterziehen.

Vor dem Hintergrund dieser Gemeinschaftsrechtslage kann der Gerichtshof der Beschwerde daher nicht folgen, wenn sie Überwälzungsvorgänge als rechtlich irrelevant bezeichnet und die Anknüpfung des Gesetzgebers an solche Überwälzungsvorgänge für zu unbestimmt bzw. für unsachlich hält. Ein Unterscheidungskriterium, das den primär- und sekundärrechtlichen Regelungen des Gemeinschaftsrechts zugrundeliegt und vom EuGH in ständiger Rechtsprechung explizit und implizit angewendet wird, kann jedenfalls auch ein grundsätzlich taugliches Differenzierungskriterium für innerstaatliche Regelungen sein.

b) Soweit die Beschwerde in diesem Zusammenhang auf die hg. Erkenntnisse VfSlg. 12.734/1991 und 13.547/1993 verweist und meint, der Gerichtshof habe bereits in diesen Entscheidungen ausgesprochen, daß die Überwälzung ein rein wirtschaftliches Argument ohne rechtliche Relevanz sei, so ist dem entgegenzuhalten, daß in den damals strittigen Fällen landesgesetzliche Normen zu beurteilen waren, mit denen generell die Neufestsetzung der Getränkesteuer für jeweils bestimmte Fallgruppen ausgeschlossen wurde, Regelungen, die im Verfahren (u.a.) mit dem Argument gerechtfertigt worden waren, daß die Steuerpflichtigen die Abgabe bereits überwälzt hätten. Es ging somit gerade nicht um Regelungen, die auf die Überwälzung im Einzelfall abstellten, sondern jeweils um ein generelles Neufestsetzungsverbot.

c) Der Verfassungsgerichtshof hat nach dem Vorgesagten somit keinen Zweifel, daß es sich bei der Getränkesteuer um eine indirekte Steuer handelt, bei der der Gesetzgeber davon ausgegangen ist (und davon ausgehen durfte), daß sie typischerweise in den Preis von bestimmten Waren eingeht, somit auf den Letztverbraucher überwälzt wird. Wäre diese Einordnung grundsätzlich in Zweifel zu ziehen, so wäre nicht nur der erwähnte Vorlageantrag des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1997, Zl. 97/16/0221, unverständlich; es hätte auch die Überprüfung dieser Steuer durch den EuGH unter dem Aspekt des Art 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie und des Art 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie zu einem anderen Ergebnis führen müssen.

3.3. Bei einer solchen Steuer, bei der der Gesetzgeber davon ausgegangen ist und davon ausgehen durfte, daß sie typischerweise in den Preis der veräußerten Produkte eingeht, erscheinen aber gesetzliche Regelungen, die im Fall der Aufhebung der gesetzlichen Grundlagen (dem Wegfall des Rechtsgrundes) die Erstattung von Steuern von dem Umstand abhängig machen, ob der an sich Erstattungsberechtigte die Steuer auch tatsächlich im Einzelfall getragen hat, nicht von vornherein unsachlich und demgemäß verfassungsrechtlich bedenklich. War es den Abgabepflichtigen möglich, eine - später rückwirkend als rechtswidrig eingestufte - Abgabe auf die Letztverbraucher zu überwälzen, so steht es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Erstattung solcher Abgaben auszuschließen, würde ein solcher Abgabepflichtiger doch andernfalls offenbar einen Betrag erstattet erhalten, den er selbst gar nicht getragen hat, und damit eine Bereicherung erfahren. Der Gerichtshof übersieht dabei nicht, daß in einem solchen Fall zur Erzielung eines wirtschaftlich befriedigenden Ergebnisses eigentlich der Letztverbraucher als Steuerträger in den Genuß einer allfälligen Erstattung kommen sollte. Da bei den von der Vorschrift erfaßten Steuern aber die Umstände regelmäßig so liegen, daß es wegen des Zeitablaufs, der Massenhaftigkeit der betroffenen Vorgänge, wegen Beweisschwierigkeiten oder wegen sonstiger Umstände praktisch ausgeschlossen erscheint, eine solche Rückabwicklung in umfassender und gleichmäßiger Weise vorzunehmen, scheint dem Gerichtshof eine Regelung, die in solchen Fällen eine Bereicherung des Steuerschuldners ausschließen will und den Abgabenertrag dem Steuergläubiger beläßt, nicht unsachlich. Das gilt umso eher, wenn - wie das nach der hier zu beurteilenden Rechtslage offenbar zutrifft - der Steuerschuldner vom Steuergläubiger die Erstattung der Abgabe auch nachträglich erreichen könnte, sofern er im Einzelfall auf Grund seiner vertraglichen Beziehungen zum Steuerträger diesem die Steuer zurückzahlen hätte (somit die Überwälzung rückgängig gemacht würde). Auf den von der Beschwerde angedeuteten theoretischen Grenzfall einer vom Abgabengesetzgeber bewußt herbeigeführten verfassungs- oder gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabenerhebung muß dabei nicht Bedacht genommen werden.

An diesem Ergebnis änderte sich auch nichts, wenn es zuträfe, daß die Abgabenüberwälzung und die dadurch erforderliche Preiserhöhung zu einem Nachfragerückgang und damit zu einer Gewinneinbuße des Abgabepflichtigen führt. Selbst wenn es nämlich zu einem solchen Effekt käme (was im Einzelfall offenbar primär von der Nachfrageelastizität nach dem betreffenden Gut abhängt), ließe dieser Umstand die Erstattungssperre nicht

unsachlich erscheinen: Bei indirekten Steuern sind derartige Effekte mit der Technik der Steuererhebung untrennbar verbunden und - jedenfalls im Regelfall - unbedenklich. Da sie auch im Fall rechtmäßig erhobener Abgaben den Abgabepflichtigen nicht berechtigen, die Zahlung der überwälzten Steuern im Ausmaß der Gewinneinbuße zu verweigern, kann der Gerichtshof nicht finden, daß der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlichen Gründen verhalten wäre, bei der Normierung einer ansonsten (noch) als sachlich anzusehenden Erstattungssperre auf diese allfällige Gewinneinbuße Bedacht zu nehmen.

3.4. Eine offensichtliche (und daher allenfalls verfassungsrechtlich bedenkliche) Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ist der Norm nicht anzulasten. In seiner bisherigen Rechtsprechung hat der EuGH vielmehr wiederholt ausgesprochen, daß der Schutz der in diesem Bereich von der Gemeinschaftsrechtsordnung gewährleisteten Rechte es nicht erfordere, zu Unrecht erhobene Abgaben unter Bedingungen zurückzuerstatten, die zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Berechtigten führen würden. "Es steht den einzelstaatlichen Gerichten nach Gemeinschaftsrecht demnach frei, nach ihrem nationalen Recht den Umstand zu berücksichtigen, daß ohne rechtlichen Grund erhobene Abgaben in die Preise des abgabepflichtigen Unternehmens einfließen und auf die Abnehmer abgewälzt werden konnten" (EuGH Urteil vom 27. Mai 1981, Rs. 142 und 143/80, "Essevi und Salengo", Slg. 1413, Rdnr. 35 unter Verweis auf das Urteil vom 27. März 1980, Rs. 61/79, "Denkavit Italiana", Slg. 1205; vgl. ferner die Urteile vom 27. Februar 1980, Rs. 68/79, "Just", Slg. 501; 9. November 1983, Rs. 199/82, "San Giorgio", Slg. 3595; 25. Februar 1988, Rs. 331/85 u.a. Zlen., "Bianco und Girard", Slg. 1114; 14. Jänner 1997, Rs. C-192/95 u.a. Zlen., "Comateb", Slg. I-180; vgl. zuletzt auch das Urteil vom 28. November 2000, Rs. C-88/99, "Roquette Freres SA", Rdnr. 20). Im Urteil vom 9. Februar 1999, RsC-343/96, "Dilexport", Slg. I-600, hat der EuGH im zweiten Leitsatz überdies ausgesprochen, daß das Gemeinschaftsrecht es einem Mitgliedstaat nicht verwehre, "nach dem Erlaß von Urteilen des Gerichtshofes, in denen Abgaben für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt werden, Vorschriften zu erlassen, nach denen die Voraussetzungen für die Erstattung dieser Abgaben weniger günstig sind, als sie es ohne diese Vorschriften wären, sofern sich diese Änderung nicht speziell auf die betreffenden Abgaben bezieht und die neuen Vorschriften die Ausübung des Rechts auf Erstattung nicht unmöglich machen oder übermäßig erschweren". Im Urteil vom 21. September 2000, Rs. C-441/98, C-442/98, "Kapniki Michailidis", hat der EuGH für Recht erkannt, daß das Gemeinschaftsrecht es einem Mitgliedstaat zwar nicht verwehre, "die Erstattung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsvorschriften erhobenen Abgaben abzulehnen, wenn nachgewiesen ist, dass die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde. Es schließt aber die Anwendung von Vermutungen oder Beweisregeln aus, mit denen dem betreffenden Wirtschaftsteilnehmer die Beweislast dafür auferlegt werden soll, dass die ohne Rechtsgrund gezahlten Abgaben nicht auf andere abgewälzt worden sind, und mit denen er daran gehindert werden soll, Beweismittel vorzulegen, um eine angebliche Abwälzung zu widerlegen."

3.5. Daß es aber im vorliegenden Fall generell ausgeschlossen wäre, die Frage zu beurteilen, ob im Einzelfall eine Überwälzung stattgefunden hat, bzw. daß dem Abgabepflichtigen in diesem Zusammenhang unzumutbare bzw. offenkundig gemeinschaftsrechtswidrige Beweislasten auferlegt würden, kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden. Es mag sein, daß im Einzelfall die Tatsache der vorgenommenen oder unterlassenen Überwälzung nicht einwandfrei in dem Sinn nachgewiesen werden kann, daß dem Betrachter die feste Überzeugung von einem bestimmten Geschehensablauf vermittelt wird. Einen solchen Nachweis bürdet das hier anwendbare Verfahrensrecht dem Abgabepflichtigen aber gar nicht auf. §185 WAO enthält keine speziellen Aussagen zur Behauptungs- oder Feststellungslast bzw. zu den zulässigen Beweismitteln oder zur Beweiswürdigung. Maßgebend ist somit das allgemeine Verfahrensrecht. Dieses geht aber vom Grundsatz der Amtswegigkeit bei der Ermittlung der maßgebenden Verhältnisse aus (§90 Abs1 WAO); es begnügt sich, soweit es um die Mitwirkung des Abgabepflichtigen an der Sachverhaltsaufklärung geht, wenn der Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, mit der Glaubhaftmachung (§107 Abs1 WAO) und läßt im übrigen als Beweismittel alles zu, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Falles zweckdienlich ist (§127 WAO). Grundsätzlich sind daher im vorliegenden Fall alle Argumente - rechtlicher wie tatsächlicher Art- beachtlich, die Rückschlüsse auf Überwälzungsvorgänge zulassen. Unter diesem Aspekt kommen in Bezug auf die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke keinesfalls nur betriebsbezogene Kalkulationsunterlagen in Betracht; es können - u.a.

- jedenfalls auch objektiv nachvollziehbare makroökonomische Analysen der Preisbildung im Bereich der Gastronomie und des Getränkehandels von Bedeutung sein.

3.6. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist aber - entgegen der Auffassung der Beschwerde - auch nichts gegen die Regelung des §185 Abs4 WAO einzuwenden, die von der Rückzahlungssperre jene Abgabepflichtigen ausnimmt, soweit

ihnen die Anlaßfallwirkung für eine vom Verfassungsgerichtshof als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt. Mit dieser Norm wird die mit der Regelung des Art140 Abs7 bzw. Art139 Abs6 B-VG verbundene Privilegierung des Anlaßfalles auch auf eine landesgesetzliche Rückzahlungssperre ausgedehnt: Wenn die aufgehobene Norm auf den Anlaßfall nicht mehr angewendet wird, dann soll auch die Prüfung entfallen, ob durch eine Rückzahlung der Abgabe eine Bereicherung bewirkt wird. Daß der Landesgesetzgeber die Regelungen des Art140 Abs7 bzw. Art139 Abs6 B-VG zur Anlaßfallwirkung in diesem Fall zum Anknüpfungspunkt einer differenzierenden Regelung nimmt, erscheint dem Verfassungsgerichtshof nicht unsachlich und daher verfassungsrechtlich unbedenklich. Das bedeutet freilich auch, daß die Rückzahlungssperre nur im Zusammenhang mit jenen Normprüfungsverfahren aufgehoben wird, in denen es eine solche Anlaßfallwirkung gibt, und nicht generell in allen Verfahren, die zur Normaufhebung führen können.

3.7. Somit kann der Gerichtshof der Beschwerde auch nicht folgen, wenn sie rügt, daß die angegriffene Norm - wie es die Beschwerde formuliert - im "Europarechts-Fall" gleichartige Rechtsfolgen nicht vorsieht: Wird schon im verfassungsgerichtlichen Verfahren nur für bestimmte Fallgruppen der Normenprüfung die (bedingte) Rückzahlungssperre behoben (somit beispielsweise nicht bei den auf Grund von Individualanträgen eingeleiteten Verfahren), und ist dies im Hinblick auf die Regelungen der Art139 und 140 B-VG als unbedenklich anzusehen (vgl. 3.6.), dann wird nicht zwischen "Europarechts-Fällen" und innerstaatlichen Fällen unterschieden, sondern zwischen Fällen, in denen es eine Anlaßfallwirkung iSd Art140 Abs7 bzw. Art139 Abs6 B-VG gibt, und allen anderen. Dies bewirkt keine verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung gleicher Fälle.

3.8. Wenn die beschwerdeführende Gesellschaft ferner eine (verfassungswidrige) Ungleichbehandlung gleicher Fälle darin erblickt, daß sie ohne sachliche Rechtfertigung im wirtschaftlichen Ergebnis gleich behandelt werde wie jemand, der die Abgabensfestsetzung in Rechtskraft erwachsen lassen und so den Rückforderungsanspruch "verspielt" habe, so ist dazu folgendes zu sagen: Die bekämpfte Regelung stellt auf die Überwälzung und damit auf die Bereicherung ab. Wer die fragliche Abgabe nicht überwälzt hat und die Abgabensfestsetzung in Rechtskraft erwachsen ließ, hat trotz Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Abgabe keine Möglichkeit (mehr), die von ihm getragene Abgabe zurückzuerhalten. Gerade diese Möglichkeit steht der beschwerdeführenden Gesellschaft aber offen. Wurde die Abgabe jedoch überwälzt, so wird in der Tat durch die Regelung des §185 Abs3 WAO die Rückerstattung auch für jene Abgabepflichtigen ausgeschlossen, die Rechtsbehelfe gegen die Abgabensfestsetzung ergriffen und letztlich mit ihren Einwänden Recht behalten haben. Die derart gegebene Gleichbehandlung dieser Fälle mit jenen, in denen ein Rechtsbehelf von vornherein nicht eingelegt wurde, geht jedoch in dem allgemeineren Problem auf, ob der Wiener Landesgesetzgeber in verfassungsrechtlich zulässiger Weise der Norm des §185 Abs3 WAO Wirkung auch für Fälle zuerkennen durfte, bei denen die Steuerschuld vor Kundmachung der Norm entstanden ist (hiez u 4.).

3.9. Die Beschwerde bemängelt schließlich, daß nur die Rückzahlung von Guthaben der Sperrwirkung unterliege, nicht aber die Verrechnung von Gutschriften (womit im Ergebnis eine unsachliche Schlechterstellung jener Steuerpflichtigen behauptet wird, bei denen keine anderen Abgabenschuldigkeiten vorhanden sind, zu deren Tilgung Steuergutschriften verwendet werden können). Der Gerichtshof ist jedoch der Auffassung, daß der Wortlaut des §185 Abs3 WAO eine Interpretation nicht ausschließt, die die Rückzahlungssperre auch auf die Verrechnung von Gutschriften zur Tilgung anderer Abgabenschuldigkeiten ausdehnt, und daß - sollte die beanstandete unsachliche Schlechterstellung tatsächlich relevant sein - eine solche Interpretation zur Erzielung eines verfassungskonformen Ergebnisses auch geboten ist.

3.10. Der Gerichtshof hat somit gegen §185 Abs3 und 4 WAO, idF LGBl. 9/2000, keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

4. Gesondert zu prüfen ist jedoch, ob Gleiches auch bezüglich des Artikels II des genannten Gesetzes gilt, wonach die "Rückzahlungssperre" auch auf vor der Kundmachung dieses Gesetzes entstandene Steuerschuldverhältnisse anzuwenden ist.

4.1. Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung betont, daß der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten ist, dem Vertrauensschutz bei seinen Regelungen Beachtung zu schenken. Er hat daher wiederholt zum Ausdruck gebracht, daß gesetzliche Vorschriften, die rückwirkend belastend in Rechtspositionen eingreifen, mit dem Gleichheitssatz in Konflikt kommen, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die

Rechtslage enttäuscht werden und nicht etwa besondere Umstände diese Rückwirkung verlangen. Ob und inwieweit im Ergebnis ein sachlich nicht gerechtfertigter und damit gleichheitswidriger Eingriff vorliegt, hängt nach dieser Judikatur daher vom Ausmaß des Eingriffes und vom Gewicht der für die Rückwirkung sprechenden Gründe ab (VfSlg. 12.416/1990; vgl. auch VfSlg. 12.485/1990, 12.688/1991, 12.944/1991, 15.060/1997 u.a.).

4.2. Der Gerichtshof bezweifelt nicht, daß durch eine Norm wie die hier zu beurteilende, die auf Grund des Artikels II, LGBI. 9/2000, auch auf Schuldverhältnisse anzuwenden ist, die vor der Kundmachung des Gesetzes entstanden sind, in die Rechtsposition der Abgabepflichtigen eingegriffen wird: Die Abgabepflichtigen haben ihren Rechtsstreit um die Gemeinschaftskonformität der von ihnen geschuldeten Getränkesteuer unter Geltung einer Rechtslage begonnen, die die grundsätzlich bedingungslose Erstattung von rechtswidrig erhobenen Abgaben vorsah und nicht auf Überwälzungsvorgänge und eine dadurch allenfalls bewirkte Bereicherung abstellte. Sie konnten daher zwar nicht darauf vertrauen, in dem Rechtsstreit zu obsiegen, sie konnten aber nach der damals geltenden Rechtslage davon ausgehen, daß ihnen im Falle ihres Obsiegens die entrichteten Abgabebeträge jedenfalls (das heißt ohne Erfüllung weiterer Voraussetzungen) zurückerstattet würden. Es ist auch nicht auszuschließen, daß durch die neue Regelung ein Eingriff von erheblichem Gewicht erfolgte, ist es doch denkbar, daß der Rechtsstreit unterlassen (und die damit zusammenhängende, vielleicht beträchtliche Kostenbelastung vermieden) worden wäre, wenn schon seinerzeit bekannt gewesen wäre, daß die Erstattung rechtswidrig erhobener Beträge von der Bedingung der Nicht-Überwälzung abhängig gemacht werden würde. Damit stellt sich die Frage, ob die Abgabepflichtigen berechtigterweise auf den Fortbestand der gegebenen Rechtslage vertrauen durften oder nicht (vgl. dazu auch den hg. Beschluß vom 11. März 1998, B373/98, zur Situation bei den Firmenbuchgebühren).

4.3. Der Gerichtshof kann diese Frage jedoch letztlich auf sich beruhen lassen. Es ist nämlich auf der anderen Seite zu berücksichtigen, daß die "Rückwirkung" der Rückzahlungssperre ihre Begründung vor allem in der besonderen Situation findet, die auf dem Gebiet der Getränkesteuer durch das Urteil des EuGH vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, festgestellt wurde. Nun zeigt aber gerade der EuGH in diesem Urteil verschiedene Umstände auf, die ihn letztlich dazu veranlaßten, die Wirkungen des Urteiles - ausnahmsweise - zeitlich zu begrenzen. So wird (aaO, Rdnr. 56) darauf hingewiesen, die österreichische Regierung habe "unwidersprochen" ausgeführt, Vertreter der Kommission hätten ihr bei den Beitrittsverhandlungen versichert, daß die Getränkesteuer mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei. Der EuGH leitet daraus ab (Rdnr. 58), daß die österreichische Regierung auf Grund des Verhaltens der Kommission annehmen durfte, daß die Vorschriften über die Besteuerung alkoholischer Getränke mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar gewesen seien. Ferner wird festgehalten (ebenfalls Rdnr. 58), daß Art3 Abs2 der Verbrauchsteuerrichtlinie bislang nicht Gegenstand eines Auslegungsurteiles auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens gewesen sei, womit implizit gesagt wird, daß die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer rechtlich durchaus zweifelhaft war, zumindest aber nicht offen zutage lag. Schließlich heißt es in Rdnr. 59: "Zwingende Gründe der Rechtssicherheit schließen es nämlich aus, daß Rechtsverhältnisse, die ihre Wirkungen in der Vergangenheit erschöpft haben, in Frage gestellt werden, da dies das Finanzierungssystem der österreichischen Gemeinden rückwirkend in seinen Grundlagen erschüttern würde."

Der Verfassungsgerichtshof schließt aus diesen Hinweisen, daß der EuGH den erhebungsberechtigten Gemeinden in gewissem Maße ein berechtigtes Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage (und in die Verfügungsmöglichkeit über die auf Grund dieser Rechtslage erzielten Steuereinnahmen) zubilligte und sie deswegen vor den finanziellen Konsequenzen einer vollständigen Rückerstattung der Getränkesteuer schützen wollte.

Daraus folgt für den Verfassungsgerichtshof aber, daß dem - allenfalls rechtlich geschützten - Vertrauen der die Getränkesteuerfestsetzungen bekämpfenden Steuerpflichtigen auf bedingungslose Erstattung der Getränkesteuer im Falle der Feststellung ihrer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ein rechtlich geschütztes Vertrauen der Gemeinden auf die Gemeinschaftskonformität der Getränkesteuer und die Verfügungsmöglichkeit über die daraus erzielten Abgabenerträge gegenüberstand. Unter diesen Umständen kann der Gerichtshof aber nicht finden, daß die Verfügung einer Rückzahlungssperre auch für Fälle, bei denen die Steuerschuld vor der Kundmachung des Gesetzes entstanden ist, verfassungswidrig wäre. Bei Abwägung des Ausmaßes des Eingriffes einerseits und des Gewichtes der für die Rückwirkung sprechenden Gründe (die in der Entscheidung des EuGH eindrücklich dargelegt werden) andererseits scheint es dem Verfassungsgerichtshof vor dem Hintergrund des konkreten Falles nämlich nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber den letzteren die größere Bedeutung beilegt.

5. Soweit die Beschwerde eine verfassungswidrige Schlechterstellung derjenigen Getränkesteuerschuldner, die die



Abgabe entrichtet haben, gegenüber denjenigen behauptet, die keine Zahlung geleistet haben (aber offenbar zu leisten gehabt hätten), vermag der Gerichtshof ihr nicht zu folgen: Wurde Getränkesteuer für alkoholische Getränke bereits überwält, jedoch entgegen der innerstaatlichen Rechtslage nicht entrichtet, so sieht §185 Abs3 WAO in Satz 2 vor, daß die Abgabenbehörde eine derart überwältzte Abgabe mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben hat. Gegen eine solche Regelung bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Vielmehr könnte gerade das Fehlen einer solchen Regelung Bedenken erwecken, würden doch dann Abgabepflichtige, die eine Abgabe bereits überwält, aber noch nicht entrichtet haben, in unsachlicher Weise gegenüber jenen bevorzugt werden, die die Abgabe überwält und entrichtet haben und nunmehr die Erstattung begehren.

Im konkreten Fall steht dieser Abgabenvorschreibung offenbar auch die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Abgabe nicht entgegen. Der EuGH hat in seinem Urteil vom 9. März 2000 ausdrücklich festgehalten, daß sich niemand auf Art3 Abs2 der Verbrauchsteuerrichtlinie berufen kann, um Ansprüche betreffend die Getränkesteuer geltend zu machen, wenn eine Getränkesteuerschuld vor Erlaß des Urteiles entrichtet wurde oder fällig geworden ist, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt. Der Verfassungsgerichtshof interpretiert dies so, daß in den Fällen, in denen Getränkesteuer vor dem 9. März 2000 fällig geworden ist, jedoch - ohne Einlegung eines Rechtsbehelfes - nicht entrichtet wurde, der Einforderung dieser Abgabe Gemeinschaftsrecht nicht entgegensteht (somit kein Anspruch auf Nichtentrichtung besteht).

6. Soweit die beschwerdeführende Gesellschaft die Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter rügt, weil sich in ihrem Fall lediglich die zweite Instanz mit der Frage der Überwälzung befaßt habe, und überdies die Art der Beweisführung der Behörde bemängelt, zeigt sie keine in die Verfassungssphäre reichenden Verfahrensfehler auf.

7. Die beschwerdeführende Partei wurde somit weder in den von ihr geltend gemachten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt.

8. Das Beschwerdeverfahren hat auch nicht ergeben, daß die beschwerdeführende Partei in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt worden wäre.

IV. Die Beschwerde war daher abzuweisen und antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung darüber abzutreten, ob die beschwerdeführende Partei in sonstigen Rechten verletzt wurde.

V. Dies konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VerfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden.

#### **Schlagworte**

EU-Recht, EU-Recht Richtlinie, Finanzverfassung, Abgabenwesen, Abgaben Gemeinde-, Finanzverfahren, Rückzahlung Finanzverfahren, Geltungsbereich (zeitlicher) eines Gesetzes, Getränkesteuer, Vertrauensschutz, Rückwirkung, VfGH / Anlaßverfahren

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:2000:B1735.2000

#### **Dokumentnummer**

JFT\_09998871\_00B01735\_00

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

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