

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2003/16/0148

(vormals 2000/16/0640)-18

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Höfinger, Dr. Kail und Dr. Köller als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, in der Beschwerdesache der W HandelsgesmbH in M, vertreten durch die Perchtoldsdorfer Wirtschaftsberatungs GmbH, Wirtschaftsprüfer in 2380 Perchtoldsdorf, Wiener Gasse 146, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission Wien vom 6. September 2000, Zl. MD-VfR - W 21/2000, betreffend Rückzahlung von Getränkesteuer auf alkoholische Getränke, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die Beschwerdeführerin beantragte vor dem 9. März 2000 die Rückzahlung der von ihr für Zeiträume seit dem 1. Jänner 1995 entrichteten Getränkesteuer für alkoholische Getränke. Dieser Antrag wurde unter Hinweis auf die in der Landesabgabenordnung enthaltene Rückzahlungssperre abgewiesen.

Gegen den angefochtenen Bescheid, der vom Vorliegen einer Rückzahlungssperre ausgeht, richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der die Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes begehrt wurde.

(4. Dezember 2003)

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hat im Spruchpunkt 3. des Tenors seines Urteiles vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97 (im Folgenden, der Diktion des EuGH folgend, EKW-Urteil genannt) die Urteilswirkungen für die Vergangenheit dahingehend beschränkt, dass sich nur derjenige auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Steuer auf alkoholische Getränke berufen kann, der Ansprüche betreffend solche Abgaben geltend macht, die vor dem 9. März 2000 entrichtet wurden oder fällig geworden sind, wenn er vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt hat.

Um das daraus resultierende Rückforderungspotential einzuschränken, haben knapp vor Verkündung des obzitierten Urteils des EuGH die österreichischen Bundesländer im Hinblick auf die erwartete Aufhebung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke Bestimmungen in ihre Landesabgabenordnungen (Salzburg am 14.12.1999, LGBl. 112/1999, § 182a; Tirol am 11.1.2000, LGBl. 1/2000, § 187a; Burgenland am 18.1.2000, LGBl. 6/2000, § 187a; Niederösterreich am 31.1.2000, LGBl. 3400-7, § 186a; Steiermark am 29.2.2000, LGBl. 13/2000, § 186; Vorarlberg ebenfalls am 29.2.2000, LGBl. 9/2000, § 106a; Wien am 2.3.2000, LGBl. 9/2000, § 185; und Oberösterreich am 8.3.2000, LGBl. 19/2000, § 186a) eingeführt, denen zufolge die Rückerstattung oder Kompensation von zu Unrecht erhobenen Abgaben insoweit nicht zu erfolgen hat, als die betroffene Abgabe auf einen anderen überwälzt wurde. Kärnten änderte die Landesabgabenordnung 1991 durch Einfügung eines § 188a, der die Überschrift "Ausschluss der Rückzahlung" trägt, erst mit Gesetz vom 12. Juli 2000, LGBl. Nr. 54, § 188a). Diese Bestimmungen haben derzeit folgenden Wortlaut:

"Burgenland § 187a

(1) Besteht bei Abgaben für die Abgabenbehörde aus dem Grunde gemeinschaftsrechtlicher oder innerstaatlicher Vorschriften die Verpflichtung

a) eine durch Erklärung festgesetzte Abgabe mit Bescheid neu festzusetzen oder

b) eine Steuervorschreibung mit Bescheid aufzuheben oder zu ändern, so hat sie gleichzeitig auszusprechen, in welchem Umfang die Abgabe nicht gutzuschreiben oder nicht zurückzuzahlen ist, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden ist. Soweit eine derart überwälzte Abgabe noch nicht entrichtet worden ist, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

(2) Für Verfahren nach Abs. 1 verlängert sich die im § 232 festgesetzte Frist von sechs Monaten auf zwölf Monate.

Kärnten § 188a

(1) Die Abgabenbehörde, die eine auf Grund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes erlassene Abgabenvorschreibung aufhebt oder abändert, hat auszusprechen, in welchem Umfang die Abgabe nicht gutzuschreiben oder nicht zurückzuzahlen ist, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden ist. Soweit eine derart überwälzte Abgabe noch nicht entrichtet worden ist, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

(2) Abs. 1 gilt auch, wenn die Abgabe gemäß § 151 durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung als festgesetzt gilt oder die Abgabenbehörde gemäß § 151 eine Abgabefestsetzung vornimmt. Die Bestimmung findet jedoch keine Anwendung auf jene Personen, deren Beschwerden Anlass für das Normprüfungsverfahren gewesen sind.

Niederösterreich § 186a

(1) Die Abgabenbehörde, die eine aufgrund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes erlassene Abgabenvorschreibung aufhebt oder abändert, hat auszusprechen, in welchem Umfang die Abgabe nicht gutzuschreiben oder nicht zurückzuzahlen ist, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden ist. Soweit eine derart überwälzte Abgabe noch nicht entrichtet worden ist, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

(2) Abs. 1 gilt auch, wenn die Abgabe gemäß § 153 Abs. 1 durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung als festgesetzt gilt oder die Abgabenbehörde gemäß § 153 Abs. 2 eine Abgabefestsetzung vornimmt. Die

Bestimmung findet jedoch keine Anwendung auf jene Personen, deren Beschwerden Anlass für das Normprüfungsverfahren gewesen sind.

#### Oberösterreich § 186a

(1) Besteht bei Abgaben für die Abgabenbehörde aus dem Grund gemeinschaftsrechtlicher oder innerstaatlicher Vorschriften die Verpflichtung

1. eine durch Einreichung der Erklärung über die Selbstberechnung gemäß § 150 Abs. 1 festgesetzte Abgabe mit Bescheid neu festzusetzen oder

2. einen Abgabenbescheid mit Bescheid aufzuheben oder zu ändern, hat sie gleichzeitig auszusprechen, in welchem Umfang die Abgabe nicht gutzuschreiben oder nicht zurückzuzahlen ist, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden ist. Soweit eine derart überwältigte Abgabe noch nicht entrichtet worden ist, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

(2) Für Verfahren nach Abs. 1 verlängert sich die im § 233 Abs. 2 festgesetzte Frist von sechs Monaten auf zwölf Monate (LGBl Nr. 103/2003).

#### Salzburg § 182a

(1) Die Abgabenbehörde, die eine auf Grund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes erlassene Abgabenvorschreibung aufhebt oder abändert, hat auszusprechen, in welchem Umfang die Abgabe nicht gutzuschreiben oder nicht zurückzuzahlen ist, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden ist. Soweit eine derart überwältigte Abgabe noch nicht entrichtet worden ist, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

(2) Abs 1 gilt auch, wenn die Abgabe gemäß § 148 Abs 1 durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung als festgesetzt gilt oder die Abgabenbehörde gemäß § 148 Abs 2 eine Abgabefestsetzung vornimmt. Die Bestimmung findet jedoch keine Anwendung auf jene Personen, deren Beschwerden Anlass für das Normprüfungsverfahren gewesen sind.

#### Steiermark § 186

(1) Die Rückzahlung von Guthaben (§ 163 Abs. 2) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 57 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

(2) Die Abgabenbehörde kann den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

(3) Ein Rückzahlungs- oder Verwendungsanspruch gemäß §§ 162 und 163 steht insoweit nicht zu, als die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde. Soweit eine derart überwältzte Abgabe festgesetzt, fällig, aber noch nicht entrichtet ist, ist sie zu vollstrecken.

(4) Abs. 3 ist nicht anzuwenden auf Abgabepflichtige, soweit ihnen die Anlassfallwirkung für eine vom Verfassungsgerichtshof als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt.

#### Tirol § 187a

Ausschluss der Verrechnung, der Verwendung von Guthaben und der Rückzahlung von Selbstbemessungsabgaben, bescheidmäßige Vorschreibung

(1) Besteht bei Selbstbemessungsabgaben für die Abgabenbehörde aus europarechtlichen Gründen oder nach dem Ausspruch der Rechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Norm die Verpflichtung,

a) eine durch Erklärung festgesetzte Abgabe mit Bescheid neu festzusetzen oder

b) einen Abgabenbescheid aufzuheben oder zu ändern, so hat sie ein dadurch entstehendes Guthaben insoweit nicht mit Abgabenschulden zu verrechnen, zur Tilgung vollstreckbarer Abgabenschulden zu verwenden oder zu erstatten, als sie dem Abgabepflichtigen nachweist, dass er die Abgabe auf andere überwältzt hat. Dies gilt auch, wenn das Guthaben aufgrund einer Abgabenerklärung entstanden ist.

(2) Soweit eine nach Abs. 1 überwältzte Abgabe noch nicht entrichtet wurde, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

(3) Die Anlassfälle im Sinne der Art. 139 Abs. 6 und 140 Abs. 7 B-VG werden dadurch nicht berührt.

#### Vorarlberg § 106a

Ausschluss der Rückzahlung

(1) Wenn eine aufgrund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes erlassene Abgabenvorschreibung aufgehoben oder abgeändert wird oder eine aufgrund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes selbst bemessene Abgabe mit Bescheid festgesetzt wird, hat die Behörde auszusprechen, dass ein dadurch entstehendes Guthaben dem Abgabepflichtigen insoweit nicht zurückgezahlt wird, als die Abgabe wirtschaftlich von anderen getragen worden ist.

(2) Guthaben, die gemäß Abs. 1 nicht zurückgezahlt werden, dürfen nicht zur Tilgung fälliger Schuldigkeiten (§ 88 Abs. 1) verwendet werden. In diesen Fällen ist auch eine Verrechnung von Gutschriften gemäß § 87 ausgeschlossen.

#### Wien § 185

(1) Die Rückzahlung von Guthaben (§ 163 Abs. 2) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 57 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

(2) Die Abgabenbehörde kann den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

(3) Ein Rückzahlungs- oder Verwendungsanspruch gemäß §§ 162 und 163 steht insoweit nicht zu, als die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde. Soweit eine derart überwälzte Abgabe festgesetzt, fällig, aber noch nicht entrichtet ist, ist sie zu vollstrecken.

(4) Abs. 3 ist nicht anzuwenden auf Abgabepflichtige, soweit ihnen die Anlassfallwirkung für eine vom Verfassungsgerichtshof als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt."

Anlässlich seines in der Sache ergangenen Vorabentscheidungsersuchens verwies der Verwaltungsgerichtshof auf die ständige Rechtsprechung des EuGH (siehe beispielsweise das Urteil vom 21. September 2000, Rechtssache C-441/98, C-442/98, "KAPNIKI MICHAILIDIS"), wonach es das Gemeinschaftsrecht einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, die Erstattung von unter Verstoß gegen Gemeinschaftsvorschriften erhobenen Abgaben abzulehnen, wenn nachgewiesen ist, dass die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führte. Der Verwaltungsgerichtshof stellte auch fest, dass die angewendete Bestimmung der WAO - nichts Anderes gilt grundsätzlich für die genannten Bestimmungen der anderen Bundesländer -, nach der der Erstattungsanspruch nicht besteht, wenn die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen getragen wurde, im Zusammenhang mit dem hier anwendbaren Verfahrensrecht grundsätzlich diese gemeinschaftsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt. Die Bestimmung beziehe sich mit Rücksicht auf ihren

allgemeinen Wortlaut keineswegs nur auf die Erstattung von Abgaben, deren Erhebung aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen rechtswidrig war, oder gar nur auf die Getränkesteuer.

Unmittelbarer Anlass des Vorabentscheidungsersuchens war der Umstand, dass der Wiener Landesgesetzgeber mit der Anordnung, die Änderung des § 185 WAO solle auch auf vor der Kundmachung dieses Gesetzes (2. März 2000) entstandene Steuerschuldverhältnisse Anwendung finden, diese Bestimmung rückwirkend in Kraft gesetzt hat.

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hat in seinem in der Sache ergangenen Urteil vom 2. Oktober 2003, Rechtssache C-147/01, „WEBER'S WINE WORLD“ (wenn in der Folge vom EuGH-Urteil ohne weitere Zitierung die Rede ist, handelt es sich stets um dieses), für Recht erkannt:

"1. Der Erlass einer Regelung wie der Wiener Abgabenordnung durch einen Mitgliedstaat, durch die das Verfahren zur Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge verschärft wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nach dem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, verstößt nur dann gegen dieses Recht, nämlich gegen Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG), wenn diese Regelung spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen.

2. Die gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge stehen einer innerstaatlichen Regelung entgegen, die - was das nationale Gericht zu prüfen hat - die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen festgestellt würde, zu der die Erstattung dieser Abgabe führen würde.

3. Das Äquivalenzprinzip steht einer innerstaatlichen Regelung entgegen, nach der das Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind. Es ist Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben.

4. Das Effektivitätsprinzip steht innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Verwaltungspraxis entgegen, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, dass sie allein aufgrund der Abwälzung der Abgabe auf Dritte eine Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung aufstellen."

Der EuGH hat in seinem Urteil somit zunächst klargelegt (RN 92), dass auch die rückwirkende Einführung einer derartigen Bereicherungsbestimmung an sich keinen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht darstellt, sofern die Maßnahme nicht spezifisch die Abgabe betrifft, die Gegenstand eines Urteils des Gerichtshofes gewesen ist. Dass die hier eingeführten Rückzahlungssperren spezifisch die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke betraf, wurde vom Verwaltungsgerichtshof schon im Vorabentscheidungsersuchen verneint.

Voraussetzung der Rückzahlungssperre ist somit in Wien und in der Steiermark bloß allgemein das Bestehen eines Guthabens, in Kärnten, Niederösterreich, Salzburg und Vorarlberg das Vorliegen eines rechtswidrigen Abgabengesetzes, in Burgenland und Oberösterreich eine aus dem Grund gemeinschaftsrechtlicher oder innerstaatlicher Vorschriften resultierende Verpflichtung zur Änderung der Grundlage der Steuervorschreibung, in Tirol eine aus europarechtlichen Gründen oder nach dem Ausspruch der Rechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Norm resultierende entsprechende Verpflichtung. Keine dieser Vorschriften stellt somit allein auf die Erstattung von Abgaben ab, deren Erhebung aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen rechtswidrig war, oder gar nur auf die Getränkesteuer für alkoholische Getränke.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlasst, von dieser Auffassung abzugehen. Auch wenn die Rückzahlungssperren aus Anlass des EKW-Urteils eingeführt wurden, lassen sie nicht erkennen, dass ihr Anwendungsbereich auf die Getränkesteuer beschränkt wäre, wie dies von *Arnold* (Der EuGH zeigt die Grenzen für die Rückzahlungssperre Regelungen der Länder auf, SWK 2003/S 744 ff) behauptet wird. *Lang* hat unter Hinweis auf Anzeigenabgaben,

Versteigerungsabgaben, Fremdenverkehrsbeiträge und die Vergnügungssteuer mit ausführlicher und überzeugender Begründung dargelegt (Die landesabgabenrechtlichen Rückzahlungssperren im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2. Oktober 2003, C-147/01, ÖStZ 2003, 462 ff, II 2.), dass die Rückzahlungssperren nicht spezifisch für die Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben maßgebend seien. Die von ihm aufgezeigten Beispiele ließen sich wohl noch durch weitere Landes- und Gemeindeabgaben, die nach dem MRG und dem WEG in die Betriebskosten einfließen und somit überwältzt werden, ergänzen.

Weitere innerstaatliche Voraussetzung der Rückzahlungssperre ist, dass die Abgabe, deren Rückzahlung begehrt wird, „auf andere überwältzt“ wurde (Tirol) oder „wirtschaftlich von anderen getragen“ wurde (übrige Bundesländer, wobei im Ergebnis ein relevanter Unterschied zur Tiroler Rechtslage nicht besteht).

Aus den im Folgenden zitierten Ausführungen des EuGH (RN 94 bis 102) ergeben sich für die zitierten landesrechtlichen Bestimmungen nachstehende Grundsätze:

"94. Von dieser Verpflichtung gibt es nach dieser Rechtsprechung nur eine einzige Ausnahme. Ein Mitgliedstaat kann einem Abgabepflichtigen die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe versagen, wenn er feststellt, dass die Abgabenlast in vollem Umfang von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde und wenn die Erstattung an den Abgabepflichtigen zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde. Folglich ist der Mitgliedstaat, wenn die Abgabenlast nur teilweise abgewälzt worden ist, dazu verpflichtet, den nicht abgewälzten Betrag zu erstatten (vgl. u.a. Urteil Comateb u. a., Randnrn. 27 und 28).

95. Da es sich bei dieser Ausnahme um die Beschränkung eines aus der Gemeinschaftsrechtsordnung abgeleiteten subjektiven Rechts handelt, ist sie eng auszulegen; dabei ist namentlich zu berücksichtigen, dass die Abwälzung einer Abgabe auf den Verbraucher nicht unbedingt die wirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung beim Abgabepflichtigen aufhebt.

96. So hat der Gerichtshof in Randnummer 17 des Urteils Bianco und Girard u.a. festgestellt, dass auch dann, wenn indirekte Abgaben nach nationalem Recht auf den Endverbraucher abgewälzt werden sollen und im Handel gewöhnlich auch ganz oder zum Teil abgewälzt werden, nicht generell davon ausgegangen werden kann, dass die Abgabe tatsächlich in jedem Falle abgewälzt wird. Denn die tatsächliche

völlige oder teilweise Abwälzung hängt bei jedem Geschäftsvorgang von mehreren Faktoren ab, die ihn von anderen Fallkonstellationen unterscheiden. Somit ist die Frage der Abwälzung oder Nichtabwälzung einer indirekten Abgabe in jedem Einzelfall eine Sachverhaltsfrage, die in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt, das in der Würdigung der ihm vorgelegten Beweise frei ist.

97. In Randnummer 20 des Urteils Bianco und Girard u.a. hat der Gerichtshof ausgeführt, dass es von der Marktstruktur abhängt, wie wahrscheinlich eine Abwälzung ist. Da sich die zahlreichen Faktoren, die die kaufmännische Strategie bestimmen, von Fall zu Fall ändern, ist es indessen praktisch unmöglich, ihren jeweiligen tatsächlichen Einfluss auf die Abwälzung zu bestimmen.

98. Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass die Erstattung von zu Unrecht erhobenen Abgaben selbst dann, wenn sie nachweislich ganz oder teilweise auf Dritte abgewälzt wurden, nicht unbedingt zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führt (vgl. Urteile Comateb u. a., Randnr. 29, und vom 21. September 2000 in den Rechtssachen C-441/98 und C-442/98, Michailidis, Slg. 2000, I-7145, Randnr. 34).

99. Selbst dann, wenn die Abgabe in vollem Umfang in den Preis eingeflossen ist, könnte dem Abgabepflichtigen aus einem Absatzrückgang ein wirtschaftlicher Schaden entstehen (vgl. Urteile Comateb u. a., Randnr. 29, und Michailidis, Randnr. 35).

100. Vorliegen und Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung, zu der die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe bei einem Abgabepflichtigen führt, lassen sich daher erst nach einer wirtschaftlichen Untersuchung feststellen, bei der alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt werden. 101. Dementsprechend verbietet es das Gemeinschaftsrecht einem Mitgliedstaat, einem Wirtschaftsteilnehmer die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe allein mit der Begründung zu verweigern, dass diese in den von diesem Wirtschaftsteilnehmer geforderten Einzelhandelsverkaufspreis eingeflossen und damit auf Dritte abgewälzt worden sei, so dass die Erstattung der Abgabe zwangsläufig zu einer ungerechtfertigten Bereicherung dieses Wirtschaftsteilnehmers führe.

102. Im Ergebnis stehen somit die gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge einer innerstaatlichen Regelung entgegen, die - was das nationale Gericht zu prüfen hat - die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Wirtschaftsteilnehmers festgestellt würde, zu der die Erstattung dieser Abgabe führen würde."

Die unter RN 94 formulierte Anforderung, dass, wenn die Abgabenlast nur teilweise abgewälzt worden ist, der Mitgliedstaat dazu verpflichtet ist, den nicht

abgewälzten Betrag zu erstatten, wird von allen landesgesetzlichen Bestimmungen durch das jeweils enthaltene Bindewort „insoweit“ erfüllt.

Unerheblich für die Beurteilung des Vorliegens einer Abwälzung ist der Umstand, dass alle Getränkesteuergesetze (außer in Niederösterreich) die Getränkesteuer vom Entgelt als Bemessungsgrundlage ausnehmen und somit die Abwälzung dieser indirekten Abgabe vorsehen. Ebenso unerheblich ist es, wenn im Handel gewöhnlich eine Abwälzung erfolgt, weil es auf die tatsächliche (völlige oder teilweise) Abwälzung ankommt (RN 96).

Selbst dann, wenn die (völlige oder teilweise) Abwälzung im Einzelfall feststeht, kann eine ungerechtfertigte Bereicherung nur insofern bejaht werden, als sie nicht durch einen wirtschaftlichen Schaden zufolge Absatzrückganges zunichte gemacht wurde (RN 98 bis 102). Daraus folgt jedenfalls, dass die Gesetzeswortlaute "auf andere überwält" oder "wirtschaftlich von anderen getragen" gemeinschaftsrechtskonform so zu interpretieren sind, dass eine Bereicherung vorliegen muss, die einen allenfalls vorliegenden, durch die Getränkesteuer verursachten Schaden übersteigt. Wie *Lang* (Die landesabgabenrechtliche Rückzahlungssperren im Lichte des Getränkesteuerurteils des EuGH vom 2. Oktober 2003, C 147/01, ÖStZ 2003, 486 ff, Punkt IV 1.) richtig aufzeigt, hindern die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis VfSlg. 16.022, Punkt 3.3., den Verwaltungsgerichtshof nicht an einer solchen Interpretation, weil der Verfassungsgerichtshof bloß verfassungsrechtliche Aspekte zu berücksichtigen hatte, die dieses Verständnis der zitierten Bestimmungen nicht erforderlich machten.

Schließlich müssen die Verfahren zur Erstattung der zu Unrecht entrichteten Getränkesteuer sowohl dem Äquivalenzprinzip wie auch dem Effektivitätsprinzip entsprechen.

Zum Äquivalenzprinzip:

"104. Das Äquivalenzprinzip verbietet den Mitgliedstaaten, die Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer

gemeinschaftswidrigen Abgabe weniger günstig zu gestalten als für solche, die ausschließlich innerstaatliches Recht betreffen.

105. Was des Näheren die WAO betrifft, so ergibt sich bereits aus dem Wortlaut ihres § 185 eine Ausnahme für bestimmte auf innerstaatliches Recht gestützte Anträge auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge.

106. Nach § 185 Abs. 4 WAO ist § 185 Abs. 3 nämlich auf Personen, denen die Anlassfallwirkung zukommt, nicht anzuwenden. Diese Bestimmung regelt jedoch nicht die Modalitäten oder Voraussetzungen von Klagen auf Erstattung einer Abgabe, die zu Unrecht bei Klägern erhoben wurde, die sich auf einen Präzedenzfall, nämlich ein Urteil des Verfassungsgerichtshofs, berufen können, mit dem eine innerstaatliche Abgabe für verfassungswidrig erklärt wurde.

107. Das Äquivalenzprinzip steht der Anwendung innerstaatlicher Bestimmungen, die es den Abgabepflichtigen ermöglichen, die Erstattung einer zu Unrecht erhobenen Steuer zu erwirken, nur dann entgegen, wenn sie für Erstattungsanträge, die darauf gestützt sind, dass ein innerstaatliches Gericht eine Verfassungswidrigkeit festgestellt hat, vorteilhaftere Bedingungen vorsehen als für solche, mit denen im Anschluss an ein Urteil des Gerichtshofes die Erstattung einer gemeinschaftswidrigen erhobenen Abgabe verlangt wird.

108. Da das Äquivalenzprinzip einer innerstaatlichen Regelung entgegensteht, nach der das Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als das für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind, ist es im Ergebnis Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben."

Das Äquivalenzprinzip verbietet den Mitgliedstaaten, die Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftswidrigen Abgabe weniger günstig zu gestalten als für solche, die ausschließlich innerstaatliches Recht betreffen. Nach dem Urteil des EuGH (RN 108) ist es Sache des Verwaltungsgerichtshofes, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die

Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben. Es ist daher zu klären, inwieweit die landesgesetzlichen Bestimmungen in Wien und in der Steiermark ("Abs. 3 ist nicht anzuwenden auf Abgabepflichtige, soweit ihnen die Anlassfallwirkung für eine vom Verfassungsgerichtshof als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt"), in Salzburg, Niederösterreich und Kärnten ("Die Bestimmung findet jedoch keine Anwendung auf jene Personen, deren Beschwerden Anlass für das Normprüfungsverfahren gewesen sind") sowie in Tirol ("Die Anlassfälle im Sinne der Art. 139 Abs. 6 und 140 Abs. 7 B-VG werden dadurch nicht berührt") eine Äquivalenzverletzung bewirkt wird. Die nachfolgenden Erwägungen zur Wiener Rechtslage finden nicht nur für die Steiermark, sondern auch für Tirol Anwendung, weil auch dieser Gesetzeswortlaut keine andere Beurteilung erlaubt (*Lang*, aaO, III 3.).

Für die Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 185 Abs 4 WAO ist entscheidend, dass dem Steuerpflichtigen die Anlassfallwirkung für eine vom Verfassungsgerichtshof als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt. Das Gesetz bezieht sich damit auf Art 140 Abs 7 Satz 2 B-VG, wonach das - wegen Verfassungswidrigkeit aufgehobene - Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles weiterhin anzuwenden ist, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht, bzw auf die vergleichbare, die Aufhebung einer Verordnung betreffende Bestimmung im Art 139 Abs 6 Satz 2 B-VG.

"Anlassfall" ist der Rechtsfall, der für den Verfassungsgerichtshof den Anlass zur Einleitung des amtswegigen Gesetzesprüfungsverfahrens oder (hier:) für den Verwaltungsgerichtshof den Anlass zur Anfechtung der Norm gegeben hat (vgl *Ruppe*, Der Anlassfall, in *Holoubek/Lang*, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 182). Anlassfall ist also jede konkrete Rechtssache, somit ein Verfahren hier insbesondere vor dem Verwaltungsgerichtshof oder einem

Unabhängigen Verwaltungssenat oder ein Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof gemäß Art 144 Abs 1 B-VG, das tatsächlich Anlass für die Einleitung des Normprüfungsverfahrens war (vgl das hg Erkenntnis vom 19. Februar 1997, Zl 95/13/0046). Dem Anlassfall gleichgehalten werden nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes jene Rechtssachen, die zur Zeit des Beginns der mündlichen Verhandlung oder der nichtöffentlichen Beratung im Normprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof anhängig ist (vgl zB VfSlg 14.132, 14.190 und 14.304 sowie das hg Erkenntnis vom 29. März 1993, Zl 92/15/0066). Dies trifft auch dann zu, wenn das Gesetzesprüfungsverfahren vom Verfassungsgerichtshof nicht von Amts wegen eingeleitet, sondern auf Grund eines Antrages etwa des Verwaltungsgerichtshofes oder eines Unabhängigen Verwaltungssenates durchgeführt wurde (VfSlg 15.213). Auch diese Fälle sind im Hinblick auf die zu Grunde liegende Verfassungsrechtslage und die einheitlichen Rechtsfolgen Anlassfälle (vgl *Ruppe*, aaO).

Aus Art 140 Abs 7 B-VG ergibt sich weiters, dass der Verfassungsgerichtshof aussprechen kann, dass ein von ihm aufgehobenes Gesetz - über den Anlassfall im engeren Sinn hinaus - auch für frühere Sachverhalte nicht mehr anzuwenden ist. Der Verfassungsgerichtshof kann also der Aufhebung Rückwirkung beilegen. Die diesbezügliche Befugnis ist weder zeitlich noch personell begrenzt (*Ruppe*, aaO). So sah sich der Verfassungsgerichtshof im Falle des Erkenntnisses Slg 8.233 aus dort näher ausgeführten Gründen veranlasst, die Anwendung des aufgehobenen Gesetzes auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände auszuschließen. Mit dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes Slg. 11.918 wurde die Anlassfallwirkung auch auf beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Beschwerdesachen ausgedehnt, "um solcherart eine klare und den Interessen der Beschwerdeführer entsprechende Rechtslage zu bewirken". Im Falle des Erkenntnisses Slg. 11.190 wurde die Anlassfallwirkung darüber hinaus auch auf die Rechtssachen ausgedehnt, in denen zu einem bestimmten Stichtag bei den Abgabenbehörden Berufungsverfahren anhängig waren. Mit dem Erkenntnis zur Mindestkörperschaftsteuer Slg. 14.723, wurde

schließlich die Wirkung der Aufhebung auch auf bereits rechtskräftig entschiedene Fälle ausgedehnt.

Die Frage, ob ein mit einem Individualantrag iS des Art 139 Abs 1 letzter Satz B-VG bzw Art 140 Abs 1 letzter Satz B-VG initiiertes Normprüfungsverfahren für den Antragsteller eine Anlassfallwirkung auslöst, wurde in der Rechtsprechung zunächst unterschiedlich gelöst (vgl *Stanger*, Anlassfallwirkung für Individualantragsteller, ZfV 1990, 282 mwH.; *Ruppe*, aaO). Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes löst ein solcher Individualantrag keine Anlassfallwirkung aus (VfSlg 16.145 und 16.022; ebenso *Mayer*, B-VG<sup>3</sup>, 441; *Lang* aaO, III 3.). Dieser Auffassung ist zu folgen.

Auf den Anlassfall wirkt die Aufhebung stets zurück. Der Anlassfall ist auf Grund der bereinigten Rechtslage zu entscheiden (zB VfSlg 13.899). Ist der Anlassfall eine Beschwerde nach Art 144 B-VG, so wird der angefochtene Bescheid vom Verfassungsgerichtshof idR aufgehoben (vgl *Öhlinger*, Verfassungsrecht<sup>2</sup>, 358).

Die Regelungen des Art 139 Abs 6 und Art 140 Abs 7 B-VG begünstigen also meist die Partei des "Anlassverfahrens"; sie können ihr jedoch in verschiedenen Situationen - wenn sie durch die aufgehobene Norm begünstigt wurde - auch zum unabwendbaren Nachteil gereichen (vgl *Walter/Mayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>8</sup>, Rz 1170, mwH). Es gibt somit auch Anlassfälle, in denen es zu einer Abweisung oder zur Zurückweisung der Beschwerde kommt (vgl *Öhlinger*, aaO, und die dort wiedergegebenen Beispiele).

Hat etwa die belangte Behörde im Anlassfall die aufgehobenen begünstigenden Bestimmungen nicht angewendet und ermöglicht die bereinigte Rechtslage keine andere Entscheidung, ist es ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten verletzt wurde. Die Beschwerde ist daher in einem solchen Fall abzuweisen (VfSlg 13.899). Handelt es sich bei der aufgehobenen abgabenrechtlichen Norm um eine von der belangten Behörde insofern angewendete Begünstigungsbestimmung, als der

beschwerdeführenden Partei die Begünstigung nicht gewährt worden ist, so wirkt sich die Aufhebung dieser im Beschwerdefall präjudiziellen Gesetzesbestimmung auf die Steuervorschreibung gegenüber dem Beschwerdeführer nicht - wohl aber wegen des Erfolges der Aufhebung auf den Kostenzuspruch - aus (vgl. VfSlg. 14.870).

Daraus ergibt sich für die hier zu beurteilende Frage:

Stellt der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer nationalen Regelung in einem Vorabentscheidungsurteil fest, so hat das Urteil generell rückwirkende Kraft. Die Gerichte und Behörde haben so vorzugehen, als wäre die gemeinschaftsrechtswidrige nationale Regelung nie anzuwenden gewesen (vgl. *Lang*, aaO, III 3.). In diesem Sinne wurde im EKW-Urteil im Spruchpunkt 3. ausdrücklich die Einschränkung der Rückwirkung dieses Urteils ausgesprochen.

Demgegenüber wirkt die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes betreffend die Aufhebung eines Gesetzes oder einer Verordnung grundsätzlich für die Zukunft, wobei der Verfassungsgerichtshof für das Außer-Kraft-Treten der Norm darüber hinaus noch eine Frist von höchstens zwei Jahren setzen kann. Eine Rückwirkung tritt als Ausnahme von diesem Grundsatz nur für den Anlassfall im oben dargestellten Sinne ein. Diese Ausnahme kommt in den Fällen einer Regierungsanfechtung oder einer Anfechtung durch Abgeordnete, die keines Anlassfalles bedürfen (vgl. *Mayer*, B-VG<sup>3</sup>, 438), oder wie oben aufgezeigt in den Fällen einer Individualanfechtung nicht in Betracht. Als weitere Ausnahme kann der Verfassungsgerichtshof aussprechen, dass das Gesetz oder die Verordnung auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände nicht weiter anzuwenden ist. Dass es sich dabei tatsächlich um eine Ausnahme von der Regel handelt, zeigt auch die oben dargestellte Handhabung der entsprechenden Bestimmungen durch den Verfassungsgerichtshof, der davon nur aus besonderen Gründen Gebrauch macht.

Aus den dargestellten Umständen folgt aber, dass das Gemeinschaftsrecht und das innerstaatliche Recht der Republik Österreich von zwei völlig unterschiedlichen Auffassungen über die Wirkung höchstgerichtlicher Entscheidungen ausgehen. Im innerstaatlichen Verfahren stellt die Rückwirkung einer normaufhebenden höchstgerichtlichen Entscheidung den Ausnahmefall dar, im EuGH-Verfahren ist sie der Regelfall (vgl. *Ehrke*, EuGH zur Rückzahlungssperre in der WAO, in: Rechts- und Finanzierungspraxis der Gemeinden [RFG], 2003/04, 158 ff, C.2.b, in Druck).

Diesem Umstand hat auch die Praxis des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen: In den Fällen, in denen beim Verfassungsgerichtshof ein Normprüfungsverfahren anhängig ist, werden (weitere) Beschwerden, in denen die geprüfte Norm präjudiziell ist, ebenfalls dem Verfassungsgerichtshof vorgelegt, um den Beschwerdeführern eine allfällige "Ergreiferprämie" zu sichern. Hingegen werden dem EuGH vom Verwaltungsgerichtshof - wie insbesondere in der gegenständlichen Getränkesteuerangelegenheit - nur einzelne Fälle zur Vorabentscheidung vorgelegt. Dass die Fälle, die dem EuGH nicht vorgelegt werden, anders behandelt werden als die vorgelegten Fälle, erscheint dabei ausgeschlossen.

Im gegebenem Zusammenhang ist auch auf das zitierte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfSlg 16.022, 3.7., hinzuweisen, wonach nicht zwischen "Europarechts-Fällen" und innerstaatlichen Fällen unterschieden wird, weil die Anlassfallwirkung nicht für alle Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof gilt. Weiters geht aus diesem Erkenntnis hervor, dass auch eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer Norm zu ihrer Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof führen kann, sodass auch "Europarechts-Fälle" von der Privilegierung der Anlassfallwirkung erfasst sein können.

Während es in Fällen einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auf Grund der Rückwirkung des EuGH-Urteils im Regelfall zu Rückerstattungsansprüchen kommt, kommt es bei Verstößen von generellen Normen gegen verfassungsrechtliche Vorgaben idR zu keinen solchen Ansprüchen, weil die Rückwirkung auf die

Ausnahme der Anlassfälle beschränkt ist. Dabei kann wie ausgeführt die Anlassfallwirkung auch zu einem unabwendbaren Nachteil für den Beschwerdeführer führen (*Lang*, aaO).

Aus all dem folgt aber, dass es sich beim innerstaatlichen Verfahren einerseits und beim EuGH-Verfahren andererseits um keine miteinander vergleichbare Verfahren handelt. Damit sind aber die Voraussetzungen für die Anwendung des Äquivalenzgrundsatzes im Beschwerdefall nicht gegeben (vgl *Ehrke*, aaO). Durch § 185 Abs 4 WAO wird eine Äquivalenzverletzung nicht bewirkt.

Aufgrund dieses Ergebnisses erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob durch den bloßen Verweis auf ein "Normprüfungsverfahren" in den Bestimmungen in Salzburg, Niederösterreich und Kärnten eine andere Beurteilung geboten ist; wenn schon durch die oben beurteilten landesgesetzlichen Bestimmungen eine Äquivalenzverletzung nicht zu bejahen ist, muss dies um so mehr für den breiteren Tatbestand in den drei zuletzt genannten Ländern gelten.

#### Zum Effektivitätsprinzip:

"109. Was die Beachtung des Effektivitätsprinzips angeht, so hat ein Wirtschaftsteilnehmer, der eine zu Unrecht erhobene Abgabe entrichtet hat, grundsätzlich Anspruch auf deren Erstattung (vgl. u.a. Urteil Comateb u. a., Randnr. 20). Die Abgabenbehörde darf die Erstattung einer solchen Abgabe nur dann verweigern, wenn die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung bei diesem Wirtschaftsteilnehmer führen würde.

110. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes geht klar hervor (vgl. u.a. Urteile San Giorgio, Randnr. 14, Dilexport, Randnrn. 48, 52 und 54, und Michailidis, Randnrn. 36 und 37), dass sich die Verwaltung hierbei nicht auf den Nachweis der Abwälzung dieser Abgabe auf Dritte beschränken und allein aufgrund dessen oder aufgrund des Umstands, dass nationales Recht die Einbeziehung dieser Abgabe in den für die Verbraucher geltenden Verkaufspreis vorschreibt, vermuten darf, dass die wirtschaftliche Belastung, die diese Abgabe für den Abgabepflichtigen bedeutet, ausgeglichen ist und folglich eine Erstattung ohne weiteres zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde.

111. Außerdem wäre nach gleichfalls ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes nationales Recht, das dem Abgabepflichtigen die Beweislast dafür auferlegen würde, dass die Abgabe nicht auf Dritte abgewälzt wurde, was einen negativen Beweis erfordern würde, oder das eine Vermutung für die Abwälzung der

Abgabe auf Dritte aufstellte, mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar (vgl. u.a. Urteile San Giorgio, Randnr. 14, Dilexport, Randnr. 54, und Michailidis, Randnrn. 36 bis 38).

112. Dem vorliegenden Gericht zufolge enthält die WAO keine spezifische Beweislastregel zur Frage, ob der Abgabepflichtige die Abgabe auf Dritte abgewälzt hat und die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Abgabe zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde.

113. Die Abgabenberufungskommission und die österreichische Regierung tragen zwar vor, dass die Beweislast in vollem Umfang bei der innerstaatlichen Behörde liege. Aus dem Vorlagebeschluss geht aber auch hervor, dass die Abgabenberufungskommission zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die Steuer auf alkoholische Getränke schlicht deswegen, weil der den Verbrauchern dieser Getränke in Rechnung gestellte Preis diese Abgabe umfasste, wirtschaftlich nicht von den Beschwerdeführern getragen worden sei. Das könnte eine Vermutung für die Abwälzung dieser Abgabe auf Dritte und für eine ungerechtfertigte Bereicherung der Abgabepflichtigen darstellen, die die Erstattung der zu Unrecht erhobenen Abgabe unmöglich machen oder zumindest übermäßig erschweren könnte und damit gemeinschaftswidrig wäre.

114. Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts, festzustellen, ob mangels gesetzlicher Vermutung die Verwaltungspraxis eine solche Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung geschaffen hat.

115. Da es sich um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, kann ein Nachweis der tatsächlichen Abwälzung auf Dritte nicht ohne die Mitwirkung des betroffenen Abgabepflichtigen geführt werden. Die Abgabenbehörde kann daher Zugang zu den Belegen verlangen, zu deren Aufbewahrung der Abgabepflichtige nach innerstaatlichem Recht verpflichtet ist.

116. Es ist ferner Sache des vorliegenden Gerichts, festzustellen, ob die Pflicht des Abgabepflichtigen, an dem Nachweis mitzuwirken, dass die wirtschaftliche Belastung durch die Steuer auf alkoholische Getränke nicht abgewälzt worden ist, in der Praxis einer Vermutung für die Abwälzung dieser Abgabe gleichkommt, die der Abgabepflichtige nur durch Erbringung des Gegenbeweises widerlegen kann.

117. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass das Effektivitätsprinzip, auf das in Randnummer 103 des vorliegenden Urteils Bezug genommen wird, innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Verwaltungspraxis entgegensteht, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, dass sie allein aufgrund der Abwälzung der Abgabe auf Dritte eine Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung aufstellen."

Die Ausgestaltung der für Erstattungsanträge geltenden Verfahren ist Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Staaten, sofern diese Verfahren die

Ausübung der von der Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.

Eine derartige Erschwerung ist bei keinem der in den Landesabgabenordnungen geregelten Verfahren zu erwarten, zumal stets ausdrücklich die amtswegige Beweisaufnahme vorgesehen ist. Insbesondere schließt die jeweilige Anordnung, dass amtsbekannte Umstände auch zugunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen seien, eine Auferlegung der Beweislast an den Abgabepflichtigen aus. Ein den gesetzlichen Anforderungen entsprechendes Beweisverfahren gewährleistet, dass nicht von einer vermuteten Überwälzung oder gar Bereicherung ausgegangen werden kann, deren Nichtvorliegen der Abgabepflichtige beweisen müsste. Der EuGH hat unter RN 113 ausdrücklich dargelegt, dass eine Verwaltungspraxis, nach der allein deshalb eine Abwälzung vermutet wurde, weil der den Verbrauchern dieser Getränke in Rechnung gestellte Preis die Abgabe umfasste, die Geltendmachung des Rückzahlungsanspruches zumindest übermäßig erschwert.

Diesen Erwägungen folgend kann aus den Aktivitäten einzelner Anbieter, die nach dem 9. März 2000 ihre Preisreduktionen um den Betrag der Getränkesteuer massiv beworben haben, nicht zwingend auf eine Abwälzung geschlossen werden; zumal sich eine solche Aktivität ohne weiteres als bloße Werbemaßnahme erklären lässt.

Der EuGH hat weiters betont, dass bei der gegenständlichen Selbstbemessungsabgabe ein Nachweis der tatsächlichen Abwälzung nicht ohne die Mitwirkung des Abgabepflichtigen geführt werden kann. Diese Mitwirkungspflicht darf nicht derart überspannt werden, dass sie eine nur durch einen Gegenbeweis zu entkräftigende Vermutung entstehen lässt (RNr. 116).

Eine Mitwirkungspflicht besteht jedenfalls insoferne, als der Abgabepflichtige der Behörde Zugang zu den Belegen gewähren muss, zu deren Aufbewahrung er verpflichtet ist. Sämtliche Landesabgabenordnungen sehen in

Übereinstimmung mit § 132 Abs. 1 BAO eine siebenjährige Aufbewahrungsfrist vor. Die Befürchtungen von *Ehrke* (aaO C 3. c), dass sämtliche Unterlagen, zu deren Aufbewahrung die Abgabepflichtigen verpflichtet waren, aus den Jahren 1995 und 1996 trotz des im Jahr 2003 noch anhängigen Rechtsmittelverfahrens vernichtet werden dürfen, erscheint aber unbegründet: Es ist zwar richtig, dass außer in § 102 LAO Kärnten in den übrigen Landesabgabenordnungen die in § 132 Abs. 1 BAO enthaltene Wendung "als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind" nicht aufscheint. Diese Fassung des § 132 Abs. 1 BAO besteht seit dem BGBl. I Nr. 28/1999; schon zur früheren Fassung des § 132 Abs. 1 BAO, der die zitierte Wendung nicht enthielt, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Steuerpflichtiger, der Belege im laufenden Verfahren vernichtet, obwohl er weiß, dass diese Belege noch benötigt werden, sich nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist berufen kann (hg. Erkenntnis vom 24. November 1998, Zl. 97/14/0152). Da es hier nur um Verfahren geht, die frühestens Zeiträume seit 1995 betreffen und vor dem 9. März 2000 eingeleitet wurden, kann sich der Abgabepflichtige seiner Pflicht nicht dadurch entledigen, dass er Belege aus dem Rückzahlungszeitraum nicht mehr aufbewahren müsse.

Das Bedenken des Generalanwalts *Jacobs* in seinem Schlussantrag (RN 72), die rückwirkende Einführung eines Nachweiserfordernisses, das zu einer Zeit, als die Beweismittel hätten erlangt werden können, nicht bestand, würde es einem Wirtschaftsteilnehmer unmöglich machen oder übermäßig erschweren, eine Erstattung zu erhalten, wurde vom EuGH in seinem Urteil nicht geteilt. Zum Zeitpunkt der Einführung der landesgesetzlichen Bereicherungsbestimmungen war die siebenjährige Aufbewahrungspflicht jedenfalls noch offen.

In diesem Zusammenhang muss festgehalten werden, dass es hier nicht um Fälle erhöhter Mitwirkungspflicht bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (siehe beispielsweise hg. Erkenntnis vom 1. September 1999, Zl. 98/16/0232) geht, wie *Ehrke* a.a.O. richtig aufzeigt. Die Rückzahlungssperren sind gesonderte

materiell-rechtliche Tatbestände, die das Recht des Abgabengläubigers beinhalten, eine zu Unrecht erhobene Abgabe unter bestimmten Voraussetzungen zu behalten; solche Ansprüche des Abgabengläubigers sind so zu behandeln, wie jene Tatbestände, die das Recht schaffen, überhaupt eine Abgabe zu erheben.

Die im ersten Verfahrensabschnitt zu klärende Frage der Überwälzung wird nach diesen Grundsätzen vorrangig anhand der persönlichen Umstände des Abgabepflichtigen zu lösen sein. Schon aus der grundsätzlichen Unbegrenztheit der heranzuziehenden Beweismittel kann es aber auch dem Abgabengläubiger nicht verwehrt sein, auf makroökonomische Analysen zu verweisen. Diesen Weg hat auch der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VfSlg. 16.022, Punkt 3.5. aufgezeigt; *Lang* verweist zu Recht darauf (a.a.O. IV.3.), dass der EuGH dies nicht ausgeschlossen hat. Zu fordern ist aber jedenfalls, dass eine aus solchen Analysen abgeleitete Vermutung auf Erfahrungssätzen aufbaut; beispielhaft erwähnt sei hier - unvorgreiflich der behördlichen Beweiswürdigung - das Gutachten von *Lehner/Brandner/Kratena/Smeral/Wüger* "Überwälzung der Getränkesteuer", November 2000 (Wifo-Gutachten). Dort wird allerdings schon in den Vorbemerkungen betont, dass die Studie nur allgemeine Feststellungen über die Überwälzungsmöglichkeit der Getränkesteuer liefert und keine Aussagen über die einzelbetrieblichen Überwälzungen tätigen kann. Dieses Gutachten gelangt in seinen Schlussfolgerungen zum Ergebnis, dass "die Überwälzung der Getränkesteuer bisher in hohem Ausmaß gelungen sein dürfte". Allerdings wird auch dort darauf verwiesen, dass sich die Ergebnisse der Studie nicht unmittelbar auf Einzelbetriebe umlegen lassen und es dazu genauer Daten über die Zusammensetzung des Getränkeumsatzes nach Produktarten bedürfe, weil die Rohaufschläge je nach Getränkeart stark voneinander abwichen.

*Winner* (Getränkesteuererstattung und Bereicherung: Zur empirischen Bestimmung der Steuerüberwälzung, ÖStZ. 2001/5) zeigt auf, dass auch mit der gesicherten Annahme, die Steuerüberwälzung hänge von den Angebots- und Nachfrageelastizitäten der Güter und Leistungen ab, die Frage nach der

Steuerüberwälzung der Getränkesteuer nicht gelöst sei. Die Angebots- und Nachfrageelastizitäten differierten je nach Getränkeart, Gewerbetyp (Hotel- und Gastgewerbe oder Einzelhandel), Region, Besteuerungszeitpunkt (Hoch- oder Nebensaison; Winter- oder Sommertourismus) und schließlich je nach einzelbetrieblichen Merkmalen (z.B. örtliche Lage, Zusatzangebote etc.). Auch *Lang* verweist a.a.O. darauf, dass makroökonomische Analysen dann im Ermittlungsverfahren eine Rolle spielen können, wenn sie Aufschlüsse über Überwälzungswahrscheinlichkeiten nach Getränkearten, Branchen, Regionen, Betriebstypen, Kundenstrukturen etc. geben.

Aus all dem folgt, dass solche Analysen umso eher als Beweismittel geeignet sind, je detaillierter sie die einzelnen Fallgruppen behandeln.

Wesentliche Beweismittel werden - wenn der Abgabepflichtige seiner Mitwirkungspflicht nachkommt -, dessen Kalkulationsunterlagen (vgl. N. Arnold, Getränkesteuer: Rückzahlungssperre gemeinschaftswidrig?, *ecolex* 2003, 884) und tatsächlich bezahlten Endverbraucherpreise sein. Derartige Kalkulationsunterlagen müssen, 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 verzerrt. Anhand solcher Kalkulationsunterlagen wird sich der Rohaufschlag ermitteln lassen, dessen Abweichung von durchschnittlichen Rohaufschlägen, wie im WIFO-Gutachten dargestellt, ein Gradmesser für die Überwälzung sein kann.

Während die Höhe durchschnittlicher Rohaufschläge, differenziert nach den oben aufgezeigten Kriterien, und deren Auswirkungen auf die Bemessung der Überwälzung durch makroökonomische Analysen klärbar sein wird, bedarf es hinsichtlich behaupteter Abweichungen davon neben den Kalkulationsunterlagen auch anderer Beweismittel, vorzugsweise der Parteienvernehmung, allenfalls auch Stellungnahmen von Fremdenverkehrsverbänden oder von Verbraucherschutzorganisationen bezüglich der tatsächlich verlangten Preise.

Lässt sich so eine Überwälzung ziffernmäßig bestimmt feststellen, so ist in einem weiteren Schritt die Feststellung erforderlich, inwieweit die Getränkesteuer allenfalls zu einem Absatz- und Gewinnrückgang geführt hat. Dabei ist sinnvoller Weise nicht auf den Zeitpunkt der Einführung der Getränkesteuer abzustellen (auf Grund des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948), sondern auf den 1. Jänner 1995. Bei einer Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht hätte zu diesem Zeitpunkt die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke abgeschafft werden müssen, weshalb zu untersuchen ist, inwieweit sich eine fiktive Abschaffung der Steuer und vollständige Weitergabe an den Verbraucher auch noch im Rückzahlungszeitraum auf den Absatz ausgewirkt hätte; bei einer teilweisen Überwälzung muss von einer teilweisen Weitergabe ausgegangen werden. Zu diesem Zweck wird es wohl gleichfalls unerlässlich sein, zunächst makroökonomische, branchenspezifische Analysen über das Verbraucherverhalten bei Preissenkungen und die Nachhaltigkeit dieses Verhaltens einzuholen. Der Abgabepflichtige wird - allenfalls unter Heranziehung seiner Umsatzsteuererklärungen - darzulegen haben, wie stimulierend bei ihm vorgenommene Dauer-Preissenkungen auf den Umsatz gewirkt haben. Anhand dieser Ergebnisse wird die Behörde in der Lage sein, Rückschlüsse auf die tatsächlich eingetretene Bereicherung zu gewinnen.

Bezüglich beider Beweisthemen ist für den Fall, dass trotz Heranziehung aller zur Verfügung stehenden Beweismittel eine ziffernmäßige Berechnung des Rückerstattungsanspruches nicht möglich ist, die in sämtlichen Landesabgabenordnungen vorgesehene Schätzung als ultima ratio in Betracht zu ziehen. *Lang* legt aaO, IV.3., überzeugend dar, dass der Schätzung, wenn sie allen gesetzlichen Anforderungen entspricht, keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken entgegenstehen. Der EuGH hat in seinem Urteil (RN 97) betont, dass sich die zahlreichen Faktoren, die die kaufmännische Strategie bestimmen, von Fall zu Fall ändern, sodass es praktisch unmöglich sei, ihren jeweiligen tatsächlichen Einfluss auf die Abwälzung zu bestimmen. Zur Erfüllung der die Behörde trotz dieser Schwierigkeiten treffenden Entscheidungspflicht wird somit möglicherweise im

Einzelfall auch die Ausschöpfung der Schätzungsbefugnis erforderlich sein, dies allerdings unter strikter Wahrung des rechtlichen Gehörs (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1945) und der die Behörde in diesem Zusammenhang treffenden Begründungspflicht (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, RZ 21 zu § 184; hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1995, Zl. 95/16/0047).

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde den beschriebenen Anforderungen an einen effektiven Rechtsschutz auf Grund der Rechtsauffassung der belangten Behörde nicht entsprochen, weshalb der Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.

Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003, insbesondere deren § 3 Abs. 2.

W i e n , am 4. Dezember 2003