

**Neue steuerliche Aspekte
bei der Getränkesteuer**
(Gedanken zum VwGH-Erkenntnis
vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217)

Dr. Peter Mühlberger
Dr. Siegfried Ott

**Schriftenreihe des Österreichischen Städtebundes
Neue steuerliche Aspekte bei der Getränkesteuer
(Gedanken zum VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217)**

Herausgeber:

Österreichischer Städtebund
1082 Wien, Rathaus
Telefon: 01/4000-89980
Telefax: 01/4000-7135
E-Mail: post@staedtebund.gv.at
Internet: <http://www.staedtebund.gv.at>
ISBN: 3-9502038-4-2

Schriftleitung:

Generalsekretär Dkfm. Dr. Erich Pramböck

Autoren:

Dr. Peter Mühlberger
Dr. Siegfried Ott

Koordination:

Dr. Karl Kamhuber, Magistrat der Stadt Wien
Mag. Oliver Puchner, Österreichischer Städtebund
Andreas Spahlholz, Österreichischer Städtebund

© Copyright: Österreichischer Städtebund. Die Verbreitung, auch auszugsweise, über elektronische Systeme/Datenträger bedarf der vorherigen Zustimmung der Autoren. Alle übrigen Rechte bleiben vorbehalten.

Im Sinne einer besseren Lesbarkeit werden Rechtstexte in der neuen deutschen Rechtschreibung abgedruckt.

Umschlaggestaltung und DTP-Produktion:

Karin Wieser, Grafic & Design
1120 Wien, Hufelandgasse 1/2/9
www.grafic.at

Druck:

Littera Druck, Rauch Gesellschaft mbH, 1120 Wien

Wien, Oktober 2006

ISBN: 3-9502038-4-2

Vorwort

Durch die Entscheidung des Höchstgerichtes vom 27.4.2006 wurde im Wesentlichen klargestellt, dass die Einhebung der Getränkesteuer in Betrieben mit überwiegender Dienstleistungskomponente, wie Hotels, Restaurants, Cafes, Bars etc., gemeinschaftskonform und daher eine Rückzahlung der Getränkesteuer nicht gerechtfertigt war. Obwohl ein Großteil der anhängigen Getränkesteuerverfahren ohne Rückzahlung an die Steuerpflichtigen damit beendet werden konnte, verbleiben in jenen Fällen, in welchen die Frage des Überwiegens der Dienstleistung von den Steuerpflichtigen in Abrede gestellt wird und in welchen bereits rechtskräftige sogenannte Nullfestsetzungen vorliegen, offene Verfahrensfragen.

Die vorliegende Rechtsabhandlung im Rahmen der Schriftenreihe des Österreichischen Städtebundes soll nun die Schwierigkeiten und Möglichkeiten, die bei der Klärung des Überwiegens der Dienstleistung vorgegeben sind, darstellen und darüber hinaus Verfahrensmöglichkeiten anbieten, um bei erfolgten Nullfestsetzungen die Rechtsintentionen des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Gemeinschafts- und Rechtskonformität der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in sogenannten Dienstleistungsbetrieben auch ohne Wiederaufnahme umzusetzen.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen aber auch aufzeigen, dass eine detaillierte Prüfung der überwiegenden Komponente teils faktisch unmöglich, teils administrativ unzumutbar ist, sodass jedenfalls Erfahrungswerten im Rahmen der freien Beweiswürdigung ein wesentlicher Stellenwert zukommen soll.

Dkfm. Dr. Erich Pramböck
Generalsekretär

INHALTSVERZEICHNIS

KAPITEL 1	EINLEITUNG	7
KAPITEL 2	BEWEISVERFAHREN	11
2.1	Grundsatz der Amtswegigkeit	13
2.2	Beweislast	16
2.3	Beweismaßstab	18
2.3.1	Überzeugungsprinzip	18
2.3.1.1	Typisierende Betrachtungsweise	19
2.3.1.2	Beweiserleichterungen	20
2.3.1.3	Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis)	20
2.3.2	Wahrscheinlichkeitsprinzip	21
2.3.2.1	Überwiegensprinzip	21
2.4	Mitwirkungsverpflichtung	21
2.5	Beweisvorsorgeverpflichtung	27
2.6	Beweiswürdigung	27
KAPITEL 3	DIENSTLEISTUNG	31
3.1	Abgrenzung der Lieferung von der Dienstleistung	33
3.1.1.	EuGH-Urteil vom 2.5.1996	33
3.1.2.	EuGH-Urteil vom 10.3.2005	33
3.1.3.	VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2006	35
3.2	Betroffene Unternehmen	36
3.2.1	Gastronomiebetriebe	36
3.2.2	Handelsbetriebe	36
3.2.3	Catering	37
3.2.4	Sonstige Betriebe	37
3.3	Weitergehende Mitwirkungsverpflichtung bei der Getränkesteuer	38
3.4	Prüfungsunterlagen	39
3.4.1	Vollkaufleute	39
3.4.2	Kassabuch	41
3.4.3	Bundesabgabenordnung (§ 131 BAO) i. V. m. LAO	42
3.4.4	Bundesabgabenordnung (§§ 124, 125, 126 BAO) i. V. m. LAO	43
3.4.5	Umsatzsteuergesetz 1994 (§ 18 UStG 1994)	44
3.4.6	Umsatzsteuergesetz 1994 (§ 11 UStG 1994)	45
3.4.7	Getränkesteuergesetz (Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetz 1950, Wr. Getränkesteuergesetz 1992)	46

3.5	Prüfbarkeit	47
3.5.1	Wesentliche Merkmale	48
3.5.2	Unwesentliche Merkmale	48
3.5.3	Unterlagenprüfung	50
3.6	Abgrenzungsprobleme	51
3.7	Vorgehensweise im Einzelfall	53
3.7.1	Erhebung des Rechnungs- und Belegwesens	54
3.7.2	Ist-Soll-Zustand	54
3.7.3	Bezugnahme auf Aufzeichnungen	55
3.7.4	Aufzeichnungsverpflichtungen	55
3.7.5	Rechnungslegungspflicht	56
3.7.6	Typisierende Betrachtungsweise	56
3.7.7	Gassenverkauf	57
3.8	Praxisorientierte Vorgangsweise	58

KAPITEL 4 RÜCKERSTATTUNGSANTRÄGE UND NULLFESTSETZUNGEN 61

4.1	Rückerstattungsanträge	63
4.1.1	Gemeinschaftsrecht	63
4.1.2	Rechtsbehelf	63
4.1.3	Nationale Rechtsnormen	64
4.1.4	Rückzahlungssperren – Rechtsprechung	65
4.1.5	Rückzahlungssperren – Inhalt	67
4.2	Nullfestsetzungen	68
4.2.1	Nicht rechtskräftige Nullfestsetzungen	68
4.2.2	Rechtskräftige Nullfestsetzungen	68
4.2.2.1	Rechtsmittelinhalt	69
4.2.2.2	Rechtskräftige Verweigerung der Gutschrift	69
4.2.2.3	Nachholung der Gutschriftverweigerung (Rückzahlungsverweigerung)	69
4.2.2.4	Abgabenverrechnung	71
4.2.2.5	Wiederaufnahme des Getränkesteuerverfahrens	72

Kapitel 1

EINLEITUNG

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 10.3.2005 in der Rs C-491/03, Hermann, zur Frage der Gemeinschaftskonformität der Getränkesteuer festgestellt, dass eine Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe alkoholhaltiger (alkoholischer) Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als Steuer auf Dienstleistungen anzusehen ist. Sofern der Steuertatbestand die entgeltliche Abgabe alkoholischer Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle darstellt, betrifft dieser Steuertatbestand nicht die bloße Lieferung solcher Getränke, sondern den Umsatz selbst, zu dem auch eine Dienstleistung gehört. Die Abgabe alkoholischer Getränke an Kunden im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit geht mit einer Reihe von Dienstleistungen, wie etwa der Zurverfügungstellung der Infrastruktur, wie Räumlichkeiten, Toiletten etc., Beratung der Gäste, Anbieten der Getränke in geeigneten Gefäßen, der Bedienung bei Tisch und schließlich der Reinigung der Tische und Getränkegefäße einher. Die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit ist nach Rechtsauffassung des Europäischen Gerichtshofes als ein Bündel von Elementen und Handlungen gekennzeichnet, von denen die Lieferung nur einen Bestandteil darstellt und bei Restaurationsumsätzen die Dienstleistungen grundsätzlich bei weitem überwiegen (siehe auch EuGH-Urteil vom 2.5.1996 in der Rs C-231/94).

Gemäß § 14 Z. 8 FAG 1993, BGBl. Nr. 30/1993, zählten zu den ausschließlichen Gemeindeabgaben alle Abgaben 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, soweit die Lieferung nicht für Zwecke des Wiederverkaufs im Rahmen einer nachhaltigen Tätigkeit erfolgt. Ausgenommen von der Besteuerung sind Lieferungen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 4 des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 223, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 660/1989, wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht am Ort der Produktion erfolgt und wenn keine Beförderung oder Versendung vorliegt.

Die Gemeinden wurden gemäß § 15 Abs. 3 Z. 2 leg. cit. ermächtigt, durch Beschluss der Gemeindevertretung unter anderm folgende Abgaben vorbehaltlich weitergehender Ermächtigung durch die Landesgesetzgebung auszuschreiben: die gemäß § 14 Abs. 1 Z. 8 bezeichneten Abgaben im Ausmaß von 10 v. H. des Entgelts bei Speiseeis und alkoholhaltigen Getränken und von 5 v. H. des Entgelts der alkoholfreien Getränke; ausgenommen sind Lieferungen zur unmittelbaren Konsumation in Verkehrsmitteln an die Fahrgäste oder das Personal, soweit nicht die vom Verkehrsmittel zurückgelegte Strecke überwiegend in derselben Gemeinde liegt. Alkoholfreie Getränke sind Getränke mit einem Alkoholgehalt in Volumenteilen von 0,5 v. H. Vol. oder weniger.

Gemäß § 15 Abs. 4 leg. cit. ist das Entgelt im Sinne des Abs. 3 Z. 2 nach § 4 Abs. 1 und Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 zu bemessen. Nicht zum Entgelt gehören die Umsatzsteuer und das Bedienungsgeld. Aufgrund der FAG-Novelle BGBl. Nr. 960/1993 wurde § 15 Abs. 4 dahingehend geändert, dass Entgelt im Sinne des Abs. 3 Z. 2 nach § 4 Abs. 1 und Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 zu bemessen ist; nicht zum Entgelt gehören die Umsatzsteuer, das Bedienungsgeld und die Getränkesteuer.

Für die entgeltliche Lieferung gemäß § 14 Abs. 1 Z. 8 gilt gemäß § 15 Abs. 5 FAG 1993 BGBl. Nr. 30/1993, § 3 Abs. 1, 7 und Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes 1972.

Im Rahmen des Finanzausgleichsgesetzes 1997, i. d. F. BGBl. I Nr. 130/1997, wurde authentisch interpretiert, dass zu den ausschließlichen Gemeindeabgaben gemäß § 14 Z. 8 leg. cit. auch Abgaben auf die Veräußerung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verarbeiteter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs an Letztverbraucher zählen. Gemäß § 15 Abs. 3 leg. cit. wurden die Gemeinden ermächtigt, nach § 1 Abs. 1 der Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetz-Novelle 1998 verpflichtet, durch Beschluss der Gemeindevertretung auf die Veräußerung von Speiseeis und von Getränken eine Gemeinde-Getränkesteuer einzuheben; eine entsprechende analoge Regelung ist in der Getränkesteuerordnung der Stadt Linz enthalten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem zur Wiener Getränkesteuer ergangenen Erkenntnis vom 27.4.2006, ZI. 2005/16/0217, nunmehr unter Hinweis auf die Randnummer 24 des zur Getränkesteuer der Stadt Frankfurt am Main ergangenen EuGH-Urteils vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Hermann, Slg. 2005, I-02025, ÖStZB. 2005/24/726, worin es heißt, dass für jeden besteuerten Umsatz festzustellen ist, welches das überwiegende Element ist, ausgesprochen, dass demnach in jedem einzelnen Steuerfall für jeden besteuerten Umsatz festzustellen ist, ob „Dienstleistungen“ oder „Lieferungen“ der Getränkebesteuerung zugrunde lagen, da das Vorliegen einer Dienstleistung aus einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln ist.

Diese Aussage wirft die Frage auf, wie ein solches Beweisverfahren geführt werden kann.

Kapitel 2

BEWEISVERFAHREN

2.1 GRUNDSATZ DER AMTSWEGIGKEIT

Grundsätzlich lastet die Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit in erster Linie auf der Abgabenbehörde. Denn sie hat gemäß der mit § 115 Abs. 1 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 93 (1) LAO	Steiermark	§ 93 (1) LAO
Kärnten	§ 91 (1) LAO	Tirol	§ 92 (1) LAO
Niederösterreich	§ 93 (1) LAO	Vorarlberg	§ 52 (1) AbgVG
Oberösterreich	§ 90 (1) LAO	Wien	§ 90 (1) WAO,
Salzburg	§ 90 (1) LAO		

die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Dieses Prinzip bezeichnet man auch als **Untersuchungsgrundsatz**. Mittels des Untersuchungsgrundsatzes soll die Abgabenbehörde in die Lage versetzt werden, den „wahren“ steuerlichen Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen. Dabei hat sie nicht nur die den Abgabanspruch begründenden Tatumstände, wie dies die mit § 114 Abs. 1 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 92 LAO	Steiermark	§ 92 LAO
Kärnten	§ 90 (1) LAO	Tirol	§ 91 LAO
Niederösterreich	§ 92 LAO	Vorarlberg	§ 51 (1) AbgVG
Oberösterreich	§ 89 (1) LAO	Wien	§ 89 WAO,
Salzburg	§ 89 LAO		

fordert, sondern ebenso auch zugunsten des Abgabepflichtigen die anspruchsverneinenden und anspruchsmindernden Tatumstände, wie dies die mit § 115 Abs. 3 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 93 (3) LAO	Steiermark	§ 93 (3) LAO
Kärnten	§ 91 (3) LAO	Tirol	§ 92 (3) LAO
Niederösterreich	§ 93 (3) LAO	Vorarlberg	§ 52 (3) AbgVG
Oberösterreich	§ 90 (3) LAO	Wien	§ 90 (3) WAO,
Salzburg	§ 90 (3) LAO		

fordert, mit gleicher Sorgfalt (siehe die mit § 114 Abs. 1 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung) zu erforschen.

Denn nur, wenn die Sachverhaltsermittlung zu einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Feststellung des Sachverhalts führt, kann die in der mit § 114 Abs. 1 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung geforderte gleichmäßige Behandlung aller Abgabepflichtigen gewährleistet werden. Die gleichmäßige Behandlung wird durch die

Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verwirklicht und die Gesetzmäßigkeit setzt wiederum eine vollständige und wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhalts voraus (vgl. VwGH vom 12.12.1985, Zl. 85/16/0099, ÖStZB. 1986/17/282, und vom 4.9.1986, Zl. 86/16/0114, ÖStZB. 1987/14/401).

Bei der Sachverhaltsermittlung ist die Abgabenbehörde nicht an das Vorbringen und die Beweisangebote der Partei gebunden, sondern bestimmt die Art und den Umfang der Ermittlungen selbst. Dies beinhaltet keineswegs ein prinzipielles Misstrauen, etwa an der Richtigkeit der Angaben der Partei. Indessen wusste der Gesetzgeber natürlich um die nicht überall vorhandene Steuerehrlichkeit, sodass er nicht blauäugig die Angaben der Partei zur Grundlage der Verwaltungsentscheidung machte. Deshalb kommt gemäß der mit § 166 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 131 LAO	Steiermark	§ 131 LAO
Kärnten	§ 129 LAO	Tirol	§ 129 LAO
Niederösterreich	§ 131 LAO	Vorarlberg	§ 67 (1) AbgVG
Oberösterreich	§ 128 LAO	Wien	§ 127 WAO,
Salzburg	§ 126 LAO		

als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Art und der Umfang der Ermittlungen ergeben sich aus den Umständen des Einzelfalls.

Der das Abgabenverfahren beherrschende Grundsatz der Amtswegigkeit bedeutet jedoch nicht, dass die Abgabenbehörde unbegrenzt zur amtswegigen Ermittlung verhalten ist. So können der amtswegigen Ermittlungspflicht rechtliche Grenzen gesetzt sein. Dies ist z. B. der Fall, wenn

- Personen als Zeugen oder Auskunftspersonen nicht vernommen werden dürfen (siehe die mit § 170 BAO bzw. § 143 Abs. 3 BAO vergleichbaren Vorschriften in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung),
- Personen als Zeugen oder Auskunftspersonen die Aussage verweigern dürfen (siehe die mit § 171 BAO bzw. § 143 Abs. 3 BAO vergleichbaren Vorschriften in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung),
- es um die Überprüfung von im Ausland stattgefundenen Vorgängen, im Ausland befindlichen Unterlagen oder um die Einvernahme von im Ausland befindlichen Zeugen und Auskunftspersonen geht und der Abgabenbehörde im Ausland wegen Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder eines Rechtshilfevertrages oder wegen der Nichtanwendbarkeit der EG-Zusammenarbeitsverordnung Nr. 1798/2003 des Rates vom 7.10.2003 in Verbindung mit dem EG-Amtshilfegesetz, BGBl. Nr. 657/1994, i. d. g. F. (zuletzt geändert durch das AbgÄG 2004, BGBl. I Nr.180/2004), keine Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen.

Rechtlich setzen aber auch die Grundsätze der Erforderlichkeit, der Verhältnismäßigkeit, der Erfüllbarkeit und der Zumutbarkeit der amtswegigen Ermittlungspflicht Grenzen.

An die Grenzen ihrer Möglichkeiten zur amtswegigen Ermittlung wird eine Abgabenbehörde insbesondere dann stoßen, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, weil es um die Feststellung von in ihrer Person gelegenen Voraussetzungen geht, deren Kenntnis sich die Abgabenbehörde nicht von Amts wegen verschaffen kann (vgl. VwGH vom 17.12.1993, Zl. 93/15/0094, ÖStZB. 1994/14/395, und vom 25.10.1995, Zl. 94/15/0131, 94/15/0181, ÖStZB. 1996/13/334) oder wenn es um die Feststellung eines Sachverhaltes geht, der im Lebensbereich der Partei gelegen ist (vgl. VwGH vom 21.10.1993, Zl. 92/15/0002, ÖStZB. 1994/12/355, und vom 10.10.1996, Zl. 94/15/0093, ÖStZB. 1997/14/359), die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt (vgl. VwGH vom 18.12.1969, Zl. 1136/68, ÖStZB. 1970/8/73).

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist die Abgabenbehörde nicht verhalten, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen (vgl. VwGH vom 23.2.1994, Zl. 92/15/0159, ÖStZB. 1994/19/590). Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH vom 7.6.1983, Zl. 82/14/0321, ÖStZB. 1984/3/48, vom 19.2.1985, Zl. 84/14/0103, ÖStZB. 1985/19/294, vom 5.9.1985, Zl. 84/16/0094, ÖStZB. 1986/3,4/60, vom 21.11.1985, Zl. 85/16/0092, ÖStZB. 1986/17/283, und vom 16.6.1986, Zl. 86/16/0085, ÖStZB. 1987/7/212).

Eine Abgabenbehörde ist in der Regel auch nicht verpflichtet, von Amts wegen den Sachverhalt auf alle denkbaren Ausnahmefälle und Besonderheiten hin zu erforschen oder auch auf Möglichkeiten Bedacht zu nehmen, die außerhalb des gewöhnlichen Ablaufs des Wirtschaftslebens gelegen sind (vgl. VwGH vom 12.9.1952, Zl. 1338/51, vom 30.9.1998, Zl. 94/13/0099, ÖStZB. 1999/7/235, und vom 27.11.2001, Zl. 97/14/0011, ÖStZB. 2002/24/1051), es sei denn, dass Anhaltspunkte in dieser oder jener Richtung vorliegen.

In der Praxis setzen auch vielfach tatsächliche Grenzen der Sachverhaltsaufklärung Schranken. Genannt sei zum einen die Personalknappheit, die die Finanzverwaltung dazu zwingt, bestimmte Steuerfälle weniger intensiv als andere zu prüfen. Denn für die Beurteilung der Zumutbarkeit darf nicht übersehen werden, dass die Abgabenbehörden Massenarbeit zu leisten haben und keineswegs über eine unbeschränkte Zahl von Bediensteten verfügen.

Tatsächlich unmöglich ist einer Abgabenbehörde die Ermittlung dann, wenn das in Frage kommende Beweismittel nicht mehr erreichbar ist, weil z. B. der einzige Zeuge verstorben ist oder eine Urkunde, ein Beleg oder ein bestimmter Schriftverkehr nicht mehr vorhanden ist.

Die amtswegige Ermittlungspflicht einer Abgabenbehörde besteht sohin nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten sowie des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (vgl. VwGH vom 22.4.1998, Zl. 95/13/0191, ÖStZB. 1998/22/778, vom 7.6.2001, Zl. 95/15/0049, ÖStZB. 2002/11/298, und vom 26.1.2004, Zl. 2000/17/0172, ÖStZB. 2004/23/703).

2.2 BEWEISLAST

Die Frage der Beweislast im Abgabeverfahren ist nicht generell zu beantworten. Dem Untersuchungsgrundsatz entspricht es, dass es im Abgabeverfahren für die Partei trotz ihrer Mitwirkungsverpflichtung grundsätzlich keine Beweislast in dem Sinne gibt, dass sie bei Vorliegen eines strittigen Sachverhaltes zur Vermeidung eines für sie ungünstigen Ausgangs ihrer Sache den Beweis für das Vorliegen dieser Tatsachen zu erbringen hat (**sogenannte Beweisführungslast oder subjektive Beweislast**).

Durch das Prinzip der amtswegigen Untersuchung wird somit der Abgabenbehörde grundsätzlich die gesamte Sachverhaltsermittlung und Beweisführung auferlegt.

Allerdings kennen sowohl die Bundesabgabenordnung als auch die einzelnen Landesabgabenordnungen Bestimmungen, die dem Abgabepflichtigen in gewissen Grenzen die Beweislast aufbürden.

Gemäß der mit § 138 Abs. 1 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 111 (1) LAO	Steiermark	§ 111 (1) LAO
Kärnten	§ 109 (1) LAO	Tirol	§ 109 (1) LAO
Niederösterreich	§ 112 (1) LAO	Vorarlberg	§ 59 (1) AbgVG
Oberösterreich	§ 108 (1) LAO	Wien	§ 107 (1) WAO,
Salzburg	§ 106 LAO		

haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Hiefür reicht ein erheblicher Grad der Wahrscheinlichkeit aus.

Die mit § 138 Abs. 2 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 111 (2) LAO	Steiermark	§ 111 (2) LAO
Kärnten	§ 109 (2) LAO	Tirol	§ 109 (2) LAO
Niederösterreich	§ 112 (2) LAO	Vorarlberg	§ 59 (2) AbgVG
Oberösterreich	§ 108 (2) LAO	Wien	§ 107 (2) WAO,
Salzburg	§ 107 LAO		

ordnet weiters an, dass Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen sind, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Neben den gesetzlich nicht normierten Beweisregeln, die sich der höchstgerichtlichen Judikatur entnehmen lassen, finden sich vereinzelt in Steuergesetzen Normen, die in Umkehrung des Grundsatzes, dass in dem von der Officialmaxime beherrschten Abgabeverfahren die Beweislast in der Regel die Abgabenbehörde zu tragen hat, die Beweislast ausdrücklich oder konkludent der Partei auferlegen. Für den Bundesbereich sind dies z. B. § 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz, § 8 Abs. 1 letzter Unterabsatz und § 9 Abs. 3 UStG 1994 jeweils über den buchmäßigen Nachweis sowie § 17 Abs. 2 GebG 1957, der eine gesetzliche Vermutung bis zum Gegenbeweis enthält.

Ein weiterer Fall wäre der von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes angewendete Grundsatz des § 1298 ABGB, wonach dem, der vorgibt, an der Erfüllung seiner vertragsmäßigen oder gesetzlichen Verbindlichkeiten ohne sein Verschulden verhindert worden zu sein, der Beweis obliegt, auf die Haftung der Vertreter juristischer Personen für die die juristische Person treffenden Abgaben gemäß der mit § 9 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 7 LAO	Steiermark	§ 7 LAO
Kärnten	§ 7 LAO	Tirol	§ 7 LAO
Niederösterreich	§ 7 LAO	Vorarlberg	§ 6 AbgVG
Oberösterreich	§ 7 LAO	Wien	§ 7 WAO,
Salzburg	§ 7 LAO		

in dem Sinne, dass derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt hat, die Gründe nachzuweisen hat, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden kann, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist (vgl. VwGH vom 21.6.1994, Zl. 94/14/0033, ÖStZB. 1995/5/159, vom 26.11.2002, Zl. 99/15/0248, ÖStZB. 2003/21/600, und vom 28.4.2004, Zl. 99/14/0120, ÖStZB. 2004/23/686).

Besteht keine gesetzliche Beweislastregel, stellt sich die Frage, wie vorzugehen ist, wenn trotz der Bemühungen der Abgabenbehörde entscheidungsrelevante Tatsachen offen, weil unbewiesen bleiben. In einem derartigen Fall steht man auch im Abgabeverfahren vor dem Problem, zu wessen Lasten der Nichtbeweis geht. Es stellt sich damit die Frage nach der **objektiven Beweislast (Feststellungslast)**.

Hierzu setzte sich im Laufe der Zeit in der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) die Ansicht durch, dass die Abgabenbehörde die Beweislast für diejenigen Tatsachen trage, die den Steueranspruch begründen, wogegen der Steuerpflichtige mit der Beweislast für jene Tatsachen beschwert sei, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung bewirken oder den Steueranspruch aufheben oder einschränken (vgl. BFH BStBl. 1972 II Seite 637, BStBl. 1978 II Seite 338, BStBl. 1979 II Seite 149 und BStBl. 2001 II Seite 9).

Solche Beweislastregeln entbehren zwar nicht einer gewissen Logik, berücksichtigen aber nicht ganz die Besonderheiten der Beweisführung im Abgabeverfahren. Diese Beweisführung ist nämlich dadurch gekennzeichnet, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (siehe die mit § 115 BAO vergleich-

bare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung), andererseits aber der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (siehe die mit § 119 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung) dazu verhalten ist, die Richtigkeit der in seinem Anbringen aufgezeigten Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (siehe die mit § 138 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung).

Das österreichische Abgabungsverfahren ist folglich durch ein Zusammenwirken von amtswegiger Ermittlung der Abgabenbehörde und Mitwirkung der Partei gekennzeichnet, wobei sich beide Teile in dem Bemühen zur Erforschung der materiellen Wahrheit zu ergänzen und gegenseitig zu unterstützen haben (vgl. VwGH vom 26.2.1962, Zl. 961/61, vom 30.11.1972, Zl. 758/71, ÖStZB. 1973/12/140, vom 5.4.1973, Zl. 565/72, ÖStZB. 1973/21/259, vom 18.10.1984, Zl. 84/16/0145, ÖStZB. 1985/20/310, und vom 23.1.1992, Zl. 90/16/0154, ÖStZB. 1992/24/886).

Dies ist schon wegen der insbesondere im Steuerrecht eingeschränkten Erkenntnismöglichkeiten der Finanzverwaltung geboten.

2.3 BEWEISMASSSTAB

Während die Beweiswürdigung sich nur auf die Prüfung beschränkt, ob ein Beweis gelungen ist, ob also die Abgabenbehörde im konkreten Fall eine bestimmte Tatsachenbehauptung des Abgabepflichtigen als bewiesen ansehen muss, geht es beim Beweismaßstab darum, wann ein Beweis gelungen ist.

2.3.1 Überzeugungsprinzip

Sowohl die Bundesabgabenordnung als auch die einzelnen Landesabgabenordnungen entbehren einer Vorschrift über den erforderlichen Beweismaßstab. § 167 Abs. 2 BAO und die vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 132 (2) LAO	Steiermark	§ 132 (2) LAO
Kärnten	§ 130 (2) LAO	Tirol	§ 130 (2) LAO
Niederösterreich	§ 132 (2) LAO	Vorarlberg	§ 67 (3) AbgVG
Oberösterreich	§ 129 (2) LAO	Wien	§ 128 (2) WAO,
Salzburg	§ 127 (2) LAO		

enthalten nur die Aussage, dass die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Überzeugung in diesem Sinne bedeutet nicht ein bloß subjektives Glauben, aber auch nicht die objektive Wahrheit. Vielmehr fordert die Überzeugungsbildung der Abgabenbehörde eine subjektive Gewissheit, indem Zweifel am Vorliegen bestimmter Umstände nicht bestehen dürfen. Im Abgabungsverfahren erfolgt die strittige Tatsachenfeststellung sohin grundsätzlich anhand des „Überzeugungsprinzips“.

Wenngleich die Überzeugungsbildung als Beweismaßstab erstrebenswert erscheint, darf aber nicht übersehen werden, dass das Abgabenverfahren von diesem Grundsatz gewichtige Ausnahmen kennt.

So hat die Abgabenbehörde gemäß der mit § 184 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 149 LAO	Steiermark	§ 149 LAO
Kärnten	§ 147 LAO	Tirol	§ 147 LAO
Niederösterreich	§ 149 LAO	Vorarlberg	§ 80 AbgVG
Oberösterreich	§ 145 LAO	Wien	§ 145 WAO,
Salzburg	§ 144 LAO		

soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über die Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (nach der Oö. LAO auch, wenn in den Abgabenvorschriften vorgesehene Erklärungen nicht oder nicht wahrheitsgemäß abgegeben werden). Es liegt allerdings in der Natur der Sache, dass sich die Abgabenbehörde bei derartigen Schätzungen mit dem Sachverhalt der größten Wahrscheinlichkeit, also dem „Wahrscheinlichkeitsmodell“, begnügen muss.

2.3.1.1 Typisierende Betrachtungsweise

Die zweite Ausnahme des „Überzeugungsprinzips“ ist die sogenannte „**typisierende Betrachtungsweise**“, die vorwiegend der Verwaltungsvereinfachung in Massenverfahren dient. Dazu hat etwa der deutsche Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 25.9.1956, BFHE 64 Seite 3, ausgeführt:

„Die typisierende Betrachtungsweise muss angewendet werden, wenn bei schwer durchschaubaren Verhältnissen des Einzelfalls die Ermittlung ein allzu tiefes und den Beteiligten nicht zumutbares Eindringen in den persönlichen Bereich, vor allem in die objektiv kaum feststellbaren Auffassungen und Absichten des Steuerpflichtigen erfordert. In solchen Fällen kann, solange nicht besondere Umstände offenliegen, angenommen werden, dass die Verhältnisse in dem zu entscheidenden Fall so liegen, wie sie im Leben gewöhnlich liegen. Die typisierende Betrachtungsweise ist ein Prinzip zur Würdigung tatsächlicher Verhältnisse im Einzelfall nach Maßgabe der allgemeinen Lebenserfahrung.“

Ist der Sachverhalt im Einzelfall schwer durchschaubar, kann daher nach der allgemeinen Lebenserfahrung „in typisierender Betrachtungsweise“ ein für die Umstände typisches Geschehen unterstellt werden. Steuerverwaltung und Rechtsprechung können sohin in schwierigen Beweissituationen im Rahmen der freien Beweiswürdigung einen typischen Geschehensablauf als erwiesen annehmen, wenn Merkmale vorliegen, mit denen nach den Erfahrungen des Lebens typischerweise dieser Sachverhalt verbunden ist. Dem Steuerpflichtigen steht es allerdings frei, die Sachverhaltsannahme der Abgabenbehörde durch einen Gegenbeweis zu entkräften.

2.3.1.2 Beweiserleichterungen

Im Rahmen der Beweiswürdigung sind auch **Beweiserleichterungen** und die Grundsätze zur **Umkehr der Beweislast** zu berücksichtigen. Als Beweiserleichterungen kommen tatsächliche und gesetzliche Vermutungen in Betracht. So haben gemäß der mit § 163 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 128 LAO	Steiermark	§ 128 LAO
Kärnten	§ 126 LAO	Tirol	§ 126 LAO
Niederösterreich	§ 128 LAO	Vorarlberg	§ 66 (1) AbgVG
Oberösterreich	§ 125 LAO	Wien	§ 124 WAO,
Salzburg	§ 124 LAO		

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der mit § 131 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

2.3.1.3 Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis)

Eine Beweiskraft kommt der Erfahrung auch beim sogenannten Anscheinsbeweis zu. Der „Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis)“ kommt bei typischen Geschehensabläufen in Betracht. Solche liegen vor, wenn ein gewisser Sachverhalt, der aufgrund von Ermittlungen der Abgabenbehörde feststeht, nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auf eine bestimmte Tatsache hinweist. Da der Anscheinsbeweis dem Gebiet der Beweiswürdigung angehört, wird er bereits durch die ernsthafte Möglichkeit eines nicht typischen Geschehensablaufes entkräftet. Nach der OGH-Entscheidung vom 23.3.1982, 2 Ob 22/82, RZ 1983/3/66, besteht das Wesen des „prima-facie-Beweises“ in einer Verschiebung von Beweisthema und Beweislast, weshalb in jedem Fall das Parteiengehör zu wahren ist. Erbringt die Partei den Gegenbeweis, ist der Anscheinsbeweis entkräftet und die Abgabenbehörde hat den nunmehr als erwiesen anzunehmenden Sachverhalt ihrer Entscheidung zugrunde zu legen.

Besonderes Gewicht im Rahmen der Beweiswürdigung kommt auch der **Umkehr der Beweislast** im Steuerrecht insbesondere dem Unterfall der **Beweisvereitelung** zu. Vereitelt etwa die Partei eine ihr mögliche und zumutbare Beweisführung vorsätzlich oder fahrlässig durch eine pflichtwidrige Handlung oder Unterlassung, so wird ihr dies in aller Regel zum Nachteil gereichen.

Dies kann insbesondere dort von Bedeutung sein, wo steuerrechtliche und/oder handelsrechtliche Aufbewahrungsverpflichtungen oder Aufbewahrungsfristen nicht eingehalten werden oder der Beweisvorsorgeverpflichtung nicht entsprochen wird.

Zu den (von LAO zu LAO teilweise unterschiedlichen) steuerrechtlichen Aufbewahrungsverpflichtungen und Aufbewahrungsfristen siehe für

Burgenland	§ 100 (unter Hinweis auf BAO) und § 104 LAO,
Kärnten	§ 98 (unter Hinweis auf BAO) und § 102 LAO,
Niederösterreich	§ 100 (unter Hinweis auf BAO) und § 104 (1) LAO,
Oberösterreich	§ 100 (unter Hinweis auf BAO) und § 101 LAO,
Salzburg	§ 97 (unter Hinweis auf Handelsrecht) und § 101 (1) LAO,
Steiermark	§ 100 (unter Hinweis auf BAO) und § 104 LAO,
Tirol	§ 98 (unter Hinweis auf BAO und UStG 1994) und § 102 (1) LAO,
Vorarlberg	§ 56 Abs. 1 (unter Hinweis auf BAO) und § 56 Abs. 4 AbgVG,
Wien	§ 97 Abs. 1 (unter Hinweis auf BAO) und § 100 Abs. 1 WAO.

Zu den handelsrechtlichen Aufbewahrungsverpflichtungen und Aufbewahrungsfristen siehe z. B. § 212 HGB, § 93 (3) GmbHG und § 37 (2) PSG.

2.3.2 Wahrscheinlichkeitsprinzip

Ausgangsüberlegung des „Wahrscheinlichkeitsprinzips“ ist die Erkenntnis, dass die „Wahrheit“ immer nur mit dem höchsten Grad von Wahrscheinlichkeit identisch sein kann. Dementsprechend kann die freie Überzeugungsbildung nur darin bestehen, eine Wahrscheinlichkeitsbetrachtung anzustellen nach den Formeln: „Mit an Sicherheit oder Gewissheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ oder „mit hoher bzw. überwiegender Wahrscheinlichkeit“.

2.3.2.1 Überwiegensprinzip

Das „Wahrscheinlichkeitsprinzip“ kennt sohin verschiedene Ausformungen, wobei die wichtigste das „Überwiegensprinzip“ darstellt.

Aus Gründen der gerade im Abgabeverfahren häufig nur erschwerten Aufklärbarkeit zurückliegender Sachverhalte und der Verwaltungsvereinfachung wird das „Überzeugungsprinzip“ im zunehmenden Maße vom „Wahrscheinlichkeitsprinzip“, insbesondere dem „Überwiegensprinzip“ abgelöst.

2.4 MITWIRKUNGSVERPFLICHTUNG

Ungeachtet der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde ist auch die Partei eines Abgabeverfahrens, wie der Verwaltungsgerichtshof seit seinem Erkenntnis vom 27.6.1956, Zl. 102/55, in ständiger Judikatur ausgesprochen hat, dazu verhalten, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen (vgl. VwGH vom 18.10.1984, Zl. 84/16/0145, ÖStZB. 1985/20/310, vom 23.1.1992, Zl. 90/16/0154, ÖStZB. 1992/24/886, und vom 25.1.2001, Zl. 98/15/0108, ÖStZB. 2001/23/576).

Da durch die Abgabengesetze regelmäßig Sachverhalte erfasst werden, die im Lebensbereich der Abgabepflichtigen gelegen sind, hat der Gesetzgeber – durchaus sachgerecht – dem Abgabepflichtigen eine Mitwirkungsverpflichtung auferlegt (vgl. VwGH vom 5.4.1973, Zl. 565/72, ÖStZB. 1973/21/259).

Bei der Ermittlung des zutreffenden Sachverhalts ist die Mitwirkung der Partei von erheblicher und oft sogar von ausschlaggebender Bedeutung. Denn der Abgabepflichtige und die sonstigen Beteiligten sind regelmäßig die Wissensträger, die die steuerlich erheblichen Tatsachen des Einzelfalls am besten kennen („Beweisnähe“).

Die Mitwirkungsverpflichtung der Partei ist damit ein Korrelat zur amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde (vgl. VwGH vom 18.10.1988, Zl. 88/14/0092, ÖStZB. 1989/9/144, vom 14.9.1994, Zl. 92/13/0027, ÖStZB. 1995/9/260, und vom 20.9.1995, Zl. 95/13/0132, ÖStZB. 1996/8/199).

Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Abgabeverfahrens bedeutet somit keineswegs, dass die gesamte Beweislast bei der Abgabenbehörde liegt und die Partei im Abgabeverfahren untätig bleiben kann (vgl. VwGH vom 30.11.1972, Zl. 758/71, ÖStZB. 1973/12/140, vom 19.2.1976, Zl. 1789/75, ÖStZB. 1976/21/190, und vom 25.6.1976, Zl. 333/76, ÖStZB. 1976/23,24/206).

Die Mitwirkungsverpflichtung der Partei kommt bereits in einer Reihe von Bestimmungen sowohl der Bundesabgabenordnung als auch der einzelnen Landesabgabenordnungen zum Ausdruck, wie etwa in der Offenlegungspflicht, der Anzeigepflicht, der Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen, der Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen, der Pflicht zur Erläuterung, der Pflicht zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung, der Pflicht zur Vorlage von Büchern (Aufzeichnungen, Schriften, Urkunden), der Pflicht zur Hilfeleistung bei Amtshandlungen, der Auskunftspflicht, der Pflicht zur Beantwortung eines Ergänzungsauftrags und Bedenkenvorhalts.

Vor allem hat der Abgabepflichtige gemäß der mit § 119 Abs. 1 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 95 (1) LAO	Steiermark	§ 95 (1) LAO
Kärnten	§ 93 (1) LAO	Tirol	§ 94 (1) LAO
Niederösterreich	§ 95 (1) LAO	Vorarlberg	§ 54 (1) AbgVG
Oberösterreich	§ 92 (1) LAO	Wien	§ 92 (1) WAO,
Salzburg	§ 92 (1) LAO		

die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Die Pflicht zur lückenlosen Offenlegung besteht besonders dann, wenn der Sachverhalt kompliziert oder undurchsichtig ist oder je mehr Tatsachen bzw. Beweismittel der von der Partei beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre angehören.

Dabei hat der Abgabepflichtige möglichst von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen (vgl. VwGH vom 8.5.1969, Zl. 27-29/68, ÖStZB. 1969/22/177).

Auch genügt es nicht, wenn der Abgabepflichtige ein Beweisthema bloß andeutet. Er hat vielmehr durch genaue Bezeichnung des Beweismittels zur Sachverhaltsermittlung beizutragen (vgl. VwGH vom 28.1.1970, Zl. 1853/68, ÖStZB. 1970/13/110) bzw. die Tatsachen und Beweise bekannt zu geben, die der Begründung seines Standpunktes dienen sollen (vgl. VwGH vom 28.10.1955, Zl. 588/54).

Soll ein Zeuge vernommen werden, ist er nicht nur namhaft zu machen, sondern es ist auch mitzuteilen, zu welchem Beweisthema er aussagen soll (vgl. VwGH vom 22.5.1980, Zl. 487, 488, 562/80, ÖStZB. 1981/5,6/59, und vom 27.3.1985, Zl. 84/13/0247, ÖStZB. 1986/6/96).

Auch bei Schätzungen hat eine Mitwirkung zu erfolgen (vgl. VwGH vom 3.6.1987, Zl. 87/10/0012, ZfVB 1988/2/555, vom 10.5.1988, Zl. 87/14/0104, ÖStZB. 1988/23/541, und vom 24.3.1994, Zl. 92/16/0031, ÖStZB. 1994/19/594).

Nach der Rechtsprechung bestehen hinsichtlich der Mitwirkungsverpflichtung allerdings graduelle Unterschiede.

So besteht eine **allgemeine Mitwirkungspflicht** insbesondere dann, wenn von den allgemeinen Lebenserfahrungen abweichende Behauptungen aufgestellt werden oder wenn die Partei die Beweislast trifft oder wenn die Partei die für ihren Standpunkt geeigneten Beweismittel anzubieten hat (vgl. VwGH vom 5.2.1970, Zl. 1210/96, ÖStZB. 1970/13/115, vom 5.10.1982, Zl. 82/14/0027, 0068, ÖStZB. 1983/13/254, vom 19.5.1992, Zl. 91/14/0089 bis 0091, ÖStZB. 1992/24/900, vom 17.9.1996, Zl. 95/14/0052, ÖStZB. 1997/14/352, und vom 25.1.2001, Zl. 98/15/0108, ÖStZB. 2001/23/576).

Eine **weitergehende Mitwirkungsverpflichtung** besteht bei Selbstberechnungsabgaben. Diesbezüglich hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 6.12.1966, Zl. 2175,2176,2180,2191/65, ÖStZB. 1967/7/43, festgehalten, dass bei der Selbstberechnung einer Abgabe die abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen und Verhältnisse in der Regel so geartet sind, dass deren Ermittlung einer **weitgehenden Mitwirkung** nicht nur der Abgabepflichtigen, sondern auch Außenstehender bedarf. Das Abgabenverfahren besteht hier zum Großteil im Zusammenwirken einer Mehrzahl Beteiligter, denen allen Pflichten und Rechte eingeräumt sind. Die Mitwirkungsverpflichtung des Abgabepflichtigen selbst kann aber nur so weit gehen, als es zur objektiven Wahrheitsfindung notwendig ist, und darf die Grenzen der Zumutbarkeit nicht übersteigen. Diese Grenzen der Zumutbarkeit bei der Selbstberechnung einer Abgabe können eindeutig und allgemein nicht festgelegt werden. Hier ist vielmehr unter Beachtung aller Umstände des einzelnen Falles zu entscheiden, wo diese Grenzen liegen. Dies trifft vor allem in jenen Fällen zu, bei denen die Höhe der selbst zu berechnenden Abgabe zum Teil von der Handlungsweise eines Vertragspartners des Abgabepflichtigen abhängig ist, die dieser nicht immer mit einer jeden Zweifel ausschließenden Sicherheit festzustellen imstande ist. So wird beispielsweise der Verkäufer, der den ermäßigten Steuersatz für Lieferungen (Anm.: Im zur Mineralölsteuer

ergangenen Erkenntnis ist auf die Großhandelsbegünstigung des § 7 Abs. 2 Z. 2 UStG 1959 hingewiesen) in Anspruch nimmt, verpflichtet sein, sich Klarheit darüber zu verschaffen, zu welchem Zweck der Abnehmer den gekauften Gegenstand zu verwenden beabsichtigt, soweit nicht diese Absicht aus den Umständen des Einzelfalles, etwa aus dem Beruf des Abnehmers in Verbindung mit der Art und Menge der gelieferten Gegenstände, eindeutig erkennbar ist. Ändert aber der Erwerber nach der Lieferung des Gegenstandes den Erwerbzweck, so hat dies auf den vom Verkäufer in Anspruch genommenen Steuersatz keinen Einfluss mehr. Eine andere Regelung würde für den Verkäufer die Grenzen des Zumutbaren überschreiten, weil er sich naturgemäß nur an jene Tatbestände halten kann, die für ihn anlässlich der Lieferung des Gegenstandes bei sorgfältiger Prüfung aller Umstände erkennbar waren.

Eine **verstärkte Mitwirkungsverpflichtung** besteht bei Häufung von im Geschäftsleben unüblichen Vorgangsweisen sowie bei dunklen und undurchsichtigen Geschäften (vgl. VwGH vom 21.5.1975, ZI. 1051/73, ÖStZB. 1975/22/225, und vom 19.5.1988, ZI. 87/16/0165, 0166, ÖStZB. 1988/20/459).

Eine **erhöhte Mitwirkungsverpflichtung** besteht vor allem bei

- **Begünstigungen**, wie z. B. Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen, Stundungen und Nachsichten (vgl. VwGH vom 14.11.1990, ZI. 89/13/0271, ÖStZB. 1991/18/435, vom 22.1.1992, ZI. 91/13/0066, ÖStZB. 1992/16/490, vom 20.4.1993, ZI. 88/14/0199, ÖStZB. 1993/23,24/675, und vom 30.3.2000, ZI. 99/16/0100, ÖStZB. 2001/8/169);
- **Auslandsbeziehungen** (vgl. VwGH vom 5.11.1991, ZI. 91/14/0049, ÖStZB. 1992/9/260, vom 16.9.1992, ZI. 88/13/0224, ÖStZB. 1993/10/282, vom 25.5.1993, ZI. 93/14/0019, ÖStZB. 1994/1,2/53, und vom 25.1.2001, ZI. 95/15/0134, ÖStZB. 2002/9/199);
- **gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten** (vgl. VwGH vom 19.9.1992, ZI. 91/14/0216, ÖStZB. 1992/14/363).

Je nach Art der Mitwirkung können sich daraus für die Partei unterschiedliche Folgen ergeben.

Rügt die Partei die Unterlassung bereits zu konkreten Beweisthemen beantragter oder sich sonst aus dem Akteninhalt ergebender Ermittlungen, liegt keine „echte Mitwirkung“ vor, da die Partei die Abgabenbehörde nur auf etwas aufmerksam macht, was die Abgabenbehörde schon von sich aus hätte tun müssen.

Lässt die Partei die Ermittlungen unbekämpft, indiziert dieses Verhalten der Abgabenbehörde die Vollständigkeit ihrer bisherigen Ermittlungen. Ob sich die Abgabenbehörde dann den Schlussfolgerungen der Partei anschließt oder nicht, ist bereits eine Frage der Beweiswürdigung.

Bringt die Partei neue Beweisthemen vor und bietet sie neue Beweismittel an, liegt eine „echte Mitwirkung“ vor. Die Abgabenbehörde hat nun zu beurteilen, ob die vorgebrachten Beweisthemen tatsächlich der Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts dienen, das heißt objektiv notwendig sind. Denn nur in diesem Umfang besteht für die Abgabenbehörde gemäß der mit § 183 Abs. 3 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 148 (3) LAO	Steiermark	§ 148 (3) LAO
Kärnten	§ 146 (3) LAO	Tirol	§ 146 (3) LAO
Niederösterreich	§ 148 (3) LAO	Vorarlberg	§ 79 (3) AbgVG
Oberösterreich	§ 144 (3) LAO	Wien	§ 144 (3) WAO,
Salzburg	§ 143 (3) LAO		

u. a. eine Ermittlungspflicht.

Allerdings kann die Abgabenbehörde nur dann feststellen, was maßgebend ist, wenn sie über die entsprechenden Informationen verfügt. Das ist problemlos, wenn es sich um für die Abgabenbehörde überprüfbare Beweisthemen und Beweismittel handelt. Es kann sich aber auch um solche handeln, die nur von der Partei selbst geliefert werden können. In diesem Fall entscheidet das Verhalten der Partei über Beistellung oder Nichtherausgabe. Stellt die Partei solche nur ihr zugänglichen Unterlagen oder Informationen nicht zur Verfügung, kann die Abgabenbehörde diese bei der Beurteilung, was „maßgebend“ sein soll, auch nicht berücksichtigen (vgl. VwGH vom 7.9.1988, Zl. 88/18/0322, und vom 24.4.1990, Zl. 88/10/0192). Die Nichtmitwirkung der Partei wird in diesem Fall zu einer Bedingung für die Prüfungsmöglichkeit der Abgabenbehörde, ob die behauptete Neufestlegung des Beweisthemas zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts gehört oder nicht (vgl. VwGH vom 25.11.1981, Zl. 1365/80). Ist mangels Mitwirkung der Partei eine objektive Prüfung nicht möglich, so kann auf die Ausweitung des Beweisthemas nicht Rücksicht genommen werden.

Stellt sich eine Behauptung der Partei aus anderen Gründen als der bloßen Nichtmitwirkung für die Abgabenbehörde als nicht überprüfbar heraus, steht die Abgabenbehörde allerdings vor der schwierigen Frage, ob die Partei „echt“ oder „nur zum Schein“ bemüht war, zur Klärung beizutragen. Unterbleibt die Mitwirkung oder erfolgt sie nur zum Schein, wird das Parteivorbringen hinsichtlich der Maßgeblichkeit schwerlich glaubwürdig sein können.

Behauptet die Partei im Abgabenverfahren die Unrichtigkeit ihrer eigenen Unterlagen, trifft sie diesbezüglich eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung. Denn die Partei, die die Unrichtigkeit ihrer eigenen Aufzeichnungen behauptet, hat detailliert und konkret darzutun, aus welchen Gründen, in welchen Punkten und in welchem Ausmaß die eigenen Aufzeichnungen unrichtig sind (vgl. VwGH vom 28.10.1993, Zl. 91/19/0134).

Bringt die Partei in unbestimmter Weise vor, die bisherigen Ermittlungsergebnisse seien unrichtig und beantragt sie ohne Nennung eines konkreten Beweisthemas weitere Beweisaufnahmen, so leistet die Partei – ob aus Argumentationsnotstand, aus Gründen der Verfahrensverzögerung oder der Irreführung sei dahingestellt – nur eine „scheinbare“ Mitwirkung, die ein bis dahin bereits ermitteltes konkretes Erhebungsergebnis nicht zu ändern vermag (vgl. VwGH vom 18.11.1993, Zl. 93/09/0197, 0198, und vom 23.3.1994, Zl. 93/09/0311).

Hat sich die Partei ihrer Rechte durch Nichtmitwirkung, insbesondere durch Nichtäußerung begeben, kann die Abgabenbehörde aufgrund des zum Zeitpunkt der Gewährung des Parteigehörs vorliegenden Ermittlungsergebnisses entscheiden. Sie ist nicht verpflichtet, ihr Ermittlungsergebnis in einzelnen oder mehreren Punkten neuerlich infrage zu stellen, wenn es den

Denkgesetzen und der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht (vgl. VwGH vom 17.9.1968, Zl. 398/64), oder zusätzliche Erhebungen zu pflegen (vgl. VwGH vom 8.5.1973, Zl. 844/71, ÖStZB. 1973/22/265).

Aber auch dort, wo es der Abgabenbehörde nicht möglich ist, von sich aus und ohne Mitwirkung der Partei tätig zu werden, ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, der Partei mitzuteilen, welche Daten noch benötigt werden und sie aufzufordern, für ihre Angaben Beweise anzubieten. Das heißt, die Abgabenbehörde muss der Partei ihre spezifischen Parteirechte ermöglichen. Ob die Partei dann von der ihr gebotenen Möglichkeit Gebrauch macht, ist aber ausschließlich ihr überlassen. Die Folgen einer solchen Unterlassung gehen daher auch zu ihren Lasten.

So wie die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde ist aber auch die Mitwirkungsverpflichtung der Partei nicht grenzenlos, sondern nur soweit gegeben, als es zur objektiven Wahrheitsfindung notwendig und der Partei noch zumutbar ist (vgl. VwGH vom 20.6.1995, Zl. 91/13/0063, ÖStZB. 1996/4/103).

Das Mitwirkungsbegehren muss sohin jedenfalls notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sein (vgl. BFH vom 24.3.1987, BStBl. 1987 II Seite 484).

Kommt die Partei ihrer Mitwirkungsverpflichtung, obwohl die Mitwirkung im konkreten Einzelfall notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar war, nicht nach, ist sie ihrer Verantwortung für die Klärung des Sachverhalts nicht gerecht geworden und die nicht gehörige Mitwirkung unterliegt der freien Beweiswürdigung (vgl. VwGH vom 17.10.1984, Zl. 83/11/0182, ZfVB 1985/3/1043).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Mitwirkungsverpflichtung lässt sohin Folgendes erkennen:

- Die Partei muss auch im Ermittlungsverfahren prozessuale Rechte, die ihr zur Wahrnehmung ihrer Interessen eingeräumt sind, tatsächlich ausüben.
- Die Partei muss abgabenbehördliche Tätigkeiten zur Feststellung des Sachverhalts, die nur bei Mitwirkung der Partei zielführend sein können, ermöglichen.
- Unterlässt die Partei Handlungen, zu denen sie verpflichtet ist, so kann sie der Abgabenbehörde ein dadurch bewirktes Unterlassen von Erhebungen bzw. ein fehlendes Ergebnis von Erhebungen nicht vorwerfen.

2.5 BEWEISVORSORGEVERPFLICHTUNG

Die Bundesabgabenordnung und die einzelnen Landesabgabenordnungen kennen zwar keine gesetzliche Beweisvorsorgeverpflichtung, wie sie § 90 Abs. 2 letzter Satz der deutschen Abgabenordnung (AO) enthält, doch hat die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine solche, wenn auch nur vereinzelt und im eingeschränkten Rahmen, bereits anerkannt.

Der Beweisvorsorge liegt der Gedanke zugrunde, dass sich niemand darauf berufen soll können, zur Aufklärung eines Sachverhalts oder zur Beschaffung der erforderlichen Beweismittel nicht in der Lage zu sein, wenn er sich die Möglichkeit hiezu hätte beschaffen oder z. B. durch entsprechende Vertragsgestaltung hätte einräumen lassen können.

So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12.6.1990, ZI. 89/14/0173, ÖStZB. 1990/23,24/434, der Beschwerdeführerin zum Vorwurf gemacht, dass es, um die Nachprüfung des für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung maßgeblichen Sachverhalts zu ermöglichen, ihre Sache gewesen wäre, das von ihr genannte Sparbuch **vorsorglich** auch nach dessen Auflösung aufzubewahren, da die Vernichtung von Beweismitteln nicht schon dazu führen kann, dass zugunsten des Abgabepflichtigen jedenfalls mit der bloßen Glaubhaftmachung das Auslangen gefunden werden müsste.

In seinem Erkenntnis vom 25.6.1990, ZI. 89/15/0063, ÖStZB. 1990/23,24/465, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit einer Geschäftsführerhaftung den Beschwerdeführer als nicht entschuldigt angesehen, weil er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens **vorzusorgen** gehabt hätte (vgl. auch VwGH vom 30.5.1989, ZI. 89/14/0043, ÖStZB. 1990/1,2/22).

In seinem Erkenntnis vom 25.5.1993, ZI. 93/14/0019, ÖStZB. 1994/1,2/53, hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass die Auslandsbeziehungen es der Beschwerdeführerin von Anbeginn an zur Pflicht gemacht hätten, dafür **zu sorgen**, dass sie in der Lage sein werde, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren. Dabei wäre es der Beschwerdeführerin freigestanden, auch schon vom Beginn ihrer Beziehungen zur ausländischen Aktiengesellschaft an durch entsprechende Vereinbarungen mit dieser für die Möglichkeit einer solchen Offenlegung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden zu sorgen, weshalb sie sich nicht auf Beweisnotstand berufen kann.

2.6 BEWEISWÜRDIGUNG

Von der Beweislast streng zu trennen ist die Beweiswürdigung. Bei der Beweiswürdigung geht es nicht darum, welche Auswirkungen es hat, dass ein bestimmter Umstand nicht nachgewiesen worden ist oder werden kann. Vielmehr werden bei der Beweiswürdigung die erhobenen Beweise daraufhin untersucht, ob sie geeignet sind, die zu beweisenden Tatsachen als bewiesen anzusehen oder nicht.

Im Abgabeverfahren gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Dieser Grundsatz ergibt sich aus der mit § 167 Abs. 2 BAO vergleichbaren Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung (siehe dazu die Zusammenstellung im vorstehenden Abschnitt 3 unter lit. a). Danach hat die Abgabenbehörde, soweit es sich nicht um offenkundige oder um gesetzlich vermutete Tatsachen handelt (siehe die mit § 167 Abs. 1 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung), unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die freie Beweiswürdigung darf aber erst nach vollständiger Beweiserhebung einsetzen (vgl. VwGH vom 25.6.1992, ZI. 91/16/0057, 0058, ÖStZB. 1993/12/344, und vom 17.12.2001, ZI. 97/14/0134), weshalb eine vorgreifende (antizipierende) Beweiswürdigung, die darin besteht, dass der Wert eines Beweises abstrakt (im Vorhinein) beurteilt wird, unzulässig ist (vgl. VwGH vom 20.11.1997, ZI. 96/15/0247, 97/15/0180, ÖStZB. 1998/13/460, vom 4.11.1998, ZI. 93/13/0169, ÖStZB. 1999/7/231, und vom 17.12.2001, ZI. 97/14/0134).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung gilt auch dann, wenn eine Tatsache bloß glaubhaft zu machen ist (siehe die mit § 138 Abs. 1 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung in der Zusammenstellung unter Abschnitt 2).

Aus dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung folgt, dass die Abgabenbehörde an keine Beweisregeln gebunden ist und dass es für die Beweiskraft der einzelnen Beweismittel keine gesetzliche Rangordnung gibt, sondern die herangezogenen Beweismittel (im Sinne der materiellen Beweiskrafttheorie) nach dem inneren Wahrheitsgehalt zu beurteilen sind (vgl. VwGH vom 25.9.1997, ZI. 97/16/0067, ÖStZB. 1998/10/315, vom 24.10.2001, ZI. 2000/17/0017, ÖStZB. 2003/4/109, und vom 24.2.2004, ZI. 2004/16/0232, ÖStZB. 2005/13/398).

Die Überlegungen, die im Zuge der Beweiswürdigung angestellt wurden, sind in die Bescheidbegründung aufzunehmen (vgl. VwGH vom 27.5.1998, ZI. 95/13/0282, ÖStZB. 1998/24/894, vom 26.11.2003, ZI. 98/13/0173, ÖStZB. 2004/13/396, und vom 17.5.2004, ZI. 2003/17/0133, ÖStZB. 2005/4/112). Der bloße Hinweis auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung reicht nicht aus (vgl. VwGH vom 30.8.1995, ZI. 94/16/0290, ÖStZB. 1996/11/288).

Die bei der Beweiswürdigung angestellten Erwägungen müssen auch schlüssig sein (vgl. VwGH vom 9.9.2004, ZI. 2001/15/0090, ÖStZB. 2005/10/304, und vom 23.2.2005, ZI. 2002/14/0152, ÖStZB. 2005/17/497) und den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. VwGH vom 24.2.2004, ZI. 99/14/0247, ÖStZB. 2004/17/497, vom 9.9.2004, ZI. 2001/15/0071, ÖStZB. 2005/8/240, und vom 9.2.2005, ZI. 2001/13/0156, ÖStZB. 2005/14/406) sowie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. VwGH vom 27.1.1998, ZI. 93/14/0181, ÖStZB. 1998/20/704, und vom 29.10.1998, ZI. 98/16/0134, ÖStZB. 1999/14/385).

Ausnahmen vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung gelten in einem gewissen Rahmen in Bezug auf Urkunden. Siehe hierzu die mit § 168 BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 133 LAO	Steiermark	§ 133 LAO
Kärnten	§ 131 LAO	Tirol	§ 131 LAO
Niederösterreich	§ 133 LAO	Vorarlberg	§ 68 AbgVG
Oberösterreich	§ 130 LAO	Wien	§ 129 WAO.
Salzburg	§ 128 LAO		

Kapitel 3

DIENSTLEISTUNGEN

3.1 ABGRENZUNG DER LIEFERUNG VON DER DIENSTLEISTUNG

3.1.1 EuGH-Urteil vom 2.5.1996

Mit Urteil vom 2.5.1996, Rs C-231/94, hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass die Restaurationsumsätze als Dienstleistungen im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG anzusehen sind, da Restaurationsumsätze, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr bestehen, keine Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Artikel 5 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie darstellen, sondern als Dienstleistungen im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 dieser Richtlinie anzusehen sind.

Ob bestimmte Umsätze Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen sind, richtet sich nach ihrem Wesen. Dieses ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln.

Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr ist das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen. Dabei wird dem Gast zugleich eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u. a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst. Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern, diese auftragen und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumen.

Somit ist der Restaurationsumsatz durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Er ist daher als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie zu betrachten.

Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel „zum Mitnehmen“ bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen.

3.1.2 EuGH-Urteil vom 10.3.2005

Mit Urteil vom 10.3.2005, Rs C-491/03, ÖStZB. 2005/24/726, hat der EuGH entschieden, dass eine Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe alkoholhaltiger Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen, die keine umsatzbezogene Steuer ist, im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG anzusehen ist.

Diese Unterscheidung ist deshalb von Bedeutung, weil Getränkesteuern auf entgeltliche Lieferungen von alkoholischen Getränken nach Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG nur zulässig sind, wenn sie mit einer besonderen Zielsetzung erhoben werden und die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten, wogegen es nach Artikel 3 Absatz 3 dieser Richtlinie den Mitgliedstaaten

weiterhin freisteht, Steuern auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, zu erheben, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt und sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

Denn die österreichischen Getränkesteuern auf die entgeltliche Lieferung alkoholischer Getränke sind aufgrund des EuGH-Urteils vom 9.3.2000, Rs C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien und Wein & Co, deshalb nach Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG gemeinschaftswidrig, weil sie weder eine besondere Zielsetzung aufweisen noch den Besteuerungsgrundsätzen der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer entsprechen.

Der EuGH führt in der Begründung seines Urteils vom 10.3.2005, Rs C-491/03, zur Unterscheidung zwischen Lieferung und Dienstleistung aus, dass, um zu bestimmen, ob die als Getränkesteuer erhobene Steuer verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG oder eher Dienstleistungen betrifft, die im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 dieser Richtlinie erbracht werden, das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes zu berücksichtigen ist.

Da die Vermarktung eines Gegenstandes immer mit einer minimalen Dienstleistung, wie dem Darbieten der Waren in Regalen, dem Ausstellen einer Rechnung usw. verbunden ist, können bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils an der Gesamtheit eines komplexen Geschäftes, zu dem auch die Lieferung eines Gegenstands gehört, nur die Dienstleistungen berücksichtigt werden, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstands verbunden sind.

Auch wenn die erhobene Getränkesteuer an den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle und damit an ein dienstleistungsbezogenes Element anknüpft, das sich von den Vorgängen unterscheidet, die notwendig mit der Vermarktung alkoholhaltiger Getränke verbunden sind, so lässt sich doch nicht allgemein sagen, dass bei allen in den Anwendungsbereich dieser Steuer fallenden Vorgängen das Dienstleistungselement immer überwiegen wird.

Demnach ist für jeden besteuerten Umsatz festzustellen, welches das überwiegende Element ist.

Die Abgabe alkoholhaltiger Getränke an Kunden im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit geht mit einer Reihe von Dienstleistungen einher, die sich von den Vorgängen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung solcher Waren verbunden sind. Es handelt sich um die Zurverfügungstellung einer Infrastruktur, die einen möblierten Speisesaal mit Nebenräumen (Garderobe, Toiletten usw.) umfasst, um die Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der servierten Getränke, um die Darbietung der Getränke in einem geeigneten Gefäß, um die Bedienung bei Tisch und schließlich um das Abdecken der Tische und die Reinigung nach dem Verzehr.

Die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit ist durch ein Bündel von Elementen und Handlungen gekennzeichnet, von denen die Lieferung des Gegenstands selbst nur einen Bestandteil darstellt und bei denen die Dienstleistungen überwiegen.

Folglich ist eine Steuer, die in einem Fall wie dem gegenständlichen (Anmerkung: Im Fall Frankfurt betrieb die Volkswirt Weinschenken GmbH, vertreten durch den Insolvenzverwalter Ottmar Hermann, eine Gaststätte, in der Speisen und Getränke serviert wurden) auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen „im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren“ im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG anzusehen.

Schließlich ist festzustellen, dass es sich bei einer derartigen Steuer nicht „um (eine) umsatzbezogene Steuer“ im Sinne der vorgenannten Bestimmung handelt, weil sie nur für eine bestimmte Warengruppe, nämlich alkoholhaltige Getränke, gilt.

3.1.3 VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2006

Der Verwaltungsgerichtshof nimmt in seinem Erkenntnis vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217, bei der Prüfung der Frage, ob ein der Getränkesteuer unterliegender Vorgang im Begriffsverständnis des Gemeinschaftsrechts eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung darstellt, auf das EuGH-Urteil vom 2.5.1996, Rs C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, und auf das EuGH-Urteil vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Ottmar Hermann gegen die Stadt Frankfurt am Main, Bezug.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nun in diesem einen Wiener Restaurationsbetrieb betreffenden Beschwerdefall mit **Erkenntnis vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217**, erkannt, dass der EuGH in seinem Frankfurter Urteil vom 10.3.2005, Rs C-491/03, sein Urteil vom 9.3.2000, Rs C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien und Wein & Co Handels GmbH, authentisch so interpretiert hat, dass er mit diesem Urteil nur über die nach dem Gemeinschaftsrecht gegebene Unzulässigkeit der Besteuerung der entgeltlichen „Lieferung“ von alkoholhaltigen Getränken mit einer Getränkesteuer, nicht aber auch über eine Besteuerung einer Dienstleistung, nämlich eines Restaurationsumsatzes mit alkoholhaltigen Getränken, entschieden hat.

Der Begriff „Lieferung“ hat im Gemeinschaftsrecht einerseits und im österreichischen Recht andererseits unterschiedlichen Inhalt. Erst nach dem Beitritt Österreichs zu EU wurde durch das Urteil des EuGH vom 2.5.1996, Rs C-231/94, Klarheit über den Gemeinschaftsrechtsbegriff „Lieferung“ im Zusammenhang mit Restaurationsumsätzen geschaffen, wodurch es zum Teil zu einer sukzessiven Anpassung der Begriffe der nationalen Bestimmungen an das Gemeinschaftsrecht kam. Die Erhebung der Getränkesteuer nach den österreichischen Bestimmungen war aufgrund der damals gegebenen Rechtslage in den Fällen der sogenannten Restaurationsumsätze zulässig. Gemeinschaftsrechtlich waren solche „Restaurationsumsätze“ nach dem EuGH-Urteil vom 2.5.1996 und dem Frankfurter EuGH-Urteil vom 10.3.2005 ab dem Beitritt Österreichs zur EU als „Dienstleistungen“ und nicht als „Lieferungen“ anzusehen, auf welche die Erhebung der Getränkesteuer nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstieß.

Die in jedem Fall für jeden besteuerten Umsatz zu prüfende Frage, ob „Dienstleistungen“ oder „Lieferungen“ der Getränkebesteuerung zugrunde lagen, war im gegenständlichen Beschwerde-fall geklärt, weil der von der Behörde angenommenen Bewirtungstätigkeit im Abgabeverfahren nicht widersprochen wurde. Somit verstieß die Vorschreibung der Getränkesteuer im gegenständlichen Beschwerde-fall nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Da die Vorschreibung der Getränkesteuer auch nach den österreichischen Bestimmungen nicht rechtswidrig war und deswegen auch mit Recht keine Minderfestsetzung erfolgte, konnte es auch zu keinem zurückzuzahlenden Guthaben kommen. Die gegenständliche Beschwerde wurde daher als unbegründet abgewiesen.

In der **Pressemitteilung des VwGH vom 3.5.2006** wurde zu diesem Erkenntnis vom 27.4.2006, ZI. 2005/16/0217, jedoch ausdrücklich angemerkt, dass diese Entscheidung nicht die bei Handelsbetrieben vorgeschriebene Getränkesteuer und damit auch nicht die damit verbundene Bereicherungsfrage betrifft.

3.2 BETROFFENE UNTERNEHMEN

Vor die Prüfung der Frage, ob die Abgabe alkoholhaltiger (alkoholischer) Getränke im konkreten Einzelfall eine „Lieferung“ oder eine „Dienstleistung“ darstellt, werden sich nicht nur die Abgabenverwaltungen der Gemeinden, sondern auch eine Reihe von Unternehmen gestellt sehen. Betroffen davon werden insbesondere sein:

3.2.1 Gastronomiebetriebe

Betriebe, bei denen der Hauptzweck die Erbringung gastronomischer Leistungen, d. h. die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, ist. Dazu gehören etwa Gasthäuser, Restaurants, Buffets, Imbissstuben, Hotels, Gasthöfe, Pensionen, Herbergen, Kaffeehäuser, Kaffeerestaurants, Espressos, Bars, Fastfood-Unternehmen, Würstelstände, Kantinen, Schihütten, Wanderhütten, Heurige, Pizzerias, Diskotheken, Autobahnraststationen sowie Getränkewagerl, Automaten und Kioske in Betrieben, Krankenhäusern und auf Sportanlagen.

Bei der Abgabe von alkoholischen Getränken durch Automaten wird von Bedeutung sein, ob im räumlichen Zusammenhang damit Vorrichtungen zum Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden oder ob es sich z. B. um einen Getränkeautomaten handelt, der auf einem Bahnhof aufgestellt ist und bei dem sich keine Verzehrvorrichtungen wie Tische oder Ablagebretter befinden.

3.2.2 Handelsbetriebe

Betriebe, in denen üblicherweise Lebensmittel und Getränke als Handelswaren abgegeben werden, wie etwa Fleischhauereien, Lebensmittelhändler und Tankstellen, und in denen Vorrichtungen zum Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden.

Bei der Abgabe von alkoholischen Getränken wird von Bedeutung sein, ob diese allein oder im Zusammenhang mit fertigen Speisen tatsächlich an den Vorrichtungen konsumiert oder bloß mit-

genommen werden (z. B. Verkauf von warmen Leberkäsesemmeln oder fertigen Speisen in Warmhalteverpackungen mit Flaschen- oder Dosenbier über die Gasse).

Bei Unternehmen (z. B. Fleischhauereien), die im Rahmen von Fest- und Sportveranstaltungen und dgl. alkoholische Getränke abgeben, kann es von Bedeutung sein, ob die Verzehrvorrichtungen von diesem Unternehmen mit beigestellt oder von einem Dritten (z. B. Veranstalter) zur Verfügung gestellt werden. In diesem Zusammenhang ist auf die BFH-Urteile vom 20.8.1998, V R 15/98, BStBl. 1999 II Seite 37, und vom 5.11.1998, V R 20/98, DB 1999/7/365, hinzuweisen, wonach ein Unternehmer, der Speisen und Getränke an Tischen serviert, umsatzsteuerrechtlich eine sonstige Leistung ausführt, wenn er anschließend das ausgegebene Geschirr und Besteck sowie die Gläser abräumt und reinigt. In wessen Eigentum die von den Konsumenten benutzten Tische und Stühle sowie das verwendete Geschirr (Besteck, Gläser) stehen, ist dabei unerheblich, sofern die besonderen Vorrichtungen zumindest auch im Interesse des leistenden Unternehmers zur Verfügung gestellt werden. Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 24.11.1998, Zl. 98/14/0055, ÖStZB. 1999/9/274, entspricht der Begriff der „Dienstleistungen“ im Sinne des Artikel 6 Absatz 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie dem Begriff der sonstigen Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994.

3.2.3 Catering

Betriebe, die Speisen und Getränke zustellen (Catering). Hier wird von Bedeutung sein, ob das Unternehmen im Zusammenhang mit der Zustellung weitere Dienstleistungen wie etwa die Abgabe durch Köche oder Servicepersonal oder die Zurverfügungstellung von Platten, Warmhaltegeräten, Geschirr, Besteck, Gläsern, Tischen, Sesseln, Tischtüchern usw. erbringt (z. B. Partyservice) oder ob die Zustellung ohne derartige Dienstleistungen erfolgt.

Keine Dienstleistung ist in der bloßen Verpackung der Waren zu sehen (z. B. Behältnisse, Kartons), ohne die eine Zustellung nicht möglich ist.

3.2.4 Sonstige Betriebe

Betriebe, bei denen die Abgabe von Getränken als unselbständige Nebenleistung zu einer andersgearteten Hauptleistung zu beurteilen ist.

So stellt z. B. die Abgabe von Speisen und Getränken in Flugzeugen eine unselbständige Nebenleistung zur Beförderungsleistung dar, wenn das Entgelt für die Speisen und Getränke im Beförderungspreis inkludiert ist und nicht gesondert in Rechnung gestellt wird.

Bei Beherbergungsbetrieben wird von Bedeutung sein, ob der Preis für ein auch alkoholische Getränke beinhaltendes Frühstück im Beherbergungsentgelt enthalten ist (sofern keine Sonderregelung besteht wie z. B. gemäß § 4 Abs. 4 Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetz) oder gesondert in Rechnung gestellt wird (z. B. Sekfrühstück). So stellt etwa auch die Abgabe von alkoholischen Getränken im Wege einer im Hotelzimmer befindlichen Minibar keine unselbständige Nebenleistung zur Beherbergung dar.

Der Verkauf von Getränken in einem sogenannten „Verzehrkinno“ mit Tischchen zum Abstellen von Getränken an die Kinobesucher während der Filmvorführungen stellt nach dem zur Umsatzsteuer ergangenen BFH-Urteil vom 7.3.1995, XI R 46/93, BStBl. 1995 II Seite 429, keine unselbständige Nebenleistung zur Filmvorführung, sondern eine (selbständige) sonstige Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts und damit eine Dienstleistung im Sinne der EuGH-Rechtsprechung dar. Der Begriff der Nebenleistung ist nicht schon deshalb erfüllt, weil die Getränke im unmittelbaren zeitlichen und örtlichen Zusammenhang mit der Filmvorführung ausschließlich an Kinobesucher zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben werden. Gegen eine unselbständige Nebenleistung spricht auch, dass durch die Einrichtung des Zuschauerraums mit beleuchteten Tischchen, die mit einer Rufanlage für die Bedienung versehen sind, die Abgabe von Getränken gegenüber der Filmvorführung einen eigenständigen Charakter hat. Die beiden Leistungen sind auch der Sache nach nicht dergestalt miteinander verbunden, dass die Getränkeabgabe die Filmvorführung als solche inhaltlich und wirtschaftlich ergänzt. Hierfür reicht es nicht aus, dass die Abgabe von Getränken während der Filmvorführung dem Publikum den Aufenthalt im Kino angenehmer gestalten soll. Dies gilt unabhängig davon, ob Verzehrzwang besteht oder nicht.

Gleiches gilt nach dem ebenfalls zur Umsatzsteuer ergangenen BFH-Urteil vom 14.5.1998, V R 85/97, BStBl. 1999 II Seite 145, für die Abgabe von Getränken in einem Kabarett während der Vorstellungen. Auch hier liegt keine unselbständige Nebenleistung vor Kabarettvorstellung vor, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung zu teilen vermag.

3.3 WEITERGEHENDE MITWIRKUNGSVERPFLICHTUNG BEI DER GETRÄNKESTEUER

Der EuGH führt in seinem zur Wiener Getränkesteuer ergangenen Urteil vom 2.10.2003, Rs C-147/01, Weber's Wine World Handels-GmbH u. a., ÖStZB. 2004/4/101, unter Randnummer 115 aus, dass der Nachweis der tatsächlichen Abwälzung auf Dritte, da es sich um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, nicht ohne die Mitwirkung des betroffenen Abgabepflichtigen geführt werden kann und die Abgabenbehörde daher Zugang zu den Belegen verlangen kann, zu deren Aufbewahrung der Abgabepflichtige nach innerstaatlichem Recht verpflichtet ist.

Darüber, wie intensiv die Mitwirkung des Abgabepflichtigen in einem Getränkesteuerverfahren zu sein hat, enthält dieses EuGH-Urteil allerdings keine Aussage, sodass diesbezüglich im Hinblick auf das vorstehend bezüglich der Selbstberechnungsabgaben erwähnte VwGH-Erkenntnis vom 6.12.1966, Zl. 2175, 2176, 2180, 2191/65, ÖStZB. 1967/7/43, von einer weitergehenden Mitwirkungsverpflichtung auszugehen sein wird (siehe Seite 23).

Denn ob ein Getränkesteuerumsatz sich im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217, als „Lieferung“ oder als „Dienstleistung“ darstellt, kann mit absoluter Sicherheit wohl nur der Abgabepflichtige selbst und sein jeweiliger Kunde beurteilen, da nur sie beim Abschluss und der tatsächlichen Abwicklung des jeweiligen Umsatzgeschäftes zugegen waren und daher wissen müssen, wie sich der Geschäftsvorfall genau zugetragen hat.

Die Abgabenbehörde kann immer nur im Nachhinein versuchen, anhand von zu erlangenden Beweismitteln (z. B. Buchhaltung, Aufzeichnungen, Belegen, Schriftverkehr, Parteien- und Zeugeneinvernahmen) den einzelnen Geschäftsvorfall zu rekonstruieren, insbesondere wie das Umsatzgeschäft tatsächlich abgewickelt wurde, da es für die getränkesteuerrechtliche Beurteilung nicht auf das Verpflichtungsgeschäft, sondern auf das Erfüllungsgeschäft ankommt.

3.4 PRÜFUNGSUNTERLAGEN

Bei der Feststellung, ob ein Getränkeumsatz im Einzelfall eine „Lieferung“ oder eine „Dienstleistung“ darstellt, ergibt sich zunächst die Frage, welche Unterlagen für eine solche Prüfung überhaupt in Betracht kommen können. Ob und inwieweit der Einzelnachweis dann tatsächlich gelingen kann, hängt in weiterer Folge in erster Linie von der Qualität und der Aussagefähigkeit der Unterlagen ab.

3.4.1 Vollkaufleute

Nach der für Vollkaufleute (ab 1.1.2007 für die im § 189 Abs. 1 UGB genannten Unternehmer) geltenden Vorschrift des § 189 Abs. 1 HGB (ab 1.1.2007 des § 190 Abs. 1 UGB) hat der Kaufmann (ab 1.1.2007 der Unternehmer) Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte (ab 1.1.2007 seine unternehmensbezogenen Geschäfte) nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Werden bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben oder Symbole verwendet, so muss gemäß § 190 Abs. 1 HGB (ab 1.1.2007 gemäß § 190 Abs. 2 UGB) im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

Wie der BFH schon in seinem Urteil vom 12.5.1966, IV 472/60, BStBl. 1966 III Seite 371, festgehalten hat, stellen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einen unbestimmten Rechtsbegriff dar. Ihr Inhalt richtet sich in erster Linie nach dem, was das allgemeine Bewusstsein der anständigen und ordentlichen Kaufmannschaft, die der Verpflichtung zur Ersichtlichmachung der Geschäftsvorfälle und der Lage des Vermögens sorgfältig nachkommen will, hierunter versteht. Hierbei darf nicht der Maßstab eines übermäßig gewissenhaften Kaufmanns zugrunde gelegt werden. Die Buchführung ist schon dann ordnungsmäßig, wenn sie durchschnittlichen Anforderungen an die Redlichkeit und Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns genügt. Welche Anforderungen das sind, ist objektiv unter Berücksichtigung des Zwecks der Buchführung, etwa vorhandener gesetzlicher Vorschriften und der Zumutbarkeit der Aufzeichnungen zu beurteilen. Gewohnheiten und Bräuche der Kaufmannschaft sind dabei zwar von besonderer Bedeutung; sofern sie sich nicht als Missbrauch, als Willkür oder als Lässigkeit in der Erfüllung der Buchführungspflichten darstellen oder mit positiv-rechtlichen Regelungen im Widerspruch stehen, können aus ihnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung hergeleitet werden. Sie sind aber nicht ohne weiteres selbst schon dann den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gleichzusetzen, wenn sie von den meisten Kaufleuten lange Zeit hindurch unangefochten geübt werden.

Zu den Handelsgeschäften gehören auch die einzelnen sich im Geschäft abspielenden Kassenvorgänge, mögen sie Kasseneinnahmen oder Kassenausgaben betreffen. Es besteht keine Veranlassung zu der Annahme, dass die Ersichtlichmachung der Handelsgeschäfte im Grundsatz nur in Betracht kommen soll, wenn die Gegenleistung nicht Zug um Zug in bar erbracht wird.

Der Zweck der Buchführung verlangt, dass der Kaufmann auch bei Bargeschäften sowohl sich selbst als auch allfälligen Mitgesellschaftern und seinen Gläubigern zu jedem Zeitpunkt einen zuverlässigen Einblick in den Ablauf aller Geschäfte und in das Geschäftsgebaren des Unternehmens zu geben vermag. Wenn auch an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung keine überspitzten Anforderungen gestellt werden dürfen, so muss es zu einem späteren Zeitpunkt leicht und im Rahmen eines angemessenen Zeitaufwands für einen buchführungsmäßig vorgebildeten Dritten möglich sein, den Inhalt und den Ablauf aller Geschäfte der Vergangenheit zu überprüfen. Als ordnungsmäßig kann daher nur eine Buchführung angesehen werden, die geeignet ist, die Erfüllung dieser Grundaufgaben des kaufmännischen Rechnungswesens sicherzustellen. Dabei erfordern die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in der Regel die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der im Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners. Die Tatsache der sofortigen Bezahlung der Leistung rechtfertigt es nicht, die einzelnen Geschäftsvorfälle, aus denen z. B. später Haftungsansprüche entstehen können, nicht auch einzeln mit Benennung des Kunden, der Art der Tätigkeit und der Bareinnahme aufzuzeichnen. Die Regeln ordnungsmäßiger Buchführung erfordern vielmehr grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts und damit auch jedes einzelnen Kasseneingangs.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verlangen die Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge allerdings nur im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäfts Zumutbaren. Dies ist bei Barverkäufen an im Allgemeinen der Person nach dem Unternehmer nicht bekannte Kunden in offenen Ladengeschäften, aber auch bei Dienstleistungen in gastronomischen Betrieben von Bedeutung.

Denn es ist technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich, an die Aufzeichnung der einzelnen zahlreichen Kassenvorgänge in Einzelhandelsgeschäften, aber auch in gastronomischen Betrieben (z. B. Gasthäuser, Imbissstuben, Kaffeehäuser, Würstelstände, Kantinen, Diskotheken, Kioske, Getränkeautomaten) gleiche Anforderungen wie bei anderen Handelsgeschäften zu stellen, nämlich zur Identifizierung und zur Bestimmung des Inhalts des Geschäfts den Namen und die Anschrift des Kunden und den Gegenstand des Kaufvertrags festzuhalten. Es kann sich bei dieser Art von Geschäften mit der Person nach im Allgemeinen nicht bekannten Käufern nur darum handeln, ob die einzelnen vereinnahmten Barbeträge festgehalten werden müssen. Diese Frage ist zu verneinen. Wollte man die Einzelaufzeichnungspflicht bejahen, so müssten die einzelnen Einnahmen entweder durch handschriftliche Vermerke oder durch technische Hilfsmittel (Registrierkassen) sofort nach Abschluss jedes Geschäfts festgehalten werden. Es kann aber keinem Zweifel unterliegen, dass es eine große Zahl von Einzelhandelsunternehmen, aber auch von gastronomischen Betrieben gibt, bei denen auch diese Aufzeichnungen technisch und betriebswirtschaftlich nicht durchgeführt werden könnten oder

einen im Verhältnis zu dem sich daraus ergebenden Vorteil ungewöhnlichen Arbeitsaufwand erfordern würden, z. B. bei Stehbierhallen, Straßen- und Marktständen oder Verkaufsautomaten.

Es kommt hinzu, dass Einzelhandelsgeschäfte, aber auch gastronomische Betriebe häufig Registrierkassen verwenden, bei denen lediglich für den Kunden Belege ausgeworfen, im Übrigen aber die Einzelbeträge gespeichert werden, sodass zu jeder Zeit nur die Endsumme abgelesen werden kann. Mag auch die Aufzeichnung aller baren Kasseneinnahmen in dem einen oder anderen Fall die innerbetriebliche Kontrolle erleichtern, so erscheint es jedoch nicht gerechtfertigt, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung von ihr abhängig zu machen.

Der BFH-Senat kam somit in seinem Urteil vom 12.5.1966, IV 472/60, zu dem Ergebnis, dass nach dem Sinn und Zweck und nach der Entwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und unter Berücksichtigung des Gesichtspunkts der Zumutbarkeit in Betrieben, in denen Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, die baren Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet zu werden brauchen. Jedoch müssen auch in diesen Fällen grundsätzlich die angefallenen Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons und sonstigen Belege aufbewahrt werden, soweit nicht der Aufbewahrungszweck auf andere Weise gesichert und die Gewähr der Vollständigkeit der von Registrierkassenstreifen übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben ist.

Dieser Rechtsauffassung des BFH hat sich auch das deutsche Bundesministerium der Finanzen in seinem an die Obersten Finanzbehörden der Länder gerichteten Schreiben vom 14.12.1994, IV A 8-S 0315-22/94, BStBl. 1995 I Seite 7, unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 12.5.1966, IV 472/60, BStBl. 1966 III Seite 371, angeschlossen.

3.4.2 Kassabuch

Das Kassabuch stellt für viele Betriebe die wichtigste Grundaufzeichnung dar. Es gibt keine Bestimmung, die ein bestimmtes System der Kassenführung vorschreibt. In der Praxis werden daher verschiedene Methoden angewendet. Von Bedeutung – da häufig anzutreffen – sind die offene Ladenkasse und die Registrierkasse.

Bei der **offenen Ladenkasse** werden die einzelnen Geschäftsvorfälle nicht aufgezeichnet. Das Bargeld wird in der Regel ohne Bonerteilung vereinnahmt bzw. verausgabt. In diesem Fall ist die Tageslosung nur anhand von Kassenberichten zu ermitteln.

Der Einsatz von **Registrierkassen** nimmt zwar immer mehr zu. So vielfältig wie die einzelnen Modelle sind aber auch die Manipulationsmöglichkeiten. Der Gebrauch einer Registrierkasse garantiert daher nicht automatisch einen höheren Zuverlässigkeitsgrad als der einer offenen Kasse. Aber auch der Einsatz einer Registrierkasse erfüllt im strengeren Sinn nicht die Anforderungen der Einzelaufzeichnungspflicht. Denn es fehlt der Text hinsichtlich der Bezeichnung des Geschäfts und des Geschäftspartners.

Kommt eine Registrierkasse zum Einsatz, kann die Tageslosung direkt in das Kassabuch eingetragen werden. Es können aber auch Kassenberichte angefertigt werden. Die Aufbewahrung der Registrierkassenkontrollstreifen ist in der Regel nicht erforderlich, wenn die Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der von den Kassenstreifen abgeleiteten Angaben im Kassabuch in anderer Weise gesichert ist, z. B. durch die Aufbewahrung der Tagesendsummenbons mit den entsprechenden Angaben.

Bei den modernen Scannerkassen und Bildschirmkassen fehlt lediglich noch die Angabe des Geschäftspartners, welche aber insbesondere im Einzelhandel und in gastronomischen Betrieben von untergeordneter Bedeutung ist, sodass hier wohl der Einzelaufzeichnungspflicht genüge getan wird.

Werden die Kasseneinnahmen per Einzelbuchung (z. B. durchnummerierte Paragonblocks mit Durchschriften) aufgezeichnet, besteht keine Pflicht zur Ermittlung des täglichen Kassenbestandes. Diese Pflicht besteht aber zwangsläufig bei der summarischen Ermittlung der Tageslosung.

Findet der an sich auch für die Kassenaufzeichnungen geltende Grundsatz der Einzelbuchung dort seine Grenze, wo eine Einzelaufzeichnungspflicht den Unternehmer über Gebühr belasten würde, weil sie praktisch oder technisch unmöglich wäre, was dort der Fall ist, wo Waren von geringerem Wert an eine größere Anzahl nicht bekannter Personen verkauft werden, so darf der Unternehmer seine täglichen Bareinnahmen summarisch mittels Kassenbericht ermitteln.

3.4.3. Bundesabgabenordnung (§ 131 BAO) i. V. m. LAO

Nach § 131 Abs. 1 Z. 2 dritter Unterabsatz BAO und der damit zwar vergleichbaren, allerdings nicht ganz deckungsgleichen Bestimmung in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 103 (1) Z. 2 LAO	(Sollbestimmung, betrifft nur Kasseneinnahmen und -ausgaben);
Kärnten	§ 101 (1) Z. 2 LAO	(Sollbestimmung, betrifft nur Kasseneinnahmen und -ausgaben);
Niederösterreich	§ 103 (1) Z. 2 LAO	(Sollbestimmung, betrifft nur Kasseneinnahmen und -ausgaben);
Oberösterreich	§ 98 (1) Z. 2 LAO	(Sollbestimmung, betrifft nur Kasseneinnahmen und -ausgaben);
Salzburg	§ 100 (1) Z. 2 LAO	(Sollbestimmung, betrifft nur Kasseneinnahmen und -ausgaben);
Steiermark	§ 103 (1) Z. 2 LAO	(Sollbestimmung, betrifft nur Kasseneinnahmen und -ausgaben);
Tirol	§ 101 (1) lit. b LAO	(Mussbestimmung, ansonsten wie BAO);
Vorarlberg	§ 56 (1) AbgVG	(es gilt sinngemäß § 131 BAO);
Wien	§ 99 (1) Z. 2 WAO	(Sollbestimmung, betrifft nur Kasseneinnahmen und -ausgaben);

sollen, soweit nach den §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, **Bareingänge** und **Barausgänge**, in allen übrigen Fällen die **Bareinnahmen** und **Barausgaben** täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Nach den meisten Landesabgabenordnungen sollen die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben mindestens täglich aufgezeichnet werden.

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 23.3.1999, Zl. 98/14/0127, ÖStZB. 1999/22/663, kann zur Erfassung der Bargeldbewegungen auf die Führung eines besonderen Kassabuchs als Grundaufzeichnung dann verzichtet werden, wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen. Erfolgen die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst (§ 131 Abs. 1 Z. 2 BAO), dann bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen (Eingänge und Ausgänge) täglich erfasst werden. Im Rahmen der Buchführung sind alle Bargeldbewegungen (Eingänge und Ausgänge) zu erfassen, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht.

Eine Einzelaufzeichnungspflicht der Kasseneinnahmen kann aus § 131 Abs. 1 Z. 2 dritter Unterabsatz BAO – abgesehen davon, dass es sich hierbei nur um eine Sollvorschrift und nicht um eine Mussvorschrift handelt – nicht abgeleitet werden, wenngleich nicht zu verkennen ist, dass die Erfüllung der mindestens täglichen Aufzeichnungspflicht gerade beim Vorkommen zahlreicher Kasseneingänge voraussetzt, dass der Abgabepflichtige sie irgendwie festhält. Denn es muss gleichzeitig gewährleistet sein, dass die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben vollständig und richtig aufgezeichnet werden. Kassenberichte bieten eine solche Gewähr dafür (vgl. das zur analogen Bestimmung des früheren § 162 Abs. 7 – nunmehr § 146 Abs.1 – der deutschen AO ergangene BFH-Urteil vom 12.5.1966, IV 472/60, BStBl. 1966 III Seite 371).

Bei einer ordnungsmäßigen Kassabuchführung müssen nicht zusätzlich Grundaufzeichnungen wie Paragons, Registrierkassenkontrollstreifen, Stricherlisten usw. geführt werden (vgl. VwGH vom 7.10.2003, Zl. 2001/15/0025, ÖStZB. 2004/5/121, und vom 11.12.2003, Zl. 2000/14/0113, ÖStZB. 2004/11/327).

3.4.4 Bundesabgabenordnung (§§ 124, 125, 126 BAO) i. V. m. LAO

Gemäß § 124 BAO hat, wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, diese Verpflichtung auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 BAO ergibt, sind Unternehmer gemäß § 125 Abs. 1 BAO für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO), dessen Umsätze die in lit. a genannten Grenzen und für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Einheitswert die in lit. b genannten Grenzen überstiegen hat, verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben von Einkommen Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen.

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach den §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen

und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

3.4.5 Umsatzsteuergesetz 1994 (§ 18 UStG 1994)

Gemäß § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer für Zwecke der Umsatzsteuer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Der Aufzeichnungspflicht ist gemäß § 18 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 genügt, wenn die vereinbarten, im Falle der Istbesteuerung die vereinnahmten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen und steuerfreie Umsätze, verteilen.

Diese Aufzeichnungsgrundsätze gehen von einer Aufzeichnung nach der Nettomethode aus. Es müssen daher in den Aufzeichnungen bei jedem Vorgang das Entgelt oder Teilentgelt (z. B. bei Ratenzahlungen im Fall der Istbesteuerung) und der Steuerbetrag getrennt aufgezeichnet werden.

Da die Buchung nach der Nettomethode einen erheblichen Arbeitsaufwand verursacht, soweit keine Maschinenbuchhaltung besteht, wird dem Unternehmer aus Gründen der Arbeitsvereinfachung gemäß § 18 Abs. 3 UStG 1994 allgemein eine Buchung nach der Bruttomethode gestattet. Dabei kann der Unternehmer die im Abs. 2 Z. 1 festgelegte Aufzeichnungspflicht auch in der Weise erfüllen, dass er Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe (brutto) aufzeichnet. Die Verpflichtung zur Trennung von Entgelten nach Steuersätzen und steuerfreien Umsätzen wird hierdurch nicht berührt. Spätestens zum Schluss jedes Voranmeldungszeitraumes hat der Unternehmer die Summe der Entgelte zu ermitteln und aufzuzeichnen.

Gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1994 kann das Finanzamt Unternehmern, denen nach Art und Umfang ihres Unternehmens eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen im Sinne des Abs. 2 Z. 1 und Abs. 3 nicht zumutbar ist (z. B. bei Barverkäufen im Lebensmitteleinzelhandel oder im gastronomischen Betrieben ohne Registrierkasse) auf Antrag gestatten, dass sie die Entgelte nachträglich unter Berücksichtigung des Wareneingangs trennen. Das Finanzamt darf aber nur ein Verfahren zulassen, dessen steuerliches Ergebnis nicht wesentlich von dem Ergebnis einer Aufzeichnung der Entgelte getrennt nach Steuersätzen abweicht.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 lit. d UStG 1994 unterliegt die Abgabe von in der Anlage zum UStG 1994 genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurantsumsätze) dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Da alkoholische Getränke in der Anlage zum UStG 1994 nicht genannt sind, unterliegt deren Abgabe dem Normalsteuersatz von 20% gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 bzw. 16% gemäß § 10 Abs. 4 UStG 1994 in den Gebieten Jungholz (Tirol) und Mittelberg (Kleinwalsertal in Vorarlberg).

3.4.6 Umsatzsteuergesetz 1994 (§ 11 UStG 1994)

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer, der Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 (Anm.: Lieferungen und sonstige Leistungen) ausführt, grundsätzlich berechtigt, aber nur wenn er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen (z. B. bei Geschäftsessen oder Betriebsveranstaltungen) oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt, verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Solche Rechnungen müssen folgende Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung (diese Angabe kann gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 bei Kleinbetragsrechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, entfallen);
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistungen;
- den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z. B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
- das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (netto) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt (bei Kleinbetragsrechnungen bis 150 Euro kann das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe [brutto] angegeben werden);
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag (bei Kleinbetragsrechnungen bis 150 Euro ist der Steuersatz anzugeben);
- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Für die unter Z. 1 und 2 geforderten Angaben ist gemäß § 11 Abs. 3 UStG 1994 jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

Die unter Z.1 bis 3 geforderten Angaben können gemäß § 11 Abs. 4 UStG 1994 auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, dass vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.

Gemäß § 11 Abs. 5 UStG 1994 sind in einer Rechnung über Lieferungen und sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, die Entgelte und Steuerbeträge nach Steuersätzen zu trennen. Wird der Steuerbetrag durch Maschinen (z. B. Fakturierautomaten) ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, so ist der Ausweis des Steuerbetrags in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben ist.

Gemäß § 11 Abs. 2 dritter Unterabsatz UStG 1994 hat der Unternehmer, wenn er Rechnungen gemäß Abs. 1 ausstellt, eine Durchschrift oder Abschnitt anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das Gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 BAO (Aufbewahrung auf Datenträger) anwendbar. Zweifelhaft könnte sein, ob die Verpflichtung zur Anfertigung einer Durchschrift oder Abschrift und deren Aufbewahrung auch für Kleinbetragsrechnungen bis 150 Euro gilt, da die Vorschrift des Abs. 6 über die Kleinbetragsrechnungen im Abs. 2 dritter Unterabsatz des § 11 UStG 1994 nicht erwähnt ist, sondern nur die Abs. 4 und 5 auf Kleinbetragsrechnungen gemäß Abs. 6 zweiter Unterabsatz sinngemäß anzuwenden sind.

3.4.7 Getränkesteuergesetz (Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetz 1950, Wr. Getränkesteuergesetz 1992)

Was die Aufzeichnungsverpflichtungen betreffend die Getränkesteuer anlangt, sei beispielsweise auf das Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetz, LGBl. Nr. 15/1950, zuletzt geändert durch LGBl. Nr. 42/2000, verwiesen.

Gemäß § 8 dieses Gesetzes hat der Steuerpflichtige die zu einer sicheren und gerechten Bemessung der Steuer erforderlichen Nachweise über die Abgaben steuerpflichtiger Getränke zu führen. Das Gemeindeamt (der Magistrat) kann die Form der Nachweisung ganz allgemein für bestimmte Gruppen von Betrieben oder für einzelne Betriebe vorschreiben oder die Benutzung amtlich aufgelegter, gegen Ersatz der Unkosten von ihm zu beziehender Vordrucke verlangen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetz wird die Getränkesteuer – von den im Abs. 2 aufgezählten Fällen einmal abgesehen – aufgrund einer Getränkesteuererklärung berechnet, die vom Steuerpflichtigen innerhalb von 3 Monaten nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes (Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr) beim zuständigen Gemeindeamt (Magistrat) einzureichen ist.

Mit § 8 und § 7 Abs. 1 Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetz gleichlautende Bestimmungen enthalten § 8 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 Getränkesteuerordnung der Landeshauptstadt Linz, Amtsblatt vom 27.3.1950 (Sondernummer), zuletzt geändert durch ABl. Nr. 22/1999.

Im übrigen haben die Abgabenbehörden zur Klärung der rechtlich bedeutsamen Frage der Aufzeichnungsverpflichtung die Rechtsnormen der jeweiligen Landesgesetze zu berücksichtigen. So ist beispielsweise im Wiener Getränkesteuergesetz 1992, LGBl. Nr. 3/1992, im § 2 dazu folgende Regelung enthalten: „Der Steuerpflichtige hat über die Lieferungen von

Speiseeis und Getränken täglich Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Lieferungen einzeln nach Art, Menge und Verkaufspreis ersichtlich sind.“ Mit LGBl. Nr. 11/2000 wurde der Ausdruck „Lieferungen“ durch „Veräußerungen“ ersetzt. Diese Anordnung gilt rückwirkend mit 1.1.1997.

3.5 PRÜFBARKEIT

Es ist dem VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217, darin beizupflichten, dass aufgrund der Vorgaben in dem EuGH-Urteil vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Hermann, die Feststellung, ob „Dienstleistungen“ oder „Lieferungen“ der Getränkesteuer zu unterziehen sind, für jeden einzelnen Umsatz zu treffen ist, wobei der Überwiegensgrundsatz zur Anwendung gelangt. **Demnach ist für jeden zu steuernden Umsatz festzustellen, welches das überwiegende Element ist.** Hierbei kommt es auf die wesentlichen Merkmale an, um aus einer Gesamtbetrachtung ermitteln zu können, ob jeweils eine „Dienstleistung“ oder eine „Lieferung“ vorliegt. Es ist sohin festzustellen, ob die dienstleistungsbezogenen oder die lieferungsbezogenen Merkmale überwiegen und damit entweder die „Dienstleistung“ oder die „Lieferung“ das überwiegende Element darstellt. Dabei haben allerdings jene Dienstleistungsmerkmale unberücksichtigt zu bleiben, die schon mit einer bloßen Vermarktung eines Gegenstandes notwendigerweise verbunden sind.

So wünschenswert eine solche Beurteilung für jeden einzelnen Umsatz auch sein mag, so ist doch zu bedenken, dass die Umsetzung in den konkreten Getränkesteuerverfahren nicht selten auf praktische Schwierigkeiten stoßen wird. Denn die Ausgangssituation für eine solche Überprüfung wird aufgrund der vorstehend aufgezeigten handelsrechtlichen, einkommensteuerrechtlichen, umsatzsteuerrechtlichen, landesrechtlichen und gemeinderechtlichen Aufzeichnungsvorschriften von Betrieb zu Betrieb unterschiedlich sein.

Das schon rein administrativ schwer zu bewältigende Problem wird sein, wie man bei Massenumsätzen in der Gastronomie mit Klein- und Kleinstbeträgen jeden einzelnen Umsatz dahingehend untersuchen kann, ob nun das Element einer „Dienstleistung“ oder einer „Lieferung“ überwiegt.

Damit stellt sich die weitere Frage nach den Prüfungskapazitäten der einzelnen Gemeinden, da einerseits den Gemeinden nicht eine unbeschränkte Anzahl an Prüfungsorganen zur Verfügung steht und andererseits bei der derzeitigen Anzahl an Prüfungsorganen sich solche Untersuchungen wahrscheinlich über Jahre, wenn nicht sogar ein Jahrzehnt hinziehen können, bis auch die Untersuchung des letzten in Betracht kommenden Umsatzes abgeschlossen ist.

Wie rasch im Einzelfall und in welcher Zeitspanne insgesamt diese Untersuchungen vorgenommen werden können, wird auch nicht unwesentlich davon abhängen, wie vollständig und aussagefähig die vom jeweiligen Abgabepflichtigen zur Verfügung zu stellenden Unterlagen sind. Sind diese beizustellenden Unterlagen sehr unvollständig und/oder nicht sehr aussagekräftig, wird auch die Mitwirkungsverpflichtung des Abgabepflichtigen nicht sehr weiterhelfen können, da das Erinnerungsvermögen des Abgabepflichtigen bzw. auch seiner Angestellten vermutlich nicht ausreichen wird, die einzelnen Umsätze anhand solcher Unterlagen für einen mehr oder

weniger weit zurückliegenden Zeitraum lückenlos dahingehend zu rekonstruieren, ob damals jeweils eine „Dienstleistung“ oder eine „Lieferung“ vorlag.

3.5.1 Wesentliche Merkmale

Für die Prüfung selbst sind nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH folgende Merkmale von wesentlicher Bedeutung:

- Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr an Ort und Stelle;
- Zubereitung der Speisen;
- Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten für den Verzehr der Speisen und Getränke (Speisesaal usw.) mit Nebenräumen (Garderoben, Toiletten usw.), was auch für besondere Plätze im Freien (Gasthausgarten usw.) gelten wird;
- Zurverfügungstellung des Mobiliars (Tische, Stühle, Bänke usw.);
- Zurverfügungstellung von Geschirr, Besteck und Gläsern;
- Auflegung eines Gedecks;
- Beratung des Gastes hinsichtlich der Speisen und Getränke;
- Auftragung der Speisen und Getränke (Servieren);
- Abräumung der Tische nach dem Verzehr;
- Reinigung des Geschirrs und der Gläser nach dem Verzehr;
- Inrechnungstellung von Bedienungsgeld als Teil des vom Gast zu zahlenden Entgelts.

3.5.2 Unwesentliche Merkmale

Keine Merkmale von wesentlicher Bedeutung sind nach dem VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217:

- Höhe oder die einzelnen Komponenten des Entgelts für die erbrachte Leistung. In diesem Zusammenhang ist auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 24.11.1998, Zl. 98/14/0055, ÖStZB. 1999/9/274, hinzuweisen, in dem der Gerichtshof zur Frage, ob bei einer gemeinsamen Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen eines Restaurationsumsatzes eine einheitliche Leistung oder verschiedene Leistungen vorliegen, angemerkt hat, dass jede der beiden Leistungen auch unabhängig voneinander bestellt und erbracht werden kann und zudem auch bei einer gemeinsamen Erbringung das Wertverhältnis von den jeweiligen Ess- und Trinkgewohnheiten des Leistungsempfängers abhängt.

So hängt der Wert der Lieferungskomponente bei der Abgabe alkoholischer Getränke davon ab, ob der Gast teurere oder billigere alkoholische Getränke bevorzugt und wie viel er davon auf einmal konsumiert, wogegen der Wert der Dienstleistungskomponente (was z. B. die Zurverfügungstellung des Mobiliars, der Toiletten und Garderoben, die Getränkeberatung durch das Personal, das Servieren der Getränke, das Abräumen der Tische und die Reinigung der Gläser anlangt) immer gleich bleibt, unabhängig davon, wie teuer die konsumierten alkoholischen Getränke sind und wie viel der Gast davon auf einmal konsumiert. Diese beiden Komponenten sind daher im Hinblick auf den anzuwendenden Überwiegensgrundsatz wertmäßig miteinander nicht zu vergleichen. Dies gilt aber nicht nur hinsichtlich der alkoholischen

Getränke, sondern auch hinsichtlich der Abgabe von Speisen sowie für das Wertverhältnis zwischen Speisen und Getränken untereinander.

Von individuellen Ess- und Trinkgewohnheiten der einzelnen Gäste abhängige Wertverhältnisse können aber wohl kaum als ein objektiver Maßstab für die Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ bezeichnet werden.

- Welche Teile des Gesamtpreises als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Getränkesteuer herangezogen werden (da eine rechtspolitische Entscheidung des nationalen Gesetzgebers).

Der EuGH hat sich zur Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ sowohl im Tenor als auch unter der Randnummer 28 der Begründung seines Urteils vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Hermann, deutlich dahingehend geäußert, dass eine Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe alkoholischer Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, als eine Steuer auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG anzusehen ist.

Die Begründung dafür hat der EuGH unter der Randnummer 27 seines Urteils vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Hermann, in die Richtung gegeben, dass die Abgabe alkoholischer Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit durch ein Bündel von Elementen und Handlungen gekennzeichnet ist, von denen die Lieferung des Gegenstandes selbst nur einen Bestandteil darstellt und bei denen die Dienstleistungen überwiegen.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Hermann, allerdings zusätzlich unter der Randnummer 23 angemerkt, dass auch wenn die erhobene Getränkesteuer an den unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle und damit an ein dienstleistungsbezogenes Element anknüpft, das sich von den Vorgängen unterscheidet, die notwendig mit der Vermarktung alkoholhaltiger Getränke verbunden sind, sich doch nicht so allgemein sagen lässt, dass bei allen in den Anwendungsbereich dieser Steuer fallenden Vorgängen das Dienstleistungselement immer überwiegen wird.

Diese vom EuGH angesprochene Differenzierung kann etwa bei den unterschiedlichen Arten von gastronomischen Betrieben und ihren unterschiedlichen Qualitätsstandards eine Rolle spielen (z. B. Restaurant im Vergleich zum Würstelstand), wenn Zweifel bestehen sollten, ob die dienstleistungsbezogenen oder die lieferungsbezogenen Merkmale überwiegen.

3.5.3 Unterlagenprüfung

Unterzieht man die vorstehend angeführten Unterlagen (siehe Seite 39 ff.) einer näheren Betrachtung in der Richtung, wie weit sie zur Feststellung der von der EuGH- und VwGH-Rechtsprechung für wesentlich gehaltenen Merkmale beitragen können, so wird man zu folgenden Ergebnissen kommen:

- Die von Vollkaufleuten nach Handelsrecht zu führenden Bücher werden nur dann zur Beurteilung der Frage, ob im Einzelfall eine „Dienstleistung“ oder eine „Lieferung“ vorgelegen ist, etwas beitragen können, wenn jedes einzelne Handelsgeschäft in einem Umfang aufgezeichnet wurde, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhaltes und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Dazu zählt auch die Einzelaufzeichnung jedes einzelnen Kasseneingangs. War dies technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch, weil unzumutbar, insbesondere bei Barverkäufen in großer Zahl an dem Unternehmer der Person nach nicht bekannte Kunden, nicht möglich und wurden daher nur die einzelnen vereinnahmten Barbeiträge festgehalten, so kommt solchen Aufzeichnungen hinsichtlich der Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ kein Aussagewert zu, es sei denn, dass die dabei angefallenen Registrierkassenkontrollstreifen, Kassenzettel, Bons und sonstigen Belege aufbewahrt wurden.
- Wurde die Tageslosung einer offenen Ladenkasse nur anhand von Kassenberichten ermittelt, so kommt den Kassenberichten hinsichtlich der Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ kein Aussagewert zu.

Dies gilt auch beim Einsatz von Registrierkassen, wenn nicht die Registrierkassenkontrollstreifen, sondern nur die Tagesendsummenbons vorliegen oder die Registrierkassenkontrollstreifen nur den Endbetrag eines jeden Geschäftsvorfalles ausweisen.

- Aufzeichnungen von Kasseneinnahmen, wie sie die mit § 131 Abs. 1 Z. 2 dritter Unterabsatz BAO vergleichbare Vorschrift in der jeweils anzuwendenden LAO vorsieht, kommt hinsichtlich der Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ kein Aussagewert zu.
- Den gemäß § 125 Abs. 1 BAO für Zwecke der Einkommensbesteuerung zu führenden Büchern und den gemäß § 126 Abs. 2 BAO zu führenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen kommt hinsichtlich der Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ kein Aussagewert zu.
- Den gemäß § 18 Abs. 1 bis 3 UStG 1994 für Umsatzsteuerzwecke zu führenden Aufzeichnungen kommt hinsichtlich der Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ kein Aussagewert zu, da sie nur eine tägliche summarische Erfassung der steuerpflichtigen Umsätze, lediglich getrennt nach Steuersätzen, und den steuerfreien Umsätzen vorsehen.
- Etwas anders verhält es sich, wenn der Unternehmer zur Ausstellung von Rechnungen gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 verpflichtet war oder solche freiwillig ausgestellt hat.

In diesen Fällen stehen aufgrund des § 11 Abs. 2 dritter Unterabsatz UStG 1994 für die Prüfung, ob im Einzelfall eine „Dienstleistung“ oder eine „Lieferung“ vorgelegen ist, Durchschriften oder Abschriften der ausgestellten Rechnungen, wenn auch häufig in Form von Registrierkassenkontrollstreifen, die den umsatzsteuerrechtlichen Anforderungen entsprechen, jedenfalls auf die Dauer von sieben Jahren zur Verfügung.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die dazugehörigen Belege über die 7-jährige Aufbewahrungsfrist hinaus noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die aufgrund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Eine für die Erhebung der Getränkesteuer maßgebliche und mit § 132 Abs. 1 BAO diesbezüglich vergleichbare Vorschrift enthalten allerdings nur wenige Landesabgabenordnungen, wobei oftmals nur eine Sollvorschrift besteht.

Da eine Rechnung gemäß § 11 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten muss, können sich aus diesen Angaben Anhaltspunkte für die Beurteilung, ob im Einzelfall eine „Dienstleistung“ oder eine „Lieferung“ vorgelegen ist, ergeben.

Nach Rz 1508 UStR 2000 stellen bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen, wie z. B. Speisen, Getränke, Lebensmittel usw., keine handelsübliche Bezeichnung dar. Bei sonstigen Leistungen müssen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Allgemeine Bezeichnungen ohne weitere Angaben sind nicht ausreichend.

- Wie weit die für Zwecke der Getränkesteuer zu führenden Aufzeichnungen Anhaltspunkte dafür liefern können, ob im Einzelfall eine „Dienstleistung“ oder eine „Lieferung“ vorgelegen ist, hängt davon ab, welche Aufzeichnungen, Nachweise und dgl. nach den landesrechtlichen Getränkesteuergesetzen und den gemeinderechtlichen Getränkesteuer(ver)ordnungen zu führen sind und welcher Aussagewert ihnen für die Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ zukommt.

3.6. ABGRENZUNGSPROBLEME

Selbst wenn Bücher und Aufzeichnungen sowie die dazugehörigen Belege zur Unterscheidung einer „Dienstleistung“ von einer „Lieferung“ etwas beizutragen vermögen, wird es doch Fälle geben, in denen die Abgrenzung mit Schwierigkeiten verbunden ist, da die Bücher und Aufzeichnungen, jedenfalls was die Vergangenheit anlangt, in der Regel darauf nicht eingerichtet sein werden, hat doch erstmals das VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217, diese Unterscheidung als für die österreichische Getränkesteuer relevant angesehen.

Sofern diesbezüglich bisher keine geeigneten Aufzeichnungen geführt wurden, wird etwa bei Restaurants, Gasthäusern, Buffets, Kaffeehäusern, Kaffeerestaurants, Espressos und Bars nicht immer leicht festzustellen sein, ob ein ohne Speisen nur für sich allein in einer Flasche verkauf-

tes alkoholisches Getränk im Lokal aus einem Glas getrunken oder zum Mitnehmen über die Gasse verkauft wurde. Als Beispiel hierfür seien auch die Gastwirtschaften in Freibädern angeführt, wo das Flaschen- und Dosenbier nicht nur an den bereitgestellten Tischen aus Gläsern getrunken, sondern auch auf die Liegewiesen mitgenommen und dort konsumiert wird. Aber auch wenn alkoholische Getränke zusammen mit Speisen verkauft wurden, wird nicht immer leicht festzustellen sein, ob das alkoholische Getränk zusammen mit den Speisen im Lokal konsumiert oder zum Mitnehmen über die Gasse verkauft wurde. Als Beispiel hierfür seien die Fleischhauereien angeführt, die zu Mittag auch warme Speisen und Getränke sowohl zum Verzehr an den im Geschäft bereitgestellten Tischen und Wandbords mit Geschirr, Besteck und Gläsern als auch zum Mitnehmen über die Gasse in Warmhalteverpackungen anbieten.

Noch schwieriger wird es, wenn es gilt, festzustellen, ob bei einem „Restaurationsumsatz“ innerhalb des Leistungsbündels der Dienstleistungsanteil oder der Lieferungsanteil überwiegt.

Während z. B. bei einem Selbstbedienungsrestaurant der Dienstleistungsanteil noch klar überwiegt, weil Räumlichkeiten mit Tischen, Sitzgelegenheiten, Toiletten, Garderobenständern (Garderobenwänden) sowie Geschirr, Besteck und Gläsern zur Einnahme der Speisen und Getränke beigestellt und Tische, Geschirr und Besteck nachher wieder gereinigt werden, auch wenn die Speisen und Getränke den Gästen nicht serviert werden und die Gäste die Tablettts mit dem verwendeten Geschirr, Besteck und den Gläsern in aufgestellten Etagenwagerln selbst abstellen, wird dies bei Würstelständen, Kiosken und Getränkewagerln nicht von vornherein so ohne weiteres gesagt werden können. Hier wird es vor allem darauf ankommen, in welcher Form die Speisen und Getränke den Kunden dargeboten werden.

Werden die warmen Speisen (Frankfurter, Leberkäse usw.) und kalten Beilagen (Salz- und Essiggurken usw.) auf Porzellantellern mit Metallbesteck und die Getränke in Gläsern serviert, wird der Dienstleistungsanteil überwiegen. Werden die warmen Speisen und kalten Beilagen aber auf Wegwertellern (z. B. aus Plastik oder Papier) mit Zahnstochern oder Wegwerfbesteck (z. B. aus Plastik) und die Getränke in Wegwerfbeckern (z. B. aus Plastik oder Papier) serviert, wird der Lieferungsanteil überwiegen.

Da es bei der Anwendung des Überwiegensgrundsatzes aber nicht um die jetzige oder zukünftige Form der Darbietung der Speisen und Getränke geht, sondern darum, wie die Speisen und Getränke in der Vergangenheit angeboten wurden und dies aufzeichnungsmäßig kaum festgehalten worden sein dürfte, sondern höchstens aus vorhandenen Einkaufsbelegen über Zahnstocher, Wegwerteller, -gabeln, -messern und -beckern geschlossen werden kann, wird ansonsten darüber nur der Unternehmer aus seinem Erinnerungsvermögen heraus Auskunft geben können. Sollte aber diese Art der Mitwirkung des Unternehmers darüber keine Klarheit bringen können, weil der unmittelbare Verkauf an die Kunden nicht von ihm selbst, sondern von Angestellten besorgt wurde und diese für eine Befragung nicht mehr zur Verfügung stehen, so wird, wie übrigens auch bei nicht gesondert aufgezeichneten Verkäufen zum Mitnehmen über die Gasse nur

- nach dem „Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis)“ entweder vom Jetzzustand auf den damaligen Zustand geschlossen werden können oder
- in „typisierender Betrachtungsweise“ hinsichtlich der Getränkeverkäufe zum Mitnehmen über die Gasse davon ausgegangen werden können, dass solche etwa bei Restaurants, Kaffeehäusern, Kaffeerestaurants, Espressos, Bars und Diskotheken schon wegen des höheren Preisniveaus eher nicht vorgekommen sein werden, zumal, wenn diesbezüglich in der näheren Umgebung günstigere Einkaufsmöglichkeiten (z. B. Supermarkt) bestanden haben.

Diese Abgrenzungsprobleme sind im Steuerrecht, rückblickend betrachtet, an sich nicht neu und haben im Umsatzsteuerrecht, man könnte sagen, fast schon Tradition.

So unterlag gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 lit. d UStG 1994 aufgrund der UStG-Novelle 1996, BGBl. Nr. 756/1996, die Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze) rückwirkend ab 1.1.1995 dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Diese Ermäßigung galt allerdings nur bis einschließlich 31.5.2000.

Im Zuge der Getränkesteuer-Ersatzlösung ermäßigte sich gemäß § 10 Abs. 3 Z. 2 UStG 1994 aufgrund der UStG-Novelle 2000, BGBl. I Nr. 29/2000, ab 1.6.2000 die Steuer nur noch auf 14% und das auch nur für Leistungen, die in der Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken (für die in der Z. 30 der Anlage genannten Getränke erst ab 1.1.2001) zum Verzehr an Ort und Stelle bestanden. Speisen und Getränke wurden dann zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben, wenn sie nach den Umständen ihrer Abgabe und/oder nach ihrer speziellen Aufbereitung dazu geeignet waren, an einem mit der Abgabe in räumlichen Zusammenhang stehenden Ort verzehrt zu werden und Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten wurden. Zu den Vorrichtungen zählten auch Tische, Pulte, Ablagebretter und dergleichen ohne Sitzgelegenheiten. Diese geänderte Rechtslage veranlasste das Bundesministerium für Finanzen zu Erläuterungen in mehreren Erlässen sowie zu einer Information und löste kritische Anmerkungen in der Literatur aus (siehe z. B. SWK 2000/18/704 und 719, SWK 2000/22/846 und RdW 2000/8/512).

Mit 1.1.2001 wurde durch die UStG-Novelle 2000, BGBl. I Nr. 142/2000, die vor dem 1.6.2000 bestandene Rechtslage wieder hergestellt. Seitdem unterliegt die Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze) wiederum gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 lit. d UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10%.

3.7 VORGEHENSWEISE IM EINZELFALL

Nach der überblicksmäßigen Darstellung der Rechtslage stellt sich für die Rechtsanwendung durch die mit der Erhebung der Getränkesteuer befassten Organe der Gemeinden die Frage, was daraus für den Einzelfall zu gewinnen ist und wie im Einzelfall am zweckmäßigsten vorgegangen werden sollte.

Es muss sicherlich bewusst sein, dass nahezu alle Kommunen Österreichs keine Getränkesteuerprüfungsorgane und auch sonst kaum Prüfungsorgane zur Verfügung haben, welche zu einer Getränkesteuerprüfung herangezogen werden könnten. Die nachstehenden Ausführungen sind vor allem unter dem Gesichtspunkt zu sehen, dass in einem konkreten Fall der Steuerpflichtige nicht bloß – wie es vielfach in der Praxis geschieht – die Behauptung „in den Raum stellt“ bzw. in einem zumeist Vorlageantrag kurz vorbringt, dass „in seinem Betrieb die Dienstleistungskomponente nicht überwogen hätte“, sondern vielmehr vehement das Überwiegen der Lieferkomponente zu dokumentieren versucht und damit zum Ausdruck bringt, dass er allenfalls die gegenständliche Angelegenheit mit Sicherheit an ein Höchstgericht herantragen werde. In einem solchen Fall wäre aller Voraussicht nach eine Nachschau zweckmäßig, um den Erfordernissen, um auch vor dem Höchstgericht bestehen zu können, zu entsprechen.

3.7.1 Erhebung des Rechnungs- und Belegwesens

Als erstes wäre der Istzustand des beim Abgabepflichtigen für den zu beurteilenden Zeitraum vorhandenen Rechnungs- und Belegwesens zu erheben und zu dokumentieren. Dies ist deshalb erforderlich, weil die Abgabenbehörde in einem gegebenenfalls zu erlassenden Bescheid darzulegen hat, von welchen Erwägungen sie sich bei der Würdigung des Falles hat leiten lassen, und dem nur dann entspricht, wenn sie die konkreten Beweise auch tatsächlich würdigt und zum Gegenstand ihrer Erwägungen macht (vgl. VwGH vom 15.3.2001, ZI. 2000/16/0315, ÖStZB. 2002/5/94).

Eine solche Erhebung kann realistischweise nur im Wege einer Außenprüfung, d. h. bezogen auf die Getränkesteuer nur im Wege einer Nachschau gemäß der mit den §§ 144 und 146 BAO vergleichbaren Vorschriften in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das sind für

Burgenland	§§ 118 und 120 LAO
Kärnten	§§ 116 und 118 LAO
Niederösterreich	§§ 118 und 120 LAO
Oberösterreich	§§ 115 und 117 LAO
Salzburg	§§ 114 und 115 LAO
Steiermark	§§ 118 und 120 LAO
Tirol	§§ 116 und 118 LAO
Vorarlberg	§ 63 AbgVG
Wien	§§ 114 und 116 WAO,

erfolgen. Die Ergebnisse wären sodann schon im Hinblick auf eine sich gegebenenfalls als notwendig erweisende Beweiswürdigung, die, wie vorstehend aufgezeigt (siehe Seite 27 ff.), erst nach vollständiger Beweiserhebung einsetzen darf, und ihrer Nachprüfbarkeit im Instanzenzug bis hin zum Verwaltungsgerichtshof in der über die Nachschau aufzunehmenden Niederschrift festzuhalten.

3.7.2 Ist-Soll-Zustand

Danach wäre der Istzustand des Rechnungs- und Belegwesens mit dem Sollzustand in dem Sinne zu vergleichen, ob die Führung der Bücher und Aufzeichnungen, die Kassenverrechnung

und das Belegwesen sowie die Aufbewahrung der Unterlagen der damals geltenden Rechtslage entsprochen haben oder ob Verstöße gegen diesbezügliche Bundes-, Landes- oder Gemeindevorschriften vorgekommen sind, und wenn ja, welche. Hierbei ist auf den jeweils zu beurteilenden Zeitraum abzustellen, da in den einzelnen zu beurteilenden Zeiträumen unterschiedliche Vorschriften gegolten haben können. Als Beispiel dafür sei für das Bundesrecht etwa auf § 11 Abs. 1 UStG 1994 hingewiesen, wonach die Rechnungen ab 1.1.2003 einen erweiterten Inhalt aufweisen müssen.

Der Ist-Soll-Vergleich ist deshalb von Bedeutung, um dokumentieren zu können, ob die Abgabenbehörde tatsächlich bis an die Grenzen ihrer Möglichkeiten zur amtswegigen Ermittlung gegangen ist und die vorstehend aufgezeigten Grundsätze der Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit (siehe Seite 15) beachtet hat. Sollten Verstöße vorgekommen sein, ist deren Festhalten von Bedeutung für die Klarstellung der Verantwortlichkeiten im Sinne des vorstehend erwähnten und von der VwGH-Rechtsprechung angewendeten Grundsatzes des § 1298 ABGB (siehe Seite 16 ff.), falls der Sachverhalt nicht restlos aufgeklärt werden kann.

3.7.3 Bezugnahme auf Aufzeichnungen

Die Erhebung des Istzustandes und der Ist-Soll-Vergleich sollten zunächst in Bezug auf jene Aufzeichnungen erfolgen, die nach den landes- und gemeinderechtlichen Vorschriften für Zwecke der Getränkesteuer für den jeweils zu beurteilenden Zeitraum tatsächlich geführt wurden bzw. hätten geführt werden müssen. In weiterer Folge wäre zu prüfen, ob die Getränkesteueraufzeichnungen, soweit sie aufbewahrt wurden, für jeden einzelnen Umsatz eine Unterscheidung nach „Dienstleistung“ oder „Lieferung“ zulassen.

3.7.4 Aufzeichnungsverpflichtungen

Ist dies nicht der Fall, wäre festzustellen, ob der Abgabepflichtige für den zu beurteilenden Zeitraum nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet war, da bei Vollkaufleuten bzgl. der Führung von Büchern und Aufzeichnungen und dem dazugehörigen Belegwesen, was die Qualität und Aussagefähigkeit anlangt, ein höherer Maßstab anzulegen ist als etwa bei einem „Minderkaufmann“ (z. B. Kleingastwirt), für den gemäß § 4 Abs. 1 HGB die Vorschriften über die Rechnungslegung nicht gelten, oder bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Denn wie vorstehend ausgeführt (siehe Seite 39 ff.), müssen sich bei Vollkaufleuten die Geschäftsvorfälle gemäß § 189 Abs. 1 letzter Satz HGB in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Weiters haben gemäß § 212 Abs. 1 HGB Vollkaufleute ihre Handelsbücher, empfangenen Handelsbriefe, Abschriften der abgesendeten Handelsbriefe und Belege für Buchungen in den von ihnen gemäß § 189 Abs. 1 HGB zu führenden Büchern (Buchungsbelege) sieben Jahre lang geordnet aufzubewahren; darüber hinaus noch so lange, als sie für ein anhängiges gerichtliches oder behördliches Verfahren, in dem die Vollkaufleute Parteistellung haben, von Bedeutung sind. Zu diesen behördlichen Verfahren zählen auch abgaben-

behördliche Verfahren. Die Frist läuft gemäß § 212 Abs. 2 HGB vom Schluss des Kalenderjahres an, für das die letzte Eintragung in das Handelsbuch vorgenommen oder der Handelsbrief empfangen oder abgesendet worden ist.

Wurden die Bestimmungen des § 189 Abs. 1 letzter Satz und des § 212 Abs. 1 und 2 HGB eingehalten, wäre zu prüfen, ob diese Unterlagen für jeden einzelnen Umsatz eine Unterscheidung nach „Dienstleistung“ oder „Lieferung“ zulassen.

Trifft dies nicht oder nicht auf alle Geschäftsvorfälle zu, wäre zu prüfen, ob das Nichtzutreffen sich auf jene Bargeschäfte bezieht, bei denen, wie vorstehend ausgeführt (siehe Seite 39 ff.), die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch von Vollkaufleuten die Einzelaufzeichnung der Kasseneingänge nur im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäfts Zumutbaren verlangen.

Ist dies der Fall, wäre festzustellen, wie die Kasseneinnahmen in dem jeweils zu beurteilenden Zeitraum aufgezeichnet wurden und ob die angefallenen Registrierkassenkontrollstreifen, Kassenzettel, Bons und dergleichen aufbewahrt wurden. Soweit diese Belege vorhanden sind, wäre festzustellen, wie sich die Geschäftsvorfälle auf diesen Belegen darstellen, insbesondere, welche Daten darauf aufscheinen und ob sich daraus für die Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ etwas gewinnen lässt, insbesondere, ob diese Daten auf die vorstehend angeführten und von der EuGH- und VwGH-Rechtsprechung aufgezeigten Merkmale von wesentlicher Bedeutung (siehe Seite 48), und wenn ja, auf welche hinweisen.

3.7.5 Rechnungslegungspflicht

Kann das Rechnungs- und Belegwesen keine oder keine ausreichenden Anhaltspunkte für eine Unterscheidung jedes einzelnen Umsatzes nach „Dienstleistung“ oder „Lieferung“ zur Verfügung stellen, wäre festzustellen, ob für den jeweils zu beurteilenden Zeitraum Rechnungen gemäß § 11 UStG 1994 auszustellen waren und auch ausgestellt wurden oder freiwillig ausgestellt wurden. Soweit der vorstehend aufgezeigten Vorschrift des § 11 Abs. 2 dritter Unterabsatz UStG 1994 (siehe Seite 45) zur Anfertigung von Durchschriften bzw. Abschriften entsprochen wurde und diese noch vorhanden sind (es gilt eine 7-jährige Aufbewahrungsfrist), wäre festzustellen, wie sich die Geschäftsvorfälle auf diesen Unterlagen darstellen, insbesondere, welche Daten darauf aufscheinen und ob sich daraus für die Unterscheidung zwischen einer „Dienstleistung“ und einer „Lieferung“ etwas gewinnen lässt, insbesondere, ob diese Daten auf die vorstehend angeführten und von der EuGH- und VwGH-Rechtsprechung aufgezeigten Merkmale von wesentlicher Bedeutung (siehe Seite 48), und wenn ja, auf welche, hinweisen.

3.7.6 Typisierende Betrachtungsweise

Liegen auch keine Rechnungsdurchschriften (Rechnungsabschriften) vor oder lassen diese eine Unterscheidung jedes einzelnen Umsatzes nach „Dienstleistung“ oder „Lieferung“ nicht zu, wäre im Hinblick auf die dann schwierige Beweislage – gleichsam als „Ultima ratio“ – zunächst nach der vorstehend aufgezeigten „typisierenden Betrachtungsweise“ (siehe Seite 19 und 53) vorzu-

gehen. Zu diesem Zweck wäre zuerst festzustellen, welche alkoholischen Getränke art- und mengenmäßig in dem zu beurteilenden Zeitraum verkauft wurden, was anhand des Wareneinsatzes feststellbar sein müsste. In einem zweiten Durchgang wären jene alkoholischen Getränke, die für einen Verkauf über die Gasse typischerweise nicht in Betracht kommen und daher nur im gastronomischen Betrieb konsumiert und damit folglich nur im Rahmen einer „Dienstleistung“ abgegeben worden sein können, gesondert zu erfassen. Dazu zählen z. B. Fassbier, offene Weine, Champagner, Sekt, Cognac, Likör und Schnäpse, um nur einige wesentliche zu nennen, da diese alkoholischen Getränke typischerweise nur in eigens dafür bestimmten Gläsern abgegeben (serviert) werden und daher nicht anzunehmen ist, dass sie in diesen Gläsern über die Gasse zum Mitnehmen verkauft wurden.

Sollte der Abgabepflichtige dessen ungeachtet behaupten, dass auch solche alkoholischen Getränke über die Gasse zum Mitnehmen verkauft wurden, hätte er, wie vorstehend zur „typisierenden Betrachtungsweise“ aufgezeigt (siehe Seite 19 und 53), den Gegenbeweis anzutreten.

3.7.7 Gassenverkauf

Sollte der Abgabepflichtige bzgl. Flaschenbier (Dosenbier) und Flaschenweinen geltend machen, dass diese alkoholischen Getränke auch über die Gasse zum Mitnehmen verkauft wurden, wären seine für diese alkoholischen Getränke im zu beurteilenden Zeitraum verlangten Preise mit jenen zu vergleichen, die in diesem Zeitraum für diese alkoholischen Getränke in einem normalen Lebensmittelgeschäft oder Supermarkt zu bezahlen waren.

Sollten sich die damals verlangten Preise nicht mehr feststellen lassen, wäre in Anwendung des vorstehend aufgezeigten „Anscheinsbeweises (prima-facie-Beweises)“ (siehe Seite 20 und 53) das derzeit bestehende Preisverhältnis zwischen den vom Abgabepflichtigen für diese alkoholischen Getränke verlangten Preisen und den dafür in einem normalen Lebensmittelgeschäft oder Supermarkt zu bezahlenden Preisen zu ermitteln und so von der Gegenwart auf die Vergangenheit zu schließen.

Sollten sich dabei größere Preisdifferenzen feststellen lassen, was insbesondere bei gastronomischen Betrieben der gehobenen Kategorien (z. B. Restaurants, Hotels, Kaffeehäuser, Diskotheken, Bars und Espressos) der Fall sein wird, kann davon ausgegangen werden, dass auch diese alkoholischen Getränke nicht über die Gasse zum Mitnehmen verkauft wurden, sondern im gastronomischen Betrieb konsumiert und damit folglich im Rahmen einer „Dienstleistung“ abgegeben wurden. Denn es ist nicht anzunehmen – und es würde auch dem Konsumverhalten der meisten Kunden widersprechen –, dass Kunden Flaschenbier, Dosenbier und Flaschenweine in gastronomischen Betrieben zu erhöhten Preisen zum Mitnehmen über die Gasse einkaufen, wenn sie diese alkoholischen Getränke weitaus preisgünstiger in einem Lebensmittelgeschäft oder in einem Supermarkt erwerben können.

Sollte der Abgabepflichtige dennoch behaupten, dass auch solche alkoholischen Getränke über die Gasse zum Mitnehmen verkauft wurden, hätte er, wie vorstehend zum „Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis)“ aufgezeigt (siehe Seite 20 und 53), den Gegenbeweis anzutreten.

Bei einfachen gastronomischen Betrieben (z. B. Gasthäuser, Schihütten, Wanderhütten, Heurigen, Gaststätten in Freibädern, Würstelständen, Kiosken auf Sportanlagen) mit nicht so starken Preisunterschieden im Vergleich zu normalen Lebensmittelgeschäften und Supermärkten wäre, wenn auch derzeit Verkäufe von Flaschenbier, Dosenbier und Flaschenweinen über die Gasse (Liegewiese) zum Mitnehmen festzustellen sind, der Anteil der Gassenverkäufe aufgrund der derzeitigen Verhältnisse zu schätzen und dieser Prozentsatz auf den in der Vergangenheit liegenden Beurteilungszeitraum anzuwenden.

3.8 PRAXISORIENTIERTE VORGANGSWEISE

Obwohl die Abgabenbehörde sicherlich auch bei der Frage der Prüfung, ob eine „Dienstleistung“ oder „Lieferung“ vorgelegen ist, von einer amtswegigen Ermittlungstätigkeit auszugehen haben wird und nicht die Beweislast dem Steuerpflichtigen auferlegen wird können, hat sich schon in den vorstehenden rechtlichen Ausführungen gezeigt, dass die Grenzen der Amtswegigkeit an den Kriterien der Erforderlichkeit, Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit zu messen sind. Wenn auch die Erforderlichkeit dieser Prüfung zwischen „Dienstleistung“ und „Lieferung“ rechtlich bedeutsam ist, wird doch die Frage der Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit für die Abgabenbehörde eine entscheidende Rolle spielen. Gerade unter diesem Gesichtspunkt wird als Beweismaßstab nicht die Überzeugung, sondern die größtmögliche Wahrscheinlichkeit rechtlich relevant sein.

Obwohl Vollkaufleute grundsätzlich eine Aufzeichnungspflicht nach dem Einkommensteuerrecht, Umsatzsteuerrecht und auch nach der Bundesabgabenordnung sowie nach den Getränkesteuerrichtsnormen trifft, werden diese Aufzeichnungen oftmals

- teils formalrechtlich so ausgestattet sein, dass sie für die Unterscheidung der Getränkeabgabe als „Dienstleistung“ oder „Lieferung“ nicht herangezogen werden können;
- teils in der Form geführt sein, dass sie kein ausreichendes Material für die Beurteilung einer Getränkeabgabe als „Dienstleistung“ oder „Lieferung“ hergeben.

Selbst bei Vorliegen von Einzelaufzeichnungen wird die Abgabenbehörde bei der Beurteilung einer Lieferung oder Dienstleistung an ihre Grenzen stoßen, weil der jeweils einzelne Umsatz im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes offensichtlich nach dem Umfang und der Intensität sowie Wertigkeit einer Warenlieferung oder Dienstleistung zu überprüfen ist. Konkret wäre es erforderlich, wenn hier bei einer Einzelaufzeichnung ein bestimmter Entgeltspreis eines Alkoholproduktes im Kassenbon aufscheint und unter Bedachtnahme auf den Umfang der Getränkeabgabe zu prüfen ist, ob der Warenwert oder der Sach- bzw. Personaleinsatz im Rahmen der Bedienung überwiegt. Dies bei allen Produkten festzustellen, würde sicherlich die Grenzen der Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Abgabenbehörde bei weitem überschreiten, weil hier die Abgabenbehörde jeden einzelnen Umsatz im Rahmen der Buchhaltung anhand Personal-, Sach- und Wareneinsatz zu überprüfen hätte.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung quasi bereits angedeutet hat, dass bei einer entsprechenden Gewerbeberechtigung und Betriebsführung die Abgabenbehörde bei der Getränkeabgabe von einer Dienstleistung ausgehen könnte, verbleibt der Abgabenbehörde die Möglichkeit zu prüfen:

- Vorliegen einer Gewerbeberechtigung für den Ausschank von alkoholischen Getränken in unverschlossenen Gefäßen;
- Entrichtung von Kommunalsteuer für den jeweiligen Personaleinsatz;
- allenfalls Gedächtnisprotokolle mit Prüfern anzufertigen, welche die Betriebsstätte früher kontrolliert hatten (z. B. Getränkesteuerprüfer, Umsatzsteuerprüfer, Kontrolleure des Markt- oder Gesundheitsamtes);
- die Betriebsstätten nach ihrer Betriebsthematik einzuschätzen;
- den Getränkeumsatz, insbesondere jenen der alkoholischen Getränke, festzustellen, und im Rahmen einer freien Beweiswürdigung schließlich zu einer rechtlichen Beurteilung zu gelangen, ob die „Dienstleistungen“ im konkreten Verfahren überwiegen.

Die dermaßen dargestellte, vereinfachte rechtliche Prüfung kann von den Abgabenbehörden erstinstanzlich durchaus angewandt werden, doch wird vor allem bei entsprechenden Beweisanträgen im Rahmen von Rechtsmittelverfahren im Sinne obiger Rechtsausführungen vorzugehen sein, damit eine abgabenrechtliche Entscheidung auch einer Überprüfung durch das Höchstgericht standhält.

RÜCKERSTATTUNGS- ANTRÄGE UND NULLFESTSETZUNGEN

4.1 RÜCKERSTATTUNGSANTRÄGE

4.1.1 Gemeinschaftsrecht

Schon im Tenor seines Urteils vom 14.1.1997, Rs C-192/95 bis C-218/95, *Société Comateb u. a.*, ABl. EG Nr. C 74/3 von 8.3.1997, hat der EuGH festgestellt, dass ein Mitgliedstaat einem Abgabepflichtigen die Erstattung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe nur verweigern kann, wenn die gesamte Abgabenlast nachweislich von einem anderen getragen worden ist und die Erstattung den Abgabepflichtigen ungerechtfertigt bereichern würde. Es ist Sache der nationalen Gerichte, im Licht der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen, ob diese Voraussetzungen vorliegen.

Aus diesem Urteils-Tenor kann folglich der Umkehrschluss gezogen werden, dass einer Verweigerung der Erstattung einer in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgabe – jedenfalls aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts – nichts im Wege steht.

Mit Urteil vom 9.3.2000, Rs C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein in Wien und Wein & Co HandelsgesmbH in Oö.*, über das Vorabentscheidungsersuchen des VfGH vom 18.12.1997, Zl. 97/16/0221, hat der EuGH u. a. ausgesprochen, dass Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG der Beibehaltung einer auf alkoholische Getränke erhobenen Abgabe wie die der Anlassfälle (Getränkesteuervorschreibung nach dem Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetz bzw. dem Wiener Getränkesteuergesetz und der Wiener Getränkesteuerverordnung) entgegenstehe, verneinte aber einen Widerspruch zu Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG. Zur zeitlichen Wirksamkeit seines Urteils führte der EuGH aus, dass sich niemand auf Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie berufen könne, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die strittigen Steuern 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 (siehe ABl. EG Nr. C-149/1 vom 27.5.2000 und VfGH vom 29.11.2000, B 1735/00, ÖStZB. 2001/1,2/3).

4.1.2 Rechtsbehelf

In dem VfGH-Erkenntnis vom 19.6.2000, Zl. 2000/16/0296, ÖStZB. 2000/22/585, wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass der EuGH nicht nur demjenigen das Recht einräumt, sich auf Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG zu berufen, der vor dem Zeitpunkt der Erlassung seines Urteils „Klage erhoben“ (d. h. den Anspruch vor einem der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts erhoben) hat, sondern auch demjenigen, der vor diesem Zeitpunkt „einen entsprechenden Rechtsbehelf“ eingelegt hat. Der Begriff „Rechtsbehelf“ findet im Gemeinschaftsrecht (betreffend verwaltungsbehördliche Verfahren) z. B. im Artikel 243 Zollkodex, insbesondere aber in verschiedenen Urteilen des EuGH Verwendung. Der EuGH bringt dabei zum Ausdruck, dass er darunter versteht, dass seitens der betroffenen Parteien „rechtzeitig Schritte zur Wahrung ihrer Rechte unternommen werden“. Der Begriff „Rechtsbehelf“ ist daher im Sinne des zu gewährenden Rechtsschutzes möglichst weit zu verstehen. So wird dieser Begriff auch in der allgemeinen Verwaltungsrechtslehre verwendet, und zwar als jedes prozessuale Mittel zur Verwirklichung eines Rechtes. So ist insbesondere eine Berichtigung

bzw. ein Rückzahlungsantrag ein solcher Rechtsbehelf (vgl. VwGH vom 28.9.2000, ZI. 2000/16/0338, ÖStZB. 2001/4/64, vom 17.5.2001, ZI. 2000/16/0704, ÖStZB. 2002/14/503, und vom 28.6.2001, ZI. 2001/16/0059, ÖStZB. 2002/11/315). Ein bedingter Rückzahlungsantrag ist jedoch unzulässig (vgl. VwGH vom 28.6.2001, ZI. 2001/16/0059, ÖStZB. 2002/11/315). Eine Untätigkeit des Abgabenschuldners bezüglich der Abgabentrichtung kann nicht als Rechtsbehelf gewertet werden (vgl. VwGH vom 21.1.2004, ZI. 2003/16/0113).

Mit Erkenntnis vom 30.3.2000, ZI. 2000/16/0117, ÖStZB. 2000/18/482, hat der VwGH ausgesprochen, dass dann, wenn die Abgabenbehörde auch für Zeiträume, die nach dem Beitritt Österreich zu den Europäischen Gemeinschaften liegen, Getränkesteuer für alkoholische Getränke auf der Basis von Vorschriften vorgeschrieben hat, die durch entgegenstehendes Gemeinschaftsrecht verdrängt waren, ihrem Bescheid die Rechtswidrigkeit des Inhaltes anhaftet.

Für den innerstaatlichen Rechtsbereich hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung angenommen, dass es für den von ihm anzuwendenden Prüfungsmaßstab unbeachtlich ist, wenn der Gesetzgeber das von der Behörde angewendete Gesetz nach Erlassung des Bescheides, aber vor der Entscheidung des VwGH, rückwirkend ändert. Der VwGH prüft den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit aufgrund der Gesetzeslage, die bei Erlassung des Bescheides bestand; Änderungen der Rechtslage nach Erlassung des angefochtenen Bescheides – selbst wenn sie auf die Zeit vor der Erlassung des Bescheides zurückwirken sollten – sind bei seiner Entscheidung nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 30.3.2000, ZI. 2000/16/0116, ÖStZB. 2000/18/481, und vom 19.6.2000, ZI. 2000/16/0296, ÖStZB. 2000/22/585).

4.1.3 Nationale Rechtsnormen

Um das aus dem EuGH-Urteil vom 9.3.2000, Rs C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein in Wien und Wein & Co HandelsgesmbH in Oö, resultierende Rückforderungspotenzial einzuschränken, haben knapp vor Verkündung dieses EuGH-Urteils die österreichischen Bundesländer im Hinblick auf die erwartete Aufhebung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke Bestimmungen in ihre Landesabgabenordnungen eingefügt, und zwar

Salzburg	am 14.12.1999,	LGBl. Nr. 112/1999, § 182a,
Tirol	am 11.1.2000,	LGBl. Nr. 1/2000, § 187a,
Burgenland	am 18.1.2000,	LGBl. Nr. 6/2000, § 187a,
Niederösterreich	am 31.1.2000,	LGBl. Nr. 3400-7, § 186a,
Steiermark	am 29.2.2000,	LGBl. Nr. 13/2000, § 186,
Vorarlberg	am 29.2.2000,	LGBl. Nr. 9/2000, § 106a,
Wien	am 2.3.2000,	LGBl. Nr. 9/2000, § 185,
Oberösterreich	am 8.3.2000,	LGBl. Nr. 19/2000, § 186a,
Kärnten	am 12.7.2000,	LGBl. Nr. 54/2000, § 188a,

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.

4.1.4 Rückzahlungssperren – Rechtsprechung

Mit diesen landesgesetzlichen Rückzahlungssperren und Bereicherungsverboten setzt sich das VwGH-Erkenntnis vom 4.12.2003, Zl. 2003/16/0148, ÖStZB. 2004/6/172, betreffend die Rückzahlung von Wiener Getränkesteuer auf alkoholische Getränke auseinander, wobei auf das EuGH-Urteil vom 2.10.2003, Rs C-147/01, Weber´s Wine World HandelsgesmbH und andere, ÖStZB. 2004/4/101, Bezug genommen wird.

Unter Randnummer 86 dieses EuGH-Urteils ist ausgeführt, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass der nationale Gesetzgeber nicht nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofes, demzufolge bestimmte Rechtsvorschriften mit dem EG-Vertrag unvereinbar sind, eine Verfahrensregel erlassen kann, die speziell die Möglichkeiten einschränkt, auf Erstattung der Abgaben zu klagen, die aufgrund dieser Rechtsvorschriften zu Unrecht erhoben worden sind.

Aus Randnummer 86 kann daher der Umkehrschluss gezogen werden, dass einer Einschränkung der Erstattungsmöglichkeiten jedenfalls aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts dann nichts im Wege stehen kann, wenn die nationalen Rechtsvorschriften mit dem EG-Vertrag vereinbar sind und die Abgaben, deren Erstattung begehrt wird, gemeinschaftsrechtlich zu Recht erhoben worden sind.

Unter Randnummer 92 ist weiters ausgeführt, dass der Erlass einer Regelung durch einen Mitgliedstaat, durch die der Anspruch auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge rückwirkend beschränkt wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nachdem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, im Ergebnis nur dann gegen Gemeinschaftsrecht, nämlich gegen Art. 10 EG-Vertrag verstößt, wenn diese Regelung spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen. Folglich stellt die Rückwirkung einer solchen Maßnahme an sich keinen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht dar, sofern die Maßnahme nicht spezifisch die Abgabe betrifft, die Gegenstand eines Urteils des Gerichtshofes gewesen ist.

Unter Randnummer 93 ist weiters ausgeführt, dass der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden hat, dass dem Einzelnen das Recht auf Erstattung von Abgaben zusteht, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben hat. Dieses Recht ist eine Folge und eine Ergänzung der Rechte, die dem Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Der betreffende Mitgliedstaat ist also grundsätzlich verpflichtet, gemeinschaftsrechtswidrig erhobene Abgaben zu erstatten.

Zur Randnummer 93 kann daher angemerkt werden, dass das Recht auf Erstattung einer Abgabe folglich dann nicht Ausfluss des Gemeinschaftsrechts sein kann, wenn die Abgabe nicht unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurde.

Unter Randnummer 94 ist weiters ausgeführt, dass es von der Verpflichtung zur Erstattung nach der Rechtsprechung nur eine einzige Ausnahme gibt. 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 Abgabepflich-

tigen 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.

Unter Randnummer 95 ist weiters ausgeführt, dass die Ausnahme, da es sich um die Beschränkung eines aus der Gemeinschaftsrechtsordnung abgeleiteten subjektiven Rechts handelt, eng auszulegen ist.

Unter Randnummer 103 ist weiters ausgeführt, dass nach ständiger Rechtsprechung in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben die Ausgestaltung der für solche Erstattungsanträge geltenden Verfahren Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Staaten ist, sofern diese Verfahren nicht weniger günstig gestaltet sind als bei entsprechenden Situationen, die nur innerstaatliches Recht betreffen (Äquivalenzprinzip), und sie die Ausübung der von der Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip).

Unter Randnummer 104 ist weiters ausgeführt, dass das Äquivalenzprinzip den Mitgliedstaaten verbietet, die Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe weniger günstig zu gestalten als für solche, die ausschließlich innerstaatliches Recht betreffen.

Zur Randnummer 104 kann daher angemerkt werden, dass das Äquivalenzprinzip folglich dann nicht zur Anwendung kommen kann, wenn sich Erstattungsanträge nicht auf das Gemeinschaftsrecht stützen können, weil die Abgaben, deren Erstattung begehrt wird, nicht gemeinschaftsrechtswidrig erhoben wurden.

Unter Randnummer 109 ist zur Beachtung des Effektivitätsprinzips weiters ausgeführt, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der eine zu Unrecht erhobene Abgabe entrichtet hat, grundsätzlich Anspruch auf deren Erstattung hat und die Abgabenbehörde die Erstattung einer solchen Abgabe nur dann verweigern darf, wenn die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung bei diesem Wirtschaftsteilnehmer führen würde.

Zur Randnummer 109 kann daher angemerkt werden, dass ein gemeinschaftsrechtlicher Erstattungsanspruch folglich dann nicht gegeben sein kann, wenn die Abgabe gemeinschaftsrechtskonform erhoben worden ist, und dass in einem solchen Fall der Frage nach einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen, gleichgültig, ob die Abgabe von einem anderen getragen wurde oder nicht, keine erstattungsrechtliche Bedeutung zukommen kann.

Zusammenfassend kann sohin zum VwGH-Erkenntnis vom 4.12.2003, ZI. 2003/16/0148, ÖStZB. 2004/6/172, in Verbindung mit dem EuGH-Urteil vom 2.10.2003, Rs C-147/01, Weber's Wine World HandelsgesmbH und andere, festgehalten werden, dass ein Antrag auf Erstattung von Getränkesteuer für alkoholische Getränke jedenfalls dann nicht auf das Gemeinschaftsrecht gestützt werden kann, wenn die Getränkesteuer in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht erhoben worden ist. Dies trifft nach dem VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2006, ZI. 2005/16/0217, in

Verbindung mit dem EuGH-Urteil vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Hermann, zu, wenn die Getränkesteuer für Umsätze von alkoholischen Getränken erhoben worden ist, die gemeinschaftsrechtlich als „Dienstleistungen“ einzustufen sind. Diesbezügliche Erstattungsanträge, die sich nur auf das Gemeinschaftsrecht berufen, werden folglich von den Abgabenbehörden als unbegründet abzuweisen sein.

4.1.5 Rückzahlungssperren – Inhalt

Erste innerstaatliche Voraussetzung der Rückzahlungssperren wiederum ist

- in Wien und in der Steiermark bloß allein das Bestehen eines Guthabens,
- in Kärnten, Niederösterreich, Salzburg und Vorarlberg das Vorliegen eines rechtswidrigen Abgabengesetzes,
- im Burgenland und in 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.

Zweite innerstaatliche Voraussetzung der landesgesetzlichen Rückzahlungssperren ist, dass

- die Abgabe, deren Rückzahlung begehrt wird, „auf andere überwältzt“ wurde (in Tirol), oder
- „wirtschaftlich von anderen getragen“ wurde (in den übrigen Bundesländern, wobei im Ergebnis ein relevanter Unterschied zur Tiroler Rechtslage nicht besteht).

Die landesgesetzlichen 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 (vgl. VwGH vom 4.12.2003, ZI. 2003/16/0148, ÖstZB. 2004/6/172).

Wie sich aber nunmehr aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 27.4.2006, ZI. 2005/16/0217, herausgestellt hat, wurde die Getränkesteuer für Umsätze von alkoholischen Getränken im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit, die gemeinschaftsrechtlich als „Dienstleistung“ einzustufen ist, in der Vergangenheit gar nicht zu Unrecht erhoben, sondern es erfolgte deren Erhebung sehr wohl in Übereinstimmung mit Art. 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuer-Richtlinie 92/12/EWG, sodass dieser wesentliche Umstand bei der Anwendung der landesgesetzlichen Rückzahlungssperren entsprechend zu berücksichtigen sein wird.

4.2 NULLFESTSETZUNGEN

Da die Verwaltung und die Höchstgerichte in Österreich von dem Begriffsverständnis ausgegangen sind, dass „Restaurationsumsätze“, also Umsätze durch Abgabe von Getränken und Speisen in „Restaurants“, nach der damals in Österreich (wie auch in Deutschland) herrschenden Auffassung im österreichischen Rechtsbereich „Lieferungen“ waren und dieses Begriffsverständnis auch nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union bei der Vollziehung der Umsatz- und Getränkesteuer aufrecht-erhalten haben (vgl. VwGH vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217), haben viele Gemeinden in Fehlinterpretation des EuGH-Urteils vom 9.3.2000, Rs C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein in Wien und Wein & Co HandelsgesmbH in Oö, die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke, die im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit abgegeben worden sind, mit Null festgesetzt.

Die Rechtsgrundlage hierfür war unterschiedlich, je nachdem, ob

- die Getränkesteuer vom Abgabepflichtigen nur selbst berechnet und entrichtet worden war oder
- die Getränkesteuer durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung als festgesetzt galt oder
- die Abgabenbehörde als Folge einer Aufhebung oder Änderung der bisherigen Getränkesteuervorschreibung eine Neufestsetzung vorgenommen hat.

4.2.1 Nicht rechtskräftige Nullfestsetzungen

Diese Nullfestsetzungen erweisen sich nunmehr im Lichte des Frankfurter EuGH-Urteils vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Hermann, und des darauf aufbauenden VwGH-Erkenntnisses vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217, rückblickend betrachtet als rechtswidrig, soweit sie Umsätze von alkoholischen Getränken betreffen, die gemeinschaftsrechtlich als „Dienstleistungen“ einzustufen sind.

Soweit die Getränkesteuerverfahren betreffend solcher Nullfestsetzungen noch offen sind, gibt es entsprechend dem jeweiligen Stand des Abgabensverfahrens durchaus noch rechtliche Korrekturmöglichkeiten nach der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung.

Nach den Rechtsnormen aller Landesabgabenordnungen steht es den Rechtsmittelbehörden grundsätzlich frei, ihre Rechtsauffassung an die Stelle jener der Erstinstanz zu setzen, weshalb sie die Nullfestsetzung aufheben und durch die Abgabensfestsetzung der Getränkesteuer für alkoholische Getränke ersetzen können.

4.2.2 Rechtskräftige Nullfestsetzungen

Soweit solche Nullfestsetzungen aber bereits rechtskräftig geworden sind, ist die Rechtslage nicht unkompliziert.

4.2.2.1 Rechtsmittelinhalt

Inwieweit eine Nullfestsetzung tatsächlich bekämpft wird, muss aus der Rechtsmittelschrift, insbesondere aus dem Rechtsmittelantrag, ersehen werden. Sofern der gesamte Abgabenbescheid bekämpft wird und lediglich in den Rechtsmittelausführungen Argumente gegen die Verweigerung der Rückzahlung vorgebracht werden, wäre es durchaus denkbar, von einer „Bekämpfung“ der Nullfestsetzung auszugehen. Sofern allerdings ausdrücklich nur die Verweigerung der Rückzahlung bekämpft wird oder im Rahmen eines spezifischen Antrages die Aufhebung der Verweigerung der Rückzahlung begehrt wird, wäre von einer Rechtskraft der Nullfestsetzung auszugehen.

4.2.2.2 Rechtskräftige Verweigerung der Gutschrift

Sofern die landesgesetzlichen Rückzahlungssperren vorsehen, dass (gleichzeitig) auszusprechen ist, in welchem Umfang die Abgabe nicht gutzuschreiben oder nicht zurückzuzahlen ist, was auf die Landesabgabenordnungen für Burgenland, Kärnten, Niederösterreich, Oberösterreich, Salzburg und Vorarlberg zutrifft und davon auch Gebrauch gemacht worden ist, ist (vermutlich) auch dieser Ausspruch in Rechtskraft erwachsen, womit eine Erstattung, Rückzahlung oder Kompensation der Getränkesteuer nach der jeweils maßgebenden Landesabgabenordnung insoweit nicht möglich wäre. Wenn also die Abgabenbehörde zwar eine Nullfestsetzung vorgenommen, jedoch gleichzeitig bescheidmäßig ausgesprochen hat, inwieweit die Abgabe nicht gutzuschreiben und/oder nicht zurückzuzahlen ist und es ist dieser Spruchpunkt in Rechtskraft erwachsen, wäre schon verfahrensrechtlich eine Rückzahlung nicht möglich.

4.2.2.3 Nachholung der Gutschriftverweigerung (Rückzahlungsverweigerung)

Sollte in einem Burgenländischen, Kärntner, Niederösterreichischen, Oberösterreichischen, Salzburger oder Vorarlberger Getränkesteuerverfahren ein solcher Ausspruch bisher nicht erfolgt sein, stellt sich die Frage, ob er nachgeholt werden kann und wie die entsprechende landesgesetzliche Rückzahlungssperre weiter zu administrieren sein wird, da sie voraussetzt, dass die Getränkesteuervorschreibung gegen gemeinschaftsrechtliche (im Burgenland und in Oberösterreich) oder innerstaatliche (im Burgenland und in Oberösterreich) Vorschriften verstoßen hat bzw. aufgrund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes erfolgte (in Kärnten, Niederösterreich, Salzburg und Vorarlberg), was nach dem VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2006, Zl. 2005/16/0217, auf Umsätze von alkoholischen Getränken, die gemeinschaftsrechtlich als „Dienstleistungen“ einzustufen sind, aber nicht zutrifft.

Verfahrensrechtlich ist in diesem Zusammenhang auf das VwGH-Erkenntnis vom 18.5.2006, Zl. 2005/16/0208, betreffend einen oberösterreichischen Getränkesteuerfall hinzuweisen, wobei das Höchstgericht offensichtlich von einer rechtskräftigen Nullfestsetzung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke für die Jahre 1996 bis 1999 ausging. Nach Ansicht des VwGH bleibt als Folge der rechtskräftigen Nullfestsetzung § 186a Abs. 1 Oö. LAO 1996 für diese Abgabenzeiträume maßgebend. Die in Rechtskraft erwachsene Festsetzung ist für die Behörde bei der noch ausstehenden Entscheidung über die Rückzahlung bindend.

Das VwGH-Erkenntnis vom 18.5.2006, Zl. 2005/16/0208, lässt sohin den Schluss zu, dass, wenn die Landesabgabenordnungen Rückzahlungssperren (im gegenständlichen Beschwerdefall § 186a

Abs. 1 Oö. LAO 1996) vorsehen, aufgrund derer (gleichzeitig) auszusprechen ist, 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, und wo dies bisher unterblieben ist, ein solcher Ausspruch bescheidmäßig nachgeholt werden kann.

In Fällen, in denen eine Nullfestsetzung zwar bereits in Rechtskraft erwachsen, der in der Landesabgabenordnung vorgesehene Ausspruch des Inhaltes, in welchem Umfang die Getränkesteuer nicht gutzuschreiben und/oder nicht zurückzuzahlen ist, aber bisher noch nicht erfolgt ist, wäre daher zuerst dieser Ausspruch mittels eines gesondert zu erlassenden Bescheides von der Abgabenbehörde erster Instanz nachzuholen, wobei in der Bescheidbegründung, um den Konnex zur Nullfestsetzung herzustellen, auf den Nullfestsetzungsbescheid Bezug zu nehmen wäre. Erst nach wirksamer Zustellung dieses gesonderten Bescheides wäre dann über den Rückzahlungsantrag unter Hinweis auf diesen gesondert ergangenen Bescheid in dem dort ausgesprochenen Umfang abschlägig zu entscheiden.

Auch wäre, da sich nunmehr gezeigt hat, inwieweit die Getränkesteuer gemeinschaftsrechtlich nicht rechtsgrundlos erhoben worden ist, zu bedenken, dass es, wo dies rechtlich möglich ist, ein Anliegen der VfGH-Rechtsprechung ist, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen, um ein gleichheitswidriges Ergebnis zu vermeiden (vgl. VfGH vom 6.12.1990, B 783/89, ÖStZB. 1992/7/186, und vom 30.9.1997, B 2/96, ÖStZB. 1998/10/273, beide Erkenntnisse im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens).

Auch die VwGH-Rechtsprechung ist von dem Ziel geleitet, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen, und räumt daher, wo dies rechtlich möglich ist, im Interesse der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit ein (vgl. VwGH vom 30.5.1994, ZI. 93/16/0096, ÖStZB. 1995/9/277, vom 22.3.2000, ZI. 99/13/0253, ÖStZB. 2001/8/176, und vom 30.1.2001, ZI. 99/14/0067, ÖStZB. 2002/6/127, alle Erkenntnisse im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens).

Die Besteuerung der entgeltlichen Abgabe von alkoholischen Getränken in Dienstleistungsbetrieben hat weder gegen gemeinschaftsrechtliche noch gegen nationalrechtliche Normen verstoßen, sodass die erste rechtliche Voraussetzung (siehe Seite 67) für eine Gutschreibung sowie Rückzahlung – trotz unrechtmäßiger Nullfestsetzung – schon allein aus diesem Grunde nicht vorliegt. Aufgrund der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist daher von einer materiell-rechtlichen Rechtmäßigkeit der Getränkesteuer auszugehen und dieser Umstand auch verfahrensrechtlich zu berücksichtigen.

Ist ein Ausspruch des Inhaltes, in welchem Umfang die Abgabe nicht gutzuschreiben oder nicht zurückzuzahlen ist, wie nach den Landesabgabenordnungen für Steiermark, Tirol und Wien, rechtlich gar nicht möglich, müssten diese Abgabenbehörden nachweisen, inwieweit die Getränkesteuer wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde (in der Steiermark und in Wien) bzw. auf andere überwält wurde (in Tirol) und darüber in der Erledigung über einen Rückzahlungsantrag bescheidmäßig absprechen, da es sich hierbei um die Feststellung

einer abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsache im Sinne der mit § 92 Abs. 1 lit. b BAO vergleichbaren Bestimmung der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung handelt, um die durch die Nullfestsetzung entstandene Gutschrift (Guthaben) gebarungsmäßig nicht verrechnen zu müssen.

Die Rechtsnormen der Rückzahlungssperre bzw. Bereicherungsregelung in Bezug auf eine Getränkesteuer für alkoholische Getränke sollten deshalb modifiziert angewendet werden, weil diese Rechtsnormen nicht unter dem Gesichtspunkt einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe, sondern einer nach nationalem Recht – im Hinblick auf die jüngste Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.4.2006, ZI. 2005/16/0217 – zu Unrecht mit Null festgesetzten Abgabe und damit nach nationalem Recht zu interpretieren sind. Die landesgesetzlichen Rückzahlungssperren bzw. Bereicherungsregelungen sollten daher nicht nach den strengen Kriterien der EuGH-Rechtsprechung bei gemeinschaftsrechtswidrigen Abgaben ausgelegt werden. Es sollte daher in den meisten Fällen ausreichen, dass die Abgabenbehörde im Rahmen eines Indizienbeweises nachweist, dass die Getränkesteuer auf die Konsumenten überwältzt wurde. Für einen derartigen Nachweis sollten die Hinweise auf Bruttopreise, welche Steuern wie Umsatz- und Getränkesteuer beinhalten, und auf eingereichte Abgabenerklärungen mit den dort enthaltenen Schlüsselzahlen ausreichen. Sollte der Steuerpflichtige die Behauptung der Nichtüberwälzung und die Unrichtigkeit seiner eigenen Unterlagen vertreten, so hätte er umfassend darzutun, aus welchen Gründen seine eigenen Unterlagen unrichtig sind. Denn es hieße etwa im Sinne der zur Gewerbesteuererlegung ergangenen VwGH-Rechtsprechung (vgl. Erkenntnis vom 16.1.1973, ZI. 90/72, ÖStZB. 1973/16/186) die Gemeinden zu überfordern, wollte man ihnen auch im Falle einer rechtmäßigen Getränkesteuervorschreibung für den Nachweis der Getränkesteuerüberwälzung dieselbe Beweislast auferlegen, wie dies der EuGH im Falle einer gemeinschaftsrechtswidrigen Getränkesteuervorschreibung vorsieht.

Im Hinblick auf obige Rechtsausführungen würde sich daher im gegenständlichen Abgabenverfahren, betreffend Verweigerung der Gutschrift und damit auch der Rückzahlung, eine äußerst diffizile Prüfung des wirtschaftlichen Tragens erübrigen.

4.2.2.4 Abgabenverrechnung

Sollte in einem Burgenländischen, Kärntner, Niederösterreichischen, Oberösterreichischen, Salzburger oder Vorarlberger Getränkesteuerverfahren ein Ausspruch des Inhaltes, in welchem Umfang die Getränkesteuer nicht gutzuschreiben und/oder nicht zurückzuzahlen ist,

- bisher nicht erfolgt sein oder
- nicht nachgeholt worden sein oder
- zwar erfolgt, aber bekämpft sein, oder
- gesetzlich nicht möglich sein,

wird, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zum Durchbruch verhelfen zu können, diesen Abgabenbehörden rechtlich zugestanden werden müssen, die aus der Nullfestsetzung für alkoholische Getränke resultierende Getränkesteuergutschrift gebarungsmäßig zunächst nicht zu verrechnen, wodurch auch kein rückzahlbares Guthaben entstehen kann, und das Problem über Antrag der Abgabepflichtigen im Wege eines Abrech-

nungsbescheides gemäß der diesbezüglichen Vorschrift in der jeweils anzuwendenden Landesabgabenordnung, das ist für

Burgenland	§ 164 LAO
Kärnten	§ 164 LAO
Niederösterreich	§ 164 LAO
Oberösterreich	§ 163 LAO
Salzburg	§ 159 LAO
Vorarlberg	§ 89 AbgVG,

an die Höchstgerichte herantragen zu lassen.

Die Abgabenbehörde hätte daher in Fällen einer rechtskräftigen Nullfestsetzung und Verweigerung der Rückzahlung, unabhängig vom weiteren Ausgang des Rechtsmittelverfahrens bzw. in weiterer Folge des aufsichtsbehördlichen Verfahrens, die Möglichkeit, bezüglich der Durchführung einer Gutschrift zunächst „untätig zu bleiben“, sodass der Abgabepflichtige einen entsprechenden Abrechnungsbescheid beantragen müsste. In diesem Abrechnungsbescheid könnte die Abgabenbehörde die Rechtsprechung des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes einbeziehen und im Interesse der Rechtmäßigkeit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch verhelfen.

4.2.2.5 Wiederaufnahme des Getränkesteuerverfahrens

Was die weiteren Möglichkeiten einer Rechtskraftdurchbrechung solcher Nullfestsetzungen im Wege einer (in Salzburg und Wien in Ausübung des Aufsichtsrechts erfolgenden) Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts oder einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens wegen abweichender Vorfragenbeurteilung anlangt, darf, um diesen Beitrag nicht über Gebühr noch ausweiten zu müssen, auf die diesbezüglich umfangreichen Ausführungen in dem Beitrag „Fragen und Antworten zur Getränkesteuer“ von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser in der Österreichischen Gemeinde-Zeitung Nr. 6/2005, Seite 34 ff., hingewiesen werden.

Zu der in diesem Beitrag angesprochenen kontroversiellen Diskussion im Schrifttum bzgl. der Vorfragenbeurteilung wäre noch anzumerken, dass zwar der EuGH zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts berufen ist, dass sein Urteil vom 10.3.2005, Rs C-491/03, Hermann, aber nicht über ein Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen VwGH im Zuge eines österreichischen Getränkesteuerverfahrens, sondern über ein Vorabentscheidungsersuchen des Hessischen VwGH im Zuge eines Frankfurter (deutschen) Getränkesteuerverfahrens ergangen ist. Der Österreichische Städtebund wird sich allerdings bemühen, zu der Thematik einer Wiederaufnahme noch eine fundierte Fachmeinung herbeizuführen, die auch der Besonderheit der „Getränkesteuerfrage“ Rechnung trägt.

BISHER ERSCHIENENE PUBLIKATIONEN IN DER SCHRIFTENREIHE DES ÖSTERREICHISCHEN STÄDTEBUNDES

1. 2003 Bundesvergabegesetz 2002
Claus Casati, Michael Holoubek

2. 2003 Leitfaden zum Fundwesen

3. 2003 E-Government – Chance für Österreichs Städte und Gemeinden
Elisabeth Dearing, Bernhard Krabina, Alexander Maimer, Otmar Pilgerstorfer,
Thomas Prorok, Ronald Sallmann

4. 2003 Statuten des Österreichischen Städtebundes

**1. 2004 Leitfaden zu den Europäischen Wettbewerbsregeln
für staatliche Beihilfen**
Renate Schohaj

2. 2004 Open Source Software – Einsatz in der öffentlichen Verwaltung
Emil Georgiev, Gottfried Haber, Julia Reifensteiner, Ronald Sallmann

1.2005 Der Österreich-Konvent aus Sicht des Österreichischen Städtebundes
Mag. Ulrike Huemer

2.2005 Daseinsvorsorge – Dienstleistungen von allgemeinem Interesse
Mag. Renate Schohaj
Mag. Angelika Koman (D.A.E.S. Brügge)

3.2005 Facility Management – ein Leitfaden für die Praxis
Mag. Alexander Maimer, Mag. (FH) Markus Hödl,
Dr. Helmut Schuchter, Univ.-Prof. Dr. Christian Nowotny

1.2006 Internet, E-Government und Recht
Univ.-Prof. DDr. Walter Blocher, Dr. Wilfried Connert, Dr. Albrecht Haller
MR Dr. Waltraut Kotschy, Dr. Clemens Thiele, Erhard Vallant
Prof. Dr. Andreas Wiebe, LL.M.

Einleitung	Kapitel 1
Beweisverfahren	Kapitel 2
Dienstleistung	Kapitel 3
Rückerstattungsanträge und Nullfestsetzungen	Kapitel 4

ISBN: 3-9502038-4-2



Österreichischer Städtebund
1082 Wien, Rathaus

Telefon: 01/4000-89980

Telefax: 01/4000-7135

E-Mail: post@staedtebund.gv.at

Internet: <http://www.staedtebund.gv.at>