

Beschreibbeschwerden/Grundrechte

Die Geltendmachung verfassungs- bzw. gemeinschaftsrechtlicher Bedenken im Abgabeverfahren

Ein systematischer Überblick

VON DR. WOLF-DIETER ARNOLD*)

Die Grundsätze für die Geltendmachung verfassungsrechtlicher Bedenken im Verwaltungsverfahren sind an sich durch Lehre und Rechtsprechung gefestigt und allgemein bekannt. Die Einschränkung im Titel auf den Abgabebereich bringt mit der Wortwahl Abgabeverfahren statt Abgabenrecht zum Ausdruck, dass alle – naturgemäß seltenen – Möglichkeiten, außerhalb des laufenden Verfahrens verfassungs- bzw. gemeinschaftsrechtliche Bedenken geltend zu machen, etwa Individualanträge¹⁾ zu stellen, grundsätzlich hier nicht weiter behandelt werden. Wohl aber sollen auch ganz kurz Möglichkeiten erörtert werden, nach rechtskräftig beendetem Verfahren einschlägige Bedenken, vor allem solche, die durch später ergangene höchstgerichtliche Entscheidungen bekräftigt sind, geltend zu machen (siehe Punkt 3.). Das Rechtsproblem, ob überhaupt und, bejahendenfalls, in welchem eingeschränkten Ausmaß solche Möglichkeiten bestehen, führt letztlich dazu, dass unter „Geltendmachung“ der Bedenken naturgemäß die rechtzeitige Geltendmachung zu verstehen ist.

Weitestgehend parallel zur Geltendmachung der (vermeintlichen) *Verfassungswidrigkeit* von Gesetzen ist die Geltendmachung einer (vermeintlichen) *Gesetzswidrigkeit* von Verordnungen geregelt.²⁾

Mit der (Kurz-)Darstellung der einschlägigen Rechtslage soll auch die Basis für einen reizvollen Vergleich mit den Voraussetzungen geschaffen werden, unter denen eine (vermeintliche) *Gemeinschaftsrechtswidrigkeit* einer *nationalen Rechtslage* geltend gemacht werden kann. Damit scheidet aber alle Fragen aus, die sich mit einem Vorwurf befassen, der *Vollziehung* sei bei Bescheiderlassung eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit³⁾ unterlaufen. Auch in diesem solcherart abgegrenzten Bereich erfolgte eine Beschränkung auf das Abgaben(verwaltungs)verfahren im vorstehend bezeichneten Sinn.

1. Das verfassungswidrige Gesetz (die gesetzwidrige Verordnung)

1.1. Gesetzesprüfungsverfahren

Sowohl das *Finanzamt* als auch der *UFS* sind bei dessen Vollziehung an das gehörig kundgemachte Gesetz gebunden. Sie haben dieses ohne Prüfung allfälliger verfassungsrechtlicher Bedenken anzuwenden. Sie sind allerdings – innerhalb der äußersten Grenzen des Wortsinns – zur verfassungskonformen Interpretation verpflichtet und müssen verfassungswidrige Auslegungsergebnisse vermeiden.⁴⁾ Weder dem Finanzamt noch dem UFS (anders jedoch dem UVS) steht das Recht zu, (i. S. d. Art. 140 Abs. 1 B-VG) einen Antrag an den VfGH zu stellen, eine für ihr Verfahren präjudizielle gesetzliche Bestimmung als verfassungswidrig aufzuheben.

Für den *Abgabepflichtigen*, der im Abgabeverfahren *verfassungsrechtliche Bedenken* geltend machen will, ist der Weg in Art. 144 B-VG vorgezeichnet. Er muss vorweg den Instanzenzug ausschöpfen und kann dann gegen den letztinstanzlichen Bescheid

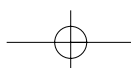
*) Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Rechtsanwalt in Wien.

¹⁾ Art. 140 Abs. 1 letzter Satz B-VG.

²⁾ Art. 139 B-VG.

³⁾ Dazu siehe z. B. Ritz, Rechtsschutz bei Gemeinschaftsrechtswidrigkeit, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg.), *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, FS Nolz (2008) 463.

⁴⁾ VfGH 9. 3. 2005, B 1737/03; 28. 2. 2008, B 299/07, VfSlg. 17.478.



(i. d. R. gegen die Berufungsentscheidung des UFS) den VfGH wegen Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte⁵⁾ oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes⁶⁾ mit Beschwerde anrufen. Im Rahmen seiner (Bescheid-)Beschwerde kann er zwar nicht einen darauf abzielenden Antrag stellen, wohl aber anregen, der VfGH möge (amtswegig) die Verfassungsmäßigkeit einer präjudiziellen Gesetzesstelle prüfen und diese Gesetzesstelle als verfassungswidrig aufheben.

Hat der Abgabepflichtige mit seiner Anregung Erfolg, so kommt ihm die so genannte *Anlassfallwirkung* zugute.⁷⁾ Eine vergleichbare Anregung kann auch die belangte Behörde im Rahmen des Verfahrens vor dem VfGH⁸⁾ stellen.

Um zumindest *Quasi-Anlassfall* zu werden, muss die Beschwerde *zeitgerecht* eingebracht werden; „zeitgerecht“ bedeutet nach dem aktuellen Stand der Judikatur,⁹⁾ dass die Beschwerde vor Beginn der Beratung in nichtöffentlicher Sitzung bzw. vor Aufruf der Sache zur mündlichen Verhandlung beim Gerichtshof eingelangt sein muss (zu VfGH 10. 6. 1988, B 1339/87, B 1342/87, VfSlg. 11.696, war ich deshalb gezwungen, zur Wahrung der Anlassfallwirkung in einem laufenden Gesetzesprüfungsverfahren für den Klienten bereits nach mündlicher Verkündung des Rechtsmittelbescheids, noch vor dessen Zustellung, VfGH-Beschwerde zu erheben).

Das VfGH-Erkenntnis zum IESG¹⁰⁾ ist diesbezüglich vielfach missverstanden worden. Nach diesem Erkenntnis wird der soeben beschriebene Stichtag *nur bei Verfahren betreffend antragsbedürftige Verwaltungsakte*¹¹⁾ und nicht etwa generell vorverlegt. Fälle, in denen der ein Verwaltungsverfahren einleitende Antrag erst nach Bekanntgabe des Prüfungsbeschlusses gestellt wurde, können (sofern überhaupt, was ja Grundvoraussetzung ist, die Beschwerde gegen den letztinstanzlichen Bescheid dann noch vor Beratungsbeginn beim VfGH eingelangt ist) nach diesem – als Reaktion auf ein Massenverfahren ergangenen – Erkenntnis einer Beschwerde nicht die Qualifikation als Quasi-Anlassfall vermitteln.

Eine gesetzliche Sonderregelung für *Massenverfahren* ist seit längerer Zeit geplant.

Das Finanzamt ist am verfassungsgerichtlichen Verfahren (als erste Instanz) nicht beteiligt; Amtsbeschwerden können vom Finanzamt (von der Abgabenbehörde erster Instanz) nur an den VwGH – nicht auch an den VfGH – erhoben werden (§ 292 BAO).

Auch im Rahmen von VwGH-Beschwerden kann die Partei¹²⁾ anregen, der VwGH möge an den VfGH (gem. Art. 140 Abs. 1 B-VG) den Antrag stellen, eine präjudizielle Gesetzesbestimmung als verfassungswidrig aufzuheben. Während eine entsprechende Anregung im Rahmen der (zulässigen) VfGH-Beschwerde sicherstellt, dass sich der VfGH mit den geltend gemachten Bedenken befasst, besteht kein Rechtsanspruch der Partei darauf, dass der VwGH der Anregung folgt und mit einem Antrag nach Art. 140 Abs. 1 B-VG an den VfGH herantritt.¹³⁾ Der „Umweg über den VwGH“ ist naturgemäß mit ei-

⁵⁾ In Abgabensachen häufig Verletzung der Unversehrtheit des Eigentums.

⁶⁾ Von Bedeutung vor allem bei verfahrensrechtlichen Bescheiden, die (unmittelbar) kein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht verletzen, insbesondere als solche (fallweise auch nicht mittelbar) nicht in die Vermögenssphäre der Partei eingreifen.

⁷⁾ In Einzelfällen (z. B. bei Aufhebung von Befreiungsbestimmungen) kann die Anlassfallwirkung eine negative sein, vgl. z. B. VwGH 28. 5. 2008, 2006/15/0245, m. w. N., und die nachfolgende Fußnote.

⁸⁾ So etwa im Verfahren B 780/07 betreffend die Sachbezugsverordnung (siehe Prüfungsbeschluss).

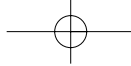
⁹⁾ Siehe z. B. *Ruppe*, Der Anlassfall, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 182; *Arnold*, Probleme der Anlassfälle vor den Höchstgerichten, ZfV 1989, 231.

¹⁰⁾ 15. 10. 2005, B 844/05 u. a.

¹¹⁾ Ausdrücklich klarstellend in diesem Sinn z. B. VfGH 11. 6. 2007, B 1246/06 u. a., oder 8. 10. 2008, B 1010/08.

¹²⁾ Bei Amtsbeschwerden auch das Finanzamt.

¹³⁾ Nur wenn der Senat selbst entsprechende Bedenken hat, besteht für ihn – wie für jedes Gericht – die verfassungsrechtliche Pflicht (vgl. VfSlg. 8311/1978, 8552/1979, 11.480/1987, 15.165/1998; ferner Erlass des BKA, JABl 1976, 85), einen Antrag an den VfGH zu stellen.



nem entsprechenden Zeitverlust verbunden, was u. U. bedeuten kann, dass trotz berechtigter Bedenken aus zeitlichen Gründen die Anlassfallwirkung bzw. die Rechtsstellung als Quasi-Anlassfall für das Normenprüfungsverfahren vor dem VfGH nicht mehr erreicht wird. Dazu kommt, dass der VfGH über (Gerichts-)Antrag im Gesetzesprüfungsverfahren nur die im Antrag geltend gemachten Bedenken, die den Umfang seines Verfahrens eingrenzen, prüft.¹⁴⁾

Während der VfGH später (noch rechtzeitig) bei ihm einlangende Beschwerden – ohne dadurch die Qualifikation der Rechtsache als Quasi-Anlassfall zu gefährden – nicht in ein anhängiges Gesetzesprüfungsverfahren miteinbeziehen muss, muss der VfGH seinerseits – um einen solchen Rechtsverlust für die Betroffenen zu vermeiden – grundsätzlich in jedem einzelnen bei ihm zu einer präjudiziellen Norm anhängigen Beschwerdefall rechtzeitig den Aufhebungsantrag nach Art. 140 B-VG stellen.

1.2. Verordnungsprüfungsverfahren

Die vorstehenden Ausführungen gelten weitestgehend sinngemäß auch für die Geltendmachung von Bedenken gegen die Gesetzmäßigkeit einer Verordnung. Im Stufenbau der Rechtsordnung spricht man ausschließlich von einer Gesetzeswidrigkeit – nicht gegebenenfalls (auch) von einer Verfassungswidrigkeit der Verordnung.¹⁵⁾ Die aus dem Bereich der Gerichtsbarkeit bekannte Abstufung, dass Gesetze betreffende Anträge nach Art. 140 Abs. 1 B-VG lediglich der OGH oder ein zur Entscheidung in zweiter Instanz zuständiges Gericht stellen können, Verordnungen betreffende Anträge nach Art. 139 Abs. 1 B-VG jedoch alle Gerichte (i. S. d. B-VG), gibt es im Bereich der Verwaltung nicht in irgendeiner vergleichbaren Art und Weise.

2. Geltendmachung einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit

2.1. Grundlagen

Auch hier sind vorweg Abgrenzungen vorzunehmen. Die nationale Rechtslage kann deshalb rechtswidrig sein, weil sie – um einen Extremfall aufzuzeigen in einem bisher noch nicht geregelten Bereich – eine Richtlinie nicht umsetzt. Unter bestimmten Voraussetzungen¹⁶⁾ kann sich der Unionsbürger auf für ihn günstigeres¹⁷⁾ Richtlinienrecht berufen. Der Teilbereich, den ich hier – nach weiteren Abgrenzungen – behandeln möchte, betrifft Fälle, dass *gesetztes nationales Recht* dem *Gemeinschaftsrecht*, insbesondere *Richtlinienrecht*, widerspricht.

2.2. Günstigeres nationales Recht

In der FS *Nolz*¹⁸⁾ habe ich in Weiterverfolgung einschlägiger Ausführungen *Ruppes*¹⁹⁾ mehrere Urteile des BFH behandelt, die bekräftigen, dass sich der Normunterworfen auf für ihn *günstigeres nationales Recht* berufen kann. Natürlich droht in derartigen Fällen dem Mitgliedstaat im Fall einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieses gesetzten nationalen Rechts u. U. ein Vertragsverletzungsverfahren (Art. 169 bzw. Art. 170 EG).

¹⁴⁾ VfSlg. 16.929/2003; 16.824/2003; VfGH 1. 10. 2007, G 237/06.

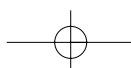
¹⁵⁾ Unrichtig daher die Wortwahl der Kundmachung BGBl. II Nr. 37/2008.

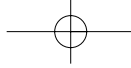
¹⁶⁾ Inhaltliche Unbedingtheit und hinreichende Genauigkeit der Regelung in der Richtlinie (so schon EuGH 1. 2. 1977, Rs. 51/76, *Verband*, Slg. 1977, 113).

¹⁷⁾ Nicht auch auf ungünstigeres Recht, vgl. *Arnold* in FS *Nolz*, 343 insbesondere Fußnote 32.

¹⁸⁾ W.-D. *Arnold*, Günstigere nationale Normen – zum Anwendungsvorrang des nationalen Rechts, FS *Nolz*, 333 (335 ff.).

¹⁹⁾ *Ruppe*, UStG³, Einf. Tz. 26. In der 3. Auflage lässt *Ruppe* die Einschränkung der Voraufgabe fallen, dass der Anwendungsvorrang günstigeren nationalen Rechts „zumindest von der deutschen Rechtsprechung“ angenommen wird.





2.3. Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation

So wie im nationalen Bereich das Gebot der verfassungskonformen (verfassungswidrige Ergebnisse vermeidenden) Interpretation gilt, gibt es auch im Gemeinschaftsbereich das *Gebot der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation*. Die Anforderungen, die der EuGH an die „nationalen Gerichte“ (einschließlich der Verwaltungsbehörden) ausgehend vom Gebot der Gemeinschaftstreue stellt, gehen über die zum Gebot der verfassungskonformen Interpretation entwickelten nationalen Auslegungsgrundsätze, ja selbst über die in Einzelfällen vom VfGH geforderte teleologische Reduktion eines überschießenden Gesetzeswortlauts²⁰⁾ hinaus. So muss bei der Anwendung des innerstaatlichen Rechts – insbesondere der Bestimmungen einer speziell zur Umsetzung der Vorgaben einer Richtlinie erlassenen Regelung – „*das nationale Gericht*“ (mithin auch die Finanzverwaltung in allen Instanzen) das innerstaatliche Recht so weit wie möglich anhand des – auch hier die Grenze der Auslegung bildenden – Wortlauts am Zweck dieser Richtlinie auslegen, um das in ihr festgelegte Ergebnis zu erreichen und so Art. 249 Abs. 2 EG nachzukommen.²¹⁾ Ermöglicht es das nationale Recht, durch die Anwendung seiner Auslegungsmethoden eine innerstaatliche Bestimmung unter bestimmten Umständen so auszulegen, dass eine Kollision mit einer anderen Norm innerstaatlichen Rechts vermieden wird, oder die Reichweite dieser Bestimmung zu diesem Zweck einzuschränken und sie nur insoweit anzuwenden, als sie mit dieser Norm vereinbar ist, so ist das nationale Gericht verpflichtet, die gleiche Methode anzuwenden, um das von der Richtlinie verfolgte Ziel zu erreichen. Trotzdem bleibt der äußerste Wortsinn Grenze für die Auslegung.

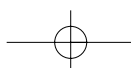
2.4. Verdrängung gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts?

Nicht abschließend geklärt ist die Abgrenzung zu der Judikaturlinie, die davon ausgeht, dass eine Gemeinschaftsrecht widersprechende nationale Bestimmung schlichtweg „*verdrängt*“ – also unanwendbar – ist. So heißt es z. B. im VwGH-Erkenntnis vom 17. 6. 2008, 2008/15/0064,; „*Nationales Recht, das im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht steht, ist verdrängt. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechts hat zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht steht. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht gegeben ist. Die Verdrängung darf also bloß jenes Ausmaß umfassen, das gerade noch hinreicht, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Dabei sind die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse in das nationale Gesetz ‚hineinzulesen‘ (vgl. Gosch, *Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen*, DStR 2007, 1553 [1555], der in diesem Zusammenhang auch von der ‚geltungserhaltenden Reduktion nationaler Normen‘ spricht).²²⁾*“

²⁰⁾ Welche laut VfGH-Erkenntnis vom 3. 3. 1995, B 915/94, Slg. 14.049, zur Herstellung einer verfassungskonformen Rechtslage über eine legistische Unzulänglichkeit in methodisch einwandfreier Weise hinweghelfen kann.

²¹⁾ Vgl. EuGH 9. 3. 2004, Rs. C-397/01 u. a., *Pfeiffer u. a.*, Slg. 2004, I-8835, Rn. 113 und 116; siehe jüngst zusammenfassend z. B. *Graf*, ZAS 2008, 281.

²²⁾ Aus dem VwGH-Erkenntnis: „*Der Befund des Verstoßes von § 10 Abs. 2 KStG 1988 gegen Art. 56 Abs. 1 EG führt zu einer Verdrängung von nationalem Recht. Diese kann – wie vom EuGH im Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* dargelegt – in einer Steueranrechnung bestehen. Die Steuererhebung ist dabei – vergleichbar den Überlegungen im hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2006, 2006/14/0109 – der Höhe nach verdrängt, und zwar insoweit, als dies erforderlich ist, um im Ergebnis in ausreichendem Ausmaß die ‚Anrechnung‘ der ausländischen Steuern zu bewirken. Falls die Besteuerung im Ausland gleich hoch oder höher ist als im Inland, führen Anrechnungsmethode einerseits und Befreiungsmethode andererseits zum gleichen Ergebnis (vgl. Haslinger, SWI 2007, 175 [184, FN 58]). Im Falle eines niedrigeren Steuerniveaus im Ausland vermag nur die Anrechnungsmethode zu bewirken, dass*



2.5. Vorabentscheidungsersuchen

Zu all dem besteht die Institution des Ersuchens um Vorabentscheidung (Art. 234 EG), in welchem Verfahren der EuGH Fragen zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts (nicht etwa des nationalen Rechts) beantwortet. Im Hinblick auf das für Gemeinschaftsrecht gegebene Auslegungsmonopol des EuGH sind alle nationalen „Gerichte“ berechtigt – letztinstanzlich sogar verpflichtet²³⁾ –, ein derartiges Ersuchen um Vorabentscheidung an den EuGH zu stellen. Aus der Sicht des Abgabenrechts ist anzumerken, dass nicht nur der VfGH, sondern auch der UFS²⁴⁾ unter diesen gemeinschaftsrechtlichen Begriff des Gerichts fällt.

Wer vor diesem Gericht Partei ist, kann wiederum ein Ersuchen um Vorabentscheidung nicht beantragen, sondern lediglich anregen.²⁵⁾

Die durch Verfassungsrecht²⁶⁾ vorgegebene künftige Bundeskompetenz hinsichtlich der Regelung der allgemeinen Bestimmungen und des *Verfahrens* auch für die *von den Abgabenbehörden der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben* – vorgesehen ist eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der adaptierten BAO²⁷⁾ – bringt dazu keine erwähnenswerten Änderungen. Der Gemeinderat (oder die Abgabenberufungskommission²⁸⁾ bzw. die Verbandsvorstände der Gemeindeverbände für Abgabeneinhebung, allenfalls sonst sondergesetzlich eingerichtete Instanzen, wie z. B. die Berufungskommissionen nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes als solcherart (weiterhin) in Betracht kommende Abgabenbehörde zweiter Instanz sind wohl – einen Blickwinkel des gleich anschließend zu behandelnden gemeinschaftsrechtlichen Bereichs aufgreifend – kein Gericht i. S. d. Art. 234 EG.

2.6. VfGH zu Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht

Der VfGH hat im Erkenntnis vom 15. 3. 2000, G 46/98,²⁹⁾ (vgl. auch G 113/06 vom 4. 12. 2007)³⁰⁾ zum Ausdruck gebracht, dass ein *Individualantrag betreffend Verfassungswidrigkeit eines nationalen Gesetzes (Art. 140 Abs. 1 B-VG) unzulässig* wäre, wenn dessen Anwendbarkeit unmittelbar anwendbares primäres oder sekundäres Gemeinschaftsrecht entgegensteht (es also „*verdrängt*“ ist). Gleiches gilt für jedes amtswegig oder über sonstigen Antrag eingeleitete Verfahren.

Die Position des VfGH ist diesfalls nicht anders als die eines jeden (anderen) Gerichts (i. S. d. Art. 234 EG).

Der VfGH zählt natürlich auch zu den Gerichten i. S. d. Gemeinschaftsrechts. Er sieht allerdings seinerseits die Prüfung, ob ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vorliegt, generell³¹⁾ nicht in seiner Kompetenz gelegen³²⁾ und überlässt die diesbezügliche Überprüfung bei Be-

die im Ausland erzielten Kapitalerträge im Ergebnis gleich hoch besteuert werden wie im Inland erzielte Erträge. Solcherart wird in das Konzept des österreichischen Gesetzgebers, der für Dividenden aus nicht von § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfassten ausländischen Beteiligungen keine Begünstigung vorgesehen hat, durch die Anrechnung der ausländischen Steuer (maximal bis zum Betrag der österreichischen Steuer) weniger eingegriffen als durch die Befreiung der ausländischen Erträge. Die belangte Behörde hätte daher die Verdrängungswirkung nur in diesem Ausmaß annehmen dürfen.“

Zur „*Reaktion*“ der belangten Behörde siehe unten.

²³⁾ Eine Verletzung dieser Verpflichtung durch ein vorlagepflichtiges Gebot stellt (im Verwaltungsverfahren) eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter dar (vgl. VfSlg. 14.390/1995, 16.391/2001, 16.757/2003).

²⁴⁾ Ebenso der UVS (vgl. z. B. EuGH 4. 3. 1999, Rs. C-258/97, *HI Hospital Ingenieure*, Slg. 1999, I-1405, Rn. 18).

²⁵⁾ OGH SZ 68/89, 69/5, 70/171, 70/262, und viele andere mehr.

²⁶⁾ § 7 Abs. 6 F-VG 1948 (ab 2010).

²⁷⁾ Siehe Abgabenverwaltungsreformgesetz (AbgVRefG), BGBl. I Nr. 20/2009.

²⁸⁾ Diesbezüglich wäre auch eine andere Beurteilung denkbar.

²⁹⁾ Pflichtnotreserven an Erdöl.

³⁰⁾ Verbot von Naturalrabatten bei Arzneimitteln.

³¹⁾ Es sei denn, der Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht ist offenkundig (z. B. VfSlg. 14.886/1997).

³²⁾ Vgl. dazu VfSlg. 15.583/1999 (Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht ist kein Verstoß gegen Verfassungsrecht).

schwerden nach Art. 144 B-VG dem VfGH.³³⁾ In seiner Judikatur³⁴⁾ findet sich sogar die Faustregel „*Ein allfälliger Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht ist aus der Sicht des Verfassungsgerichtshofs der Verletzung einfachgesetzlicher Vorschriften gleichzuhalten, es sei denn, dass der Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht offenkundig wäre (vgl. VfSlg. 14.886/1997 u. a.)*.“ Diese restriktive Sicht kann sogar dazu führen, dass der VfGH einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG, die der belangten Behörde im Vollzug eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorwirft, nach Prüfung der Voraussetzungen des Art. 7 B-VG die Berechtigung abspricht, der VfGH jedoch im Rahmen der Sukzessivbeschwerde den angefochtenen Bescheid wegen Verletzung des gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatzes als inhaltlich rechtswidrig aufhebt.³⁵⁾

Die Prüfung der Verfassungskonformität eines Gesetzes steht dem VfGH nicht zu, soweit (vom zuständigen Gesetzgeber auf dem von der Verfassung vorgegebenen Weg) *Gemeinschaftsrecht z. B. richtlinienkonform umgesetzt* wird; umso weniger natürlich die Prüfung der zugrunde liegenden Normen des primären bzw. sekundären Gemeinschaftsrechtes selbst. Falls er diesbezügliche Bedenken hat, ist er berechtigt bzw. als Letztgericht sogar verpflichtet, ein darauf abstellendes Ersuchen nach Art. 234 EG an den EuGH zu stellen (weiterführend siehe unter Punkt 2.8.).

Für die Partei(en) des Verfahrens gilt wiederum, dass kein darauf hinauslaufendes Antragsrecht besteht, sondern lediglich entsprechende Anregungen getätigt werden können.

2.7. Wegfall der Bindungswirkung gemäß § 63 VwGG?

Ein interessanter Aspekt wurde im Zusammenhang mit dem oben in anderem Zusammenhang bereits erwähnten VfGH-Erkenntnis vom 17. 4. 2008, 2006/15/0064, aktuell. Nachdem der VfGH gemeinschaftsrechtliche Überlegungen des UFS zu Auslandsdividenden nicht (zur Gänze) geteilt (und dessen Bescheid aufgehoben) hatte, hat der UFS³⁶⁾ vor Erlassung des Ersatzbescheids³⁷⁾ zur Rs. C-437/08, *Österreichische Saline*, ein Ersuchen um Vorabentscheidung an den EuGH gerichtet. Die Bindungswirkung des § 63 VwGG könnte so gegebenenfalls in Wegfall kommen.³⁸⁾

2.8. Grundrechtswidriges Richtlinienrecht?

In Österreich wurde jüngst im Zusammenhang mit der umsatzsteuerrechtlichen Problematik gemischt genutzter Gebäude die Frage thematisiert, ob (für das nationale Recht bedeutsame) *Richtlinienrecht* seinerseits *grundrechtswidrig*³⁹⁾ (in nationaler Terminologie unter dem Aspekt eines Stufenbaues „verfassungswidrig“) sein kann. Der VfGH hat am 24. 9. 2007⁴⁰⁾ in der Rechtssache *Sandra Puffer* ein entsprechendes Ersuchen um Vorabentscheidung an den EuGH⁴¹⁾ gerichtet. Sollte jedoch das Urteil des EuGH dies-

³³⁾ Problematisch, wenn dieser (z. B. bei Bescheiden der belangten Behörde gemäß Art. 133 Z 4 B-VG) gar nicht zuständig ist (vgl. z. B. VfGH 27. 9. 2008, B 301/08).

³⁴⁾ 27. 9. 2008, B 301/08.

³⁵⁾ N. Arnold, Gemeinschaftsrechtlicher neben innerstaatlichem Gleichheitsgrundsatz, SWK-Heft 19/2004, S 647 (zu VfGH 30. 11. 1998, B 1384/97, und VfGH 29. 1. 2004, 99/17/0135). Dazu auch Zorn, Überlegungen zu gemeinschaftsrechtlichen Grundrechten, in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe (2007) 744 (748).

³⁶⁾ Der Beschwerdeführer, der vor dem VfGH unterliegt, hat keine vergleichbare Möglichkeit, sich an den EuGH zu wenden (im Streitfall war allerdings die vom VfGH über Amtsbeschwerde aufgehobene Berufungsentscheidung des UFS im Sinn des Abgabepflichtigen).

³⁷⁾ Was im Schrifttum bereits als (bedenkliche) Überprüfung des VfGH durch den EuGH (ausgelöst vom UFS) bezeichnet wurde (vgl. taxlex 2008, 441).

³⁸⁾ Vgl. Köhler, Die Bindung an Rechtsmittelentscheidungen und Gemeinschaftsrecht, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2005) 331.

³⁹⁾ Denkbar sind auch andere Verstöße der Richtlinie gegen Gemeinschaftsrecht, z. B. im Bereich der Zuständigkeit.

⁴⁰⁾ 2006/15/0056, EU 2007/0008.

⁴¹⁾ Rs. C-460/07. Die Schlussanträge der Generalanwältin stellt Prodinger in SWK-Heft 3/2009, S 65, dar.

bezüglich so ausfallen, wie die bereits vorliegenden Schlussanträge der Generalanwältin vom 11. 12. 2008, so werden in diesem Urteil dazu keine Aussagen zu finden sein.

2.8.1. Gemeinschaftsrechtlicher Grundrechtsschutz

Sowohl die Frage, ob eine Richtlinie an den gemeinschaftsrechtlichen Grundrechten zu messen ist, als auch jene, ob ein nationales Gericht im Weg einer Anfrage nach Art. 234 EG eine diesbezügliche Prüfung anregen kann, sind meines Erachtens zu bejahen. Im Stufenbau der Rechtsordnung des Gemeinschaftsrechts sind die Grundrechte höher-rangig und mit derogatorischer Kraft ausgestattet. Ob diese derogatorische Kraft zur Geltung kommt bzw. zur Geltung gebracht werden kann, ist allerdings noch näher zu untersuchen. Nach dem klaren Wortlaut des Art. 230 Abs. 4 EG kann das nationale Gericht vor den Gemeinschaftsgerichten nicht – gleichsam direkt – Klage erheben, der Einzelne nur in bestimmten Fällen unmittelbarer und individueller Betroffenheit. Eine im Ersuchen um Vorabentscheidung quasi „inkludierte“ Anregung, Grundrechtswidrigkeiten zu prüfen, kann dort nicht Erfolg haben, wo bereits die Frist zur Erhebung der zulässigen Nichtigkeitsklage (Art. 230 Abs. 5 EG) abgelaufen ist.

Dem in der Rs. *Sandra Pufer* anfragenden VwGH diene offenkundig die nationale österreichische Regelung des Art. 140 Abs. 1 B-VG zum Vorbild, die ihr Pendant in vergleichbaren Bestimmungen anderer Mitgliedstaaten (z. B. Art. 100 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes) hat. Über den Umweg über Art. 234 EG werden die Möglichkeiten der Klageführung mittelbar erweitert.

Mit der Bejahung dieser Möglichkeit wird auch ein wesentlicher Beitrag zum Themenkreis geleistet, der schon vor vielen Jahren insbesondere das deutsche Bundesverfassungsgericht beschäftigt hat. Die Judikaturlinie hat mit den Entscheidungen *Solange I*⁴²⁾ und *Solange II*⁴³⁾ ihren Anfang genommen und über die Entscheidung *Maastricht*⁴⁴⁾, soweit zu sehen, mit der Entscheidung zur Bananenmarktordnung⁴⁵⁾ ihren vorläufigen Endpunkt gefunden. Das deutsche Bundesverfassungsgericht nimmt für sich in Anspruch, durch seine Zuständigkeit zu gewährleisten, dass ein wirksamer Schutz der Grundrechte auch gegenüber der Hoheitsgewalt der Gemeinschaft generell sichergestellt ist, wobei dieser Schutz dem vom deutschen Grundgesetz als unabdingbar gebotenen Grundrechtsschutz im Wesentlichen gleichzuhalten ist, zumal es den Wesensgehalt der Grundrechte generell verbürgt. Im Rahmen eines Kooperationsverhältnisses sichert das deutsche Bundesverfassungsgericht in selbst abgegrenzter Kompetenz diesen Wesensgehalt auch gegenüber der Hoheitsgewalt der Gemeinschaft. Verfassungsbeschwerden und Vorlagen von Gerichten an das deutsche Bundesverfassungsgericht, die eine Verletzung in Grundrechten des sekundären Gemeinschaftsrechts geltend machen, sind nach deutscher Ansicht von vornherein unzulässig, wenn ihre Begründung nicht darlegt, dass die europäische Rechtsentwicklung einschließlich der Rechtsprechung des EuGH nach Ergehen der *Solange-II*-Entscheidung unter die erforderlichen Grundrechtsstandards abgesunken sei.

Die Kontrolle der Gültigkeit einer jeden Handlung der Gemeinschaft im Hinblick auf die Grundrechte durch den EuGH ist als Ausdruck einer Verfassungsgarantie in der Rechtsgemeinschaft zu betrachten, einer Garantie, die sich aus dem EG-Vertrag als autonomem Rechtssystem ergibt.⁴⁶⁾

2.8.2. EuGH-Rechtsprechung

Es ist nun keineswegs so, dass der VwGH mit dieser Gewichtung seines Ersuchens um Vorabentscheidung juristisches Neuland betreten hätte.

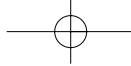
⁴²⁾ BVerfGE 37, 271/1974.

⁴³⁾ BVerfGE 73, 339/1986.

⁴⁴⁾ BVerfGE 89, 155/1993.

⁴⁵⁾ BVerfGE 102, 147/2000.

⁴⁶⁾ Vgl. zuletzt EuGH 3. 9. 2008, Rs. C-402/05P, *Kadi*.



Verwiesen sei z. B. auf das Urteil des EuGH in der Rs. *Arnold André GmbH & Co KG*⁴⁷⁾, für das die Vorlagefrage ebenfalls die Gültigkeit einer Richtlinienbestimmung (das Beispiel liegt an sich außerhalb des Abgabenrechts) betroffen hat. Das anfragende Gericht sprach damals vom Gleichheitssatz; der EuGH behandelte diese Frage in der Großen Kammer unter der Zwischenüberschrift „Grundsatz der Nichtdiskriminierung“. Der EuGH hat damals entschieden: „Die Prüfung der Vorlagefrage hat nichts ergeben, was die Gültigkeit von Artikel 8 der Richtlinie 2001/37/EG [...] beeinträchtigen könnte.“⁴⁸⁾ Voll auf dieser (formalen) Linie liegt eine weitere, gleichfalls von der Großen Kammer ergangene Entscheidung des EuGH, nämlich sein Urteil vom 16. 12. 2008 in der Rechtssache *Société Arcelor Atlantique et Lorraine u. a.*⁴⁹⁾ Hier lautet der Spruch (durchaus parallel textiert), dass „[d]ie Prüfung der Richtlinie 2003/087 EG [...] im Hinblick auf den Gleichheitssatz [...] nichts ergeben [hat], was ihre Gültigkeit berühren könnte, soweit sie[...] unterwirft“.⁵⁰⁾

2.8.3. Formalfragen

Die (als Sachfrage nur in der vorstehenden Fußnote behandelte) Einschränkung im Urteilstenor „soweit sie [...] unterwirft“ leitet zu einem kurzen Blick auf Formalfragen über. Die beiden hier behandelten Negativaussagen, dass die Prüfung nichts ergeben hat, was die Gültigkeit der Richtlinie berühren könnte,⁵¹⁾ lassen die Antwort auf die Frage offen, wie ein die Gültigkeit der Richtlinie berührender Verstoß im Spruch seinen Niederschlag findet. Der Tenor des Urteils des EuGH könnte nur in einer Nichtigerklärung des präjudiziellen Teils der Richtlinie – allenfalls unter Verfügung einer befristeten Aufrechterhaltung⁵²⁾ – bestehen.⁵³⁾

Zum Unterschied von den strengen formalen Anordnungen zu Gerichtsanträgen gem. Art. 140 Abs. 1 oder Art. 139 Abs. 1 B-VG an den VfGH, die eine genaue Angabe des Anfechtungsgegenstands mit exakter Ab- bzw. Eingrenzung erfordern, dürfte sich der EuGH weniger formstrenge⁵⁴⁾ zeigen, was aber nicht ausschließt, dass er ein gewisses Mindestmaß an Konkretisierung verlangt, welcher Teil der Richtlinie aus welchen Gründen z. B. gegen den Gleichheitssatz verstoßen sollte.⁵⁵⁾ Der VfGH sähe einen vergleichbar formulierten Antrag des VwGH, wäre er, wie nach VfGG erforderlich, in einen Aufhebungsantrag i. S. d. Art. 140 Abs. 1 B-VG gekleidet, zweifellos als zu weit gefasst an.

3. Bedenken nach Rechtskraft der Entscheidung

3.1. Wiederaufnahmegründe

„Selbstverständlich bildet eine spätere Normaufhebung auch keinen Grund, ein abgeschlossenes Verfahren wieder aufzunehmen.“⁵⁶⁾

⁴⁷⁾ 14. 12. 2004, Rs. C-434/02, Slg. 2004, I-11825.

⁴⁸⁾ Eine daran angelehnte Formulierung habe ich dem EuGH als Beantwortung der ersten Vorlagefrage in der Rs. *Sandra Puffer* vorgeschlagen.

⁴⁹⁾ Rs. C-127/07.

⁵⁰⁾ Soweit sie den Stahlsektor dem System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten unterwirft, ohne den Chemiesektor und den Nichteisenmetallsektor in ihren Anwendungsbereich einzubeziehen.

⁵¹⁾ So auch die Pressemitteilung des EuGH Nr. 91/0208 zur Rs. C-127/07. Abweisung einer Klage (der Kommission), siehe z. B. EuGH 26. 1. 2006, Rs. C-533/03, *Kommission/Rat*, Slg. 2006, I-1025.

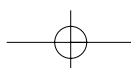
⁵²⁾ So auch der Vorschlag des Generalanwalts in seinen Schlussanträgen vom 7. 9. 2004 in der Rs. C-434/02, *Arnold André GmbH & Co. KG*.

⁵³⁾ So z. B. EuGH 6. 5. 2008, Rs. C-133/06, *Parlament/Rat*.

⁵⁴⁾ So offenkundig auch das BVerfG (siehe z. B. die Vorlage des BFH zur Mindest[einkommen]steuerregelung vom 6. 9. 2006, XI R 26/04, wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit; zum vorläufigen Rechtsschutz diesbezüglich siehe BFH 31. 1. 2007, VIII B 219/06, BFH INV 2007, 914).

⁵⁵⁾ Unzulässig erscheint es jedoch (so wie der VwGH in der Rs. *Sandra Puffer*), ein bestimmtes Ergebnis unter kaum verhüllter Kritik an der bisherigen Judikatur des EuGH als gleichheitswidrig zu bezeichnen und ganz allgemein zu fragen „Verstößt die 6. Richtlinie [...] insbesondere deren Art. 17 gegen gemeinschaftsrechtliche Grundrechte (den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz), weil sie bewirkt [...]?“

⁵⁶⁾ *Ruppe in Holoubek/Lang*, Verfassungsgerichtliches Verfahren, 184, mit dem Fußnotenvermerk: „Zutreffend *Arnold*, Probleme der Anlassfälle vor den Höchstgerichten, ZfV 1989, 233.“



Damit meint *Ruppe* zwar nur die Wiederaufnahme des Verfahrens (i. d. R. nach Art. 144 B-VG) vor dem VfGH selbst (§ 34 VfGG), doch gilt diese Aussage betreffend Normaufhebung durch den VfGH gleichermaßen für die Wiederaufnahme eines Verwaltungsverfahrens (z. B. nach BAO⁵⁷) oder nach einer LAO). Höchstgerichtliche Erkenntnisse bilden ganz allgemein keinen Wiederaufnahmegrund.⁵⁸)

3.2. Getränkesteuerbescheide

In Sachen Getränkesteuer versuchen die Städte und Gemeinden bekanntlich, das Urteil des EuGH in der Rs. *Hermann*⁵⁹), also eine Entscheidung zum *Gemeinschaftsrecht*, zum Anlass zu nehmen, rechtskräftige Nullbescheide hinsichtlich Getränkesteuer auf alkoholische Getränke für den Dienstleistungsbereich, vordringlich im Restaurationsbereich, im Weg der Wiederaufnahme des Verfahrens aufzuheben.

3.2.1. Wien

Wien stützt sich hiebei auf ein Auftragsgutachten von *Ehrke-Rabel*,⁶⁰) das vermeintliche Tatbestandswirkungen in den Vordergrund stellt; andere Gebietskörperschaften zitieren auch *Lang*.⁶¹) Die Entscheidung des VfGH dazu steht noch aus. Dazu kurz zwei Höchstgerichtsentscheidungen aus dem einschlägigen Bereich der Getränkesteuer bzw. des Dienstleistungselements bei Restaurationsumsätzen. Im Erkenntnis vom 31. 3. 1999, 98/16/0297, hat der VfGH unter Berufung auf EuGH- und BFH-Judikatur ausgesprochen, der Grundsatz der Rechtssicherheit schließe es aus, dass eine Verfahrenspartei (in Fällen, in denen sie nicht gehindert war, ihre Verteidigungsrechte in einem ordnungsgemäß abgeführten Verfahren zu wahren) eine allfällige (materielle) Unrichtigkeit der Abgabefestsetzung nach Belieben neu aufrollen kann. Unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rs. *Evangelischer Krankenhausverein* konnte der Abgabepflichtige seinerzeit auch nicht die Wiederaufnahme nach rechtskräftig festgesetzter Getränkesteuer für alkoholische Getränke erwirken. Zum Urteil des EuGH⁶²) in der Rs. *Hermann* hat der deutsche BFH⁶³) unter Berufung auf seine Vorjudikatur ausgesprochen, dass geänderte rechtliche Schlussfolgerungen (dort: des Finanzamtes aufgrund anderer rechtlicher Beurteilung) keinen Grund für eine Wiederaufnahme darstellen.

3.2.2. Tirol

Tirol hat bekanntlich mit § 226a TLAO ein Übriges getan und versucht, einen eigenen gesetzlichen Wiederaufnahmegrund zu schaffen. Ein von mir angeregtes Gesetzesprüfungsverfahren ist vom VfGH auch bereits (zu G 5, 6/09) eingeleitet worden.

3.3. Nichterhebung kann nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen

Die einzelnen Argumente seien hier nicht dargetan und insbesondere nicht gegeneinander abgewogen. Nur eines: Strittig war, ob die *Erhebung* einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke gegen Gemeinschaftsrecht verstößt; sicher ist jedoch, dass die *Nichterhebung* einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke gar nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen kann, weil deren Erhebung durch Gemeinschaftsrecht zweifellos nicht geboten ist.

⁵⁷) § 303 BAO.

⁵⁸) Vgl. anstelle aller *Ritz*, BAO³, § 303 Tz. 9.

⁵⁹) 10. 3. 2005, Rs. C-491/03, Slg. 2005, I-2025.

⁶⁰) ÖStZ 2006/1079, 510, und 2006/1128, 545; gegenteilig *dieselbe*, Tatsächliche Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des EuGH-Urteils in der Rs. *Hermann*? SWK-Heft 18/2005, S 577 (siehe auch *dieselbe*, EuGH-Vorabentscheidungsurteil als Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens? ÖStZ 2002, 293).

⁶¹) Getränkesteuer und Rechtskraftdurchbrechung, ÖStZ 2006/1028, 486, und 2006/1081, 571.

⁶²) 31. 3. 1999, 98/16/0297.

⁶³) 26. 10. 2006, VR 58, 59/04, BStBl. II 2007, 487.