

Bundesländerweise unterschiedliche Regelungen

Aktuelle Fragen zu den Rückzahlungssperrregelungen betreffend Getränkesteuerguthaben der Gastronomiebetriebe

Restaurationsbetriebe haben Getränkesteuerguthaben nicht „aufgrund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes“

VON DR. WOLF-DIETER ARNOLD*)

In SWK-Heft 30/2009, T 201 ff., wurde das aktuelle Erkenntnis des VwGH vom 21. 9. 2009, 2008/16/0148, unter der Überschrift „Getränkesteuer: Keine Wiederaufnahme aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs. Hermann – auch nicht in Tirol“ vorgestellt. Die Einleitung dieses Artikels schloss mit dem Resümee „Die Rechtskraft einschlägiger Getränkesteuer-Nullbescheide ist daher zu respektieren. Was den Abgabengläubigern verbleibt, ist – vgl. Taucher, Die Getränkesteuer – the never-ending story – die Möglichkeit der Anwendung der einschlägigen Rückzahlungssperrregelungen.“ Mit ebendiesen Rückzahlungssperrregelungen in den einzelnen Landesgesetzen, im Speziellen mit der Anwendbarkeit auf Getränkesteuerguthaben im Bereich der Gastronomie, befasst sich der vorliegende Beitrag.

1. Das Erkenntnis des VwGH vom 21. 9. 2009, 2008/16/0148 (keine Wiederaufnahme aufgrund der EuGH-Judikatur)

Im Erkenntnis vom 21. 9. 2009, 2008/16/0148,¹⁾ ist der VwGH zum Ergebnis gekommen, dass das Urteil des EuGH vom 10. 3. 2005 in der Rs. C-491/03, *Ottmar Hermann, als Insolvenzverwalter über das Vermögen der Volkswirt Weinschänken GmbH*,²⁾ das Getränkesteuer eines deutschen Restaurationsbetriebs betrifft, keinen Grund dafür bildet, Abgabeverfahren zulasten der Restaurationsbetriebe, deren Getränkesteuerbescheide (insbesondere sog. Nullfestsetzungsbescheide) rechtskräftig geworden sind, wiederaufzunehmen. Dieses Erkenntnis des VwGH erging – gegen vom Österreichischen Städtebund in Auftrag gegebene Gutachten und gegen sonstiges Schrifttum³⁾ – dem Erkenntnis des VfGH vom 22. 6. 2009, G 5, 6/09 u. a.⁴⁾ (Aufhebung des § 226a Tir. LAO als verfassungswidrig) folgend. Der VwGH schloss damit den Kreis, der (betreffend Fragen der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer) mit seinem Erkenntnis vom 31. 3. 1999, 98/16/0297, begonnen hatte, wobei er, nachdem der Abgabepflichtige Rückerstattung rechtskräftig festgesetzter Getränkesteuer mit dem

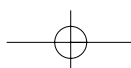
*) Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Rechtsanwalt in Wien.

¹⁾ Dazu siehe Arnold, Getränkesteuer: keine Wiederaufnahme aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs. Hermann – auch nicht in Tirol, SWK Heft 30/2009, T 201 (T 201 ff.).

²⁾ Slg. 2005, I-2025.

³⁾ Lang, Getränkesteuer und Rechtskraftdurchbrechung, Teil 1 und Teil 2, ÖStZ 2006, 486 (486 ff.), und 517 (517 ff.); Ehrke-Rabel, Getränkesteuer bei Gastronomiebetrieben, Wiederaufnahmegrund nach dem Neuerungstatbestand? – Teil I und Teil II, ÖStZ 2006, 511 (511 ff.), und 545 (545 ff.) (Druckfehlerberichtigung, ÖStZ 2007, 89); Beiser, Möglichkeiten der Rechtskraftdurchbrechung in den Getränkesteuerverfahren der Gastronomie, SWK-Heft 13/14/2005, S 493; derselbe, Die Gemeinschaftsrechtskonformität der Getränkesteuer in der Gastronomie bzw. Möglichkeiten einer Rechtskraftdurchbrechung in den Getränkesteuerfällen der Gastronomie bzw. Die Getränkesteuer in der Gastronomie im Licht der jüngsten EuGH-Rechtsprechung, <http://www.staedtebund.gv.at>; derselbe eher zögernd, Die Wiederaufnahme aufgrund einer abweichenden Vorfragenbeurteilung, SWK-Heft 30/2007, S 839; Novacek, EuGH-Urteil und Rechtskraftdurchbrechung, ÖStZ 2007/326, 153, findet Lang und Ehrke-Rabel überzeugend; Fraberger in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 151 (170 ff.); Sharaf, Strukturprobleme im nationalen Verwaltungsverfahren und Abgabenrecht durch das Gemeinschaftsrecht im Zusammenhang mit dem EG-Kapitalverkehrsrecht, ÖZW 2008, 58 (65 ff.); Sarthein, Gemeinschaftsrechtswidrigkeit und Bestandskraft, SWK-Heft 7/2009, S 305 (S 305 ff.), dessen von der Tiroler Landesregierung übernommene Argumente vom VfGH (G 5, 6/09) verworfen werden und der noch 2009 (unpassend) auf die 6. MwSt-RL abstellt.

⁴⁾ AnwBI 2009, 401 (Sutter).



Argument der durch das Ersuchen des VwGH um Vorabentscheidung indizierten Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer – also vor der Entscheidung des EuGH (!) – beantragt hatte, zum Ergebnis gekommen war: „*Der auch vom EuGH angesprochene Grundsatz der Rechtssicherheit schließt aus, daß eine Verfassungskommission in Fällen, in denen sie ihre Verteidigungsrechte in einem ordnungsgemäßen Verfahren hätte wahren können, eine allfällige (materielle) Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung (wegen Verstoß[es] gegen Gemeinschaftsrecht) nach Belieben neu aufrollen kann. Die Befugnis, ein Rechtsmittel zu erheben, läßt dem Abgabepflichtigen eine ausreichende Möglichkeit offen, seine vom Gemeinschaftsrecht eingeräumten Rechte wahrzunehmen, womit die im Abgabenverfahren geltende Bestandskraft (Rechtskraft) von Bescheiden auch gemeinschaftsrechtlich abgesichert ist.*“

Noch am 21. 9. 2009 erging eine große Anzahl weiterer Erkenntnisse⁵⁾ des VwGH gleichen Inhalts (nahezu ausschließlich zu Fällen, die, wie aus der Aktenzahl ersichtlich, jeweils früher angefallen waren). Von *meinen* im Verfahren 2008/16/0148 für die Beschwerdeführerin vorgetragene Argumenten sei im Hinblick auf die gegenständliche Untersuchung insbesondere das (vom VwGH dann gar nicht mehr zu behandelnde) Argument hervorgehoben, dass es – die Richtigkeit der EuGH- und der VwGH-Judikatur zur Getränkesteuer im Gastronomiebereich in Österreich unterstellt – nicht gemeinschaftsrechtswidrig ist, wenn (wie gesagt, unterstelltermaßen gemeinschaftsrechtlich zulässige) Getränkesteuer auf alkoholische Getränke⁶⁾ *nicht* erhoben wird.

2. Das Erkenntnis des VwGH vom 4. 12. 2003, 2003/16/0148 (Rückzahlungssperrgesetze der Länder)

2.1. Entscheidung nach VfGH-Erkenntnis und EuGH-Urteil

Leiterkenntnis betreffend die Rückzahlungssperrgesetze der Länder ist das Erkenntnis des VwGH vom 4. 12. 2003, 2003/16/0148.⁷⁾ Auch diesem Erkenntnis folgte (insb. am 18. 12. 2003) (als „Serie“-Entscheidungen) eine große Anzahl weiterer Erkenntnisse im gleichen Sinn, und auch dieses Erkenntnis erging nach einem einschlägigen VfGH-Erkenntnis, nämlich nach dem VfGH-Erkenntnis Slg. 16.022/2000.⁸⁾ In dem der VfGH gegen die Rückzahlungssperrregelung des § 185 Abs. 3 und Abs. 4 Wr. AO i. d. F. LGBl. Nr. 9/2000 keine verfassungsrechtlichen Bedenken gefunden hatte. Das Erkenntnis des VfGH behandelte nur die Wr. AO, nahm weitestgehend Bezug auf die Getränkesteuer und tätigte eine (m. E. nicht ganz widerspruchsfreie) Abgrenzung zur Vorjudikatur VfSlg. 12.734/1991 und 13.547/1993. Zu diesem VfGH-Erkenntnis siehe (anstelle aller) z. B. *Arnold*, Rechtswidrig erhobene Abgaben aus der Sicht des Steuerträgers – ausgewählte verfahrens- und zivilrechtliche Fragen, in *Althuber/Toifl* (Hrsg.), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben, 271 ff.

Für diese seine Entscheidung hatte der VwGH zuvor das Einlangen des Aktes vom VfGH – in dem *meine* Mandantin die vorstehende VfGH-Beschwerde erhoben hat – beim VwGH abgewartet und dann ein Ersuchen um Vorabentscheidung an den

⁵⁾ Im einschlägigen Ersuchen um Vorabentscheidung (23. 3. 2001, EU 2001/00/0007–0010) hat der VwGH abschließend daraus hingewiesen, dass bei ihm – bezogen auf den damaligen Stichtag – rund 300 gleichgelagerte Getränkesteuerverfahren anhängig sind.

⁶⁾ *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁵ (2006) Tz. 386, berichten vom Ablehnungsbeschluss des VfGH 15. 12. 1999, B 1360/99, SWK-Heft 7/2000, R 22, wonach im Hinblick auf die (damalige) Besteuerung alkoholischer Getränke durch die Verbrauchsteuern des Bundes es nicht unsachlich ist, wenn die (Gemeinde-)Getränkesteuer – sollte sie bezüglich der alkoholischen Getränke gemeinschaftsrechtswidrig sein – nur noch von alkoholfreien Getränken erhoben wird. Soweit zu sehen, liegt keine Entscheidung des VfGH vor, die sich auf die nun naheliegende Differenzierung zwischen Handels- und Gastronomiebetrieben bezieht.

⁷⁾ Vormals 2000/16/0640; dazu siehe *Keppert*, Getränkesteuer: Der VwGH hat entschieden! Lohnt neuerdings Lobbying auch in Wien? SWK-Heft 1/2000, S 38.

⁸⁾ 29. 11. 2000, B 1735/00.

EuGH gestellt. Betroffen waren vier Fälle, wozu das Urteil des EuGH vom 2. 10. 2003, Rs. C-147/01, *Weber's Wine World u. a.*⁹⁾ in der Rn. 21 besagt: „Die Beschwerdeführerin Weber's Wine World Handels-GmbH betreibt einen Weinhandel, während die übrigen Beschwerdeführer Restaurants betreiben.“¹⁰⁾ Nach Vorliegen der Antwort des EuGH auf die Vorlagefrage des VwGH erging das Erkenntnis des VwGH. Mit diesem Leiterkenntnis hat der VwGH den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben und – unter gleichzeitiger Anerkennung der grundsätzlichen Anwendbarkeit sämtlicher Rückzahlungssperrgesetze der Länder – auch für (damals noch nicht näher differenzierte) Getränkesteuer auf alkoholische Getränke die Weichen für die weiteren Abgabeverfahren gestellt.

2.2. Anlassgesetzgebung der Länder

In diesem Erkenntnis (2003/16/0148) heißt es einleitend – anknüpfend an die Formulierung des EuGH in Rn. 14 seines Urteils in der Rs. *Weber's Wine World u. a.*: „Die Verlesung dieser Schlussanträge gab Anlass zu heftiger Sorge bei den österreichischen Kommunalbehörden, die befürchten, erhebliche Beträge zurückzahlen zu müssen.“ – um das aus dem Urteil des EuGH vom 9. 3. 2000, Rs. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein u. a.*¹¹⁾ (Spruchpunkt 3), „resultierende Rückforderungspotential einzuschränken, haben knapp vor Verkündung des obzitierten Urteils des EuGH die österreichischen Bundesländer im Hinblick auf die erwartete Aufhebung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke Bestimmungen in ihre Landesabgabenordnungen [...] eingeführt, denen zufolge die Rückerstattung oder Kompensation von zu Unrecht erhobenen Abgaben insoweit nicht zu erfolgen hat, als die betroffene Abgabe auf einen anderen überwältigt wurde [...] Kärnten änderte die Landesabgabenordnung 1991 durch Einfügung eines § 188a, der die Überschrift ‚Ausschluss der Rückzahlung‘ trägt, erst mit Gesetz vom 12. 7. 2002, LGBl. Nr 54.“

2.3. Die einzelnen Rückzahlungssperrgesetze

Der Wortlaut der einzelnen landesgesetzlichen Bestimmungen kann an sich diesem Erkenntnis des VwGH (2003/16/0148) entnommen werden.¹²⁾ Lediglich die Wiener Regelung ist – ihrer Bedeutung wegen und deswegen, weil sie im Erkenntnis falsch zitiert¹³⁾ wird – hier angeführt. § 185 Wr. AO hat nachstehenden (aktuellen¹⁴⁾) Wortlaut:

„(1) Der Abgabepflichtige kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 162 Abs. 2) beantragen. Die Rückzahlung kann auch von Amts wegen erfolgen.

(2) Gegen den Rückzahlungsbetrag können der Höhe nach festgesetzte Abgabenschuldigkeiten aufgerechnet werden, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

⁹⁾ Slg. 2003, I-11365. Dazu siehe z. B. *Arnold*, Der EuGH zeigt die Grenzen für die Rückzahlungssperrregelungen der Länder auf, SWK-Heft 30/2003, S 744 (S 744 ff.)

¹⁰⁾ Auch für sein erstes Ersuchen um Vorabentscheidung (in der Rs. *Evangelischer Krankenhausverein u. a.*) hatte der VwGH ganz bewusst sowohl einen Handels- als auch einen Restaurationsbetrieb ausgewählt (vgl. *Arnold*, SWK-Heft 30/2009, T 201).

¹¹⁾ Slg. 2000, I-1157.

¹²⁾ Die diesbezüglichen landesgesetzlichen Bestimmungen sind seit 4. 12. 2003 im hier maßgeblichen Bereich nicht novelliert worden. Lediglich die Privilegierung der Anlassfälle (die nach den Materialien zum AbgVRefG auch für den nun neu geschaffenen § 239a BAO gilt) wurde (jeweils durch Aufhebung des Abs. 2 zweiter Satz) in Niederösterreich (rückwirkend zum 18. 11. 1999), in Salzburg (rückwirkend mit 1. 10. 1999) und in Kärnten – jeweils durch nach dem 4. 12. 2003 erlassene Gesetze – gestrichen. Einzelheiten dazu siehe *Stieglitz*, Rückforderungsnormen in den Landesabgabenordnungen – unter besonderer Berücksichtigung der Rückzahlungssperrproblematik, in *Althuber/Toifl* (Hrsg.), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben, (2005) 211 (224).

¹³⁾ Verwechslung des § 185 Wr. AO mit § 186 Stmk. LAO. Soweit zu sehen – RIS-Ausdruck vom 6. 11. 2009 –, erfolgte bis dato keine Berichtigung des Erkenntnisses.

¹⁴⁾ Fassung der durch LGBl. Nr. 9/2000 eingefügten Absätze laut Novelle LGBl. Nr. 3/2003.

(3) Ein Rückzahlungsanspruch steht insoweit nicht zu, als die Abgabe wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde; insoweit führt die Herabsetzung der Abgabefestsetzung durch Selbstbemessung oder Abgabenbescheid auch nicht zu einer Gutschrift. Soweit eine derart überwältzte Abgabe noch nicht entrichtet wurde, hat die Abgabenbehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.

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

2.4. Unterschiedliche Textierungen – darauf abstellende Beurteilung durch den VwGH

Es liegt in der Natur der Sache, dass die unter Ausnützung der damals noch gegebenen Landeskompetenz¹⁵⁾ vorgenommenen Novellierungen textlich unterschiedlich formuliert sind. In bestimmten Zusammenhängen hat der VwGH im Erkenntnis 2003/16/0148 auf diese unterschiedlichen Textierungen durchaus Bezug genommen.

Im Bestreben, mit seinem Erkenntnis 2003/16/0148 ein für alle Bundesländer geltendes Leiterkenntnis zu schaffen (der VwGH attestiert den Rückzahlungssperrregelungen Gemeinschaftskonformität und stellt lediglich die Weichen für deren Anwendbarkeit), behandelt der VwGH in diesem Erkenntnis im Rahmen seiner Detailbegründung jeweils die ihm entscheidungswesentlich erscheinenden Fragen unter dem (generalisierenden) Blickwinkel auf alle neun Abgabenordnungen.

Nachstehend werden die (maßgeblichen) Begründungselemente dargestellt, in denen der VwGH bundesländerweise unterschiedliche Regelungen aufzeigt und – jeweils zu einem einheitlichen (Teil-)Ergebnis kommend – behandelt.

Schon hier sei aber darauf hingewiesen, dass der VwGH zwar auch die „Voraussetzung der Rückzahlungssperre“ analysiert und die bundesländerweise gegebenen Unterschiede dokumentiert (siehe 2.6.), nicht aber dazu die hier in diesem Artikel gezogenen Konsequenzen aufzeigt.

2.5. Bloß teilweise Überwälzung

So heißt es hinsichtlich der vom EuGH (Rn. 94) formulierten Anforderung, dass der Mitgliedstaat, wenn die Abgabenlast nur teilweise „abgewälzt“ worden ist, dazu verpflichtet ist, den nicht abgewälzten Betrag zu erstatten, im Erkenntnis generell, dass diese Anforderung von allen landesgesetzlichen Bestimmungen durch das jeweils in der Sperrregelung enthaltene Bindewort „insoweit“ erfüllt wird.

2.6. Rückwirkende Einführung als (getränkesteuer-)spezifische Maßnahme?

Streitpunkt war natürlich die dem nationalen Richter zur näheren Beantwortung überlassene Aussage des EuGH (Rn. 52), dass auch die rückwirkende Einführung von Rückzahlungssperrbestimmungen an sich keinen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht darstellt, sofern die Maßnahme nicht spezifisch die Abgabe betrifft, die Gegenstand eines Urteils des Gerichtshofs gewesen ist.

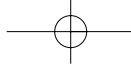
Das Leiterkenntnis des VwGH besagt hierzu:

„Dass die hier eingeführten Rückzahlungssperrn spezifisch die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke beträfe[n], wurde vom Verwaltungsgerichtshof schon im Vorabentscheidungsersuchen verneint.“

Der VwGH sieht das Wort „spezifisch“ als „ausschließlich“¹⁶⁾ und begründet seine Beurteilung wie folgt: „Auch wenn die Rückzahlungssperrn aus Anlass des Urteiles des

¹⁵⁾ § 7 Abs. 6 F-VG 1948 tritt erst mit 1. 1. 2010 in Kraft.

¹⁶⁾ Zu § 185 Abs. 3 und Abs. 4 Wr. AO hat der VfGH (3. 3. 2003, B 773/02, VfSlg. 16.817/2003) die Versagung der Rückerstattung der Ankündigungsabgabe an ein Rundfunkunternehmen als verfassungswidrig



EuGH vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97 eingeführt wurden, lassen sie nicht erkennen, dass ihr Anwendungsbereich auf die Getränkesteuer beschränkt wäre, wie dies von Arnold (Der EuGH zeigt die Grenzen für die Rückzahlungssperregelungen der Länder auf, SWK-Heft 30/2003, S 744 ff.) behauptet wird. Lang hat unter Hinweis auf Anzeigenabgaben, Versteigerungsabgaben, Fremdenverkehrsbeiträge und die Vergnügungssteuer mit ausführlicher und überzeugender Begründung dargelegt (Die landesabgabenrechtlichen Rückzahlungssperren im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2. Oktober 2003, C-147/01, ÖStZ 2003, 462 ff, II 2.), dass die Rückzahlungssperren nicht spezifisch für die Erstattung gemeinschaftswidrig erhobener Abgaben maßgebend seien. Die von ihm aufgezeigten Beispiele ließen sich wohl noch durch weitere Landes- und Gemeindeabgaben, die nach dem MRG und dem WEG in die Betriebskosten einfließen und somit überwältzt werden, ergänzen.“

Hinsichtlich meiner „Behauptung“ lohnt es sich, die Fundstelle nachzulesen.

In SWK-Heft 30/2003, S 744 ff., habe ich angeführt: „Es wird nun Sache der österreichischen Höchstgerichte des öffentlichen Rechts sein, zu entscheiden, ob die aus gegebenem Anlass in allen neun Bundesländern einheitlich zwecks Unterlaufung des EuGH-Urteils erlassenen Landesgesetze ‚spezielle‘ im Sinn der vorstehenden Ausführungen [des EuGH] sind oder aber ob eine umfassende Formulierung für sich allein diese böse Absicht neutralisiert [...] Man kann gespannt sein, ob den Höchstgerichten des öffentlichen Rechts eine Alibi-Zusatzfunktion genügt. Meines Erachtens spricht alles dafür, die Rückzahlungssperregelung im Lichte des Prüfungsmaßstabes des Art. 10 EG als ‚spezielle‘ Norm zum Urteil des EuGH vom 9. 3. 2000, C-437/97, zu sehen.“

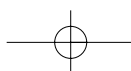
Der VwGH kommt jedenfalls zum Ergebnis: „Voraussetzung der Rückzahlungssperre ist somit in Wien und in der Steiermark bloß allgemein das Bestehen eines Guthabens, in Kärnten, Niederösterreich, Salzburg und Vorarlberg das Vorliegen eines rechtswidrigen Abgabengesetzes, in Burgenland und Oberösterreich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

Weiterführend gerade dazu siehe unter 3.3.

2.7. Zum Äquivalenzprinzip

Unter Bezugnahme auf Rn. 108 des Urteils des EuGH betont der VwGH im Hinblick auf das Äquivalenzprinzip, das den Mitgliedstaaten verbietet, die Verfahren für auf Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe weniger günstig zu gestalten als für solche, die ausschließlich das innerstaatliche Recht betreffen, dass es seine Sache sei, „aufgrund einer umfassenden Würdigung

Gesetzesauslegung beurteilt und ausgesprochen, anders „als im Fall der (dem hg. Erkenntnis VfSlg. 16022/2000 zugrundeliegenden) Getränkesteuer liegt hier [...] keine Abgabe auf den Letztverbrauch vor, bei der die Steuerträger in der Anonymität des Marktes verborgen bleiben und die Überwälzung als Ergebnis eines marktabhängigen Preisbildungsprozesses anzusehen ist. Nach der Art der hier zu beurteilenden Abgabe und der ihr zugrundeliegenden Sachverhalte ist vielmehr im Falle einer rechtswidrigen Abgabenerhebung eine Entlastung der durch die Einziehung Belasteten möglich und zu erwarten (siehe hiezu auch VwGH vom 21. 5. 2001, 2001/17/0043)“. Entsprechendes gilt wohl auch für Anzeigen- und Versteigerungsabgaben, ferner ganz besonders für auf den Mieter (Pächter) überwältzte Betriebskosten (vgl. – fernab von jeder „Anonymität des Marktes“ – § 37 Abs. 1 Z 12 MRG; zu OGH 9. 12. 1997, 5 Ob 372/97k, siehe wobl 1998, 189/126 [Arnold]). Wer soll überhaupt im Anwendungsbereich des – vom VwGH angesprochenen – WEG etwas überwältzen? Etwa die Eigentümergemeinschaft, die gar nicht Schuldner z. B. der Kanalgebühr (VwGH 28. 9. 2006, 2000/17/0083, wobl 2007/120/50) ist, an die Wohnungseigentümer? Oder meinte der VwGH statt WEG WGG?



des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben. Es ist daher zu klären, inwieweit durch die landesgesetzlichen Bestimmungen in Wien und in der Steiermark („Abs. 3 ist nicht anzuwenden auf Abgabepflichtige, soweit ihnen die Anlassfallwirkung für eine vom Verfassungsgerichtshof als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt“), in Salzburg, Niederösterreich und Kärnten („Die Bestimmung findet jedoch keine Anwendung auf jene Personen, deren Beschwerden Anlass für das Normprüfungsverfahren gewesen sind“) sowie in Tirol („Die Anlassfälle im Sinne der Art. 139 Abs. 6 und 140 Abs. 7 B-VG werden dadurch nicht berührt“) eine Äquivalenzverletzung bewirkt wird.“

Anknüpfend daran, dass der VfGH in VfSlg. 16.022/2004 nicht zwischen „Europarechtsfällen“ und innerstaatlichen Fällen unterschieden hat, tätigte der VwGH im Leiterkenntnis auch Untersuchungen zur Frage, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Äquivalenzgrundsatzes gegeben wären. Der VwGH kommt zum – hier nicht weiter zu diskutierenden – Ergebnis, durch § 185 Abs. 4 Wr. AO werde „eine Äquivalenzverletzung nicht bewirkt. Die Erwägungen zur Wiener Rechtslage finden nicht nur für die Steiermark, sondern auch für Tirol Anwendung, weil auch dieser Gesetzeswortlaut keine andere Beurteilung erlaubt. Aufgrund dieses Ergebnisses erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob durch den bloßen Verweis auf ein ‚Normprüfungsverfahren‘ in den Bestimmungen in Salzburg, Niederösterreich und Kärnten eine andere Beurteilung geboten ist; wenn schon durch die oben beurteilten landesgesetzlichen Bestimmungen eine Äquivalenzverletzung nicht zu bejahen ist, muss dies um so mehr für den breiteren Tatbestand in drei zuletzt genannten Ländern gelten.“

Zur (zum Teil rückwirkenden) Aufhebung dieser Bestimmungen in Salzburg, Niederösterreich und Kärnten prompt nach diesem Erkenntnis des VwGH siehe in Fußnote 12.

3. Aktuelle Konsequenzen (bundesländerweise verschiedene Rechtsfolgen für noch offene Streitfälle aufgrund der weitergeltenden Sperrregelungen)

Eben aufgrund der unterschiedlichen¹⁷⁾ landesgesetzlichen Regelungen ergeben sich jetzt für manche vielleicht überraschende (und unvorhergesehene) rechtliche Konsequenzen.

3.1. Allgemeines – Weitergeltung aufgrund statischer Verweisung

Vorweg ist in Erinnerung zu rufen,¹⁸⁾ dass der Bundesgesetzgeber durch § 323a Abs. 3 BAO (eingefügt durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz – AbgVRefG) die Weitergeltung der landesgesetzlichen Sperrregelungen „nach dem 1. 1. 2010“ (gemeint offenkundig: nach dem 31. 12. 2009) für vor dem 1. 1. 2010 entstandene Abgabenansprüche angeordnet hat. Laut den Materialien sind sie „für noch offene Getränkesteuer-Rückzahlungsverfahren bedeutsam“. Die einzelnen Paragraphen der jeweiligen Landesabgabenordnungen werden im Weg der statischen Verweisung¹⁹⁾ ausdrücklich angeführt.

¹⁷⁾ Siehe auch in diesem Zusammenhang die Aussage des VwGH im Leiterkenntnis, dass für die Beurteilung des Vorliegens einer „Abwälzung“ der Umstand unerheblich sei, dass alle Getränkesteuergesetze (außer in Niederösterreich) die Getränkesteuer vom Entgelt als Bemessungsgrundlage ausnehmen und so die „Abwälzung“ dieser indirekten Abgabe vorsehen. Stieglitz, Rückforderungsnormen, in Althuber/Toifl, Rückforderung, 224 ff., behandelt entsprechend der Zwischenüberschrift „Unterschiede in den Anlassfallregelungen der einzelnen Landesabgabenordnungen“ lediglich das bereits in FN 12 Angesprochene.

¹⁸⁾ Vgl. Arnold, SWK-Heft 30/2009, T 210 f.

¹⁹⁾ Vgl. VfSlg 10.705/1985, 10.749/1986, 13.274/1992, 15.299/1998 (Unbeachtlichkeit allfälliger späterer Gesetzesänderungen durch einen Landesgesetzgeber).

Die landesgesetzlichen Bestimmungen gelten offenbar als Bundesrecht weiter, wären daher auch im Fall eines einschlägigen Gesetzesprüfungsverfahrens von der Bundesregierung zu verteidigen.

§ 239a BAO ist auf derartige Fälle nicht anwendbar.²⁰⁾

3.2. Getränkesteuernullbescheide nicht gemeinschaftswidrig

Die Analyse der unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen landesgesetzlichen Rückzahlungssperrbestimmungen hat hier von der einschlägigen Judikatur auszugehen, also die Richtigkeit eines (weiteren) grundlegenden Erkenntnisses des VwGH vom 27. 4. 2006, 2005/16/0217, zu unterstellen, wonach sich aus dem Urteil des EuGH in der Rs. *Hermann* die Klarstellung ergäbe, „dass zwar die entgeltliche ‚Lieferung‘ von alkoholischen Getränken nach der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. 2. 1992²¹⁾ gemeinschaftswidrig ist, die Erhebung einer Getränkesteuer auf Dienstleistungen aber nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt“. Der VwGH hätte es m. E. durchaus in der Hand gehabt, auch anders zu entscheiden und den nun unter dieser Prämisse offenliegenden Widerspruch in der Judikatur des EuGH hinsichtlich Getränkesteuer auf alkoholische Getränke im Dienstleistungsbereich dadurch aufzulösen, dass die Aussagen des EuGH dann nicht greifen, wenn das jeweilige Getränkesteuergesetz das Bedienungsgeld von der Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer ausnimmt.²²⁾ Erst jüngst hat der EuGH²³⁾ entschieden, dass die Vermietung eines Grundstücks und (jedenfalls die gesondert in Rechnung gestellte) Dienstleistung der Reinigung seiner Gemeinschaftsräume als selbständige voneinander trennbare Umsätze anzusehen sind (sodass diese Dienstleistung nicht unter die Bestimmung des Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. MwSt-RL [Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der MwStSyst-RL] fällt). Legt man dieser Trennung das vom EuGH beige-messene Gewicht zu, wäre die Abgabe von alkoholischen Getränken in Restaurationsbetrieben nicht anders zu beurteilen gewesen als die Abgabe in Handelsbetrieben.

An sich ist für VwGH-Erkenntnisse § 12 ABGB anzuwenden, der jedoch – um die Worte des OGH in SZ 69/56 zu verwenden – hinsichtlich im Verfahren über Ersuchen um Vorabentscheidung ergangener Urteile des EuGH eingeschränkt ist. VwGH-Erkenntnisse haben nicht die Kraft von Gesetzen. Versteht man aber die Aussagen des EuGH in der Rechtssache *Hermann* im herkömmlichen Sinn²⁴⁾ einer auch für die österreichische Getränkesteuer gegebenen Beachtlichkeit, so folgt daraus:

²⁰⁾ Gemäß § 323 Abs. 23 letzter Satz ist § 239a BAO zwar erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. 12. 2000 entstanden ist, doch ist sein Anwendungsbereich auf Abgaben im Sinn des § 3 BAO i. d. F. vor dem AbgVRefG beschränkt, wobei offenkundig eine Beschränkung auf Bundesabgaben zum Ausdruck gebracht werden soll. Zudem ist naturgemäß § 323a Abs. 3 BAO die vorrangige *lex specialis*. *Fraberger/Zorn*, Gemeinschaftsrechtskonformität der rückwirkenden Sanierung der Getränkesteuer? SWK-Heft 22/1999 (S 494), berichten von einem (damals gescheiterten) Versuch, auf Bundesebene eine Sperrregelung einzuführen (damals § 210a BAO; vgl. die Abgeordneten-anträge 1171/A [geplante Verfassungsbestimmung!] und 1177/A 20. GP jeweils zum Stichtag 1. 8. 1999; die rund zehn Jahre später im Rahmen des AbgVRefG beschlossene Regelung verschiebt den Stichtag gerade einmal um 17 Monate!).

²¹⁾ In SWK-Heft 30/2009, T 204, aufgrund eines Druckfehlers 2009.

²²⁾ § 15 Abs. 2 Z 2 i. V. m. § 15 Abs. 4 FAG 1997 (Stammfassung) hat bestimmt, dass die Umsatzsteuer, das Bedienungsgeld und die Getränkesteuer nicht zur Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer gehören. Im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis vom 19. 12. 1996, 94/16/0243, erfolgte durch SteuerreformG 2000, BGBl. I Nr. 106/2000, ausgegeben am 14. 7. 1999, eine Präzisierung zum „tatsächlich bezahlte[n] Bedienungsentgelt, soweit es 12 v. H. des speiseeis- bzw. getränkesteuerpflichtigen Restaurationsumsatzes exklusive Umsatzsteuer nicht übersteigt“. Dazu siehe *Keppert*, Getränkesteuer und Bedienungsentgelt, SWK-Heft 1/2000, S 38. Im Erkenntnis vom 27. 4. 2006, 2005/16/0217, verwirft der VwGH eine diesbezügliche Argumentation *Novacek*, EuGH-Urteile und Rechtskraftdurchbrechung, ÖStZ 2007/326, 153 ff., sieht Getränkesteuerpflicht in Restaurationsbetrieben nur dann als gegeben an, „wenn innerhalb des der Getränkesteuer [für alkoholische Getränke] unterliegenden Umsatzes die für die Bewirtung typischen Dienstleistungselemente überwiegen, wobei die durch das Bedienungsgeld abgedeckten Personalkosten nicht vernachlässigt werden dürfen“.

²³⁾ EuGH 11. 6. 2009, Rs. C-572/07, *FLRE Tellmer Property sro*, wobl 2009 (in Druck) (*Arnold*).

²⁴⁾ So wie im bereits berichteten Fall (23. 3. 2001, 2000/16/0640 u. a., EU 2001/0007 bis 0010, *Weber's Wine World u. a.*) hätte der VwGH auch diesbezüglich ein neuerliches Ersuchen um Auslegung des Urteils des EuGH tätigen können (vgl. z. B. EuGH 8. 2. 1996, Rs. C-212/94, *FMC plc u. a.*, Slg. 1996, I-389, Rn. 66).

Die Ausgangslage ist nun – siehe den bereits oben getätigten Hinweis, dass die *Nichterhebung* von Getränkesteuer auf alkoholische Getränke im Dienstleistungsbereich *nicht* gegen Gemeinschaftsrecht verstößt – die, dass ein Nullbescheid *nicht* gemeinschaftsrechtswidrig, sondern (i. d. R.) bloß aufgrund falscher Auslegung des Gemeinschaftsrechts zustande gekommen ist.

3.3. Inhaltlich unterschiedliche Gesetzgebungsakte der einzelnen Bundesländer

Hier rächt sich die Anlassgesetzgebung der einzelnen Landesgesetzgeber, die überhastet die Rückzahlungssperrgesetze erlassen haben. Gelegentlich hört man jetzt auch die – völlig unberechtigte²⁵⁾ – Meinung, dass die Abgaben-(Berufungs-)Behörden zu rasch (?) entschieden hätten und das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Hermann* abzuwarten gewesen wäre. Das Urteil des EuGH in der Rs *Evangelischer Krankenhausverein u. a.* stammt vom 9. 3. 2000; in der Rs. *Hermann* hat der Generalanwalt seine Schlussanträge am 11. 1. 2005 verlesen.

Unter diesem hier relevanten Blickwinkel ergeben sich mehrere „Gruppen“²⁶⁾ in Bezug auf die normative Gestaltung (Textierung) der einzelnen landesgesetzlichen Rückzahlungssperrregelungen.

Nur in Wien und auch in der Steiermark stellt der Gesetzestext nicht auf die „Ursachen“ ab, auf die das Guthaben zurückzuführen ist.²⁷⁾ Rechtswidrig erhobene Abgaben – vgl. den Titel des Sammelbandes, herausgegeben von *Althuber/Toifl* (2005), „*Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben*“ – können die unterschiedlichsten „Ursachen“ haben, warum die Erhebung rechtswidrig erfolgt ist.²⁸⁾

In den anderen Bundesländern muss – zusätzlich zu den sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen für die Rückzahlungssperre – auch die vom jeweiligen Landesgesetzgeber normierte „Ursache“ für das Guthaben als weitere Rechtsbedingung – der VfGH spricht (wie oben zitiert) von „*Voraussetzung*“ – für die Anwendung der Rückzahlungssperrregelung vorliegen. Diese „Ursachen“ werden nachstehend – nach Behandlung eines einschlägigen und (auch hier) richtungsweisenden Erkenntnisses des VfGH – dargestellt.

3.4. Das Erkenntnis des VfGH vom 28. 9. 2001, B 588/01, VfSlg. 16.290/2001

Im Erkenntnis VfSlg. 16.290/2001²⁹⁾ hat der VfGH zu den Salzburger Rückzahlungssperrregelungen (§ 182a Sbg. LAO) ausgesprochen, dass diese nur auf jene Fälle anwendbar sind, in denen die Abgabenbehörde eine aufgrund eines rechtswidrigen

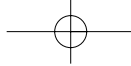
²⁵⁾ Siehe die große Zahl der Beschwerden gegen Bescheide, mit denen Berufungsverfahren ausgesetzt wurden (vgl. *N. Arnold*, Der VfGH zur Aussetzung der Entscheidung über die Berufung in Getränkesteuer(rückforderungs)verfahren, SWK-Heft 16/17/1999, S 411) und der Säumnisbeschwerden in Getränkesteuersachen. Der Wiener Landesgesetzgeber hat aus Anlass der Getränkesteuerfälle eine generelle Verlängerung der Devolutionsfrist für Anträge auf Abgaberrückzahlung auf zwei Jahre (das Vierfache der normalen Frist) verfügt, was vom VfGH als Verstoß gegen den Gleichheitssatz und den Grundsatz der Effizienz des Rechtsschutzes als verfassungswidrig aufgehoben wurde (VfGH 5. 12. 2002, G 227/02, VfSlg. 16.751/2002). Die im Burgenland im Zusammenhang mit einschlägigen Verfahren geltende Verlängerung der Devolutionsfrist von sechs auf zwölf Monate (§ 187a Abs. 2 Bgld. LAO) und die in Oberösterreich (§ 186a Abs. 2 OÖ LAO) aufgrund einer Novelle (LGBl. Nr. 103/2003) eingefügte inhaltsgleiche Regelung war, soweit zu sehen, (noch) nicht Gegenstand eines Verfahrens vor dem VfGH.

²⁶⁾ Siehe zuletzt *Leistenritt*, Rückzahlungssperre, 10. Streich! FJ 2009, 173 (173 ff.), FN 12, unter Hinweis auf *Taucher*, Getränkesteuer auf Handelsumsätze, RFG 2007, 126 (130 f.).

²⁷⁾ Ebenso jetzt § 239a BAO.

²⁸⁾ Vgl. *Arnold*, Rechtswidrig erhobene Abgaben aus der Sicht des Steuerträgers, in *Althuber/Toifl*, Rückforderung, 271 f.

²⁹⁾ 28. 9. 2001, B 588/01, Verletzung im Eigentumsrecht durch Verweigerung einer Gutschrift/Rückzahlung der Getränkesteuer. Keine Anwendbarkeit der Sperrregelung für die überwälzte Abgabe ... mangels Vorliegens „*eines rechtswidrigen Abgabengesetzes*“ bei Fällen betreffend Außerortverbrauch (ausdrücklich zitiert bei *Lang*, ÖStZ 2003, 462 [466 f.], der dem VfGH wiederholt als Beleg für sein Leiternkenntnis 2003/16/0148 dient).



Abgabengesetzes erlassene Abgabenvorschreibung aufhebt oder abändert, nicht jedoch in Fällen, in denen die Behörde eine unbedenkliche Rechtsgrundlage zumindest rechtswidrig angewendet und diesen Fehler in der Folge zugunsten des Abgabepflichtigen korrigiert hat.

Der VfGH hat also ausdrücklich die Voraussetzung („Ursache“), auf die die Landesgesetzgebung abgestellt hat, als mit ihrem normativen Gehalt – auch im Sinn einer negativen Ausschlusswirkung – beachtlich behandelt.

3.5. Salzburg, Niederösterreich, Kärnten, Vorarlberg („auf Grund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes erlassene Abgabenvorschreibung“)

Auf die vom VfGH im Hinblick auf seinen normativen Umfang in diesem soeben behandelten Erkenntnis VfSlg. 16.290/2005 untersuchte Wortfolge „auf Grund³⁰⁾ eines rechtswidrigen Abgabengesetzes erlassene Abgabenvorschreibung“ stellen die Landesabgabenordnungen in Salzburg (§ 182a), Niederösterreich (§ 186a), Kärnten (§ 188a) und Vorarlberg (§ 106a AbgVG) ab.

Die ursprünglichen Getränkesteuervorschreibungen (Selbstbemessungen) für alkoholische Getränke im Bereich der Gastronomie erfolgten (im Sinn vorstehender Vorgaben) nicht aufgrund eines rechtswidrigen Abgabengesetzes.

Die Rückzahlungssperre greift daher in diesen Bundesländern nicht.

3.6. Wien und Steiermark („wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen“)

In Wien (§ 165 Wr. AO) und in der Steiermark (§ 186 Stmk. LAO) hat der Landesgesetzgeber den Rückzahlungs- oder Verwendungsanspruch für den Fall ausgeschlossen, „als die Abgabe wirtschaftlich von einem Anderen³¹⁾ als dem Abgabepflichtigen getragen wurde“. Weitere Voraussetzungen im Sinn einer das Guthaben bewirkenden „Ursache“ bestehen nicht.

Insoweit kommt es demzufolge ausschließlich (und „insoweit“) auf die Überwälzung der Abgabe (und nicht auf den Rechtsgrund, wieso es zu einem Guthaben gekommen ist) an.³²⁾

3.7. Oberösterreich und Burgenland („aus dem Grund gemeinschaftsrechtlicher oder innerstaatlicher Vorschriften“)

In Oberösterreich (§ 186a) und im Burgenland (§ 187a) stellen die Landesabgabenordnungen in ihrer Rückzahlungssperreregelungen auf Guthaben bewirkt durch Neufestsetzung „aus dem Grund³³⁾ gemeinschaftsrechtlicher oder innerstaatlicher Vorschriften“ ab. Die umfassende Formulierung gleicht an sich dem vorstehend für Wien und die Steiermark Besprochenen.

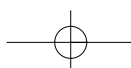
Es bestand allerdings weder aufgrund gemeinschaftsrechtlicher noch aufgrund innerstaatlicher Vorschriften die Verpflichtung, Getränkesteuer für alkoholische Getränke im Gastronomiebereich mit null festzusetzen; ausgehend von obigen Prämissen erfolgte die Nullfestsetzung aufgrund einer irrigen Auslegung des Urteils des EuGH in der Rechtssache *Evangelischer Krankenhausverein u. a.* Die einschlägigen Erkenntnisse des VfGH (z. B. 26. 4. 2001, 2000/16/0675), die den Abgabenbehörden die Berufung auf die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Faaborg-Gelting Linien S/A* verweigerten, hatten keine normative Kraft (§ 12 ABGB) mit dem Gewicht einer „innerstaatlichen Vorschrift“.

³⁰⁾ In Niederösterreich und Vorarlberg: „aufgrund“.

³¹⁾ Laut Stmk. LAO „anderen“.

³²⁾ Eine Konnexität mit einer bestimmten Abgabe (es kann nicht allein auf den Stand des Abgabekontos ankommen) wird vom Gesetzgeber wie offenkundig als selbstverständlich vorausgesetzt.

³³⁾ Im Burgenland „Grunde“.



3.8. Tirol („aus europarechtlichen Gründen oder nach dem Ausspruch der Rechtswidrigkeit der innerstaatlichen Norm“)

Insoweit mit ihrer Textierung alleinstehend ist die Landesabgabenordnung in Tirol (§ 187a). Abgestellt wird im Rahmen der Rückzahlungssperrregelung auf ein Guthaben bewirkt durch eine Neufestsetzung in Befolgung einer Verpflichtung „aus europarechtlichen Gründen oder nach dem Ausspruch der Rechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Norm“.

Die Festsetzung der Getränkesteuer für alkoholische Getränke im Restaurationsbereich durch Nullbescheide erfolgte auch in Tirol weder aus (zutreffenden) europarechtlichen Gründen noch nach dem Ausspruch der Rechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Norm, sondern – unter den bereits wiederholt geäußerten Prämissen – infolge einer irrigen Auslegung des Urteils des EuGH in der Rs. *Evangelischer Krankenhausverein u. a.*

4. Kontrolle anhand der Judikatur

Die vorstehend aufgezeigten Probleme und die gefundenen Lösungen sind nicht neu, sie waren nur bis dato durch Fragen der Wiederaufnahme des Verfahrens weitestgehend überlagert.³⁴⁾ Unter 2.6. wird als Zitat wiedergegeben, was der VwGH schon im Jahr 2003 als „Voraussetzung der Rückzahlungssperre“ aus den jeweiligen Landesgesetzen herausgefiltert hat. Die Frage ist nun, ob die Judikatur die oben aufgezeigten Grundsätze bzw. Unterschiede beachtet hat. Es muss sich um Erkenntnisse des VwGH handeln,

- die nach Verkündung des Urteils des EuGH in der Rs. *Hermann* (10. 3. 2005) ergangen sind und
- die Guthaben im Zusammenhang mit Getränkesteuer auf alkoholische Getränke im Gastronomiebereich (Dienstleistungsbereich) betreffen.

Eine anhand des RIS vorgenommene (auf die Bundesländer, in denen eindeutig die jeweilige Rückzahlungssperrregelung nicht Platz greift, beschränkte) Analyse hat Nachstehendes ergeben:

4.1. Salzburg

Im maßgeblichen Zeitraum ist nur eine Entscheidung des VwGH zu § 182a Sbg. LAO zu finden, nämlich der Beschluss vom 23. 10. 2008, 2008/16/0116. Dieser ist schon allein deshalb für das hier erörterte Problem nicht aussagekräftig, weil mit ihm aus Formalgründen³⁵⁾ eine Säumnisbeschwerde als unzulässig zurückgewiesen wird.

4.2. Niederösterreich

Auch hier ist die einzig in Betracht kommende Entscheidung (das Erkenntnis vom 16. 12. 2008, 2005/16/0222) nicht aussagekräftig, da diese im zweiten Rechtsgang ergangen ist, sodass (für Getränkesteuer für 1995 bis 1999) in gewisser Hinsicht eine Bindungswirkung an das (noch vor dem Urteil in der Rs. *Hermann*) im ersten Rechtsgang ergangene Erkenntnis des VwGH vom 16. 12. 2004, 2004/16/0141, besteht.

4.3. Kärnten

Die Kärnten betreffenden, in den oben abgegrenzten Bereich fallenden Entscheidungen des VwGH (zu § 188a Ktn. LAO)³⁶⁾ befassen sich mit der Frage der Aussetzung

³⁴⁾ Im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens unter irriger Inanspruchnahme des Urteils des EuGH in der Rs. *Hermann*. als Wiederaufnahmegrund wurden regelmäßig neue Sachbescheide erlassen, die ihrerseits bewirkten, dass am Abgabekonto kein rückzahlungsfähiges Guthaben aufschien. Mit dieser Begründung erlassene, die Rückerstattung verweigernde Bescheide sind nicht in dem Sinn „rechtskräftig“, dass nicht – bei geänderter Sachlage – ein neuer Rückerstattungsantrag gestellt werden könnte.

³⁵⁾ Falscher Antrag in der Säumnisbeschwerde (Antrag, der Rückzahlung stattzugeben) und falsche Bezeichnung der belangten Behörde (richtig: Allgemeine Berufungskommission der Stadt Salzburg).

³⁶⁾ Die Erkenntnisse 10. 4. 2008, 2006/16/0186, 0187 und 0188.

des Berufungsverfahrens und lediglich mittelbar mit der Frage, ob die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde. Die Beschwerdeführerin betrieb ein Wein- und Spirituosenspezialgeschäft, sodass auch in diesem Fall eine Dienstleistungskomponente keine Rolle spielte.

4.4. Vorarlberg

Zu § 106a VlbG. AbgVG liegt nur eine Entscheidung vor, die datumsmäßig den oben angeführten Voraussetzungen entspricht, nämlich das Erkenntnis des VwGH vom 20. 11. 2007, 2006/16/0115. In dieser Entscheidung – sie betraf einen Einzelhändler, der Getränke „zu den von den Handelsketten vorgegebenen Richtpreisen“ verkaufte – kommt der VwGH zum Ergebnis, die Erzielung eines Gewinns³⁷⁾ sei ein Indiz für die gelungene Überwälzung der Getränkesteuer. Auch hier schließt der Handelsbereich eine Entscheidung mit Aussagekraft für die Dienstleistungskomponente aus.

5. Zusammenfassung

Somit ist festzuhalten, dass – zumindest im analysierten Bereich – keine VwGH-Judikatur vorliegt, die dem in diesem Beitrag gefundenen Ergebnis³⁸⁾ widerspricht.

- Wenn Nullfestsetzungen für Getränkesteuer auf alkoholische Getränke im Restaurationsbereich (Dienstleistungsbereich) auf einer Fehlinterpretation des Urteils des EuGH in der Rs. *Evangelischer Krankenhausverein u. a.* beruhen oder durch einen Fehler in diesem Urteil des EuGH selbst verursacht wurden, so greifen jedenfalls – da sie auf eine derartige Fallkonstellation nicht abstellen – die Rückzahlungssperrregelungen der Bundesländer Salzburg, Niederösterreich, Kärnten und Vorarlberg nicht.
- In Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung von Abgaben ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt bzw. verweigert werden kann; diese Voraussetzungen müssen bestimmten von der Judikatur des EuGH herausgearbeiteten Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts entsprechen, schaffen aber (gegebenenfalls) die maßgeblichen Bedingungen und den (von der Vollziehung einzuhaltenden) Rahmen für das (allfällige) Recht, die Auszahlung bzw. die Verwendung eines Guthabens zu verwehren.
- Aus guten Gründen kann Gleiches für die Rückzahlungssperrregelungen der Bundesländer Oberösterreich und Burgenland einerseits sowie Tirol andererseits gesagt werden.
- Bei den Bundesländern Wien und Steiermark ist hingegen in Anwendung der Rückzahlungssperrregelung die – an keine weiteren Bedingungen geknüpfte – Frage zu prüfen, ob (und inwieweit) die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde.
- Der Rechtsschutz dieses „Trägers“ war – soweit zu sehen – bis dato noch nicht Gegenstand höchstgerichtlicher Entscheidungen.³⁹⁾
- Die von der EuGH-Judikatur zu Rückzahlungssperrregelungen herausgearbeiteten Grundsätze sind Schutzbestimmungen zugunsten des an sich rückforderungsberechtigten Abgabenschuldners,⁴⁰⁾ die auch aus allgemeinen Rechtsschutzüberlegungen abgeleitet werden⁴¹⁾ und daher – undifferenziert – auch im nationalen Recht als Ausfluss des Sachlichkeitsgebots zu beachten sein werden.

³⁷⁾ Korrespondierend zu Verlusten siehe VwGH 16. 12. 2008, 2005/16/0222.

³⁸⁾ So auch *Taucher*, Getränkesteuer – the never-ending story II, RFG 2009, 130 (135 f.).

³⁹⁾ Literatur: *Arnold*, Rechtswidrig erhobene Abgaben, in *Althuber/Toifl*, Rückforderung, 271 ff.

⁴⁰⁾ Siehe im Besonderen EuGH 10. 4. 2008, Rs. C-309/06, *Marks & Spencer plc*, Rn. 38. „Dieser Grundsatz gilt ebenfalls für Abgaben, die unter Verstoß gegen eine [...] erlaubte nationale Regelung erhoben wurden.“ Weiterführend EuGH 15. 3. 2007, Rs. C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Slg. 2007, I-2425, Rn. 37

⁴¹⁾ Vgl. *Arnold*, Verletzung des Rechts auf Erstattung unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erhobener Abgaben – Italien vom EuGH verurteilt, SWK-Heft 2/2004, S 45 (S 45 ff.). Dazu auch EuGH 11. 5. 2006, Rs. C-197/03, *Kommission/Italien*, Slg. 2006, I-60.