jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vfgh Erkenntnis 2009/6/22 G5/09 ua

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.06.2009

Index

L3 Finanzrecht
L3400 Abgabenordnung

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
Tir LAO-Nov, LGBl 19/2007 ArtII
Tir LAO §226, §226a, §230
BAO §303

1. B-VG Art. 7 heute
2. B-VG Art. 7 gültig ab 01.08.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.2004 bis 31.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 7 gültig von 16.05.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/1998
5. B-VG Art. 7 gültig von 14.08.1997 bis 15.05.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
6. B-VG Art. 7 gültig von 01.07.1988 bis 13.08.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988
7. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.1975 bis 30.06.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
8. B-VG Art. 7 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch StGBl. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 7 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. BAO § 303 heute
2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Leitsatz

Aufhebung einer Bestimmung der Tiroler Landesabgabenordnung über die Wiederaufnahme rechtskräftig abgeschlossener Verfahren aufgrund geänderter Rechtsansicht des EuGH (hier betreffend Getränkesteuer); Gleichheitswidrigkeit im Hinblick auf das Fehlen eines gleichartigen Wiederaufnahmetatbestandes bei Änderung der Rechtsansicht innerstaatlicher Gerichte; auch keine sachliche Rechtfertigung der rückwirkenden Inkraftsetzung der Regelung durch die Novelle 2007 infolge Eingriffs in das durch die Rechtskraft geschützte Vertrauen der Steuerpflichtigen

Spruch

§226a der Tiroler Landesabgabenordnung, LGBl. Nr. 34/1984 in der Fassung LGBl. Nr. 19/2007, und ArtII des

Gesetzes vom 7. Februar 2007, mit dem die Tiroler Landesabgabenordnung geändert wird, LGBl. Nr. 19, werden als verfassungswidrig aufgehoben. §226a der Tiroler Landesabgabenordnung, Landesgesetzblatt Nr. 34 aus 1984, in der Fassung Landesgesetzblatt Nr. 19 aus 2007,, und ArtII des Gesetzes vom 7. Februar 2007, mit dem die Tiroler Landesabgabenordnung geändert wird, Landesgesetzblatt Nr. 19, werden als verfassungswidrig aufgehoben.

Der Landeshauptmann von Tirol ist zur unverzüglichen Kundmachung dieses Ausspruches im Landesgesetzblatt verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I . Die zu B1523/07 und B2229/07 erhobenen Beschwerden richtenrömisch eins. Die zu B1523/07 und B2229/07 erhobenen Beschwerden richten

sich gegen Bescheide der Tiroler Landesregierung, mit denen die rechtskräftig (mit Nullfestsetzung) abgeschlossenen Getränkesteuerverfahren der Beschwerdeführer wieder aufgenommen wurden und den Beschwerdeführern Getränkesteuer für die (Wirtschafts)Jahre 1995/96, 1996/97 und 1997/98 (zu B2229/07) bzw. für das Jahr 1999 (zu B1523/07) vorgeschrieben wurde. Die angefochtenen Bescheide stützen die Wiederaufnahme auf §226a Tiroler Landesabgabenordnung, LGBl. 34/1984 in der Fassung LGBl. 19/2007 (in der Folge TLAO).sich gegen Bescheide der Tiroler Landesregierung, mit denen die rechtskräftig (mit Nullfestsetzung) abgeschlossenen Getränkesteuerverfahren der Beschwerdeführer wieder aufgenommen wurden und den Beschwerdeführern Getränkesteuer für die (Wirtschafts)Jahre 1995/96, 1996/97 und 1997/98 (zu B2229/07) bzw. für das Jahr 1999 (zu B1523/07) vorgeschrieben wurde. Die angefochtenen Bescheide stützen die Wiederaufnahme auf §226a Tiroler Landesabgabenordnung, Landesgesetzblatt 34 aus 1984, in der Fassung Landesgesetzblatt 19 aus 2007, (in der Folge TLAO).

Aus Anlass dieser Beschwerden hat der Verfassungsgerichtshof am 4. Dezember 2008 von Amts wegen die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des §226a TLAO und des ArtII des Gesetzes vom 7. Februar 2007, mit dem die Tiroler Landeabgabenordnung geändert wird, LGBl. 19, beschlossen. Aus Anlass dieser Beschwerden hat der Verfassungsgerichtshof am 4. Dezember 2008 von Amts wegen die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des §226a TLAO und des ArtII des Gesetzes vom 7. Februar 2007, mit dem die Tiroler Landeabgabenordnung geändert wird, Landesgesetzblatt 19, beschlossen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat aus Anlass von bei ihm anhängigen Beschwerden gegen gleichartige Bescheide unter Hinweis auf die im Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 4. Dezember 2008 geäußerten Bedenken die Aufhebung der in Prüfung gezogenen Bestimmungen beantragt. Diese Anträge sind beim Verfassungsgerichtshof zu G58-74/09 und G101-103/09 protokolliert.

II. 1. Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:römisch zwei. 1. Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

§226 TLAO lautet:

"Wiederaufnahme des Verfahrens

§226

1. (1)Absatz eins,Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

1. a)Litera a
der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist oder

1. b)Litera b
Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

1. c)Litera c
   der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

1. (2)Absatz 2,Der Antrag auf Wiederaufnahme nach Abs1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

1. (3)Absatz 3,Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs1 lita und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

§226a TLAO wurde mit ArtI des Gesetzes vom 7. Februar 2007, LGBl. 19, in die TLAO eingefügt und lautet: §226a TLAO wurde mit ArtI des Gesetzes vom 7. Februar 2007, Landesgesetzblatt 19, in die TLAO eingefügt und lautet:

"§226a

1. (1)Absatz eins,Eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach §226 ist auch dann zulässig, wenn dem das Verfahren abschließenden Bescheid die Auslegung einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zugrunde liegt, sich aus einer nachträglich ergangenen Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes jedoch eine andere Auslegung seiner früheren Entscheidung ergibt und diese geänderte Auslegung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

1. (2)Absatz 2,Wird ein Verfahren nach Abs1 wieder aufgenommen, so kommt §230 Abs2 dann nicht zur Anwendung, wenn sich die seit der Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung aus der nachträglich ergangenen Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes ergibt."

Art II dieses Gesetzes ordnet an: Artikel römisch zwei, dieses Gesetzes ordnet an:

"Artikel II"Artikel römisch zwei

§226a in der Fassung des ArtI dieses Gesetzes ist auf Abgabenschulden anzuwenden, die seit dem 1. Jänner 1995 entstanden sind."

Die Absätze 1 und 2 des §230 TLAO lauten (diese Bestimmung ist seit der Stammfassung LGBl. 34/1984 unverändert): Die Absätze 1 und 2 des §230 TLAO lauten (diese Bestimmung ist seit der Stammfassung Landesgesetzblatt 34 aus 1984, unverändert):

"§230

1. (1)Absatz eins,Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

1. (2)Absatz 2,In der Sachentscheidung darf eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden.

1. (3)Absatz 3,..."

§187a leg.cit. lautet:

"§187a

Ausschluss der Verrechnung, der Verwendung von Guthaben

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

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

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

b) einen Abgabenbescheid aufzuheben oder zu ändern,

so hat sie ein dadurch entstehendes Guthaben insoweit nicht mit Abgabenschulden zu verrechnen, zur Tilgung vollstreckbarer Abgabenschulden zu verwenden oder zu erstatten, als sie dem Abgabepflichtigen nachweist, dass die Abgabe von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde und die Verrechnung, Verwendung oder Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. Dies gilt auch, wenn das Guthaben aufgrund einer Abgabenerklärung entstanden ist.

1. (2)Absatz 2,Kann der Nachweis im Sinne des Abs1 hinsichtlich einer gänzlich oder teilweise noch nicht entrichteten Abgabe erbracht werden, so hat die Abgabenbehörde diese in der entsprechenden Höhe mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben."

III. 1. Seine Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der in Prüfung gezogenen Gesetzesstellen formulierte der Verfassungsgerichtshof wie folgt:römisch drei. 1. Seine Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der in Prüfung gezogenen Gesetzesstellen formulierte der Verfassungsgerichtshof wie folgt:

"3.1.1. Es dürfte der herrschenden Judikatur und Lehre zum Verfahrensrecht entsprechen, dass das Hervorkommen einer bestimmten Rechtsauslegung eines Höchstgerichtes keinen Wiederaufnahmegrund für jene rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren darstellt, in denen eine andere Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde (zB VwSlg. 644 F/1952, VwSlg. 707 F/1953, zur ZPO: Jelinek in Fasching [Hg.], Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen, 4. Band, 1. Teilband, §503, Rz 145). Überhaupt dürfte eine verfehlte Rechtsansicht im rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nach den Verwaltungsverfahrensgesetzen prinzipiell keinen Grund zur Wiederaufnahme bilden (VwGH 22.3.2001, 2001/07/0029 [zum AVG], VwGH 10.8.2000, 99/07/0219 [zum AVG], VwSlg. 6106 F/1989, VwSlg. 7302 F/1998 [jeweils zur BAO], sowie die bei Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze I2, §69 AVG, E 163, E 170 und E 171 wiedergegebene Judikatur). Auch im Bereich der TLAO dürften daher neue Entscheidungen eines innerstaatlichen Höchstgerichtes oder eine Judikaturänderung durch ein solches keinen Wiederaufnahmegrund bilden, und zwar weder nach dem Tatbestand der 'neu hervorgekommenen Tatsachen' noch (mangels Parteienidentität) gemäß dem Tatbestand der 'nachträglichen Entscheidung einer Vorfrage durch die hiefür zuständige Behörde' (vgl. zur BAO: Stoll, BAO-Kommentar Band 3 [zu §303 BAO], S 2921 und 2929, sowie Ritz, BAO-Kommentar3, §303, Rn 9). Kommt es aus anderen Gründen zu einer Wiederaufnahme, dann ordnet §230 Abs2 TLAO sogar ausdrücklich an, dass im wieder aufgenommenen Verfahren eine 'seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes stützt', nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden darf. "3.1.1. Es dürfte der herrschenden Judikatur und Lehre zum Verfahrensrecht entsprechen, dass das Hervorkommen einer bestimmten Rechtsauslegung eines Höchstgerichtes keinen Wiederaufnahmegrund für jene rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren darstellt, in denen eine andere Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde (zB VwSlg. 644 F/1952, VwSlg. 707 F/1953, zur ZPO: Jelinek in Fasching [Hg.], Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen, 4. Band, 1. Teilband, §503, Rz 145). Überhaupt dürfte eine verfehlte Rechtsansicht im rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nach den Verwaltungsverfahrensgesetzen prinzipiell keinen Grund zur Wiederaufnahme bilden (VwGH 22.3.2001, 2001/07/0029 [zum AVG], VwGH 10.8.2000, 99/07/0219 [zum AVG], VwSlg. 6106 F/1989, VwSlg. 7302 F/1998 [jeweils zur BAO], sowie die bei Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze I2, §69 AVG, E 163, E 170 und E 171 wiedergegebene Judikatur). Auch im Bereich der TLAO dürften daher neue Entscheidungen eines innerstaatlichen Höchstgerichtes oder eine Judikaturänderung durch ein solches keinen Wiederaufnahmegrund bilden, und zwar weder nach dem Tatbestand der 'neu hervorgekommenen Tatsachen' noch (mangels Parteienidentität) gemäß dem

Tatbestand der 'nachträglichen Entscheidung einer Vorfrage durch die hiefür zuständige Behörde' vergleiche zur BAO: Stoll, BAO-Kommentar Band 3 [zu §303 BAO], S 2921 und 2929, sowie Ritz, BAO-Kommentar3, §303, Rn 9). Kommt es aus anderen Gründen zu einer Wiederaufnahme, dann ordnet §230 Abs2 TLAO sogar ausdrücklich an, dass im wieder aufgenommenen Verfahren eine 'seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes stützt', nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden darf.

Angesichts dessen dürfte auch ein Urteil des EuGH, das eine bestimmte Rechtsfrage abweichend von früherer Judikatur dieses Gerichtshofes beantwortet (oder ein früheres Urteil in bestimmter Weise auslegt), nach den bisherigen Vorschriften der TLAO keine Wiederaufnahme des Verfahrens ermöglicht haben (s. auch Pülzl/Hörtnagl-Seidner, SWK 2007, S 1017, sowie Ehrke-Rabel, SWK 2005, S 577; anderer Ansicht: Beiser, SWK 2005, S 493, Lang, ÖStZ 2006, 486). §226a TLAO dürfte somit nicht nur klarstellende Bedeutung haben, sondern die Rechtslage geändert haben.

3.1.2. Die TLAO scheint daher seit der Einfügung des §226a an eine Änderung der Rechtsprechung durch den EuGH (bzw. an eine Klarstellung des Inhaltes früherer Entscheidungen durch diesen Gerichtshof) unter dem Aspekt der Wiederaufnahme des Verfahrens (Durchbrechung der Rechtskraft) ganz andere Rechtsfolgen zu knüpfen als an vergleichbare Vorgänge bei innerstaatlichen Höchstgerichten. Vor dem Gleichheitssatz könnte eine solche Differenzierung anscheinend nur Bestand haben, wenn es dafür eine sachliche Rechtfertigung gibt, etwa weil der besondere Wiederaufnahmegrund geboten oder geeignet ist, um der Effektivität des Gemeinschaftsrechts zum Durchbruch zu verhelfen.

Solche Rechtfertigungsgründe dürften bei der in Prüfung gezogenen Regelung aber nicht vorliegen. §226a TLAO eröffnet die Möglichkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens für alle Fälle, in denen sich aus einer nachträglich ergangenen Entscheidung des EuGH eine andere Auslegung einer früheren Entscheidung ergibt. Sie bezweckt damit anscheinend nicht die (Wieder-)Herstellung eines gemeinschaftsrechtskonformen Zustandes. Aus den erläuternden Bemerkungen zur einschlägigen Regierungsvorlage ergibt sich vielmehr, dass damit ein Wiederaufnahmetatbestand geschaffen werden sollte, der speziell für den Bereich der Getränkesteuer den Gemeinden die Möglichkeit geben sollte, der vom EuGH im Urteil vom 10. März 2005, Rs. C-491/03, Hermann, vertretenen Rechtsauffassung im Wege der Wiederaufnahme Rechnung zu tragen (RV 3 BlgTirLT, 26. Sitzung, 14. GP). Die nachträgliche Vorschreibung einer von der Verwaltungsbehörde ursprünglich - wenn auch, wie sich herausstellt, irrtümlich - als gemeinschaftsrechtswidrig qualifizierten Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Dienstleistungsbetrieben dürfte jedoch nicht der Beseitigung eines gemeinschaftsrechtswidrigen Zustandes dienen: Die Erhebung einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Dienstleistungsbetrieben ist zwar nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH gemeinschaftsrechtlich zulässig, aber keinesfalls geboten. Solche Rechtfertigungsgründe dürften bei der in Prüfung gezogenen Regelung aber nicht vorliegen. §226a TLAO eröffnet die Möglichkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens für alle Fälle, in denen sich aus einer nachträglich ergangenen Entscheidung des EuGH eine andere Auslegung einer früheren Entscheidung ergibt. Sie bezweckt damit anscheinend nicht die (Wieder-)Herstellung eines gemeinschaftsrechtskonformen Zustandes. Aus den erläuternden Bemerkungen zur einschlägigen Regierungsvorlage ergibt sich vielmehr, dass damit ein Wiederaufnahmetatbestand geschaffen werden sollte, der speziell für den Bereich der Getränkesteuer den Gemeinden die Möglichkeit geben sollte, der vom EuGH im Urteil vom 10. März 2005, Rs. C-491/03, Hermann, vertretenen Rechtsauffassung im Wege der Wiederaufnahme Rechnung zu tragen Regierungsvorlage 3 BlgTirLT, 26. Sitzung, 14. Gesetzgebungsperiode Die nachträgliche Vorschreibung einer von der Verwaltungsbehörde ursprünglich - wenn auch, wie sich herausstellt, irrtümlich - als gemeinschaftsrechtswidrig qualifizierten Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Dienstleistungsbetrieben dürfte jedoch nicht der Beseitigung eines gemeinschaftsrechtswidrigen Zustandes dienen: Die Erhebung einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Dienstleistungsbetrieben ist zwar nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH gemeinschaftsrechtlich zulässig, aber keinesfalls geboten.

Das scheint aber im Ergebnis zu bedeuten, dass gemeinschaftsrechtliche Gründe den speziellen Wiederaufnahmetatbestand des §226a TLAO nicht zu rechtfertigen vermögen.

3.2. Selbst wenn die besondere Behandlung von Judikaturänderungen bzw. 'Interpretationsurteilen' des EuGH

unter dem Aspekt der Rechtskraftdurchbrechung (aus gemeinschaftsrechtlichen oder anderen Gründen) sachlich zu rechtfertigen wäre, hegt der Verfassungsgerichtshof das weitere Bedenken, dass die Regelung des §226a TLAO in sich nicht dem Gleichheitssatz entspricht: Es scheint nämlich keine sachliche Rechtfertigung dafür zu geben, warum eine Rechtskraftdurchbrechung zwar dann möglich sein soll, wenn sich aus einem neuen Urteil des EuGH eine andere Interpretation eines früheren Urteils ergibt, nicht jedoch dann, wenn der EuGH seine Judikatur überhaupt ändert oder wenn dem rechtskräftig gewordenen Bescheid eine bestimmte (vertretbare) Auslegung einer bestimmten Gemeinschaftsrechtsfrage zugrunde liegt und diese Frage in der Folge vom EuGH erstmals in abweichendem Sinn beantwortet wird. Der Verfassungsgerichtshof kann vorderhand nicht erkennen, dass diese Fälle sich in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht derart unterscheiden, dass ihre ungleiche Behandlung gerechtfertigt sein könnte. Die neue Regelung scheint allerdings gar nicht das Ziel zu verfolgen, die Wirkung von EuGH-Urteilen auf rechtskräftig entschiedene Fälle umfassend und in sich geschlossen zu regeln, sondern will anscheinend nur den Gemeinden die Möglichkeit geben, auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Hermann zu reagieren.

3.3. Bedenken erweckt schließlich der Umstand, dass die in Prüfung gezogene Norm anscheinend in zweifacher Weise eine Rückwirkung zulässt. Zum einen dürfte sie auch Entscheidungen des EuGH betreffen, die vor dem Inkrafttreten des §226a TLAO (24. April 2007) ergangen sind, und qualifiziert diese - unter bestimmten Voraussetzungen - nachträglich als Wiederaufnahmegrund für rechtskräftig abgeschlossene Verfahren, zum anderen ist sie - zufolge Artikel II des Gesetzes LGBl. 19/2007 - auf 'Abgabenschulden anzuwenden, die seit dem 1. Jänner 1995 entstanden sind.' Das bedeutet im Ergebnis anscheinend einerseits, dass ein EuGH-Urteil, das bereits vor dem Inkrafttreten der Norm ergangen ist, zum Anlass einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen genommen werden kann, und andererseits, dass auf der Grundlage des §226a TLAO im Wege der Wiederaufnahme - somit unter Durchbrechung der Rechtskraft - zusätzliche Steueransprüche zurück bis zum Beitritt Österreichs zur EU geltend gemacht werden können. 3.3. Bedenken erweckt schließlich der Umstand, dass die in Prüfung gezogene Norm anscheinend in zweifacher Weise eine Rückwirkung zulässt. Zum einen dürfte sie auch Entscheidungen des EuGH betreffen, die vor dem Inkrafttreten des §226a TLAO (24. April 2007) ergangen sind, und qualifiziert diese - unter bestimmten Voraussetzungen - nachträglich als Wiederaufnahmegrund für rechtskräftig abgeschlossene Verfahren, zum anderen ist sie - zufolge Artikel römisch zwei des Gesetzes Landesgesetzblatt 19 aus 2007, - auf 'Abgabenschulden anzuwenden, die seit dem 1. Jänner 1995 entstanden sind.' Das bedeutet im Ergebnis anscheinend einerseits, dass ein EuGH-Urteil, das bereits vor dem Inkrafttreten der Norm ergangen ist, zum Anlass einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen genommen werden kann, und andererseits, dass auf der Grundlage des §226a TLAO im Wege der Wiederaufnahme - somit unter Durchbrechung der Rechtskraft - zusätzliche Steueransprüche zurück bis zum Beitritt Österreichs zur EU geltend gemacht werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sind rückwirkende Gesetzesänderungen, die die Rechtsposition der Rechtsunterworfenen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Speziell gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, verletzen im Allgemeinen den Gleichheitsgrundsatz, wenn der Eingriff von erheblichem Gewicht ist und der Steuerpflichtige in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurde. Maßgebend für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit ist dabei die Gravität des Eingriffs sowie das Gewicht der für den Eingriff sprechenden Gründe (zB VfSlg. 14.149/1995, 14.861/1997, 15.060/1997, 15.179/1998 ua.). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sind rückwirkende Gesetzesänderungen, die die Rechtsposition der Rechtsunterworfenen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Speziell gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, verletzen im Allgemeinen den Gleichheitsgrundsatz, wenn der Eingriff von erheblichem Gewicht ist und der Steuerpflichtige in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurde. Maßgebend für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit ist dabei die Gravität des Eingriffs sowie das Gewicht der für den Eingriff

sprechenden Gründe (zB VfSlg. 14.149 aus 1995,, 14.861 aus 1997,, 15.060 aus 1997,, 15.179 aus 1998, ua.).

Zu einem rückwirkenden (belastenden) Eingriff kommt es aber anscheinend auch dann, wenn der Gesetzgeber es der Behörde ermöglicht, die Rechtskraft eines Abgabenbescheides mit Hilfe eines erst nach Eintritt der Rechtskraft eingeführten (neuen) Wiederaufnahmetatbestandes zu beseitigen und die rechtskräftig festgesetzte Steuerschuld mit einem - uU erheblich - höheren Betrag neu festzusetzen. Dass die in Prüfung gezogene Norm nur Fälle betrifft, in denen der Steuerpflichtige auf die Rechtskraft des Bescheides nicht vertrauen durfte, kann der Gerichtshof vorderhand nicht erkennen; nach der Absicht des Gesetzgebers soll die Wiederaufnahme anscheinend gerade in jenen Fällen ermöglicht werden, in denen die Getränkesteuer vom Steuergläubiger rechtskräftig mit Null festgesetzt wurde (und der Steuerpflichtige daher - im Hinblick auf das Urteil des EuGH vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien, Slg. I-1189, und dessen Interpretation durch die österreichischen Verwaltungsbehörden und Gerichte - anscheinend darauf vertrauen konnte, dass er keine finanzielle Vorsorge für künftige Steuernachforderungen treffen muss).

Der Gerichtshof geht daher vorderhand davon aus, dass die rückwirkende Einführung eines Wiederaufnahmetatbestandes der vorliegenden Art grundsätzlich geeignet ist, das berechtigte Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Bestandskraft von Steuerbescheiden zu erschüttern, dass dieser Eingriff, da die Wiederaufnahme zu beträchtlichen Steuernachforderungen führen kann, von erheblichem Gewicht sein kann und dass für diesen Eingriff auch keine gewichtigen Gründe sprechen. In diesem Zusammenhang ist (erneut) von Bedeutung, dass der rückwirkende Eingriff anscheinend gemeinschaftsrechtlich nicht geboten und die Norm im Übrigen nicht auf jene Fälle beschränkt ist, in denen durch die Wiederaufnahme eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit beseitigt werden soll."

2. Die Tiroler Landesregierung erstattete im Gesetzesprüfungsverfahren eine Äußerung, in der sie den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes entgegentritt und beantragt, die in Prüfung gezogenen Bestimmungen nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

Zur Begründung bringt die Landesregierung zunächst vor, dass bereits der vor Erlassung des §226a TLAO bestehende Tatbestand der Wiederaufnahme wegen abweichender Vorfragenentscheidung (§226 Abs1 litc leg.cit.) die Wiederaufnahme aufgrund einer neuen Entscheidung über die einschlägige Rechtsfrage durch ein Höchstgericht - somit auch auf Grund einer neuen oder geänderten Rechtsauslegung durch den EuGH - ermöglicht hätte. Bei §226a TLAO habe es sich daher nur um eine Klarstellung der bestehenden Rechtslage gehandelt (Hinweise auf Beiser, SWK 2005, 483 ff.; Lang, ÖStZ 2006, 486 ff.; Novacek, ÖStZ 2007, 153 ff. ua.). Eine Wiederaufnahme wegen abweichender Vorfragenentscheidung sei nicht auf Fälle mit Parteienidentität begrenzt; vielmehr könne die vom zuständigen Gericht entschiedene Rechtsfrage auch "für viele Fälle entscheidungserheblich sein".

Durch die mit §226a TLAO vorgenommene "Klarstellung" werde "eine gleichmäßige Besteuerung" und eine "einheitliche Rechtsanwendung" gewährleistet. Die Bestimmung trage "im Sinne der Rechtsstaatlichkeit dazu bei, eine gleichmäßige Getränkesteuerbelastung aller Gastronomiebetriebe sicherzustellen und Wettbewerbsverzerrungen durch eine ungleiche Lastenverteilung als Folge verfahrensrechtlicher Zufälligkeiten zu vermeiden".

Zu den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes, dass die im Prüfungsbeschluss angenommene unterschiedliche Regelung der Wiederaufnahme bei Rechtsauslegung durch EuGH-Urteile einerseits und bei Rechtsauslegung durch innerstaatliche Höchstgerichte andererseits sachlich nicht gerechtfertigt und daher gleichheitswidrig sei, nimmt die Landesregierung wie folgt Stellung:

"... Eine solche Rechtfertigung könnte nach Ansicht des

Verfassungsgerichtshofes etwa dann gegeben sein, wenn dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch verholfen werden soll. Dies sei bei den geprüften Bestimmungen bzw. bei den angefochtenen Bescheiden aber nicht der Fall. Die nachträgliche Vorschreibung einer von der Verwaltungsbehörde ursprünglich - wenn auch irrtümlich - als gemeinschaftsrechtswidrig qualifizierten Getränkesteuer dürfte deshalb nicht der Beseitigung eines gemeinschaftsrechtswidrigen Zustands dienen, da die Erhebung einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Dienstleistungsbetrieben zwar nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH

gemeinschaftsrechtlich zulässig, aber keinesfalls geboten sei.

Ein solches Gebot wird aber von den in Prüfung gezogenen Bestimmungen nicht normiert. Vielmehr gilt im Sinn dieser Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes auch für den §226a TLAO, dass eine Wiederaufnahme aufgrund einer geänderten Rechtsprechung des EuGH zwar zulässig, aber keinesfalls geboten ist.

Da der klare Wortlaut des §226a Abs1 TLAO nur regelt, unter welchen Voraussetzungen eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig sein soll, ohne diese zwingend in jedem Fall einer Änderung der Rechtsprechung des EuGH vorzuschreiben, ist diese Bestimmung einer verfassungskonformen Auslegung durch die rechtsanwendende Behörde zugänglich.

Selbst wenn der Verfassungsgerichtshof im gegenständlichen Verfahren zwei sachlich nicht gerechtfertigte Wiederaufnahmen des Verfahrens erkennen sollte, so bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass sich diese Wiederaufnahmen auf eine verfassungswidrige Bestimmung gestützt haben müssen. Die geprüften Bestimmungen lassen der Vollziehung vielmehr ausreichenden Spielraum, um unter Berücksichtigung der vom Verfassungsgerichtshof angeführten Kriterien in sachlich gerechtfertigter und somit verfassungskonformer Weise darüber zu entscheiden, ob eine Wiederaufnahme aufgrund einer geänderten Rechtsprechung des EuGH durchgeführt werden darf oder nicht. Die Bestimmungen erlauben es, sowohl die Gravität des Eingriffs als auch das Gewicht der für den Eingriff sprechenden Gründe abzuwägen. Außerdem lassen sie es zu, einen angemessenen Ausgleich zwischen den Interessen der Rechtssicherheit und der Rechtsrichtigkeit herzustellen und ermöglichen es auch, dem Vertrauensschutz des Rechtsunterworfenen ausreichend Rechnung zu tragen.

Aus der einen Einzelfall betreffenden Annahme, dass die nachträgliche Vorschreibung einer ursprünglich als rechtswidrig qualifizierten Getränkesteuer zwar gemeinschaftsrechtlich zulässig, aber keinesfalls geboten sei, kann jedenfalls nicht generell geschlossen werden, dass auch in jedem sonstigen Fall einer Änderung der EuGH-Rechtsprechung gemeinschaftsrechtliche Gründe den speziellen Wiederaufnahmetatbestand des §226a TLAO nicht zu rechtfertigen vermögen. Auch wenn der §226a TLAO offenbar aus Anlass des Getränkesteuererkenntnisses des EuGH vom 10. März 2005, Rs. C-491/03, Hermann, erlassen wurde, bedeutet dies nicht, dass dieser neue Paragraf generell nicht geeignet ist, dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch zu verhelfen und damit - im Sinn der vorhin wiedergegebenen Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes - einen sachlichen Rechtfertigungsgrund für die Wiederaufnahme eines Verfahrens zu verfolgen.

... Der für eine Wiederaufnahme ins Treffen geführte

Rechtfertigungsgrund, dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch zu verhelfen, lässt sich aber auch unabhängig von der eben behandelten Frage, ob die Erhebung einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Dienstleistungsbetrieben gemeinschaftsrechtlich geboten oder aber nur zulässig ist, geltend machen. Das - im gegenständlichen Zusammenhang anzuwendende - Gemeinschaftsrecht hat nämlich jedenfalls ein Interesse daran, richtig angewendet zu werden. Dem Gemeinschaftsrecht im Einzelfall fälschlicherweise einen zu weiten Anwendungsbereich zu geben, verstößt gleichermaßen gegen Interessen des Gemeinschaftsrechts wie ein fälschlicherweise zu eng angenommener Anwendungsbereich. Wie sich aus dem Urteil des EuGH in der Rs. Hermann ergibt, liegt es nicht in der Intention des Gemeinschaftsrechts, die Erhebung von Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in der Gastronomie zu verhindern. In den ursprünglichen, vor dem Urteil in der Rs. Hermann rechtskräftig gewordenen Bescheiden wurde dem Gemeinschaftsrecht aber - wie mittlerweile klar ist: zu unrecht - gerade ein solcher Inhalt unterstellt.

Selbst wenn die Erhebung von Getränkesteuer im gegenständlichen Fall daher aufgrund des Gemeinschaftsrechts nicht zwingend geboten war, so war es doch im Interesse des Gemeinschaftsrechts gelegen, Maßnahmen, die unter Berufung auf eine falsche Auslegung des Gemeinschaftsrechts ergangen sind, zu korrigieren.

... Der Verfassungsgerichtshof argumentiert die

Verfassungswidrigkeit der geprüften Bestimmungen weiters damit, dass nach der TLAO eine

Rechtskraftdurchbrechung zwar dann möglich sein soll, wenn sich aus einem neuen Urteil des EuGH eine andere Interpretation eines früheren Urteils ergibt, nicht jedoch dann, wenn der EuGH seine Judikatur überhaupt ändert oder wenn dem rechtskräftig gewordenen Bescheid eine bestimmte (vertretbare) Auslegung einer bestimmten Gemeinschaftsrechtsfrage zugrunde liegt und diese Frage in der Folge vom EuGH erstmals in abweichendem Sinn beantwortet wird. Der Verfassungsgerichtshof kann eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung nicht erkennen.

Zunächst ist einzuräumen, dass es sich bei der Einfügung des §226a in die TLAO tatsächlich um den Fall einer 'Anlassgesetzgebung' aufgrund des bereits erwähnten EuGH-Urteils in der Rs. Hermann handelt. Allein aus dieser Anlassbezogenheit lässt sich allerdings noch nicht die Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung ableiten. Die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere zum Gleichheitssatz, räumt dem Gesetzgeber vielmehr einen beträchtlichen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum ein. Innerhalb dieses Gestaltungsspielraums muss es dem Gesetzgeber auch möglich sein, Bestimmungen wie die im gegenständlichen Verfahren geprüften zu erlassen.

Entgegen den Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes vertritt die Tiroler Landesregierung - wie bereits ausgeführt - die Ansicht, dass durch die Einfügung des §226a TLAO die Möglichkeit zur Wiederaufnahme eines Verfahrens wegen geänderter EuGH-Rechtsprechung nicht neu geschaffen wurde, sondern dass durch diese Bestimmung lediglich eine Klarstellung bzw. Modifikation erfolgte. In den EB der RV zur Novelle LGBl. Nr. 19/2007 wird diesbezüglich auf die kontroversielle Behandlung dieser Thematik in der Literatur hingewiesen und in diesem Sinn ausgeführt, dass ein spezieller Tatbestand betreffend die Wiederaufnahme von Verfahren bei geänderter Auslegung von Entscheidungen des EuGH geschaffen werden soll. Dadurch soll die Wiederaufnahme jener Verfahren, die zur Erlassung von sog. Nullbescheiden im Zusammenhang mit der Getränkesteuer geführt haben, sowie von ähnlich gelagerten Verfahren ermöglicht und damit eine gleichmäßige Besteuerung bzw. eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet werden. Entgegen den Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes vertritt die Tiroler Landesregierung - wie bereits ausgeführt - die Ansicht, dass durch die Einfügung des §226a TLAO die Möglichkeit zur Wiederaufnahme eines Verfahrens wegen geänderter EuGH-Rechtsprechung nicht neu geschaffen wurde, sondern dass durch diese Bestimmung lediglich eine Klarstellung bzw. Modifikation erfolgte. In den EB der Regierungsvorlage zur Novelle Landesgesetzblatt Nr. 19 aus 2007, wird diesbezüglich auf die kontroversielle Behandlung dieser Thematik in der Literatur hingewiesen und in diesem Sinn ausgeführt, dass ein spezieller Tatbestand betreffend die Wiederaufnahme von Verfahren bei geänderter Auslegung von Entscheidungen des EuGH geschaffen werden soll. Dadurch soll die Wiederaufnahme jener Verfahren, die zur Erlassung von sog. Nullbescheiden im Zusammenhang mit der Getränkesteuer geführt haben, sowie von ähnlich gelagerten Verfahren ermöglicht und damit eine gleichmäßige Besteuerung bzw. eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet werden.

Insofern wurde durch den §226a TLAO zwar eine Spezialregelung für jene Fälle getroffen, in denen sich aus einem Urteil des EuGH eine andere Interpretation eines früheren Urteils ergibt. Dies schließt allerdings nicht aus, dass unter Anwendung des §226 Abs1 litc TLAO auch dann eine Wiederaufnahme durchgeführt werden kann, wenn der EuGH seine Judikatur überhaupt ändert oder wenn dem rechtskräftig gewordenen Bescheid eine bestimmte (vertretbare) Auslegung einer bestimmten Gemeinschaftsrechtsfrage zugrunde liegt und diese Frage in der Folge vom EuGH erstmals in abweichendem Sinn beantwortet wird.

Auch der Bundesgesetzgeber hat für seinen Bereich durch §302 Abs2 i.V.m. §299 BAO sichergestellt, dass rechtskräftige Steuerbescheide nach dem Ergehen neuer EuGH-Urteile in allen Fällen beseitigt werden können; nach der BAO bildet einzig die Verjährungsfrist eine Grenze. Auch der Bundesgesetzgeber hat für seinen Bereich durch §302 Abs2 in Verbindung mit §299 BAO sichergestellt, dass rechtskräftige Steuerbescheide nach dem Ergehen neuer EuGH-Urteile in allen Fällen beseitigt werden können; nach der BAO bildet einzig die Verjährungsfrist eine Grenze.

Der §226a TLAO hat also nur bewirkt, dass in den ganz speziell im Abs1 geregelten Fällen - die einem das Verfahren abschließenden Bescheid zugrunde gelegte Auslegung einer Entscheidung des EuGH muss sich aufgrund einer nachträglich ergangenen Entscheidung des EuGH geändert haben - die Rechtsfolge des Abs2 zur Geltung kommt, wonach auch zum Nachteil der Partei Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden können.

Die Vermutung des Verfassungsgerichtshofes, dass der Gesetzgeber mit dem §226a TLAO gar nicht das Ziel verfolgt hat, die Wirkung von EuGH-Urteilen auf rechtskräftig entschiedene Fälle umfassend und in sich geschlossen zu regeln, sondern nur den Gemeinden die Möglichkeit geben wollte, auf das Urteil des EuGH in der Rs. Hermann zu reagieren, scheint somit nicht unbegründet.

Aus Sicht der Tiroler Landesregierung ist die geprüfte Regelung allerdings trotzdem - um auf die Ausführungen zu Beginn dieses Punktes zurückzukommen - im Rahmen des dem Gesetzgeber eingeräumten rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes zulässig (siehe hiezu auch unten zu Punkt 4.).

... Selbst wenn der Verfassungsgerichtshof bei seiner im

Prüfungsbeschluss vertretenen Auffassung bleiben sollte, wonach bei der Zulässigkeit der Wiederaufnahme danach differenziert wird, ob sich aus einem neuen Urteil des EuGH eine andere Interpretation eines früheren Urteils ergibt, ob der EuGH seine Judikatur überhaupt geändert hat oder ob dem rechtskräftig gewordenen Bescheid eine bestimmte (vertretbare) Auslegung einer bestimmten Gemeinschaftsrechtsfrage zugrunde gelegt wurde und diese Frage in der Folge vom EuGH erstmals in abweichendem Sinn beantwortet wurde, so ließe sich eine solche Differenzierung sachlich rechtfertigen. Zwischen den genannten Fallgruppen bestehen nämlich wesentliche Unterschiede, die eine rechtliche Differenzierung durch den Landesgesetzgeber im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraums rechtfertigen können. Bei einer Judikaturänderung ist sich der EuGH etwa bewusst, dass er mit dieser Änderung eine Differenzierung zwischen den in den Mitgliedstaaten bestandskräftig entschiedenen und den nicht bestandskräftig entschiedenen Fällen bewirkt. Somit ist es in solchen Konstellationen Sache des EuGH, die zeitlichen Wirkungen seines Urteils zu formulieren. Geht der EuGH von einer alten Judikatur ab und wählt er eine neue Auslegung, so wird er in seinem Urteil aussprechen, ab wann die neue Auslegung Anwendung findet.

Spricht der EuGH dagegen erstmalig über eine bestimmte Gemeinschaftsrechtsfrage ab, so gilt Folgendes:

Es ist eine empirisch nachvollziehbare Tatsache, dass die österreichischen Höchstgerichte gemeinschaftsrechtliche Fragen, die diskussionswürdig und noch nicht durch EuGH-Urteile geklärt sind, sehr bemüht dem EuGH nach Art234 EG zur Vorabentscheidung vorlegen. Die Parteien (Steuerpflichtige wie auch Gemeinden) können somit ungeklärte gemeinschaftsrechtliche Fragen der abschließenden Klärung durch den EuGH zuführen, indem sie den Fall zu den innerstaatlichen Höchstgerichten bringen. Würde ein Höchstgericht in einer ungeklärten Gemeinschaftsrechtsfrage, also einer Frage, zu der noch keine EuGH-Rechtsprechung besteht, die Vorabentscheidung verweigern, so wäre dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Staatshaftungsklage nach Art137 B-VG beim VfGH (vgl. VfGH 10.10.2003, A36/00; EuGH 30.9.03, C-224/01, Köbler) eröffnet. Auf eine solche Tatsachenlage darf der Landesgesetzgeber seine Differenzierung im Verfahrensrecht aufbauen. Es ist eine empirisch nachvollziehbare Tatsache, dass die österreichischen Höchstgerichte gemeinschaftsrechtliche Fragen, die diskussionswürdig und noch nicht durch EuGH-Urteile geklärt sind, sehr bemüht dem EuGH nach Art234 EG zur Vorabentscheidung vorlegen. Die Parteien (Steuerpflichtige wie auch Gemeinden) können somit ungeklärte gemeinschaftsrechtliche Fragen der abschließenden Klärung durch den EuGH zuführen, indem sie den Fall zu den innerstaatlichen Höchstgerichten bringen. Würde ein Höchstgericht in einer ungeklärten Gemeinschaftsrechtsfrage, also einer Frage, zu der noch keine EuGH-Rechtsprechung besteht, die Vorabentscheidung verweigern, so wäre dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Staatshaftungsklage nach Art137 B-VG beim VfGH vergleiche VfGH 10.10.2003, A36/00; EuGH 30.9.03, C-224/01, Köbler) eröffnet. Auf eine solche Tatsachenlage darf der Landesgesetzgeber seine Differenzierung im Verfahrensrecht aufbauen.

Somit könnte man dem Landesgesetzgeber im gegenständlichen Fall attestieren, dass er sich mit der Einfügung des §226a TLAO darauf beschränkt hat, den sensibelsten Bereich im Zusammenhang mit den Wirkungen von EuGH-Rechtsprechung zu regeln.

Gerade wenn ein EuGH-Urteil bereits vorliegt, werden die nationalen Gerichte typischerweise von acte clair ausgehen und nicht eine neuerliche Vorlage anstrengen. Dem entspricht auch die Praxis des EuGH, der vorlegenden Gerichten gegebenenfalls durch seinen Kanzler ausrichten lässt, dass in einer vergleichbaren Sache bereits ein EuGH-Urteil ergangen ist, weshalb das Vorabentscheidungsersuchen zurückgezogen werden möge.

Gerade wenn bereits ein EuGH-Urteil vorliegt, werden die Parteien also typischerweise nicht eine neuerliche Vorlage an den EuGH erreichen. Andererseits wäre in solchen Fällen typischerweise auch die Staatshaftungsklage nach Art137 B-VG nicht erfolgreich, da sich die nationalen Gerichte in vertretbarer Weise auf das bereits vorliegende EuGH-Urteil stützen können.

Es scheint sachlich gerechtfertigt, wenn der Landesgesetzgeber im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraums an diese besondere Situation anknüpft.

... Zum letzten Kritikpunkt im Prüfungsbeschluss, wonach es

sich bei den geprüften Bestimmungen um rückwirkende Gesetzesänderungen handelt, die die Rechtsposition der Rechtsunterworfenen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, ist Folgendes zu erwidern:

Zunächst gesteht der Verfassungsgerichtshof selbst zu, dass solche rückwirkenden Bestimmungen unter bestimmten Voraussetzungen durchaus zulässig sein können. Maßgeblich für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit seien die Gravität des Eingriffs sowie das Gewicht der für den Eingriff sprechenden Gründe.

Beiser, Steuern (2004) 380 führt in diesem Zusammenhang grundsätzlich aus, dass im Abgabenrecht der materiellen Rechtsrichtigkeit eine große Bedeutung zukommt und der Grundsatz der materiellen Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit hat.

Generell gibt es sachliche Gründe dafür, dass der Gesetzgeber mit dem §226a TLAO einen speziellen Wiederaufnahmetatbestand geschaffen hat, der - im Gegensatz zu den im §230 Abs2 TLAO genannten Konstellationen - auch zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden kann. Dass die geprüften Bestimmungen generell geeignet sind, dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch zu verhelfen, wurde bereits aufgezeigt. Sie ermöglichen es der Vollziehung, - unter Berücksichtigung des jeweiligen Vertrauens des Rechtsunterworfenen in die bestehende Rechtslage - der richtigen Auslegung des Gemeinschaftsrechts widersprechende Bescheide nachträglich zu beseitigen. Eine solche Regelung ist gerade auch speziell als Reaktion auf das EuGH-Urteil in der Rs. Hermann sachlich gerechtfertigt. Dort scheint es der Gleichheitsgrundsatz geradezu zu gebieten, zwischen jenen Betroffenen, die die Getränkesteuer auf die Gäste überwälzt haben, und jenen, die dies nicht getan haben, zu unterscheiden. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet nicht nur, Gleiches gleich zu behandeln. Vielmehr müssen auch wesentliche Unterschiede im Tatsächlichen zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen. Die im gegenständlichen Verfahren geprüften Bestimmungen ermöglichen nun aber - bei verfassungskonformer Auslegung -, dass zwischen jenen Betroffenen, die die Getränkesteuer auf die Gäste überwälzt haben, und jenen, die dies nicht getan haben, differenziert werden kann. Außerdem wird Ungleichbehandlungen nach den Zufälligkeiten des Verfahrensstandes im Getränkesteuerfestsetzungsverfahren entgegengewirkt.

Generell ermöglicht der Wiederaufnahmegrund des §226a TLAO eine einheitliche Rechtsanwendung im Sinn des §91 TLAO, wonach die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, und wonach die Abgabenbehörden darüber zu wachen haben, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Die Abgabenbehörden haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen. In Wahrung dieses gesetzlichen Auftrages scheint es gegenständlich, insbesondere im Sinn einer gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtigen, geboten, die Sachverhalte europarechtskonform zu interpretieren und sie auf Basis des dabei erzielten Ergebnisses zu lösen.

Speziell in den sich aus der Getränkesteuer-Rechtsprechung des EuGH ergebenden Fallkonstellationen wird es daher regelmäßig gerechtfertigt sein, das Interesse an der Rechtsrichtigkeit höher zu veranschlagen als den im Rahmen des Gleichheitsgrundsatzes gewährleisteten Vertrauensgrundsatz. Das schützenswerte Vertrauen wird einerseits durch die Überwälzung der Getränkesteuer auf die Gäste und andererseits dadurch gemindert, dass die Rechtsunterworfenen ursprünglich in dem für die Vorschreibung der Getränkesteuer maßgeblichen Zeitpunkt nicht darauf vertrauen konnten, keine Getränkesteuer zahlen zu müssen, sondern erst aufgrund späterer Rechtsprechung des EuGH dieser Eindruck erweckt wurde. Vorrangig zu schützen ist aber wohl das Vertrauen in jenem Zeitpunkt, in dem die rechtsbegründenden Handlungen gesetzt wurden. Im Prüfungsbeschluss wird dagegen ein Vertrauensschutz angesprochen, der einen 'post festum' eingetretenen

Umstand schützen soll. Es soll demnach nicht mehr um den rechtlichen Hintergrund im Zeitpunkt des Tätigwerdens des Bürgers gehen. Geschützt würden vielmehr materiell unrichtige Bescheide, die Jahre nach den betroffenen Abgabenjahren, also Jahre nach dem Tätigwerden des Bürgers, ergangen sind. Als seinerzeit die Gastwirte vor März 2000 Getränkepreise festgelegt oder Getränke verkauft haben, hat kein geschütztes Vertrauen in die Getränkesteuerfreiheit bestanden. Erst ab dem Ergehen des EuGH-Urteils Evangelischer Krankenhausverein (EuGH 9.3.2000, C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein und Wein & Co) war es vertretbar zu glauben, in der Gastronomie falle keine Getränkesteuer an. Für Zeiträume nach März 2000 haben die Gemeinden aber ohnedies keine Getränkesteuer vorgeschrieben. Ein schützenswertes Vertrauen darauf, dass noch später erlassene, materiell unrichtige Abgabenbescheide verfahrensrechtlich nie mehr aus dem Rechtsbestand ausscheiden, besteht nicht.

Zur Rechtfertigung des §226a TLAO ist auch darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber durch die Verjährungsbestimmung des §227 TLAO durchaus darauf Bedacht genommen hat, dass die Wiederaufnahme nur in einem bestimmten zeitlichen Rahmen erfolgen darf. Außerdem hat der Gesetzgeber die Rückwirkung der Gesetzesänderung durch ArtII des Gesetzes LGBl. Nr. 19/2007, beschränkt. Grundsätzlich muss für den zeitlichen Anwendungsbereich zwischen materiellen Steuerrechtsbestimmungen und Verfahrensrecht unterschieden werden. Materielles Steuerrecht wirkt grundsätzlich erst für Sachverhalte, die nach seinem Inkrafttreten gesetzt werden. Verfahrensrecht ist hingegen stets auch auf Altfälle anwendbar. Zur Rechtfertigung des §226a TLAO ist auch darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber durch die Verjährungsbestimmung des §227 TLAO durchaus darauf Bedacht genommen hat, dass die Wiederaufnahme nur in einem bestimmten zeitlichen Rahmen erfolgen darf. Außerdem hat der Gesetzgeber die Rückwirkung der Gesetzesänderung durch ArtII des Gesetzes Landesgesetzblatt Nr. 19 aus 2007,, beschränkt. Grundsätzlich muss für den zeitlichen Anwendungsbereich zwischen materiellen Steuerrechtsbestimmungen und Verfahrensrecht unterschieden werden. Materielles Steuerrecht wirkt grundsätzlich erst für Sachverhalte, die nach seinem Inkrafttreten gesetzt werden. Verfahrensrecht ist hingegen stets auch auf Altfälle anwendbar.

Materielles Steuerrecht entfaltet nur dann Rückwirkung, wenn dies der Gesetzgeber ausdrücklich anordnet.

Verfahrensvorschriften gelten hingegen stets 'rückwirkend' (Stoll, BAO-Kommentar, 68; Mairinger/Twardosz, Die maßgebliche Rechtslage im Abgabenrecht, ÖStZ 2007, 16 ff). Novellen zum Verfahrensrecht sind immer auch auf Steuerfälle anzuwenden, die vergangene Besteuerungszeiträume betreffen. Ein anderes Inkrafttreten ist bei Verfahrensrecht die Ausnahme und müsste vom Gesetzgeber gesondert angeordnet werden.

Der in Prüfung gezogene ArtII des Gesetzes LGBl. Nr. 19/2007 sagt aus, die Verfahrensbestimmung des §226a TLAO ist für Abgaben anzuwenden, die seit dem EU-Beitritt Österreichs (1995) entstanden sind. Der normative Inhalt dieses ArtII besteht damit allerdings nicht in der Anordnung einer Rückwirkung, sondern in der Einschränkung der Rückwirkung. Ohne diesen ArtII wäre die Verfahrensbestimmung des §226a TLAO uneingeschränkt auf alle alten Abgaben anwendbar. Da der §226a TLAO aber dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch verhelfen soll, werden durch ArtII sinnvollerweise die vor dem Beitritt entstandenen Abgaben ausgenommen. Der in Prüfung gezogene ArtII des Gesetzes Landesgesetzblatt Nr. 19 aus 2007, sagt aus, die Verfahrensbestimmung des §226a TLAO ist für Abgaben anzuwenden, die seit dem EU-Beitritt Österreichs (1995) entstanden sind. Der normative Inhalt dieses ArtII besteht damit allerdings nicht in der Anordnung einer Rückwirkung, sondern in der Einschränkung der Rückwirkung. Ohne diesen ArtII wäre die Verfahrensbestimmung des §226a TLAO uneingeschränkt auf alle alten Abgaben anwendbar. Da der §226a TLAO aber dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch verhelfen soll, werden durch ArtII sinnvollerweise die vor dem Beitritt entstandenen Abgaben ausgenommen.

In der Praxis erhält die durch ArtII LGBl. Nr. 19/2007 normierte Einschränkung der allgemeinen Rückwirkung von Verfahrensbestimmungen insoweit eine weitere Begrenzung, als die Wiederaufnahme von Abgabenverfahren nämlich dann grundsätzlich nicht mehr möglich ist, wenn die Verjährung der Abgaben eingetreten ist. Die Verjährung ist damit die eigentliche Rückwirkungssperre. In der Praxis erhält die durch ArtII Landesgesetzblatt Nr. 19 aus 2007, normierte Einschränkung der allgemeinen Rückwirkung von Verfahrensbestimmungen insoweit eine weitere Begrenzung, als die Wiederaufnahme von Abgabenverfahren

nämlich dann grundsätzlich nicht mehr möglich ist, wenn die Verjährung der Abgaben eingetreten ist. Die Verjährung ist damit die eigentliche Rückwirkungssperre.

Im Übrigen wird dadurch, dass der §226a TLAO die Wiederaufnahme in bestimmten Fällen für zulässig erklärt, nicht zwingend vorgeschrieben, dass die bescheiderlassende Behörde immer und unabhängig von der verstrichenen Zeitspanne und unabhängig von der Schwere des rückwirkenden Eingriffs eine Wiederaufnahme von Amts wegen durchführen muss. Wie bereits ausgeführt, hat der Gesetzgeber der Vollziehung vielmehr einen Spielraum für eine verfassungskonforme Auslegung der Frage, ob ein Verfahren wiederaufgenommen werden soll, gelassen.

Der Verfassungsgerichtshof führt in seinem Prüfungsbeschluss unter anderem aus, dass die gegenständlichen Bestimmungen grundsätzlich geeignet sind, das schützenswerte Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Bestandskraft von Steuerbescheiden zu erschüttern, 'da die Wiederaufnahme zu beträchtlichen Steuernachforderungen führen kann' und der Eingriff 'von erheblichem Gewicht sein kann'. Durch diese 'kann'-Formulierung zeigt der Verfassungsgerichtshof selbst auf, dass im gegenständlichen Zusammenhang die Kriterien der Gravität des Eingriffs sowie das Gewicht der für den Eingriff sprechenden Gründe nicht zwangsläufig zu einer Verletzung des Vertrauensgrundsatzes führen müssen. Es zeigt sich vielmehr, dass die Behörde diese Kriterien im Einzelfall abzuwägen hat. Die gegenständlichen Bestimmungen lassen eine solche verfassungskonforme Auslegung zu.

Dasselbe gilt für das Kriterium, ob im Einzelfall dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch verholfen werden muss. Der Verfassungsgerichtshof führt im Prüfungsbeschluss abschließend aus, dass 'die Norm im Übrigen nicht auf jene Fälle beschränkt ist, in denen durch die Wiederaufnahme eine Gemeinschaftswidrigkeit beseitigt werden soll.' Daraus lässt sich aber wiederum schließen, dass aufgrund der geprüften Norm differenziert werden kann und der Vollziehung - wiederum unter Berücksichtigung des Gebots der verfassungskonformen Auslegung - ein Spielraum bleibt zu entscheiden, ob eine Gemeinschaftswidrigkeit beseitigt werden muss oder nicht.

... Zusammenfassend geht die Tiroler Landesregierung davon

aus, dass durch die Einfügung des §226a TLAO lediglich die gemäß §226 Abs1 litc TLAO ohnehin gegebene Möglichkeit, aus Anlass bestimmter EuGH-Urteile eine Wiederaufnahme von Verfahren durchzuführen, konkretisiert und für den Fall, dass sich aus einem neuen Urteil des EuGH eine andere Interpretation eines früheren Urteils ergibt, eine spezielle Regelung getroffen wurde. Im Hinblick auf das verfolgte Ziel, dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch zu verhelfen, ist es sachlich gerechtfertigt, bei der Zulässigkeit der Wiederaufnahme danach zu differenzieren, ob sich eine geänderte Vorfragenentscheidung aus der Rechtsprechung des EuGH oder aus der Rechtsprechung der innerstaatlichen Höchstgerichte ergibt. Durch die Regelung des §226a TLAO hat es der Gesetzgeber der Vollziehung im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes in sachlich gerechtfertigter Weise ermöglicht, zwischen den Interessen der Rechtsrichtigkeit und der Durchsetzung von Gemeinschaftsrecht einerseits und dem Vertrauen der Rechtsunterworfenen in die Bestandskraft von Bescheiden andererseits abzuwägen."

IV. Der Verfassungsgerichtshof hat über die Gesetzesprüfungsverfahren, die er in sinngemäßer Anwendung der §§187 und 404 ZPO iVm §35 VfGG zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden hat, erwogen:römisch vier. Der Verfassungsgerichtshof hat über die Gesetzesprüfungsverfahren, die er in sinngemäßer Anwendung der §§187 und 404 ZPO in Verbindung mit §35 VfGG zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden hat, erwogen:

1. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes bezogen sich zunächst auf den Umstand, dass durch §226a TLAO eine Grundlage dafür geschaffen wurde, rechtskräftige Verfahren aus Anlass einer bestimmten Rechtsauslegung durch den EuGH wieder aufzunehmen, obwohl eine Wiederaufnahme allein wegen des Hervorkommens einer (neuen) Rechtsauslegung durch innerstaatliche Gerichte nach der TLAO nicht zulässig wäre. Der Verfassungsgerichtshof erachtete es im Prüfungsbeschluss für gleichheitswidrig, dass solcherart die Wiederaufnahme im gemeinschaftsrechtlichen Zusammenhang - anscheinend ohne sachliche Rechtfertigung - gänzlich anders geregelt wird als im rein innerstaatlichen Zusammenhang.

1.1. Diesem Bedenken tritt die Tiroler Landesregierung im Wesentlichen mit dem Argument entgegen, dass schon nach bisherigem Recht, nämlich nach dem "Vorfragentatbestand" des §226 Abs1 litc TLAO, Entscheidungen von Höchstgerichten als Grund für die Wiederaufnahme jener rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren herangezogen werden konnten, in denen die Rechtsfrage abweichend gelöst worden war. Auf Grund dieser Prämisse gelangt sie zum Ergebnis, dass §226a TLAO diesbezüglich lediglich eine Klarstellung vorgenommen habe.

1.2. Jedenfalls hinsichtlich innerstaatlicher Entscheidungen vertritt die Landesregierung damit eine Auslegung des Vorfragenstatbestandes (§303 Abs1 litc BAO, §226 Abs1 litc TLAO), die nicht dem im österreichischen Recht bisher üblichen Verständnis dieses Wiederaufnahmegrundes entspricht. Sie vermochte keine Nachweise dafür anzuführen, dass der Vorfragentatbestand so auszulegen wäre, dass das Hervorkommen einer Entscheidung eines (innerstaatlichen) Höchstgerichtes eine Berechtigung zur Wiederaufnahme all jener (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren vermittelt, in denen die gleiche Rechtsfrage abweichend beantwortet worden war. Auch die von der Tiroler Landesregierung zitierten Literaturstellen können diesen Nachweis nicht erbringen. Bereits zu der mit §303 Abs1 litc BAO gleich lautenden Vorgängerbestimmung des §24 Abs1 Z3 Abgabenrechtsmittelgesetz, BGBl. 60/1949, hat der Verwaltungsgerichtshof in VwSlg. 644 F/1952 (unter Berufung auf Art130 B-VG) zu Recht erkannt, dass eine Vorfrage nicht durch ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes entschieden werden kann, das in einem anderen, wenn auch rechtlich gleich zu beurteilenden Fall ergangen ist. Von diesem Verständnis ist weder die spätere Rechtsprechung noch der Gesetzgeber abgegangen. Diese Interpretation entspricht im Übrigen auch der Auslegung des Vorfragentatbestands nach dem AVG und in der ZPO. Dies ergibt sich unmissverständlich aus der bereits im Prüfungsbeschluss wiedergegebenen Literatur und Judikatur (zusätzlich zu der im Prüfungsbeschluss bereits zitierten Judikatur siehe etwa auch VwGH 14.9.2005, 2005/08/0148, und die darin zitierte Literatur, ferner VwGH 28.5.2002, 97/14/0053, mwN). Unabhängig von der Frage der Parteienidentität scheint die Tiroler Landesregierung zu übersehen, dass als Vorfrage nur eine Frage in Betracht kommt, zu deren verbindlicher Beantwortung die entscheidende (Abgaben)Behörde im konkreten Verfahren sachlich nicht zuständig ist (insb. Stoll, BAO-Kommentar Band 2 [zu §116 BAO], S 1322 mwN; 1.2. Jedenfalls hinsichtlich innerstaatlicher Entscheidungen vertritt die Landesregierung damit eine Auslegung des Vorfragenstatbestandes (§303 Abs1 litc BAO, §226 Abs1 litc TLAO), die nicht dem im österreichischen Recht bisher üblichen Verständnis dieses Wiederaufnahmegrundes entspricht. Sie vermochte keine Nachweise dafür anzuführen, dass der Vorfragentatbestand so auszulegen wäre, dass das Hervorkommen einer Entscheidung eines (innerstaatlichen) Höchstgerichtes eine Berechtigung zur Wiederaufnahme all jener (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren vermittelt, in denen die gleiche Rechtsfrage abweichend beantwortet worden war. Auch die von der Tiroler Landesregierung zitierten Literaturstellen können diesen Nachweis nicht erbringen. Bereits zu der mit §303 Abs1 litc BAO gleich lautenden Vorgängerbestimmung des §24 Abs1 Z3 Abgabenrechtsmittelgesetz, Bundesgesetzblatt 60 aus 1949,, hat der Verwaltungsgerichtshof in VwSlg. 644 F/1952 (unter Berufung auf Art130 B-VG) zu Recht erkannt, dass eine Vorfrage nicht durch ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes entschieden werden kann, das in einem anderen, wenn auch rechtlich gleich zu beurteilenden Fall ergangen ist. Von diesem Verständnis ist weder die spätere Rechtsprechung noch der Gesetzgeber abgegangen. Diese Interpretation entspricht im Übrigen auch der Auslegung des Vorfragentatbestands nach dem AVG und in der ZPO. Dies ergibt sich unmissverständlich aus der bereits im Prüfungsbeschluss wiedergegebenen Literatur und Judikatur (zusätzlich zu der im Prüfungsbeschluss bereits zitierten Judikatur siehe etwa auch VwGH 14.9.2005, 2005/08/0148, und die darin zitierte Literatur, ferner VwGH 28.5.2002, 97/14/0053, mwN). Unabhängig von der Frage der Parteienidentität scheint die Tiroler Landesregierung zu übersehen, dass als Vorfrage nur eine Frage in Betracht kommt, zu deren verbindlicher Beantwortung die entscheidende (Abgaben)Behörde im konkreten Verfahren sachlich nicht zuständig ist (insb. Stoll, BAO-Kommentar Band 2 [zu §116 BAO], S 1322 mwN;

ausführlich Hengstschläger, Verwaltungsverfahrensrecht3, Rz 283;

Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht3, S 83; Ritz, BAO-Kommentar3, §116, Rn 1). Davon kann aber im vorliegenden Fall, in dem die zuständigen Gemeindebehörden (lediglich) die Frage zu beantworten hatten, ob die Gemeinden Getränkesteuer auf Umsätze von alkoholischen Getränken in der Gastronomie erheben

durften, nicht die Rede sein.

Letztlich räumt auch die Tiroler Landesregierung ein, dass §226a TLAO ein "spezieller Tatbestand" ist, der im Hinblick auf das EuGH-Urteil in der Rs. C-491/03 Hermann geschaffen wurde, um den Gemeinden die "Nacherhebung" der Getränkesteuer in der Gastronomie zu ermöglichen. Dass dies auf der Basis des bisherigen Rechts nicht möglich gewesen wäre, ergibt sich auch aus §226a Abs2 leg.cit.: Ohne die dort normierte Ausschaltung des §230 Abs2 leg.cit. hätte die Folgejudikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Nacherhebung der Getränkesteuer im Rahmen einer Wiederaufnahme nach §226 TLAO jedenfalls verhindert.

1.3. Damit aber ist die im Prüfungsbeschluss aufgeworfene Frage zu klären, ob es im Lichte des Gleichheitssatzes sachlich gerechtfertigt ist, Entscheidungen des EuGH bei der Wiederaufnahme vollkommen anders zu behandeln als Entscheidungen innerstaatlicher Höchstgerichte. Eine solche Rechtfertigung könnte sich - so nahm der Gerichtshof im Prüfungsbeschluss an - allenfalls aus den Besonderheiten des Gemeinschaftsrechts und der speziellen Qualität von EuGH-Urteilen ergeben.

1.4. Tatsächlich beruft sich die Landesregierung zur Rechtfertigung auch auf die Rechtsnatur von EuGH-Urteilen: Sie führt ins Treffen, dass Urteilen des EuGH nach Gemeinschaftsrecht eine Wirkung zukomme, die die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts sicherstellt. Damit ist die Landesregierung nur insofern im Recht, als nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dessen Urteile verpflichtend in allen offenen Verfahren zu beachten sind. Aus der Rechtsprechung des EuGH folgt aber gleichzeitig, dass die Wirkung seiner Entscheidungen nicht auch generell die Pflicht zur Beseitigung entgegenstehender innerstaatlicher Entscheidungen beinhaltet. Insoweit ist nach der Judikatur des EuGH vielmehr den Mitgliedstaaten Autonomie bei der Ausgestaltung ihres Verfahrensrechts eingeräumt (EuGH 1.6.1999, Rs. C-126/97 Eco Swiss China Time, Rz 46 f.; EuGH 16.3.2006, Rs. C-234/04 Kapferer, Rz 20). Das Gemeinschaftsrecht "verlangt nicht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen" (EuGH 13.1.2004, Rs. C-453/00 Kühne & Heitz, Rz 24; auf die Sonderkonstellationen der gemeinschaftsrechtlichen Wiederaufnahmepflicht für den von der Verletzung der Vorlagepflicht betroffenen Rechtsstreit ist hier nicht einzugehen, weil die in Prüfung gezogene Regelung über diese Sonderkonstellation weit hinausgeht).

Entgegen der Auffassung der Landesregierung bildet daher die Rechtsnatur von Entscheidungen (Judikaturänderungen) des EuGH keine Rechtfertigung dafür, die Rechtskraft in einem größeren Ausmaß als bei Entscheidungen anderer Gerichte zu durchbrechen; auch das rechtsschöpferische Element der Entscheidungen bildet keine Grundlage für eine derartige Differenzierung.

1.5. Soweit sich die Landesregierung darauf beruft, dass "mit §226a TLAO ein Tatbestand geschaffen wurde, um die gleichmäßige Besteuerung bzw. einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten" und dass "ein zu Lasten der Partei gehender Wesensgehalt dieser Bestimmung nicht erkennbar sei", wird damit nicht dargetan, inwiefern es gerechtfertigt ist, bei der Abwägung zwischen der Rechtskraft und der "Gleichmäßigkeit der Besteuerung" im gemeinschaftsrechtlichen Zusammenhang einen anderen Standard einzuführen als im innerstaatlichen Zusammenhang.

2. In ihrem weiteren Vorbringen nimmt die Tiroler Landesregierung Bezug darauf, dass der Verfassungsgerichtshof eine sachliche Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung von Urteilen des EuGH insbesondere deshalb (vorläufig) verneint hat, weil das Gemeinschaftsrecht eine Erhebung von Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Dienstleistungsbetrieben nicht gebiete, sondern diese lediglich zulasse, sodass es die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts nicht verlange, jene Bescheide im Wege der Wiederaufnahme zu beseitigen, in denen die Steuer mit Null festgesetzt wurde.

2.1. Die Landesregierung versucht aufzuzeigen, dass es - im Gegensatz zu den Anlassfällen - durchaus Konstellationen geben könnte, in denen eine Wiederaufnahme gemeinschaftsrechtlich geboten sei. In solchen Fällen sei die Anwendung von §226a TLAO sachlich gerechtfertigt; bei der von der Landesregierung vorgeschlagenen verfassungskonformen Interpretation dürfe die Bestimmung offenbar nur auf jene Fälle angewendet werden.

2.2. Mit diesem Vorbringen zeigt die Landesregierung keine sachliche Rechtfertigung für die durch §226a TLAO getroffene Sonderregelung auf. Zum einen ist diese Bestimmung, wie sich aus den Erläuterungen zur

Regierungsvorlage ergibt und auch von der Tiroler Landesregierung selbst eingeräumt wird, allein zu dem Zweck geschaffen worden, den Gemeinden die Wiederaufnahme des Verfahrens in den die Gastronomie betreffenden Getränkesteuerfällen nach dem EuGH-Urteil Hermann zu ermöglichen, somit für eine Konstellation, in der die Wiederaufnahme jedenfalls nicht der "Durchsetzung" von Gemeinschaftsrecht dient: Eine Besteuerung von Getränkeumsätzen in der Gastronomie ist nach dem erwähnten Urteil nach Gemeinschaftsrecht zwar zulässig, aber keinesfalls gemeinschaftsrechtlich geboten, oder - anders formuliert: Die Nichterhebung der Getränkesteuer im Rahmen der Gastronomie war keinesfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Dies wird letztlich von der Landesregierung auch nicht bestritten. Inwiefern das "Interesse des Gemeinschaftsrechts" an einer richtigen Auslegung so geartet ist, dass es großzügigere Möglichkeiten der Wiederaufnahme als im innerstaatlichen Kontext rechtfertigt, ist für den Verfassungsgerichtshof aber nicht erkennbar. Auch an der richtigen Anwendung der innerstaatlichen Rechtsordnung besteht ein solches "Interesse", das bei der Regelung von Wiederaufnahmegründen mit dem Interesse an der Rechtssicherheit abzuwägen ist. Die von der Tiroler Landesregierung für möglich erachtete verfassungskonforme Interpretation der Vorschrift hätte hingegen gerade zur Konsequenz, dass die vom Gesetzgeber erklärtermaßen rückwirkend beabsichtigte Durchsetzung der Rechtsauffassung des EuGH-Urteiles Hermann letztlich nicht in Betracht käme, weil die Wiederaufnahme in verfassungskonformer Interpretation stets als gesetzwidrig angesehen werden müsste.

Der Gerichtshof kann es dahingestellt sein lassen, ob in besonderen Fällen, in denen das Gemeinschaftsrecht (ein EuGH-Urteil) es ausnahmsweise gebietet, auch die Rechtskraft eines Bescheides (von Bescheiden) zu durchbrechen, dies - bei Fehlen einer spezielleren Norm - de lege lata mit Hilfe einer Wiederaufnahme auf der Basis des Vorfragentatbestandes möglich ist.

2.3. Die durch §226a TLAO eingeführte spezielle Regelung der Wiederaufnahme für EuGH-Urteile lässt sich daher sachlich nicht rechtfertigen.

3. Der Verfassungsgerichtshof hatte überdies das Bedenken, dass §226a TLAO iVm ArtII des Gesetzes LGBl. 19/2007 einen rückwirkenden Eingriff in die durch die Rechtskraft geschützte Rechtspositionen der Steuerpflichtigen bewirke, der aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu rechtfertigen sei. Auch in diesem Zusammenhang hat er dem Umstand Bedeutung beigemessen, dass der rückwirkende Eingriff nicht auf jene Fälle beschränkt ist, in denen durch die Wiederaufnahme eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit beseitigt werden soll. 3. Der Verfassungsgerichtshof hatte überdies das Bedenken, dass §226a TLAO in Verbindung mit ArtII des Gesetzes Landesgesetzblatt 19 aus 2007, einen rückwirkenden Eingriff in die durch die Rechtskraft geschützte Rechtspositionen der Steuerpflichtigen bewirke, der aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu rechtfertigen sei. Auch in diesem Zusammenhang hat er dem Umstand Bedeutung beigemessen, dass der rückwirkende Eingriff nicht auf jene Fälle beschränkt ist, in denen durch die Wiederaufnahme eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit beseitigt werden soll.

3.1. Die Landesregierung leugnet demgegenüber ein schützenswertes Vertrauen der Steuerpflichtigen bzw. hält einen Eingriff deswegen für gerechtfertigt, weil es der Gleichheitssatz geradezu gebiete, zwischen jenen Steuerpflichtigen zu unterscheiden, die die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Gastronomiebetrieben auf die Gäste überwälzt haben, und jenen, die dies nicht getan haben. Durch die in Prüfung gezogene Regelung werde diese Unterscheidung ermöglicht und es werde "Ungleichbehandlungen nach den Zufälligkeiten des Verfahrensstandes" entgegengewirkt. Im Übrigen begründe ArtII des Gesetzes LGBl. 19/2007 die Rückwirkung des Wiederaufnahmetatbestands nicht, sondern schränke sie ein ("Rückwirkungssperre"), da es sich bei §226a TLAO um eine Verfahrensvorschrift handle, die andernfalls unbeschränkt rückwirkend gelten würde. 3.1. Die Landesregierung leugnet demgegenüber ein schützenswertes Vertrauen der Steuerpflichtigen bzw. hält einen Eingriff deswegen für gerechtfertigt, weil es der Gleichheitssatz geradezu gebiete, zwischen jenen Steuerpflichtigen zu unterscheiden, die die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Gastronomiebetrieben auf die Gäste überwälzt haben, und jenen, die dies nicht getan haben. Durch die in Prüfung gezogene Regelung werde diese Unterscheidung ermöglicht und es werde "Ungleichbehandlungen nach den Zufälligkeiten des Verfahrensstandes"

entgegengewirkt. Im Übrigen begründe ArtII des Gesetzes Landesgesetzblatt 19 aus 2007, die Rückwirkung des Wiederaufnahmetatbestands nicht, sondern schränke sie ein ("Rückwirkungssperre"), da es sich bei §226a TLAO um eine Verfahrensvorschrift handle, die andernfalls unbeschränkt rückwirkend gelten würde.

3.2. Wenn die Tiroler Landesregierung - teilweise wörtlich den Ausführungen von Sarnthein, SWK 2009, S 305, folgend - den Bedenken des Gerichtshofes entgegenhält, dass es sich bei der in Prüfung gezogenen Vorschrift um Verfahrensrecht handle, dass verfahrensrechtliche Bestimmungen stets "rückwirkend" anzuwenden seien und ArtII LGBl. 19/2007 daher als eine Einschränkung des zeitlichen Anwendungsbereiches zu verstehen sei, dann geht sie damit nicht auf den Inhalt der Bedenken des Gerichtshofes ein. 3.2. Wenn die Tiroler Landesregierung - teilweise wörtlich den Ausführungen von Sarnthein, SWK 2009, S 305, folgend - den Bedenken des Gerichtshofes entgegenhält, dass es sich bei der in Prüfung gezogenen Vorschrift um Verfahrensrecht handle, dass verfahrensrechtliche Bestimmungen stets "rückwirkend" anzuwenden seien und ArtII Landesgesetzblatt 19 aus 2007, daher als eine Einschränkung des zeitlichen Anwendungsbereiches zu verstehen sei, dann geht sie damit nicht auf den Inhalt der Bedenken des Gerichtshofes ein.

Verfahrensrechtsordnungen müssen einen Kompromiss zwischen den Prinzipien der Rechtsrichtigkeit und der Rechtsbeständigkeit schließen. Wie schon dargelegt, ist dabei innerstaatlich - und speziell auch für den Geltungsbereich der TLAO - von dem Grundsatz auszugehen, dass rechtskräftig abgeschlossene Verfahren, die auf Basis einer bestimmten Rechtsansicht entschieden wurden, nicht deswegen wieder aufgenommen werden können, weil sich aus einem nachträglich ergangenen höchstgerichtlichen Urteil in einem anderen Fall die Unrichtigkeit dieser Rechtsansicht ergibt. Nach §230 Abs2 TLAO gilt für den Bereich dieser Verfahrensordnung sogar, dass bei Wiederaufnahme aus anderen Gründen ein zwischenzeitig ergangenes Urteil des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes nicht zum Nachteil der Partei herangezogen werden darf. Der Gesetzgeber verzichtet damit auf einen Eingriff in die Rechtskraft zulasten der Partei und nimmt die (begünstigende) materielle Unrichtigkeit des Bescheides in Kauf.

Steuerpflichtige, denen gegenüber nach Abschluss der Getränkesteuerverfahren unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 9. März 2000, Rs. C-437/97, (Nullfestsetzungs-)Bescheide in Rechtskraft erwachsen sind, konnten auf der Basis der damaligen Rechtslage und der dazu vertretenen Auslegung davon ausgehen, dass diese Bescheide zumindest nach Ablauf der Jahresfrist des §225 Abs1 TLAO grundsätzlich nicht mehr behebbar sind, auch wenn sich nachträglich auf Grund eines höchstgerichtlichen Urteils herausstellen sollte, dass den Bescheiden eine unrichtige Rechtsauffassung zugrunde lag. Es liegt im Wesen dieses Konzeptes, dass diese Wirkung nur gegenüber solchen Steuerpflichtigen eintrat, deren Bescheide in Rechtskraft erwachsen sind, nicht hingegen gegenüber solchen, bei denen das Verfahren weiterhin offen ist, weil zB bloß eine Aussetzung erfolgte. Insoweit ergibt sich die von der Tiroler Landesregierung beanstandete "Ungleichbehandlung je nach Verfahrensstand" notwendigerweise aus dem vom Gesetzgeber im Wiederaufnahmerecht vorgegebenen Kompromiss zwischen Rechtsrichtigkeit und Rechtsbeständigkeit, der die entscheidenden Rechtsfolgen mit der Rechtskraft des Bescheides verbindet.

Vor diesem Hintergrund verschiebt eine Norm, die das Ergehen bestimmter Urteile des EuGH als neuen Wiederaufnahmetatbestand einführt, diesen Kompromiss zugunsten der Rechtsrichtigkeit und zulasten jener Steuerpflichtigen, denen gegenüber Bescheide in Rechtskraft erwachsen sind. Warum der Umstand, dass die Steuerschuld rechtskräftig (mit Null) festgesetzt wurde, für die betroffenen Steuerpflichtigen keinen Vertrauenstatbestand geschaffen haben soll, vermag die Tiroler Landesregierung nicht plausibel zu machen. Gerade dieses Vertrauen wird aber erschüttert, wenn lange nach Eintritt der Rechtskraft der Gesetzgeber einen Wiederaufnahmetatbestand schafft, der es (angesichts der Ausschaltung des §230 Abs2 TLAO) erlaubt (und auch eingestandenermaßen bezweckt), die Steuer nachträglich doch festzusetzen, wobei es jedenfalls nicht bloß um Bagatellfälle geht.

Der Gerichtshof konnte für diesen Eingriff in das durch die Rechtskraft des Bescheides ausgelöste Vertrauen im Prüfungsbeschluss keine Rechtfertigung erkennen, zumal es - wie dargelegt - nicht darum geht, mit der Wiederaufnahme dem Gemeinschaftsrecht "zum Durchbruch" zu verhelfen. Wenn die Tiroler Landesregierung in diesem Zusammenhang die Auffassung vertritt, die neue Regelung erlaube es, die Steuerpflichtigen unabhängig von dem Ausmaß der vorgenommenen Überwälzung der Getränkesteuer gleich zu behandeln, dann kann der Gerichtshof dem nicht folgen: Zu berücksichtigen ist ja, dass die erwähnten Nullfestsetzungen

der Getränkesteuer nicht automatisch mit einer Rückzahlung der geleisteten Getränkesteuer verbunden waren, sondern die materielle Belastungskorrektur von der Frage abhing (und weiterhin abhängt), ob und inwieweit die Getränkesteuer auf die Konsumenten überwälzt wurde (§187a TLAO). Im Fall der Nullfestsetzung ist somit eine Beurteilung der Überwälzung im Einzelfall erforderlich, die dazu führen soll, dass Steuerpflichtige nur jenen Betrag an Getränkesteuer zurückerhalten, den sie nicht überwälzt, sondern selbst getragen haben. Der Gerichtshof hat eine derartige "Rückzahlungssperre" in seinem Erkenntnis VfSlg. 16.022/2000 für verfassungskonform erachtet. Die Regelung des §226a TLAO hingegen führt dazu, dass nunmehr alle Verfahren wieder aufgenommen werden können und die Steuervorschreibung ohne Rücksicht darauf erfolgt, ob seinerzeit eine Überwälzung möglich war oder nicht. Die von der Tiroler Landesregierung erwogene verfassungskonforme Einschränkung der Anwendung dieser Vorschrift hätte auch in diesem Zusammenhang zur Folge, dass das erklärte Ziel der Vorschrift nicht erreicht würde, die Norm somit praktisch inhaltsleer wäre. Der Gerichtshof konnte für diesen Eingriff in das durch die Rechtskraft des Bescheides ausgelöste Vertrauen im Prüfungsbeschluss keine Rechtfertigung erkennen, zumal es - wie dargelegt - nicht darum geht, mit der Wiederaufnahme dem Gemeinschaftsrecht "zum Durchbruch" zu verhelfen. Wenn die Tiroler Landesregierung in diesem Zusammenhang die Auffassung vertritt, die neue Regelung erlaube es, die Steuerpflichtigen unabhängig von dem Ausmaß der vorgenommenen Überwälzung der Getränkesteuer gleich zu behandeln, dann kann der Gerichtshof dem nicht folgen: Zu berücksichtigen ist ja, dass die erwähnten Nullfestsetzungen der Getränkesteuer nicht automatisch mit einer Rückzahlung der geleisteten Getränkesteuer verbunden waren, sondern die materielle Belastungskorrektur von der Frage abhing (und weiterhin abhängt), ob und inwieweit die Getränkesteuer auf die Konsumenten überwälzt wurde (§187a TLAO). Im Fall der Nullfestsetzung ist somit eine Beurteilung der Überwälzung im Einzelfall erforderlich, die dazu führen soll, dass Steuerpflichtige nur jenen Betrag an Getränkesteuer zurückerhalten, den sie nicht überwälzt, sondern selbst getragen haben. Der Gerichtshof hat eine derartige "Rückzahlungssperre" in seinem Erkenntnis VfSlg. 16.022 aus 2000, für verfassungskonform erachtet. Die Regelung des §226a TLAO hingegen führt dazu, dass nunmehr alle Verfahren wieder aufgenommen werden können und die Steuervorschreibung ohne Rücksicht darauf erfolgt, ob seinerzeit eine Überwälzung möglich war oder nicht. Die von der Tiroler Landesregierung erwogene verfassungskonforme Einschränkung der Anwendung dieser Vorschrift hätte auch in diesem Zusammenhang zur Folge, dass das erklärte Ziel der Vorschrift nicht erreicht würde, die Norm somit praktisch inhaltsleer wäre.

4. Da bereits die zu 2. und 3. behandelten Bedenken nicht zerstreut werden konnten, erübrigt es sich, auf die weiteren im Prüfungsbeschluss aufgeworfenen Bedenken einzugehen.

5. §226a TLAO und ArtII des Gesetzes LGBl. 19/2007 waren daher als verfassungswidrig aufzuheben. 5. §226a TLAO und ArtII des Gesetzes Landesgesetzblatt 19 aus 2007, waren daher als verfassungswidrig aufzuheben.

6. Die Verpflichtung des Landeshauptmannes zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung und der damit im Zusammenhang stehenden sonstigen Aussprüche erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VfGG sowie §2 Abs1 liti Tiroler Landes-Verlautbarungsgesetz.

7. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Finanzverfahren, Wiederaufnahme, Getränkesteuer, EU-Recht, Rückwirkung, Rechtskraft, Geltungsbereich (zeitlicher) eines Gesetzes

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2009:G5.2009

Zuletzt aktualisiert am

26.11.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at