

TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/21 2005/16/0247

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.05.2007

Index

E6j;

L34004 Abgabenordnung Oberösterreich;

Norm

62001CJ0147 Weber's Wine World VORAB;

LAO OÖ 1996 §186a Abs1;

LAO OÖ 1996 §186a;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der U GmbH & Co KG in T, vertreten durch die Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH in 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 6. September 2005, Zl. Gem-523605/15-2005-Sto/Shz, betreffend Getränkesteuerrückerstattung für den Zeitraum März 1998 bis Februar 1999 (mitbeteiligte Partei: Landeshauptstadt Linz, 4041 Linz, Hauptplatz 1, vertreten durch den Bürgermeister), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Land Oberösterreich Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 und der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 991,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zur Vorgeschichte wird auf das hg. Erkenntnis vom 17. März 2005, Zl. 2004/16/0226, verwiesen.

Im fortgesetzten Verfahren hob die belangte Behörde mit Bescheid vom 23. Juni 2005 den Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3. August 2004, soweit sich dieser auf die Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke bezieht, auf und verwies die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Landeshauptstadt Linz. Begründend wurde ausgeführt, in Anbetracht der verbindlichen Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. März 2005, Zl. 2004/16/0226, stehe fest, dass der bekämpfte Bescheid "des Stadtsenates" auf Grund eines mangelhaften Ermittlungsverfahrens erlassen worden sei, wodurch die mitbeteiligte Partei in ihren Rechten verletzt worden sei.

Mit Bescheid vom 8. Juli 2005 gab das zuständige Mitglied des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz der Berufung der beschwerdeführenden Partei teilweise Folge und änderte den Bescheid des Magistrates Linz vom 20. September 2000 insofern ab, als

1. die Getränkesteuer für den Zeitraum 1. März 1998 bis 28. Februar 1999

- für alkoholfreie Getränke bei einer Bemessungsgrundlage von EUR 284.130,43 mit EUR 14.206,52,
- für Speiseeis bei einer Bemessungsgrundlage von EUR 53.141,28 mit EUR 5.314,13

zu Recht festzusetzen gewesen sei;

2. die Getränkesteuer für den Zeitraum 1. März 1998 bis 28. Februar 1999 für alkoholische Getränke endgültig mit EUR 0,-- festgesetzt worden sei;

3. dem Antrag auf Rückzahlung der für den

Abgabenzeitraum 1. März 1998 bis 28. Februar 1999 für alkoholische Getränke entrichteten Getränkesteuer von EUR 30.151,45 teilweise zu entsprechen und eine Getränkesteuer von EUR 4.376,32 gutzuschreiben bzw. zurückzuzahlen gewesen sei, weil die Abgabe wirtschaftlich nicht gänzlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei.

In der Begründung dieses Bescheides heißt es nach Wiedergabe der von der Abgabenbehörde im ersten Rechtsgang und im fortgesetzten Verfahren durchgeführten Ermittlungen und Zitierung der Rechtsgrundlagen, aus den Regaletiketten und Allongeplaketten sei für die Konsumenten eindeutig ersichtlich gewesen, dass die Getränkeverkaufspreise entsprechend dem Preisauszeichnungsschild als Bruttopreise inklusive aller Steuern, wie etwa Umsatz- und Getränkesteuer, ausgezeichnet worden seien. Daraus sei zu schließen, dass

- die Konsumenten sich bereits seit Jahren auf Warenverkaufspreise inkl. Getränkesteuer haben einstellen können,
- die steuerpflichtigen Unternehmer bereits seit langem entsprechend einer Musterkalkulation der Bundeswirtschaftskammer die Getränkepreise haben kalkulieren können,
- diese Bruttopreise zu keinen Wettbewerbsverzerrungen zwischen den einzelnen Anbietern aus dem Titel Getränkesteuer haben führen können, weil ein Gesamtwettbewerb hinsichtlich sämtlicher getränkesteuerpflichtiger Unternehmer gegeben gewesen sei,
- durch das Gestalten und Ausweisen von Bruttopreisen offensichtlich eine Überwälzung bei Handelsketten gelungen gewesen sei, weil nach Wegfall der Getränkesteuer viele Handelsketten eine

Preissenkung vorgenommen hätten.

Als weiteres Indiz seien die Abgabenerklärungen herangezogen worden, aus denen die Schlüsselzahlen ersichtlich gewesen seien, welche für die Getränkesteuerberechnung der einzelnen Warenprodukte aus dem Bruttoverkaufspreis herangezogen worden seien; nach sämtlichen getränkesteuerbezogenen Rechtsnormen seien die Getränkesteuer und die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage zu zählen und daher bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug zu bringen. Daraus habe die Abgabenbehörde schließen können, dass

- die Getränkesteuer von den Konsumenten eingehoben worden sei und in Wahrheit nicht den unternehmerischen Steuerpflichtigen tangiert habe,
- die Getränkesteuer überdies nicht von wesentlichen Kostenfaktoren, nämlich Steuern und Abgaben, selbst berechnet worden sei.

Aus den vorliegenden Kalkulationsunterlagen seien anlässlich der Prüfung die Rohaufschläge ermittelt und eine Kalkulation vom Nettoeinkaufspreis zum Bruttoverkaufspreis nach Warengruppen mit dem Ziel der Gewinnerzielung festgestellt worden. Die Behörde habe sich an der Rechtsprechung orientiert, wonach die Abweichung der individuellen Bruttorehaufschläge von den durchschnittlichen Bruttorehaufschlägen ein Gradmesser für die Überwälzung der Getränkesteuer sein könne; Verkaufspreise mit Rohaufschlägen (Handelsspannen) über den Durchschnitt in der jeweiligen Branche ließen den Schluss zu, dass die Getränkesteuer auf die Konsumenten überwälzt worden sei.

Als Vergleichsrohaufschläge seien die Durchschnitte der Rohaufschläge ohne Mehrwertsteuer herangezogen, die sich auf Grund von Ermittlungen der Bundesfinanzverwaltung (Großbetriebsprüfung) im Jahr 1995 bei acht Großmärkten von Spar, ADEG und Nah & Frisch in Niederösterreich, Tirol und Steiermark ergeben haben. In den Bundesländern sei der überwiegende Teil der Lebensmitteleinzelhändler bereits den Handelsketten beigetreten und halte die empfohlenen Verkaufspreise ein bzw. nehme einheitlich an den so genannten Aktionen teil. In den Bereichen, in denen freie Preispolitik bestehe, würden laut Ermittlungen der Bundesfinanzverwaltung die Preise in den seltensten Fällen auf Grund von Kalkulationen ermittelt, sondern orientierten sich am orts- und branchenüblichen Niveau.

Diese Überprüfung der Bundesfinanzverwaltung (Großbetriebsprüfung) habe ihre Bestätigung auch in der Parteieinvernehmung gefunden, wonach es keine konkrete Produktkalkulation, sondern lediglich eine Kalkulation einzelner Warengruppen, wie etwa der Warengruppe alkoholischer Getränke, gegeben habe, wobei jedoch die Kalkulation quer durch sämtliche alkoholische Getränke, wie Bier, Wein, Sekt, Spirituosen, erfolgt sei. Die Getränkealkulation hänge grundsätzlich vom Marktpreis ab, der mitunter von der Getränkeindustrie bestimmt und auch von Marktpreisen der Konkurrenzbetriebe beeinflusst werde.

Die Ermittlungen der Finanzverwaltung hätten bei diesen überprüften Supermärkten, die jenen der beschwerdeführenden Partei nahe stünden, ergeben, dass

- bei Bier die Rohaufschläge zwischen 0 % und 19,6 % lägen, wobei es sich beim Nullaufschlag offensichtlich um Aktionen handle, weshalb in der Durchschnittsrechnung der Durchschnitt der Rohaufschläge bei 11,8 % liege (Bruttorehaufschlag von 34,16 %),
- die Rohaufschläge bei Wein zwischen 10,3 % und 30,1 % lägen und als Durchschnitt der Rohaufschläge sich 18,3 % ergebe (Bruttorehaufschlag von 41,95 %),

-

die Erfahrungen gezeigt hätten, dass trotz der hohen

Schwankungen sich die durchschnittlichen Rohaufschläge über die Jahre hinaus kaum änderten und daher die Kennzahlen aus 1995 auch in den Folgejahren anwendbar seien.

Die Gesamtdurchschnittsrohaufschläge lt. Wiener Handelskammer lägen bei den Handelsketten zwischen 30 % und 45 %.

Unter Berücksichtigung von Getränke- und Umsatzsteuer würden sich daher für Supermarktketten der Kategorie Billiganbieter durchschnittliche Rohaufschläge zwischen rd. 34 % bis 42 % ergeben, wobei für den Fall, dass Bier das meistgetrunkene alkoholische Getränk darstelle - wie im gegenständlichen Fall anlässlich der Abgabenprüfung habe festgestellt werden können und vom Steuerpflichtigen auch attestiert worden sei, zumal im gesamten Abgabenzeitraum der Anteil von Bier mit rund 72,4 % an der Position der meistgetrunkenen Getränke gelegen sei - ein Abschlag von 5 % vertretbar sei.

Der Rohaufschlag bei einzelnen alkoholischen Produkten in den Linzer Filialen der beschwerdeführenden Partei sei nicht filialspezifisch erfolgt, sondern der jeweilige Einkäufer als Produktkalkulant habe den zu erwartenden Rohgewinn für das jeweilige alkoholische Produkt für das gesamte Unternehmen und damit für sämtliche Filialen ermittelt. Dieser Rohaufschlag (Rohgewinn) gelte für sämtliche Filialen der beschwerdeführenden Partei in Österreich, unabhängig von deren Marktlage.

Der betriebspezifische Brutorohaufschlag habe im konkreten Abgabenzeitraum des Wirtschaftsjahres 1998/1999 bei Bier 45,46 %, bei Weißwein 61,50 % und bei Rotwein 63,19 % betragen, wobei Bierprodukte 72,40 % und Weinprodukte 12,03 % der Umsatzanteile gehalten hätten. Die Nettorohaufschläge aus Bier, Weißwein, Rotwein, Wermut, Cherry, Portwein, Sekt, Weinbrand, Rum, Likör, Slivo, Wodka und Whisky hätten durchschnittlich 12,7 %, der Brutorohaufschlag aus Rohgewinn, Umsatzsteuer und Getränkesteuer durchschnittlich 48,78 % betragen. Unter Berücksichtigung der im gegenständlichen Betrieb im Prüfungs- und Abgabenfestsetzungszeitraum anlässlich der Abgabenprüfung festgestellten Rohaufschläge auf Bier und Wein zeige sich, dass die individuellen betrieblichen Rohaufschläge bei Bier mit 45,46 % und bei Wein mit 61,50 % bzw. 63,10 % (selbst ohne Abschlag bei den meisten Umsatzanteilen bei Bier) eindeutig über den durchschnittlichen, von der Großbetriebsprüfung festgestellten obzitierten Brutorohaufschlägen von 34,16 % brutto bei Bier und 41,95 % brutto bei Wein gelegen seien.

Dieser Rohaufschlagsvergleich sei vom Steuerpflichtigen nicht kritisiert worden.

Aus diesem Rohaufschlagsvergleich lasse sich ableiten, dass

- unter Berücksichtigung der Konkurrenzsituation und

Nichtberücksichtigung von Lockangeboten die Rohaufschläge im

konkreten Betrieb eindeutig über den durchschnittlichen

Rohaufschlägen ähnlicher Handelsketten gelegen seien,

- diese höheren Rohaufschläge gegenüber den

Vergleichswerten unter anderem ebenfalls kausal für den Rohgewinn

in den Linzer Filialen gewesen seien,

- diese hohen Rohaufschläge im konkreten Fall ein

Indiz für die Überwälzung der Getränkesteuer darstellten.

Aus der Produktabgabe selbst sei in sämtlichen Linzer Filialen ein Rohgewinn zu verzeichnen, der sich aus den einzelnen Verkaufserlösen abzüglich des erforderlichen Wareneinsatzes ergebe.

Selbstkostendeckung sei allerdings daraus in den Filialen nicht gegeben gewesen, weil selbst trotz des vorhandenen Rohgewinns bei den einzelnen Produkten aus den Kostenfaktoren des Betriebs der Filialen ein Jahresfehlbetrag resultiere. Trotz der vorhandenen Jahresfehlbeträge in den Filialen Ebelsberg, Urfahr und Bindermichl habe die Filiale Auberg einen Jahresüberschuss erzielt. Die Betriebe der beschwerdeführenden Partei in Linz hätten auch ohne Kalkulation/Kostenrechnung geführt werden können, weil die Zentralkosten auf sämtliche Filialen umgelegt und eine

Gesamtbilanz für sämtliche Märkte und Kostenstellenrechnungen für die Linzer Filialen vorhanden gewesen seien. Der Marktpreis habe vielfach aus von der Getränkeindustrie vorgegebenen Getränkepreisen resultiert, wobei die Industrie sogar Einfluss nehme, zu welchem Zeitpunkt Preisreduzierungen oder Preiserhöhungen zulässig seien; die Getränkeindustrie beeinflusse somit den Wareneinkaufspreis als auch den Warenverkaufspreis (Marktpreis) für alkoholische Getränke. So gebe es in der Praxis sogar Warengruppen, bei denen auf Grund der Käuferschicht und der industriebestimmten Marktpreise negativ kalkuliert werden müsse, wobei ein Ausgleich natürlich durch Gewinne anderer Warengruppen möglich sei.

Die derartige Kalkulation der Bruttopreise von alkoholischen Getränken lasse daher den Schluss zu, dass

- die Getränkeabgabe offensichtlich unter dem

Gesichtspunkt der Gewinnerzielung auch zu Zeiten der Erhebung der Getränkesteuer programmiert gewesen sei,

- trotz der Erhebung der Getränkesteuer letztendlich

Gewinne im Rahmen des gesamten Unternehmens haben erzielt werden können,

- die Getränkesteuer im Rahmen der Produktabgabe in

den einzelnen Filialen offensichtlich habe überwältigt werden können.

Im Rahmen der Abgabenprüfungen seien auch die einzelnen Kostenfaktoren recherchiert worden und es sei dabei festgestellt worden, dass

- der Personalaufwand zwischen den einzelnen Linzer

Filialen zwischen EUR 201.794,-- und EUR 238.803,-- differiert habe,

- neben dem sonstigen Aufwand gerade die Mietkosten

bis zu EUR 70.000,-- einen starken Kostenfaktor bewirkt hätten,

- darüber hinaus die AfA bis zu EUR 79.696,--

offensichtlich im Zusammenhang mit Investitionen etc. einen starken Kostenfaktor darstelle,

- die gesamte Getränkesteuer mit rund 0,95 % einen

minimalen Kostenfaktor gebildet habe.

Zur Kostenkalkulation und den trotz Gewinnen erwirtschafteten Jahresfehlbeträgen werde daher bemerkt, dass

- es sich bei Steuern, Beiträgen und Versicherungen

lediglich um eine Sparte mehrerer Gruppen noch wesentlich gewichtiger Kostenfaktoren handle und die Getränkesteuer, im Gegensatz zu den wesentlich höheren Erfolgssteuern (Einkommensteuer sowie Sozialversicherungsbeiträgen und Versicherungszahlungen), den geringsten Faktor in diesen Kostengruppen darstelle,

- aus der bestehenden und weiterhin nach dem Wegfall

der Getränkesteuer vorhandenen Konkurrenzsituation sowie aus den beachtlichen, sich in der AfA niederschlagenden Investitionskosten und der Vielzahl diverser Kostenfaktoren nicht gefolgert werden könne, dass gerade die Steuern und damit die Getränkesteuer es gewesen sei, die der Unternehmer wirtschaftlich getragen habe.

Bei der Prüfung der Überwälzung der Getränkesteuer unter dem Gesichtspunkt der angefallenen Kosten seien die Aufwendungen und Kosten daraus und der Anteil des Kostenfaktors Getränkesteuer an den Gesamtkosten der Betriebsführung zu ermitteln gewesen.

Die Gesamtkosten resultierten 1998/1999 hinsichtlich sämtlicher Linzer Filialen aus:

-

Wareneinkaufskosten

EUR 3.560.212,--

-

Personalkosten

EUR 896.592,--

-

sonstiger Aufwand

EUR 331.362,--

-

Miet- und Pachtaufwand (inkl. Leasingfinanzierung)

EUR 247.857,--

-

AfA (Fremdfinanzierung, Zinsenaufwand)

EUR 165.732,--

-

Getränkesteuer gesamt

EUR 49.672,--

-

Getränkesteuer Alkoholika

EUR 30.151,--

Der Getränkesteueranteil für alkoholische Getränke betrage in Bezug auf den Gesamtkostenanteil obzittierter Kostenfaktoren (ohne alkoholfreie Getränke) 0,58 %.

Unter Berücksichtigung einer Kostenäquivalenz sei daher der obzitierte Prozentsatz auf den Verlust umzulegen, der lt. EGT für das Wirtschaftsjahr 1998/1999 EUR 546.598,-- betrage und ergebe einen Betrag von EUR 3.170,27, der dem Steuerpflichtigen aus dem Grunde zurückzuzahlen sei, dass

- die angefallen Kosten nicht zur Gänze durch die Einnahmen haben gedeckt werden können,
- daher ein gewisser Prozentsatz an Getränkesteuer nicht gänzlich habe überwältzt werden können.

Dabei müsse jedoch bemerkt werden, dass

-

in den - der Kostenäquivalenz zu Grunde gelegten - Kostenfaktoren der Wareneinsatz für feste Speisen und alkoholfreie Getränke, filialspezifische Kosten aus Miete, Leasing und Fremdfinanzierung, nicht alleine mit der Abgabe alkoholischer Getränke, sondern vor allem mit der Marktgestaltung der Filialen und großem Warenspektrum (von den alkoholischen Getränken abgesehen) der beschwerdeführenden Supermarktkette zusammenhängen,

-

die beschwerdeführende Partei österreichweit

betrachtet letztendlich hohe Gewinne erziele.

Es werde kein Unternehmerlohn erzielt. Die Firmenphilosophie sei darin zu sehen, dass aus sämtlichen Filialen zusammen ein Gewinn erwirtschaftet werden müsse. Bei der beschwerdeführenden Partei handle es sich um eine GesmbH & Co KG, mit

-

der U HandelsgmbH als Komplementärin

-

der P HandelsgmbH und der J BeteiligungsgmbH als Kommanditistinnen.

Bei der P HandelsgmbH handle es sich im Übrigen um einen Großhandelsbetrieb, der auch Getränkezulieferer für die beschwerdeführende Partei sei, sodass daraus eine Machtposition abzuleiten sei.

Die Linzer Filialen wiesen diverse Jahresfehlbeträge aus, ausgenommen die Filiale Auberg. Diese Fehlbeträge hätten sich trotz der vorhandenen Rohgewinne nach Auffassung der Abgabenbehörde ergeben,

- aus den hohen Kostenfaktoren,
- insbesondere dem Personalaufwand (trotz

Selbstbedienung),

- den hohen Mietkosten, aber auch den Investitionskosten.

Laut Aussage der beschwerdeführenden Partei resultierten die Jahresfehlbeträge

- aus unrichtigen Umsatzerwartungen,
- aus der Konkurrenzsituation anderer Marktketten,
- aus der Randlage einzelner Filialen,
- aus der Geschäftsstrategie, einzelne Filialen aus

Marktgründen trotz Verluste zu betreiben.

Seit dem Wegfall der Getränkesteuer habe sich laut Aussagen des Parteienvertreters an den Jahresfehlbeträgen bzw. allfälligen Jahresüberschüssen insofern nichts geändert, als es weiterhin positive und negative Abschlüsse in den Filialen gebe, d.h. es seien nach seinen Angaben selbst die Jahresfehlbeträge nicht wesentlich von der Getränkesteuer bestimmt.

So habe die Filiale Ebelsberg beispielsweise

- im Wirtschaftsjahr 3/1998 bis 2/1999 einen

Jahresfehlbetrag von minus EUR 216.640,-- bei einer

Getränkesteuerleistung (inkl. alkoholfreier Getränke) von

EUR 14.425,--,

- im Wirtschaftsjahr 3/2000 bis 2/2001 einen

Jahresfehlbetrag selbst ohne Erhebung der Getränkesteuer auf

Alkoholika von EUR 170.092,-- zu verzeichnen gehabt,

sodass daraus ersichtlich sei, dass nicht die Getränkesteuer,

sondern die diversen Kostenfaktoren, wie Personal, Miete und investitionsbestimmte AfA die hohen Jahresfehlbeträge bewirkt hätten.

Schließlich habe das Gesamtunternehmen der beschwerdeführenden Partei

- laut Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 1998/1999 einen Jahresgewinn von S 2,879.000,--,
- laut Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 1999/2000, zu welchem Getränkesteuer weiterhin erhoben worden sei, einen Jahresgewinn von sogar S 12,960.000,-- erzielt.

Zusammenfassend sei zu folgern, dass die wirtschaftlichen Ergebnisse der einzelnen Filialen

- vielfach von nicht getränkesteuerbedingten Faktoren, zB den industriebestimmten oder konkurrenzbestimmten Getränkepreisen,
- von den Gewinnerzielungsvorgaben im Rahmen diverser Verkaufsstrategien, zB durch besondere Lockangebote,
- von Verkaufsstrategien der Supermärkte unter Berücksichtigung der Konkurrenz,
- von den Umsatzerwartungen bei der gesamtbetrieblichen Kalkulation der Getränkepreise,
- von den Intentionen nach Marktpräsenz und Markterweiterung, unabhängig von den wirtschaftlichen Erwartungen der einzelnen Filialen,
- offensichtlich kaum von der Getränkesteuer im Hinblick auf die beachtlichen Gewinne des Gesamtunternehmens, abhängig gewesen seien.

Im Rahmen der Überwälzung der Getränkesteuer sei auch zu prüfen gewesen, inwieweit die Getränkesteuer zu einer Absatzänderung und damit zu einem Gewinnrückgang geführt habe. Es sei daher zu prüfen, inwieweit die fiktive Abschaffung der Getränkesteuer und vollständige Weitergabe an die Letztverbraucher (Konsumenten) sich auf den Absatz ausgewirkt und zu wirtschaftlichen Nachteilen geführt hätte. Dabei sei es an dem Steuerpflichtigen gelegen, einen wirtschaftlichen Nachteil und damit den Schaden nachzuweisen. Dieser Schaden aus der Erhebung der Getränkesteuer sei allerdings bislang nicht nachgewiesen worden.

Wenn das Ausmaß der ungerechtfertigten Bereicherung eines Steuerpflichtigen bei Getränkesteuerrückerstattung nicht exakt ermittelbar sei, könne zur Schätzung gegriffen werden. Dabei habe die Behörde bei der Beurteilung vor allem der aus der Getränkesteuererhebung allfällig resultierenden Gewinneinbußen ausschließlich im Wege einer Schätzung und freier Beweiswürdigung anhand betriebswirtschaftlicher und vor allem makroökonomischer Indikatoren vornehmen können. Im Beschwerdefall sei es der beschwerdeführenden Partei nicht gelungen, preisbedingte Umsatzveränderungen bzw. konkrete Gewinneinbußen darzutun.

Anlässlich der Abgabenprüfung hätten getränkesteuerbedingte Umsatzeinbußen nicht festgestellt werden können, sodass die Behörde allfällige Gewinnminderungen auf Grund vorliegender Indizienbeweise im Rahmen der freien Beweiswürdigung und dabei vor allem anhand makroökonomischer Analysen zu verifizieren gehabt habe.

Von der Behörde seien zur Klärung der Frage allfälliger wirtschaftlicher Nachteile makroökonomische Analysen herangezogen worden.

Dabei müsse insbesondere berücksichtigt werden, dass

- die Getränkeabgabe durch die beschwerdeführende

Partei im Linzer Zentralraum weitab von Grenzen zu Nachbarstaaten

erfolgt sei, welche keine Getränkesteuer erhoben hätten;

- selbst Steuersenkungen oder Rohstoffpreissenkungen

in der Vergangenheit nicht automatisch zu Preissenkungen geführt hätten und die Vorteile daraus nicht an die Konsumenten weitergegeben worden seien.

Die Getränkesteuer sei demnach nicht wettbewerbsneutral, weil im Gegensatz zu den Handelsbetrieben in der Gastronomie mit der Getränkesteuerabgabe eine ganze Reihe von Dienstleistungskomponenten verbunden seien. Daraus sei zu folgern, dass im Handel die Lieferkomponente überwiege, wobei die Vermarktung eines Getränkeproduktes nur mit minimalen Dienstleistungen, wie Darbieten der Getränke in Regalen, Ausstellen der Rechnung, verbunden sei. Trotz des relativ hohen Personalaufwandes bei der beschwerdeführenden Partei müsse gefolgert werden, dass es sich größtenteils um einen Selbstbedienungsbetrieb handle, sodass die Dienstleistungskomponente als Kostenfaktor in Handelsbetrieben gegenüber Gastronomiebetrieben eine untergeordnete Rolle spiele.

Daraus profitiere der Handel in zweierlei Form, weil Konsumenten ihren Konsum im Handelsbereich ausweiten und der Handel bei Preiserhöhungen seinerseits einen Nachfragerückgang im Hinblick auf die noch höheren Gastronomiepreise nicht zu befürchten habe; verstärkt werde dieser Effekt durch die entgeltsbezogene und nicht mengenmäßige Getränkebesteuerung.

Gewinn und Absatz seien durch die Getränkesteuer im Handel zu Lasten der Gastronomie gefördert worden, die massive Begünstigung des Handels schließe im Regelfall wirtschaftliche Nachteile des Getränkehandels trotz der Nettoverrechnung der Getränkesteuer im Getränkepreis aus.

Die Preiselastizität der Nachfrage unter Berücksichtigung des Wettbewerbes werde bei der Prüfung allfälliger wirtschaftlicher Nachteile eine Rolle spielen. Unter der direkten Nachfrage (Preiselastizität) sei das Verhältnis zwischen der mengenmäßigen Nachfrage nach einem Gut und der sie auslösenden relativen Änderung des Preises für dieses Gut zu verstehen. Unter Preiselastizität sei das Verhältnis zwischen der potenziellen mengenmäßigen Nachfrageänderung nach einem Gut und der sie auslösenden relativen Änderung des Preises für dieses Gut zu verstehen. Im Falle einer vollkommen preisunelastischen Nachfrage könne die Steuer vollständig überwältigt werden, ohne dass die Nachfrage zurückgehe und ohne dass der Anbieter Umsatz- und damit Gewinneinbußen erleide. Die Preiselastizität sei ein Maßstab der Reaktion der Nachfrage der Konsumenten auf Preiserhöhungen, d.h. je weniger die Konsumenten auf eine steuerindizierte Preiserhöhung mit einer Nachfrageeinschränkung reagierten, desto geringer sei die Preiselastizität. Diese Analyse des Konsumentenverhaltens bei spezifischer Getränkesteueraufhebung könne nur makroökonomisch vorgenommen werden, wobei anhand typischer betrieblicher und im Umfeld des Betriebes liegender Merkmale und Umstände, die individuelle fiktive Absatzsituation des Steuerpflichtigen bei einem Szenario ohne Getränkesteuer ermittelt werde. Einseitige Preiserhöhungen, wie Aktionen in Supermärkten, eigneten sich zur Ermittlung dieser fiktiven Absatzsituation nicht. Sie könnten zwar die einzelbetriebliche Nachfrage erhöhen, daraus könne aber keine Preiselastizität in Bezug auf die Getränkesteuer abgeleitet werden, weil die Getränkesteuer gleichmäßig alle Anbieter treffe. In dem Gutachten der KMU-Forschung Austria und der Wirtschaftsuniversität Wien "Getränkesteuerrückvergütung im Lebensmitteleinzelhandel" sei zwar im Hinblick auf die hohe Wettbewerbsintensität, saisonbedingte Schwankungen und Aktionspreise von einer mittleren bis höheren Preiselastizität ausgegangen worden, doch gleichzeitig sei eingeräumt worden, dass der Markt alkoholischer Getränke von Oligopolen geprägt sei. Große Lebensmittelhandelsketten nutzten ihre Marktmacht zunehmend gegenüber der vorgelagerten Stufe, also der Produktionsstufe, um Preis- und Konditionsvereinbarungen durchzusetzen, wenngleich auch die Produktionsindustrie die Marktpreise diktiere. Bei wenigen marktbeherrschenden Billiganbietern, wie der beschwerdeführenden Partei, seien diese - auch nach Wegfall der Getränkesteuer - lediglich untereinander einem Konkurrenzdruck ausgesetzt. Gerade bei Handelsketten großer Billiganbieter sei eine Schrägwälzung von alkoholischen Produkten vorgegeben,

weshalb eine große Handelskette in Österreich (H KG) von der Rückforderung zu Unrecht entrichteter Getränkesteuer aus entsprechenden wirtschaftlichen Überlegungen generell Abstand genommen habe. Nach dem WIFO-Gutachten von Schratzenstaller, "Kriterien zur Überwälzung der Getränkesteuer", steige mit einem Mischsortiment die Möglichkeit der Steuerüberwälzung und es seien Umsatz- und Gewinnrückgänge unwahrscheinlich.

Aus der Gestaltung marktorientierter Preise werde eine geringe Preiselastizität abgeleitet. Die Konsumenten würden auf gleiche Marktpreise positiv reagieren, sodass es durch das Konsumentenverhalten zu keinen Umsatzeinbrüchen habe kommen können und daher von einer geringen Preiselastizität auszugehen gewesen sei. Bei einer Preiselastizität von 0,1 gehe der Absatz auf Grund der Getränkesteuer um 1 % zurück. Unter der Annahme eines Gewinnabschlags (von der Zentrale vorgegeben) von 25 % bedeute dieser Nachfragerückgang einen Gewinnentgang von 0,25 % der Selbstkosten; bezogen auf die Getränkesteuer würde dies 2 % bedeuten. Bei der Einschätzung allfälliger Gewinnverluste aus der Getränkesteuerüberwälzung habe die Abgabenbehörde entsprechend dem oben zitierten WIFO-Gutachten von Schratzenstaller eine Spannweite von 0 % bis 25 % berücksichtigt. Wenn auch die einzelnen Filialen Rohgewinne verzeichnet hätten, könne doch mangels Kalkulation der einzelnen alkoholischen Produkte und mangels Möglichkeit der Zuordnung der Rohgewinne zu den angebotenen Produkten die Gewinnspanne nicht konkret verifiziert werden. Die Abgabenbehörde habe es jedoch als gerecht angesehen, den optimalen Gewinnzuschlag im Interesse des Steuerpflichtigen weiter zu vertreten, um damit im Rahmen ihrer Einschätzung alle finanziellen Nachteile aus der Entrichtung der Getränkesteuer bzw. Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten abzudecken.

Die beschwerdeführende Partei habe sich selbst als Billigbieter eingestuft, woraus die Schlussfolgerung zu ziehen sei, dass die fiktiven Absatz- und Gewinnverluste bei Wegfall der Getränkesteuer unter Berücksichtigung der Preiselastizität als gering zu bewerten seien; auch diese Relation zwischen Nachfrageelastizität und Gewinn/Getränkesteuererstattung resultiere aus dem WIFO-Gutachten. Bei einer Preiselastizität von 0,1 gehe der Absatz auf Grund der Getränkesteuer um 1 % zurück. Zu der Annahme eines sicherlich überhöhten Gewinnaufschlages von 25 % auf die Selbstkosten des Getränkes bedeute dieser Nachfragerückgang einen Gewinnentgang von 0,25 % der Selbstkosten; bezogen auf die Getränkesteuer seien dies 2 %. Die Abgabenbehörde berücksichtige zu Gunsten der Steuerpflichtigen eine optimale Gewinnspanne von 25 %, ungeachtet der dagegen stehenden oben genannten Argumente.

Die Angebotspalette in Betrieben und Filialen der beschwerdeführenden Partei umfasse mehr als 20 Sorten verschiedener Preis- und Qualitätsklassen. Auf Grund dieser hohen Differenzierung der Angebotspalette könne keine Preiselastizität angenommen werden und es werde daher aus diesem Faktor keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewährt.

Die wirtschaftliche Situation, in welcher die Betriebsstätte angesiedelt sei, sei eine wichtige Determinante für die Feststellung der Steuerüberwälzung und der Bereicherung im Falle einer Rückzahlung. Mit steigender Kaufkraft sei eine geringere Nachfragerreaktion der Konsumenten auf Preisänderungen zu erwarten; je höher die Kaufkraft desto unelastischer sei die Nachfrage und desto geringer die diesbezüglichen Gewinneinbußen. Wirtschaftliche Analysen hätten ergeben, dass

- die Summe der Einkommen in Linz mit EUR 2,8 Mrd.

wesentlich höher liege als beispielsweise in Linz/Land mit

EUR 1,7 Mrd. als Vergleichsregion,

- die Kaufkraftabflüsse der umliegenden Bezirke Linz

einen Zufluss von rd. EUR 565 Mio. brachten (Kaufkrafterhebung der

Wirtschaftskammer Oberösterreich 1997/1998),

- das Bruttoregionalprodukt, ein Indikator für den

regionalen Wohlstand in Österreich, 1995 EUR 21.700,-- betragen

habe und 1999 auf EUR 24.700,-- angestiegen sei, während es im

Raum Linz/Wels 1995 bereits mit EUR 24.700,-- beziffert und auf

EUR 30.500,00 im Jahre 1999 gesteigert worden sei (Statistik

Austria),

- Linz/Stadt 134.305 Lohnsteuerpflichtige mit einem

Nettojahreseinkommen von S 29,7 Mrd. (rd. EUR 2,16 Mrd.) und einem

durchschnittlichen Nettomonatseinkommen von S 18.435,--

(rd. EUR 1.340,--), während beispielsweise eine ebenfalls große

Stadt wie Ried im Innviertler Zentralraum 35.464

Lohnsteuerpflichtige mit einem Nettojahreseinkommen von S 6,1 Mrd.

(rd. EUR 443 Mio) und einem durchschnittlichen Nettomonatseinkommen von S 14.430,-- (rd. EUR 1.049,--) habe aufweisen können (ÖSTAT Lohnsteuerstatistik 1997).

Indem sich die gegenständlichen Betriebsstätten im Linzer Zentralraum mit starker Kaufkraft und regionalem Wohlstand mit Durchschnittseinkommen über dem österreichischen Durchschnitt befänden, sei die Nachfrage nach alkoholischen Getränken aus dieser Sichtweise praktisch als preisunelastisch beurteilt worden.

Ähnlich verhalte es sich mit der touristischen Situation, weil

- auswärtige Besucher oft keine Kenntnisse über die

Marktpreise hätten,

- Urlaubspräferenzen bei Touristen eine höhere

Zahlungsbereitschaft bewirkten.

Gerade diesbezüglich müsse darauf hingewiesen werden, dass Linz als Kulturstadt und Sportstadt eine bedeutende Rolle spiele, sodass aus diesem Faktor der touristischen Situation keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewährt werden könne.

Schließlich lägen die Filialen der Beschwerdeführerin in Linz und damit rund 80 km von einer ausländischen Grenze entfernt, weshalb aus dem Faktor Grenznähe und damit möglicher Wettbewerb zu ausländischen Betriebsstätten, in denen alkoholische Produkte ohne Getränkesteuer abgesetzt werden könnten, keine Gewinnverluste abgeleitet werden könnten.

Das Guthaben werde im Abgabenzeitraum wie folgt ermittelt:

"Steuer auf alkoholische Getränke

EUR 30.151,00

Erstattung aus nicht stattgefundener Überwälzung (Kostenäquivalenz - Anteil Getränkesteuer an Gesamtkosten in Bezug gesetzt zum Verlust

EUR 3.170,27

Erstattung aus insgesamt eingeschätzten finanziellen Nachteilen (4 % der entrichteten Getränkesteuer in Höhe von EUR 30.151,00)

EUR 1.206,05

Gesamtguthaben

EUR 4.376,32"

Die belangte Behörde gelange daher zur Überzeugung, dass eine Rückzahlung der Getränkesteuer unter Berücksichtigung des Bereicherungsaspekts von insgesamt EUR 4.376,32 gerechtfertigt gewesen seien.

In ihrer dagegen erhobenen Vorstellung brachte die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen vor, die Gemeinde habe zu beweisen, dass der Steuerpflichtige die Getränkesteuer auf seine Kunden abgewälzt habe. Dieser Beweis sei nicht erbracht worden. Es könne nämlich nicht mit Sicherheit behauptet werden, dass der Preis des Erzeugnisses ohne die Steuer niedriger gewesen wäre als mit der Steuer; erst recht könne nicht mit Sicherheit behauptet werden, dass die Differenz zwischen diesen beiden Preisen konstant dem Betrag der Steuer entspreche.

Dazu komme, dass die Bereicherung des Steuerpflichtigen auch deshalb rein hypothetisch sei, weil die Erhöhung des Preises auf Grund der Notwendigkeit, die sich aus der Steuer ergebende höhere Belastung auszugleichen, zu einer Verringerung des Absatzes und folglich des Gewinnes führen könne.

Zur Preiselastizität werde ausgeführt, dass die Preise je nach Beurteilung der Konkurrenzsituation, gemessen an der Nachfrage und Lage, ständig an das Umfeld angepasst worden seien. Gestiegene Einkaufskosten (darunter sei auch die Getränkesteuer zu verstehen) seien nicht auf die Kunden überwält worden. Die Kundenpreisorientierung sei nach Maßgabe der üblichen Preise und nicht nach fixen Kalkulationsgrundlagen erfolgt. Es sei insbesondere auf die örtliche Lage bzw. Ausstattung sowie den Kundenkreis und die Konkurrenzsituation individuell bei der Preisfestsetzung Bezug genommen und diese berücksichtigt worden. Insbesondere auf Grund der Verkaufspreise bei Bier in grenznahen Filialen zu Deutschland sei auf Grund der Konkurrenzsituation gegenüber anderen Filialen der Beschwerdeführerin ein entsprechend niedrigerer Preis angesetzt worden, da die Preise auf Grund der niedrigeren Besteuerung in Deutschland niedriger gewesen seien. Der Magistrat der Landeshauptstadt Linz sei somit seiner Beweispflicht nicht nachgekommen. Es seien in der Begründung der Berufungsentscheidung lediglich Rechtsvorschriften zitiert worden, auf Grund derer sich hätte ergeben sollen, dass eine Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke abzuweisen sei. Die Berufung auf formale Vorschriften sei in keiner Weise dazu geeignet, eine Bereicherung des Abgabepflichtigen zu beweisen. Die tatsächliche Überwälzung sei nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu beurteilen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Vorstellung als unbegründet ab. In der Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Beurteilung der Frage der Überwälzung der Getränkesteuer sei durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im fortgesetzten Verfahren im Wesentlichen anhand der vorliegenden Kalkulationsunterlagen (Kostenstellenrechnung, Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanzen) als auch durch Befragen der beschwerdeführenden Partei im Wege von Parteienvernehmungen erfolgt.

Dabei sei von der Abgabenbehörde eine Kalkulation vom Nettoeinkaufspreis zum Bruttoverkaufspreis nach Warengruppen mit dem Ziel der Gewinnerzielung festgestellt worden. In weiterer Folge habe diese die betrieblichen Rohaufschläge auf Bier und Wein, die den Großteil der von der beschwerdeführenden Partei im verfahrensgegenständlichen Zeitraum veräußerten alkoholischen Getränke (insgesamt 82,4 %) darstellten, ermittelt. Bei einem Vergleich zwischen den auf Grund von Ermittlungen der Bundesfinanzverwaltung (Großbetriebsprüfung) im Jahr 1995 festgestellten durchschnittlichen Rohaufschlägen bei acht Großmärkten von S, A und N in Niederösterreich, Tirol und Steiermark, also bei mit der beschwerdeführenden Partei vergleichbaren Handelsketten, habe sich herausgestellt, dass die individuellen betrieblichen Brutorohaufschläge der beschwerdeführenden Parteien im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bei Bier (45,46 %) und bei Wein (61,50 % bzw. 63,10 %) weit über den durchschnittlichen, von der Großbetriebsprüfung festgestellten Brutorohaufschlägen von 34,16 % brutto bei Bier und 41,95 % brutto bei Wein gelegen seien. Dieser Umstand bilde ein Indiz für die Überwälzung der Getränkesteuer.

Weiters enthalte der Berufungsbescheid der Abgabenbehörde Ausführungen über die von der beschwerdeführenden Partei im verfahrensgegenständlichen Zeitraum erzielten Rohgewinne, die erwirtschafteten Jahresfehlbeträge sowie über die in der Kostenstellenrechnung angeführten Kostenfaktoren (Personalaufwand, sonstiger Aufwand, Mietkosten, AfA und Getränkesteuer), von denen die Getränkesteuer mit rd. 0,95 % lediglich einen minimalen Kostenfaktor bilde.

Darüber hinaus habe die Abgabenbehörde Feststellungen über die Ursachen der Jahresfehlbeträge der einzelnen Filialen der beschwerdeführenden Partei als auch über die Auswirkungen des Wegfalls der Getränkesteuer auf deren Betrieb getroffen und sei dabei zum Ergebnis gekommen, dass nicht die Getränkesteuer, sondern sonstige Kostenfaktoren wie Personal, Miete und AfA die hohen Jahresfehlbeträge bewirkt hätten. Dies werde auch von der beschwerdeführenden Partei bestätigt, welche im Rahmen der Parteienvernehmung vom 7. Juni 2005 erklärt habe, dass sich durch den Wegfall der Getränkesteuer an den Jahresfehlbeträgen und Jahresüberschüssen insofern nichts geändert habe, als es weiterhin Filialen mit positivem und negativem Abschluss gebe. Jahresfehlbeträge oder Jahresüberschüsse würden nicht wesentlich von der Getränkesteuer bestimmt.

Bei der Untersuchung der Frage, inwieweit die Getränkesteuer zu einem Absatz- und Gewinnrückgang geführt habe, sei zu untersuchen, inwieweit sich eine fiktive Abschaffung der Steuer und vollständige Weitergabe an den Verbraucher auch noch im Rückzahlungszeitraum auf den Absatz ausgewirkt hätte. Zu diesem Zweck sei es unerlässlich, zunächst

makroökonomische, branchenspezifische Analysen über das Verbraucherverhalten bei Preissenkungen und die Nachhaltigkeit dieses Verhaltens einzuholen.

Der gegenständliche Berufungsbescheid enthalte unter Heranziehung der Gutachten der KMU-Forschung Austria "Getränkesteuervergütung im Lebensmitteleinzelhandel" sowie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung "Kriterien zur Überwälzung der Getränkesteuer", Dezember 2003, umfangreiche Ausführungen zur Preiselastizität der Nachfrage.

Die Abgabenbehörde habe zunächst begründet, warum sie bei der beschwerdeführenden Partei aus der Betriebsart einer Handelskette sowie aus der Betriebsart eines Supermarkts in Form eines Billiganbieters eine geringe Preiselastizität ableite, und in weiterer Folge dargestellt, aus welchen Überlegungen sie jeweils von einem Gewinnzuschlag in der Höhe von 25 % auf die Selbstkosten eines alkoholischen Getränks ausgegangen sei.

Unter Zuhilfenahme der vom Verwaltungsgerichtshof für zulässig befundenen Schätzung für den Fall, dass trotz Heranziehung aller zur Verfügung stehender Beweismittel eine ziffernmäßige Berechnung des Rückerstattungsanspruches nicht möglich sei, sei der Gewinnverlust der beschwerdeführenden Partei auf Grund der Erhebung der Getränkesteuer mit insgesamt 4 % der entrichteten Getränkesteuer angenommen worden. Was hingegen den Umfang und die Qualität der von der beschwerdeführenden Partei angebotenen alkoholischen Produkte, die wirtschaftliche und touristische Situation in Linz sowie den Faktor der Grenznähe betreffe, habe die Berufungsbehörde nachvollziehbar dargestellt, warum ihrer Ansicht nach eine Nachfrageelastizität - und damit verbunden auch ein Gewinnrückgang - im Beschwerdefall zu verneinen sei.

In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einem Abgabepflichtigen, der behaupte, durch die Erhebung der Getränkesteuer einen wirtschaftlichen Nachteil und damit einen Schaden gehabt zu haben, obliege, den Eintritt dieses Schadens nachzuweisen. Dabei seien von der beschwerdeführenden Partei konkret die Tatsachen darzulegen gewesen, aus denen bezogen auf ihren Betrieb durch einen auf die Erhebung der Getränkesteuer verursachten Schaden in einem bestimmten Ausmaß hätte geschlossen werden können. Der Nachweis eines Schadens sei aber von der beschwerdeführenden Partei im Abgabenverfahren

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at