

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/2/24 2004/16/0232

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.02.2005

## Index

E6j;  
L34004 Abgabenordnung Oberösterreich;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

62000CJ0129 Kommission / Italien;  
62001CJ0147 Weber's Wine World VORAB;  
BAO §166;  
BAO §167 Abs2;  
LAO OÖ 1996 §128;  
LAO OÖ 1996 §129 Abs2;  
LAO OÖ 1996 §186a;  
VwGG §41 Abs1;

## 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 E GmbH in L, vertreten durch Grassner Lenz Thewanger & Partner, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Elisabethstraße 1, gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 14. September 2004, Zl. Gem-523595/5-2004-Sto/Shz, betreffend Rückzahlung von Getränkesteuer (mitbeteiligte Partei: Landeshauptstadt Linz, vertreten durch den Bürgermeister), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Oberösterreich hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Bescheid vom 28. Mai 1999 setzte der Magistrat der Landeshauptstadt Linz für den Abgabenzeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1998 bei einer Bemessungsgrundlage von S 26,896.090-- , die bereits fällig gewesene Getränkesteuer mit S 1,672.668,--, vorläufig fest und gab dem Rückerstattungsbegehren keine Folge.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung erhob Einwände wegen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer und verfassungsrechtlicher Bedenken sowie gegen die vorläufige Festsetzung der Getränkesteuer.

Mit Bescheid vom 4. November 2003 setzte der Magistrat der Stadt Linz im Zusammenhang mit der entgeltlichen Lieferung bzw. Veräußerung von Getränken die Getränkesteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1998 für alkoholfreie Getränke (einschließlich Aufgussgetränke) bei einer Bemessungsgrundlage von EUR 296.579,20 mit EUR 14.828,96 und für Speiseeis bei einer Bemessungsgrundlage von EUR 7.839,90 mit EUR 783,99 fest. Die Getränkesteuer für alkoholische Getränke wurde für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1998 mit EUR 0,-- festgesetzt. Die beantragte Rückzahlung der entrichteten Getränkesteuer in Höhe von EUR 105.944,56 wurde als unbegründet abgewiesen und nicht gutgeschrieben bzw. nicht zurückgezahlt, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei. Die Versagung der Rückzahlung der Getränkesteuer erfolgte nach der Begründung dieses Bescheides wegen Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten.

Mit Bescheid vom 14. Juni 2004 gab das zuständige Mitglied des Stadtsenates der gegen den vorgenannten Bescheid erhobenen Berufung teilweise Folge und änderte den erstinstanzlichen Bescheid insofern, als dem Antrag auf Rückzahlung der für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1998 für alkoholische Getränke entrichteten Getränkesteuer von EUR 105.944,56 teilweise zu entsprechen und eine Getränkesteuer von EUR 3.178,34 gutzuschreiben sei, weil die Abgabe wirtschaftlich nicht gänzlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei.

In der Begründung führte die Abgabenbehörde zweiter Instanz aus, anlässlich einer Abgabenprüfung am 1. März 2004 seien folgende Feststellungen getroffen worden:

-

"Preislisten und Abgabenerklärungen liegen für den gesamten Prüfungszeitraum auf.

-

Laut Einschätzung der (Beschwerdeführerin) selbst handelt es sich um einen durchschnittlichen Restaurationsbetrieb in ..., vergleichbar mit den Betrieben ...

-

Der Kundenstock ist breit gefächert, besteht sowohl vor allem aus Stammkunden, aber mitunter auch aus Laufkundschaft.

-

Die Produktpalette der alkoholischen Getränke ist breitgefächert und umfasst mehr als 20 Produkte, wobei die meistverkauften Produkte Bierprodukte sind (rund 75 % des Anteils an alkoholischen Getränken).

-

Bezogen auf Bierprodukte als das zumeist entgeltlich abgegebene Getränk betrug der

-

der Bruttohauaufschlag Keller 5/95-4/96 392 %,

-

der Bruttohauaufschlag Keller 5/96-5/97 487 %,

-

der Bruttohauaufschlag Keller 4/97-5/98 413 %,

-

der Bruttohauaufschlag Keller 4/98-5/99 438 %.

-

Eine Überprüfung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung anhand der dort aufgezeichneten Einnahmen, Aufwendungen und Gewinne, ergab hinsichtlich des streitgegenständlichen Abgabenzitraumes Folgendes:

-

5/95-4/96 betrug der Jahresfehlbetrag EUR 157.921,-- bei einem Bilanzverlust von EUR 341.472,--, der Aufwand exkl. Getränkesteuer EUR 573.612,--, die Getränkesteuer (alkoholisch und alkoholfrei) 4,4 % am Gesamtaufwand;

-

5/96-5/97 betrug der Jahresfehlbetrag EUR 51.691,-- bei einem Bilanzverlust von EUR 393.812,--, der Aufwand exkl. Getränkesteuer EUR 1.826.898,--, die Getränkesteuer (alkoholisch und alkoholfrei) 6 % am Gesamtaufwand;

-

4/97-5/98 betrug der Jahresüberschuss EUR 105.385,-- bei einem Bilanzverlust von EUR 279.723,--, der Aufwand exkl. Getränkesteuer EUR 1.789.777,--, die Getränkesteuer (alkoholisch und alkoholfrei) 6,8 % Anteil am Gesamtaufwand;

-

4/98-5/99 betrug der Jahresfehlbetrag EUR 64.173,-- bei einem Bilanzverlust von EUR 339.560,--, der Aufwand exkl. Getränkesteuer EUR 1.914.414,--, die Getränkesteuer (alkoholisch und alkoholfrei) 5,9 % am Gesamtaufwand;

-

5/99-4/00 betrug der Jahresüberschuss EUR 29.589,-- bei einem Bilanzverlust von EUR 309.867,--, der Aufwand exkl. Getränkesteuer EUR 2.007.258,--, die Getränkesteuer (alkoholisch und alkoholfrei) 4,8 % am Gesamtaufwand;

-

Die Bruttopreise sind mit den Preisen an alkoholischen Getränken mit den angegebenen Betrieben vergleichbar, nach Wegfall der Getränkesteuer war keine Verbilligung der Getränkepreise eingetreten.

-

Es konnten keine getränkesteuerbedingten umfassenden Umsatzeinbußen festgestellt werden, auch Produktkalkulationen liegen nicht vor."

Das Ergebnis des Beweisverfahrens sei der Beschwerdeführerin im Rahmen eines Parteiengehörs am 15. April 2004 zur Kenntnis gebracht worden:

"Zur Überwälzung

-

die Speise- und Getränkekarten weisen grundsätzlich Bruttopreise aus,

-

den Abgabenerklärungen nach wurde die Getränkesteuer von einer Bemessungsgrundlage ohne Steuer ermittelt.

-

der Kostenfaktor Getränkesteuer lag 5/1995 bis 4/2000 zwischen 4,4 % und 6,8 %,

-

im gesamten Zeitraum 5/1995 bis 4/2000 lag der Anteil an Bier mit rund 75 % an der Position der meistgetrunkenen alkoholischen Getränke,

-

die individuellen Bruttorehaufschläge (Keller) betrugen 5/1995 bis 4/1996 392 % (Bier 347 %, Wein 641 %), 5/1996 bis 4/1997 487 % (Bier 356 %, Wein 588 %), 5/1997 bis 4/1998 413 % (Bier 353 %, Wein 494 %), 5/1998 bis 4/1999 438 % (Bier 361 %, Wein 415 %), 5/1999 bis 4/2000 412 % (Bier 356 %, Wein 435 %) - bezogen auf die Bruttorehaufschläge der beiden meistkonsumierten Getränke errechnet sich im Abgabenzitraum ein individueller, gewichteter Bruttorehaufschlag von 385 %

? die Getränkesteuer wurde daher zur Gänze überwält.

Zu wirtschaftlichen Nachteilen

- Im Abgabenverfahren wurde vom Steuerpflichtigen nicht dargetan, ob bzw. wenn ja, aus welchen Gründen der gegenständliche Betrieb im Hinblick auf die Preiselastizität (Reaktion der Nachfrage auf Preisänderungen) von einem vergleichbaren Betrieb abwich,

- bei einer Restaurant-Gaststätte mit großen Getränkeumsätzen spielt nach diversen Wifo-Studien zwar der Getränkepreis eine größere Rolle, jedoch wird die Nachfrageelastizität durch die Präferenzen der Konsumenten wesentlich eingeschränkt,

- beim gegenständlichen Betrieb handelt es sich um eine typische Speisegaststätte (Vergleich mit ...) mit über 20 hochwertigen alkoholischen Produkten und einer geringen Preiselastizität von 0,05. Unter der Annahme eines Gewinnaufschlages von 25 % auf die Selbstkosten des Getränkes bedeutet dieser Nachfragerückgang einen Gewinnentgang von 0,125 % der Selbstkosten

? finanzieller Nachteil aus Steuererhebung: 1 % der festgesetzten Getränkesteuer

- Obwohl die Betriebsstätte nach Angaben des D... selbst mit Betrieben, wie ... also der absolut gehobenen Kategorie zu vergleichen und daher die Nachfrage vom Preis unabhängig wäre, wurde entsprechend der Selbsteinschätzung bei ihrer Qualifikation von einer durchschnittlichen Kategorie ausgegangen, wobei die Nachfrageelastizität jedenfalls in diesem Preissegment nach WIFO-Studien mit 0,05 sehr gering ist

? finanzieller Nachteil aus Steuererhebung: 1 % der festgesetzten Getränkesteuer

- Nach den erwähnten WIFO-Studien wird für die Nachfrageelastizität auch die wirtschaftliche Situation der jeweiligen Region, in welcher sich die Betriebsstätte befindet, von Relevanz sein. Auf Grund des Bruttoregionalproduktes, der Kaufkraft und des Nettojahreseinkommens in der Stadt Linz ist aus diesem Titel keine Nachfragereaktion auf Preisveränderungen anzunehmen

- die Alkoholumsätze im Zeitraum 1996 bis 2000 weisen steigende Tendenzen aus.

? finanzieller Nachteil: 0 % der festgesetzten Getränkesteuer."

Von der Beschwerdeführerin seien Einwände dahingehend erhoben worden, dass

-

"die Bruttopreise in den Speise- und Getränkekarten keine geeigneten Beweise für eine wirtschaftliche Überwälzung darstellen,

-

mit den Bruttorehaufschlägen laut der Studie der Bundeswirtschaftskammer kein Unternehmen lebensfähig wäre,

-

die von der Abgabenbehörde im Ermittlungsverfahren angenommenen durchschnittlichen Bruttorehaufschläge von 240 % bei Bier in einem Abgabenverfahren kaum glaubhaft gewesen wären, weil selbst in abgelegenen Landgegenden höhere Rohaufschläge zur Anwendung kommen,

-

die Behörde ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht hinsichtlich wirtschaftlicher Nachteile nicht ausreichend nachgekommen wäre."

Im Rahmen des weiteren Ermittlungs- und Beweisverfahrens sei die Abgabenbehörde zur Entscheidung gekommen, dass bei den festgestellten Umsätzen die getränkespezifischen Umsätze die speisespezifischen Umsätze wesentlich übertroffen hätten und ein Schwerpunkt der Getränkeumsätze festzustellen gewesen sei.

Die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben könne abgelehnt werden, wenn nachgewiesen werde, dass die Abgabenlast von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei und die Erstattung an den Abgabepflichtigen daher zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde. Die Abgabenbehörde habe die Beweise zu erheben und im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine Entscheidung zu treffen. Die Befugnis der Abgabenbehörde zur Schätzung stehe nicht mit dem Gemeinschaftsrecht in Widerspruch. Nach abgabenrechtlichen Vorschriften sei dann zu schätzen, wenn die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht mit herkömmlichen Mitteln feststellen oder berechnen oder den Sachverhalt nicht vollständig ermitteln könne. Es spreche nichts dagegen, eine Schätzung des Ausmaßes einer ungerechtfertigten Bereicherung, etwa nach dem landesabgabenverfahrensgesetzlichen Bestimmungen, vorzunehmen. Es sei keine Vermutung oder gar Beweislastumkehr, wenn die Behörde zwar die Steuerüberwälzung zu prüfen und auch allfällige wirtschaftliche Nachteile nachzuweisen habe, im Rahmen des diesbezüglichen Abgabenverfahrens jedoch die Beschwerdeführerin in die behördlichen Ermittlungen miteinbeziehe. Es könne der Behörde nicht allein zugemutet werden, dass sie einen bloß in den Raum gestellten möglichen, jedoch keinesfalls bezifferten Gewinnentgang des abgabepflichtigen Unternehmens nachzuweisen habe. Es komme bei der Beurteilung eines wirtschaftlichen Schadens durch die Abgabenbehörde nicht auf das subjektive Empfinden des geschädigten Steuerpflichtigen an, sondern darauf, ob dem Steuerpflichtigen ein objektiv feststellbarer Nachteil am Vermögen zugefügt worden sei. Nach der österreichischen Rechtsordnung sei ein Schaden und damit auch ein allfällig entgangener Gewinn nicht allgemein zu behaupten, sondern vielmehr ganz konkret zu beziffern.

Es lägen folgende Indizienbeweise vor: Die Getränkeverkaufspreise seien jene Preise, zu denen die Waren am Markt angeboten werden. Getränkepreise enthielten in der Regel auch Steuern, wie etwa Umsatzsteuer und Getränkesteuer, wenn nicht anderes vereinbart worden sei bzw. abweichender Handelsbrauch es bestimme. Dafür spreche auch das Preisauszeichnungsgesetz, wonach die Preise einschließlich der Umsatzsteuer sowie aller sonstigen Abgaben und Zuschläge auszuzeichnen seien. Im Beschwerdefall sei abzuleiten, dass es sich bei den Verkaufspreisen in den Getränkekarten um Bruttoverkaufspreise handle, wonach zu schließen sei, dass die Getränkesteuer jedenfalls formalrechtlich beinhaltet und von den Konsumenten entrichtet worden sei. In den Getränke- bzw. Speisekarten seien die Getränkepreise als Bruttoverkaufspreise inklusive Getränkesteuer und Umsatzsteuer ausgewiesen. Dies sollte "zumindest als Indiz

-

für eine jedenfalls formalrechtlich abgewinkelte Steuerüberwälzung;

-

für die Annahme einer kalkulatorischen Gleichbehandlung von Getränke- und Umsatzsteuergewertet werden;

-

dafür gesehen werden, dass den Konsumenten bereits nicht nur im Rechtsbehelfszeitraum, sondern auch in den Jahren vorher die Leistung eines Getränkepreises inkl. Zahlung der Getränkesteuer bewusst und von den Konsumenten im konkreten Anlassfall offensichtlich auch akzeptiert worden war;

-

für einen Vergleich mit den Getränkepreisen in anderen gleichwertigen Restaurationsbetrieben berücksichtigt werden, wobei abgesehen von einzelnen produktspezifischen Differenzen im Wesentlichen annähernd gleiche Getränkepreise gesichtet worden waren."

Im Rahmen der vorliegenden Abgabenerklärungen für den gesamten Abgabenzeitraum seien die Schlüsselzahlen ersichtlich, welche für die Getränkesteuerberechnung der einzelnen Warenprodukte aus dem Bruttoverkaufspreis herangezogen worden seien. Nach den materiell rechtlichen Getränkesteuervorschriften, zähle die Getränkesteuer, die Umsatzsteuer sowie das Bedienungsgeld nicht zur Bemessungsgrundlage und sei daher bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für die Getränkesteuer in Abzug zu bringen. Von den den Letztverbrauchern in Rechnung gestellten Warenpreisen seien jene Beträge auszuscheiden, die zwar durch den Steuerpflichtigen von den Konsumenten eingehoben worden seien, jedoch tatsächlich die Konsumenten und nicht den unternehmerischen Abgabepflichtigen tangierten. Wenn die Getränkesteuer einerseits im Bruttoverkaufspreis enthalten sei, andererseits jedoch bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage herausgerechnet werde, könne daraus zumindest geschlossen werden, dass die Getränkesteuer von den Konsumenten bezahlt und damit jedenfalls faktisch formalrechtlich auf die Konsumenten überwält und die Getränkesteuer überdies nicht von wesentlichen Kostenfaktoren, nämlich dem Bedienungsgeld und den Steuern und Abgaben, berechnet worden sei.

Aus den Kalkulationsunterlagen hätten die Rohaufschläge ermittelt werden können. Die Abgabenbehörde habe sich im Beschwerdefall an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148) orientiert, wonach die Abweichung der individuellen Bruttorohaufschläge von den durchschnittlichen Bruttorohaufschlägen ein Gradmesser für die Überwälzung der Getränkesteuer sein könnte; diverse Rechtsmeinungen der Rechtslehre folgerten ebenfalls daraus, dass der Rohaufschlag ein Indiz für die Überwälzung sein könnte. Verkaufspreise mit Rohaufschlägen (Handelsspannen) über dem Durchschnitt in der jeweiligen Branche lassen den Schluss zu, dass die Getränkesteuer auf die Konsumenten überwält worden sei. Abgesehen davon, sei das Gutachten des österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung von

Lehner/Brandner/Kratena/Smeral/Wüger "Überwälzung der Getränkesteuer" vom November 2000 zur Schlussfolgerung gelangt, dass die "Überwälzung der Getränkesteuer jedenfalls im Restaurations- und Gastgewerbe in hohem Ausmaß gelungen sein dürfte"; in diesem zitierten Gutachten sei ebenfalls auf die Rohaufschläge als Indiz für die Steuerüberwälzung verwiesen worden.

Die Durchschnittsrohaufschläge seien anhand einer Studie der Bundeswirtschaftskammer aus dem Jahre 2001 (Betriebskennzahlen des österreichischen Gastgewerbes, Ergebnisse des Betriebsvergleiches 1999, Autor: Karl Wöber, Herausgeber:

Fachverband der Gastronomie und Fachverband Hotellerie) ermittelt worden. Die Durchschnittsrohaufschläge bezögen sich auf die Bruttorohaufschläge Keller ohne die besten 25. Die besten 25 seien nämlich in den anderen Durchschnittskennzahlen enthalten, sodass ohne diese Weglassung eine Doppelberücksichtigung erfolgen würde. Von den Bruttorohaufschlägen Keller in der Kategorie Gaststätte (Speiserestaurant) von 320 % sei ein Zehntel abgezogen worden, um den Medianwert (290) zu ermitteln; darunter verstehe man jenen Wert unter bzw. über dem 50 % der Fälle lägen. Da die Rohaufschläge naturgemäß nach oben stärker streuten als nach unten (so genannte schiefe Verteilung), sei der Median deutlich niedriger als der arithmetische Durchschnitt.

Der unterschiedliche Rohaufschlag bei den einzelnen alkoholischen Getränken sei durch Adaption dieses Medianwertes berücksichtigt worden. Der Rohaufschlag von Bier liege gemäß dem Gutachten des Österreichischen Institutes für Wirtschaftsforschung vom November 2000 "Überwälzung der Getränkesteuer", Autoren:

Lehner/Brandner/Kratena/Smeral/Wüger, ca. 100 % unter dem durchschnittlichen Kellerrohaufschlag (also bei Restaurants bei ca. 190 %), wogegen er bei den übrigen Alkoholika, ausgenommen Wein, darüber liege.

Unter Berücksichtigung der im Betrieb der Beschwerdeführerin in den einzelnen Kalenderjahren anlässlich der Abgabenprüfung festgestellten Kellerrohaufschläge und vor allem der Rohaufschläge auf Bier und Wein zeige sich, dass die individuellen Rohaufschläge 5/1997-4/1998 bei Bier 353 %, bei Wein 494 %, und 5/1998-4/1999 bei Bier 361 %, bei Wein 415 %, weit über den durchschnittlichen Brutto-rohaufschlägen von 190 % bzw. 290 % lägen. Nachdem jedoch im konkreten Fall anhand der Prüfung konkrete Umsatzanteile von Bier (75 %) und Wein (20 %) sowie konkrete Rohaufschläge festgestellt worden seien, könnten auch gewichtete durchschnittliche Rohaufschläge ermittelt werden ( $75 \% = \text{durchschnittlicher Bierumsatz} \times 190 \% = \text{durchschnittlicher Rohaufschlag auf Bier} + 20 \% = \text{durchschnittlicher Weinumsatz} \times 290 \% = \text{durchschnittlicher Rohaufschlag auf Wein}$ ) : 95 % = durchschnittliche Umsatzanteile der meistgetrunkenen alkoholischen Getränke. Dies ergäbe einen gewichteten Brutto-rohaufschlag von 211 %. Da die individuellen, betriebsspezifischen Rohaufschläge in der Betriebsstätte der Beschwerdeführerin die durchschnittlichen, (gewichteten) Rohaufschläge überschritten hätten, könne von einer vollständigen Überwälzung der Getränkesteuer auf den Konsumentenpreis ausgegangen werden.

Die Abgabenbehörde habe in einem weiteren Verfahrensschritt zu prüfen gehabt, inwieweit die Getränkesteuer zu einer Absatzänderung und damit zu einem Gewinnrückgang geführt habe. Diesbezüglich sei zu prüfen gewesen, inwieweit sich die fiktive Abschaffung der Getränkesteuer und vollständige Weitergabe an die Letztverbraucher (Konsumenten) im Rückzahlungszeitraum auch auf den Absatz ausgewirkt habe. Dafür wäre das Konsumverhalten der Kunden bzw. der Kreis der potenziellen Kunden des Steuerpflichtigen bei einem durch die fiktive Abschaffung der Getränkesteuer reduzierten Getränkepreis zu eruieren gewesen. 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. Im Falle einer vollkommen preisunelastischen Nachfrage könne die Steuer vollständig überwältigt werden, das heiße, formale und materielle Indizien fielen zusammen; dies bedeute, dass der Anbieter bei seinen Preisgestaltungen keine Umsatz- und damit keine Gewinneinbußen erleide. Die Preiselastizität sei ein Maßstab der Reaktion der Nachfrage der Konsumenten auf Preiserhöhungen; je weniger die Konsumenten auf eine steuerindizierte Preiserhöhung mit einer Nachfrageeinschränkung reagierten, desto geringer sei die Preiselastizität. Diese Analyse des Konsumentenverhaltens bei spezifischer Getränkesteuersistierung könne nur makroökonomisch vorgenommen werden, wobei anhand typischer betrieblicher und im Umfeld des Betriebes liegender nachstehend angeführter und erläuteter Merkmale und Umstände die individuelle fiktive Absatzsituation des Steuerpflichtigen bei einem Szenario ohne Getränkesteuer ermittelt werde. Einseitige Preissenkungen (Aktionen) des Steuerpflichtigen eigneten sich zur Ermittlung seiner 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. Die Preiselastizität der Nachfrage für die Anbieter im Gaststättengewerbe sei insgesamt gering. Bei Gaststätten, die ausschließlich oder wie im Beschwerdefall vorwiegend Getränke anböten, spiele allerdings der Getränkepreis eine größere Rolle, sodass in diesem Bereich eine Preiselastizität der Nachfrage zu berücksichtigen sei. Im Falle der Betriebsstätte der Beschwerdeführerin, handle es sich zwar um ein Speiserestaurant, jedoch sei der Getränkeumsatz mit rund 70 % vom Gesamtumsatz sehr dominant. Hier könnten außerdem mögliche Substitutionsbeziehungen zum Getränke-einzelhandel zum Tragen kommen, denn Konsumenten könnten höheren Getränkepreisen in Gaststätten dadurch ausweichen, dass diese Getränke im Einzelhandel gekauft und zu Hause konsumiert würden, wobei die Getränkesteuer die Einzelhandelspreise prozentuell um ein ähnliches Ausmaß erhöhe, sodass eine solche Substitution nur wenig ins Gewicht falle. Diese Substitutionsmöglichkeit werde außerdem durch die Art des Gutes, welches auf den Getränkeausschank spezialisierte Restaurants und Gaststätten anböten, sowie daraus resultierende subjektive Präferenzen der Nachfrager eingeschränkt werden. Derartige Lokale böten zusammengesetzte Güter an, die nicht nur die verkauften alkoholischen Getränke umfassten, sondern auch das Ambiente, das anzutreffende Publikum, etc. in den Vordergrund stellten. Die Nachfrager suchten derartige Gaststätten und Restaurants nicht nur auf, um Bier zu konsumieren, sondern auch wegen der übrigen genannten Bestandteile der Gesamtleistung der Gaststätte, die aus der Perspektive der Konsumenten nicht homogen seien und daher den Anbietern erhöhte Preissetzungsspielräume verschafften, weil die angebotenen Güter weder durch einen Wechsel zu anderen Anbietern, noch durch den Konsum der Getränke zu Hause austauschbar seien. Diesbezüglich müsse bei einem sehr guten Restaurant mit Bierschwemme und Biergarten und einer mehr als durchschnittlichen Kategorieeinstufung bemerkt werden, dass hier eine starke Tendenz zu einer Marktherrschaft festzustellen sei, weil hier wenige Marktanbieter einen großen Kundenbereich ansprächen. Der Kundenstock im Bereich des Betriebes der Beschwerdeführerin sei unterschiedlich und reiche über Stammkunden,

Kunden aus dem Bereich Gesellschaftstreffen bis zu "Arbeitsgesprächen". Der Betrieb der Beschwerdeführerin sei mitten im Zentrum von Linz an der Landstraße gelegen, habe langjährige Tradition und verbinde einerseits die Qualität eines gehobenen Speiserestaurants mit der Gemütlichkeit einer urigen Bierlokalität, welches ein breites Publikum jeder Alterskategorie anspreche. Die breite Produktpalette an alkoholischen Getränken und insbesondere die Qualität der Biergetränke habe dem Betrieb der Beschwerdeführerin einen fast legendären Ruf, nicht nur bei der Linzer Bevölkerung, sondern auch bei ausländischen Touristen verschafft. Bei dieser Betriebsstätte sei eine starke Tendenz zum Oligopol festzustellen, sodass hier die Höhe der Preise auf alkoholische Getränke und insbesondere auf Biergetränke für die Kunden und Besucher keine Rolle spielen dürften. Der Betrieb der Beschwerdeführerin biete überwiegend Getränke an. Die im Vergleich zu reinen Speisegaststätten möglicherweise höhere Elastizität der Nachfrage dürfte höchstens 10 Prozentpunkte über Betrieben ohne Nachfragereaktion liegen, was eine Erstattung von maximal 2 % der Getränkesteuer rechtfertigen könnte. Dies umso mehr, als aus den Angaben der Beschwerdeführerin ihr Betrieb quasi der höheren Kategorie zuzurechnen wäre, die Behörde allerdings ohnedies nur von einer durchschnittlichen Kategorie ausgegangen sei. Diese Relation zwischen Nachfrageelastizität und Erstattung der Getränkesteuer sei dem Gutachten des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung "Kriterien zur Überwälzbarkeit der Getränkesteuer" (Margit Schratzenstaller, Wien 2003, Seite 26) entnommen worden. Bei einer Preiselastizität von 0,1 gehe der Absatz auf Grund der Getränkesteuer um 1 % zurück. Unter Annahme eines 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 Behörde habe daher aus der Betriebsart eines Speiserestaurants mit Biergarten und Schwerpunkt auf Getränkeumsätze alkoholischer Getränke einen Gewinnverlust aus der Getränkesteuererhebung in Höhe von 2 % der festgesetzten Getränkesteuer eingeschätzt.

Aus der Kategorie Qualitätsstufe sei abzuleiten, dass es sich nach den Angaben der Beschwerdeführerin um einen qualitativ durchschnittlichen Betrieb handle, wenn auch Vergleiche mit Betrieben der gehobenen Kategorie angestellt worden seien.

Die Nachfrageelastizität in Betrieben in dem Preissegment der durchschnittlichen Kategorie sei allerdings sehr gering und könne mit 5 % über der gehobenen Kategorie angenommen werden, was eine Erstattung von 1 % der Getränkesteuer rechtfertige. Auch diese Relation zwischen Nachfrageelastizität und Erstattung der Getränkesteuer sei dem bereits zitierten "WIFO-Gutachten" entnommen worden. Bei einer Preiselastizität von 0,05 gehe der Absatz auf Grund der Getränkesteuer um 0,5 % zurück. Unter der Annahme eines Gewinnaufschlages von 25 % auf die Selbstkosten des Getränkes bedeute dieser Nachfragerückgang einen Gewinnentgang von 0,125 % der Selbstkosten; bezogen auf die Getränkesteuer seien dies ca. 1 %. Die Behörde habe daher aus dem Faktor der Qualitätseinstufung einen Gewinnverlust aus der Getränkesteuererhebung in Höhe von 1 % der festgesetzten Getränkesteuer eingeschätzt. Die Preiselastizität der Nachfrage nach alkoholischen Getränken werde bei Anbietern, deren Produktpalette ein hohes Ausmaß an Differenzierung aufweise, geringer sein. Die Anbieter hätten auf Grund der Differenzierung und der Qualität der angebotenen Produkte einen hohen Preissetzungsspielraum. Außerdem gehörten alkoholische Getränke zu jenen Gütern, bei denen zumindest langfristig stabile Präferenzen angenommen werden könnten, weshalb eine Änderung im Konsumverhalten selbst auf Grund steuerbedingter Preiserhöhungen wenig wahrscheinlich sei; dies gelte insbesondere für Österreich mit seiner ausgeprägten Wein- und Bierkultur. Der Grad der Differenzierung sei jedoch eine entscheidende Determinante der Preiselastizität der Nachfrage; je ausgeprägter die Produktdifferenzierung, desto geringer dürften die Preiselastizität der Nachfrage und damit die Gewinneinbußen des Anbieters sein. Die Angebotspalette an alkoholischen Getränken im Betrieb der Beschwerdeführerin umfasse mehr als 20 hochwertige Sorten. Auf Grund dieser hohen Differenzierung und Qualitätssituation werde keine Erhöhung der Elastizität der Nachfrage für diesen Faktor berücksichtigt. Die Abgabenbehörde habe daher aus diesem Faktor des Umfangs und der Qualität angebotener alkoholischer Produkte keine Erstattung der Getränkesteuer gewährt.

Die wirtschaftliche Situation in einer Gemeinde sei eine weitere wichtige Determinante für die Feststellung einer Bereicherung bei der Steuerpflichtigen im Falle einer Getränkesteuererstattung, wobei die Einkommen unter anderem die wichtigste Bestimmungsgröße der Kaufkraft seien. Mit steigender Kaufkraft sei eine geringere Nachfragereaktion der Konsumenten auf Preisänderungen zu erwarten; je höher die Kaufkraft, desto unelastischer sei die Nachfrage und desto geringer seien die diesbezüglichen Gewinneinbußen. Ein weiterer Zusammenhang zwischen Wertschöpfung in einer Gemeinde und der Preiselastizität der Nachfrage könne dermaßen festgestellt werden, dass Gemeinden mit



einer hohen Wertschöpfung vermutlich im überdurchschnittlichen Ausmaß von Geschäftsreisenden frequentiert werden. Die Preiselastizität der Nachfrage hinsichtlich derartiger Getränkekonsumenten sei auf Grund der geringen Kenntnis der einzelnen Anbieter im Gaststätten- und Restaurationsgewerbe niedriger als bei ortsansässigen Konsumenten; abgesehen von den geringen Zeitressourcen der Möglichkeit zur Verschaffung eines gründlichen Marktüberblicks.

Da sich der Betrieb der Beschwerdeführerin in einer Region mit starker Kaufkraft und regionalem Wohlstand mit Durchschnittseinkommen über dem österreichischen Durchschnitt befinde, sei die Nachfrage nach alkoholischen Getränken aus dieser Sichtweise als praktisch preisunelastisch zu beurteilen. Die Behörde habe daher aus diesem Faktor der wirtschaftlichen Situation in Linz keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer zu gewähren.

Die touristische Situation sei weiters ein bedeutender Erklärungsfaktor für regional differenzierte Preissetzungsspielräume sowie Nachfragereaktionen und damit Gewinnrückgangswahrscheinlichkeiten im Bereich des Gaststättengewerbes. Generell sei davon auszugehen, dass Touristen eine geringere Nachfragereaktion aufwiesen als Einheimische, was die Preiselastizität der Gesamtnachfrage senke und damit die Überwälzungsmöglichkeiten insgesamt erhöhe. Die Behörde habe aus dem Faktor der touristischen Situation in Linz keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewährt.

Auch aus dem Faktor der Grenz Nähe und damit eines möglichen Wettbewerbes zu ausländischen Betriebsstätten, in denen alkoholische Produkte ohne Getränkesteuer abgesetzt werden könnten, könnten keine Gewinnverluste aus der Erhebung der Getränkesteuer abgeleitet werden. Die Behörde habe daher aus dem Faktor der Grenz Nähe keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewährt.

Den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwänden, dass aus den Bruttohauaufschlägen laut der Studie der Wirtschaftskammer kein Unternehmen lebensfähig wäre, müsse entgegnet werden, dass derartige Vorhalte gerade unter Berücksichtigung des Faktums des Vorliegens einer indirekten Steuer nicht gerechtfertigt seien. Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 29. November 2000, G 1735/00, erkannt, dass die rechtstheoretische Unterscheidung zwischen indirekten und direkten Steuern und auch der Harmonisierungsauftrag bezüglich indirekter Steuern nach den Mehrwert- und Verbrauchssteuerrichtlinien von der Vorstellung der Überwälzung bei indirekten Steuern ausgehe; diese Auffassung werde auch vom EuGH (Urteil vom 8. Juni 1999, Rs C-338/97) geteilt, wonach gerade bei indirekten Steuern die Konsumenten die Steuerbelastung trügen. Auch in der Finanzwissenschaft werde die Rechtsmeinung vertreten, dass nach der Belastungskonzeption indirekter Steuern die Konsumenten diese Steuern im Rahmen der Verkaufspreise trügen ("Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Reform der Getränkesteuer" von Ruppe, ÖStZ 1991 und Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band 16). Die Bundeswirtschaftskammer als unternehmensspezifische Interessenvertretung habe bei einer Musterkalkulation aus dem Jahre 2000 vorgegeben, dass bei der Preisgestaltung in den so genannten Sollverkaufspreis jedenfalls der Solldeckungsbeitrag (Rohaufschlag, Handelsspanne), die 10 %ige Umsatzsteuer, das 10 %ige Bedienungsgeld und die 10 %ige Getränkesteuer miteinzubeziehen seien. Diese Aspekte seien bei der behördlichen Würdigung der Steuerüberwälzung und insbesondere beim Nachweis der allfälligen wirtschaftlichen Nachteile aus der Steuerüberwälzung einzubeziehen, handle es sich doch um ein branchenentsprechendes Gewohnheitsrecht, wenn nicht sogar um einen Handelsbrauch.

"Zum Hinweis (der Beschwerdeführerin) auf eine marktorientierte Preisbildung müsse entgegnet werden, dass diese

-

von der von diversen Steuern und Abgaben unabhängigen Marktsituation (diese werde vom Konsumentenverhalten, Tourismusbewegungen, Produktangaben bestimmt);

-

der Preisgestaltung der Konkurrenzunternehmen zur Marktbeherrschung (aber auch die Konkurrenz sei zu einer kostenspezifischen Preisfestlegung unter Berücksichtigung aller Kosten einschließlich der Steuern verhalten);

-

von der eigenen subjektiven Preisfestlegung (dabei seien sämtliche maßgeblichen Kostenfaktoren zu berücksichtigen, wie etwa Wettbewerbssituation, Dumpingangebote, Wirtschaftsziele des jeweiligen Unternehmens, etc.) abhängig ist.

Bei der Preisgestaltung für Getränke muss aber insbesondere berücksichtigt werden, dass

-

die Getränkesteuer seit dem Jahr 1950 in Österreich eingeführt wurde;

-

die Erfahrungen in der Steuerpraxis gezeigt haben, dass die permanenten Preiserhöhungen in der Regel nicht von einzelnen Steuererhöhungen abhängig waren;

-

gerade Steuerreduzierungen bei alkoholfreien Getränken oder Kaffeeprodukten in der Vergangenheit nicht zu Preissenkungen, sondern zuweilen sogar zu Preissteigerungen geführt haben;

-

im Jahr 1995 keine Steuererhöhungen vorgenommen worden seien und allfällige Preiserhöhungen sicherlich nicht getränkesteuerbedingt waren;

-

die steuerpflichtigen Unternehmer bereits seit Jahren eine entsprechende Kalkulation unter Einbeziehung sämtlicher Steuern als ordentliche Kaufleute vornehmen konnten;

-

die Nachfrager und Konsumenten ebenfalls sich bereits seit Jahren auf steuerbedingte Getränkepreise bei alkoholischen Getränken eingestellt hatten und daher Getränkeprodukte als äußerst preisunelastisch anzusehen waren, sodass selbst Preisreduzierungen kaum zu Nachfragesteigerungen geführt hätten;

-

ein Gesamtwettbewerb gegeben war hinsichtlich sämtlicher steuerpflichtiger Unternehmen in Österreich, sodass es im Zentralraum von Linz aus dem Faktum der Erhebung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen konnte, wie dies etwa in Randbereichen zum steuerfreien Ausland oder bei ausländischen Produkten mit Importzöllen gegenüber inländischen Produkten ohne Zollbelastung der Fall sein könnte."

Die Beschwerdeführerin habe daher gerade bei der Preisgestaltung von Getränken auf diese Fakten Rücksicht nehmen können, ohne dadurch Umsatzeinbrüche befürchten zu müssen.

Zu den Hinweisen auf die Kalkulation müsse bemerkt werden, dass aus der Vielzahl von Kostenfaktoren (Personal- und Materialkosten, Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten, Steuern, Beiträge und Versicherungen, sonstige Kosten wie Reinigung, Fahrtspesen, Repräsentationskosten, Abschreibungskosten) eine Schlussfolgerung rechtlich zulässig sei, dass

-

es sich bei Steuern, Beiträgen und Versicherungen lediglich um eine Sparte mehrerer Gruppen noch wesentlich gewichtigerer Kostenfaktoren handle;

-

die Getränkesteuer im Gegensatz zu den wesentlich höheren Erfolgssteuern, wie Einkommenssteuer, sowie Beiträgen (Sozialversicherung) und Versicherungszahlungen, den geringsten Faktor in dieser Sparte (Kostengruppe) darstelle;

-

in der herrschenden Betriebswirtschaftslehre die Meinung vertreten werde, dass es bei der Vielzahl von Kostenfaktoren etwa im Falle von Verlusten keinesfalls zulässig sei, zu folgern, dass gerade Steuern es wären, die der Unternehmer wirtschaftlich zu tragen habe ("Handbuch des Steuerrechts unter Einschluss der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre", Finanzrecht und Finanzwissenschaft vom Deutschen wissenschaftlichen Steuerinstitut der Steuerberatung und Steuerbevollmächtigten, Bergsche Verlagsbuchhandlung 1981).

Auf Grund der gegebenen Abgabenprüfung im Rahmen des Getränkesteuer-Rückzahlungsverfahrens habe nachgewiesen werden können, dass der

-

Kostenfaktor Getränkesteuer im Abgabenzeitraum lediglich einen Prozentsatz von rund 6 % des Gesamtaufwandes ausgemacht habe;

-

dieser Kostenfaktor auch die Getränkesteuer für alkoholische Getränke berücksichtigt habe,

-

der einzelne Kostenfaktor nicht für die Jahresfehlbeträge/Jahresüberschüsse relevant sein könne, zumal die Entwicklung der Fehlbeträge bzw. Überschüsse mit ständigen Veränderungen während der Phase der Getränkesteuererhebung jedenfalls nicht von der Einhebung der Getränkesteuer abhängig gewesen sei.

Die Abgabenbehörde gelange daher im Abgabenverfahren zur Überzeugung, dass

-

auf Grund formalrechtlicher Kriterien (Getränkekarten, Abgabenerklärungen) aber vor allem wirtschaftlicher (Rohaufschläge, Kostenkalkulation) Indizien eine Steuerüberwälzung in vollem Umfang gelungen sei;

-

eine Nachfrageelastizität nach alkoholischen Produkten hinsichtlich des Betriebes der Beschwerdeführerin auf Grund betriebswirtschaftlicher (Art des Betriebes, Qualitätsstufe des Betriebes, Produktpalette alkoholischer Getränke) und makroökonomischer (wirtschaftliche und touristische Situation der Region) Erwägungen im geringen Ausmaß festzustellen gewesen seien;

-

Umsatzeinbrüche und damit Gewinneinbußen von der Beschwerdeführerin nicht dargetan worden seien, jedoch auf Grund makroökonomischer Analysen unter Berücksichtigung sämtlicher Indizienbeweise auf Grund einer entsprechenden Würdigung diverser angeführter WIFO-Gutachten im Rahmen einer Schätzung ein Absatzrückgang bzw. daraus resultierender Gewinnverlust auf Grund der Erhebung der Getränkesteuer von insgesamt 3 % der festgesetzten Getränkesteuer festgestellt werden könne;

-

eine Rückzahlung der Getränkesteuer unter Berücksichtigung des Bereicherungsaspektes von insgesamt EUR 3.178,34 (S 43.734,91) gerechtfertigt sei.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid Vorstellung und brachte vor, die Nachvollziehbarkeit der getroffenen Annahmen sei in keinsten Weise gegeben. So sei als Beispiel dafür anzuführen, dass in der Bescheidsbegründung in Bezug auf die wirtschaftlichen Nachteile die Preiselastizität mit 0,05 und der Gewinnaufschlag mit 25 % der Selbstkosten angesetzt werde, wobei diesbezüglich jegliche Begründung fehle. Insbesondere sei in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass zur Frage der Überwälzung der Getränkesteuer nur eine Behauptung, diese sei überwält worden, aufgestellt werde, aber keinerlei Beweise dafür seitens der Abgabenbehörde erbracht worden seien. Gerade die allgemeine Begründung, wodurch die Abgabenbehörde zu dem Schluss gelange, die Getränkesteuer sei überwält worden, könne nicht als Beweis angesehen werden. Tatsache sei nämlich, dass der Verweis auf das Gesetz, die Getränkesteuer gehöre nicht zum Entgelt, genauso wenig wie die Tatsache der Ermittlung der Getränkesteuer aus Schlüsselzahlen als Beweis dafür angesehen werden könne, dass eine Überwälzung stattgefunden habe. Auch der in diesem Zusammenhang angebrachte Hinweis, die Beschwerdeführerin habe preisbedingte Umsatzveränderungen bzw. konkrete Gewinneinbußen nicht nachweisen können, könne nicht zur Folgerung führen, die Getränkesteuer sei offensichtlich überwält worden. Da derartige Umsatzveränderungen bzw. Gewinneinbußen von sehr vielen Faktoren (z.B. Marketingmaßnahmen) abhingen, und diesbezüglich auch keine Unterlagen aufgezeichnet werden müssten, könne letztlich aber nicht der Schluss gezogen werden, dass eine Überwälzung der Getränkesteuer tatsächlich gegeben gewesen wäre. Auch die Feststellung, anlässlich der Abgabenprüfung hätten getränkesteuerbedingte Umsatzeinbußen nicht festgestellt werden können, müsse als reine

Schutzbehauptung angesehen werden, da dies weder in der Begründung des Bescheides dargelegt worden sei noch eine tatsächliche Vergleichbarkeit gegeben sei, weil das Unternehmen seit 1992 bestehe, sodass im gesamten Zeitraum ausschließlich Getränkesteuerpflicht bestanden habe. Wenn nun die Behörde den Nachweis des Gewinnentganges vom Unternehmen fordere, so sei dies unzulässig, weil damit Unmögliches verlangt werde und es damit praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert gemacht werde, die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben zu erreichen. Dieser Umstand müsse daher von der Behörde beim Nachweis des Ausmaßes einer Überwälzung der Getränkesteuer berücksichtigt werden. Da die Nachweispflicht die Behörde treffe, könne unter Hinweis auf einen Widerspruch mit der Alltagserfahrung bzw. mit theoretischen Ausführungen aus dem Lehrbuch, die in der Realität der Praxis vorbeigingen, keinesfalls die Beweislast umgekehrt werden. Auch die Ausführungen in Bezug auf die Bruttohauptschläge seien in diesem Fall als nicht geeignet anzusehen, weil die angeführten, laut WIFO-Studie ermittelten Bruttohauptschläge von 190 bis 290 % nicht als Vergleichszahlen für diese Kategorie des Gastbetriebes herangezogen werden könnten. Bei der Ermittlung, ob die durchschnittlich gewichteten Rohaufschläge des Betriebes der Beschwerdeführerin über den durchschnittlich gewichteten Rohaufschlägen der gesamten Gruppe, in die der Gastbetrieb der Beschwerdeführerin zugeordnet werden könne, überschritten worden seien, könne nur dann als eine richtige Vergleichszahl angesehen werden, wenn auch die durchschnittlichen Bruttohauptschläge der gleichen Gastronomiegruppe herangezogen würden. Dies gelte insbesondere deswegen, weil ein gehobener Gastronomiebetrieb selbstverständlich wesentlich erhöhte Kosten zu verzeichnen habe, wodurch die Bruttohauptschläge selbstverständlich höher ausfallen müssten. Jedenfalls könne nicht eine WIFO-Studie, die keine Differenzierung zwischen den Kategorien (Restaurant, Gasthaus, Buschenschank, Buffet etc.) unterscheide, als Vergleichszahlen herangezogen werden. Hätte die Abgabenbehörde richtige Vergleichszahlen der Bruttohauptschläge herangezogen, so hätte sie feststellen müssen, dass die durchschnittlichen Rohaufschläge des Betriebes der Beschwerdeführerin mit den Vergleichsbetrieben keinesfalls in größeren Prozentsätzen abweichen würden.

Die zuletzt in der Bescheidbegründung angeführte Feststellung, dass die individuellen, betriebspezifischen Rohaufschläge im Betrieb der Beschwerdeführerin die durchschnittlichen gewichteten Rohaufschläge überschritten hätten, wodurch von einer vollständigen Überwälzung der Getränkesteuer auf den Konsumentenpreis die Folge sei, müsse daher als unrichtig zurückgewiesen werden. Für diese Behauptung sei die Abgabenbehörde eines nachvollziehbaren Beweises schuldig geblieben, sodass davon auszugehen sei, dass die Getränkesteuer nicht überwältigt werden können. Der Abgabenbehörde sei in diesem Zusammenhang auch ein Verfahrensmangel unterlaufen, weil im Zuge der Bescheidbegründung lediglich theoretische Abhandlungen und unrichtige Vergleichszahlen herangezogen worden seien, obwohl in jeder Situation des Verfahrens von Seiten der Beschwerdeführerin der Zugang zu sämtlichen Unternehmensdaten offen gelegt worden sei. Von einer Verletzung der Mitwirkungspflicht könne in diesem Zusammenhang nicht gesprochen werden. Es sei daher festzuhalten, dass bereits dadurch die gesamte Getränkesteuer für alkoholische Getränke in der Höhe von EUR 105.944,56 als gerechtfertigte Rückzahlung anzusehen sei. Zudem sei noch, der wirtschaftliche Nachteil, den das Unternehmen durch die Getränkesteuerbelastung hinnehmen habe müssen, ebenfalls für den Rückzahlungsanspruch zu würdigen. Als Hinweis dafür, dass die Getränkesteuer offensichtlich nicht überwältigt werden können, sei daraus ersichtlich, dass das Unternehmen im gesamten Prüfungszeitraum einen wirtschaftlichen Verlust erlitten habe. Es seien offensichtlich nicht sämtliche Kosten weiterverrechnet worden. Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass dadurch nur eine Getränkesteuer in Höhe von 3 % der festgesetzten Getränkesteuer diesem Nachteil zugeordnet werden könne, sei ebenfalls nicht als ausreichend zu qualifizieren. Als Begründung dafür werde auf das "Gutachten" von Dr. Fraberger verwiesen. In diesem "Gutachten" werde deutlich zum Ausdruck gebracht, dass die Heranziehung von makroökonomischen Aussagen zu undifferenziert seien, um damit Rückschlüsse auf das einzelne Unternehmen zu ermöglichen. Es sei daher notwendig, dass die individuellen Besonderheiten des einzelnen Getränkesteuerschuldners größtmöglich in die Entscheidung einfließen müssten. Gerade auf die Besonderheiten des Unternehmens sei kaum eingegangen worden, sodass dem Bescheid dadurch verfahrensrechtliche Mängel anzulasten seien.

Die Preiselastizität, die in der Bescheidbegründung mit 0,1 angeführt sei, sei sicherlich zu gering bemessen worden. Gerade der Betrieb der Beschwerdeführerin sei im Umkreis von Linz sehr bekannt und werde von vielen Stammkundschaften aufgesucht. Wäre eine Preisreduktion durch den Wegfall der Getränkesteuer seit dem Jahre 1995 möglich gewesen, so hätte dies sicherlich zu einer erhöhten Nachfrage geführt. Sich in diesem Punkt lediglich auf eine allgemeine WIFO-Studie, die mit dem Betrieb des Unternehmens in keinsten Weise vergleichbar sei,

zu beziehen, sei sicherlich nicht gerechtfertigt. Auch die Tatsache, dass die Abgabenbehörde aus dem Faktor des Umfangs und der Qualität angebotener alkoholischer Produkte keine Erstattung der Getränkesteuer gewährt habe, sei abzulehnen. Dies deshalb, weil mit Sicherheit d

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)