

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/5/21 2001/17/0043

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.05.2001

## Index

L34004 Abgabenordnung Oberösterreich;  
L34009 Abgabenordnung Wien;  
001 Verwaltungsrecht allgemein;  
30/02 Finanzausgleich;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §201;  
BAO §216;  
BAO §239 Abs1;  
BAO §239;  
BAO §274 Abs1;  
FAG 1997 §15a idF 2000/I/030;  
FAG 1997 §23b idF 2000/I/030;  
LAO OÖ 1984 §149 Abs2;  
LAO Wr 1962 §185 Abs1;  
LAO Wr 1962 §185;  
LAO Wr 1962 §209;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Puck und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Holeschofsky, Dr. Köhler und Dr. Zens als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Hackl, über die Beschwerde des Österreichischen Rundfunk in Wien, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft, 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien vom 21. November 2000, Zl. MD-VfR - O 25/2000, betreffend Vorschreibung von Ankündigungsabgabe für den Zeitraum März bis November 1998, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen jenen Teil der Abweisung der Berufung gegen Spruchpunkt II des Bescheides des Magistrates der Stadt Wien vom 4. August 2000 richtet, der sich auf den Antrag vom 11. Februar 2000 bezieht, als unbegründet abgewiesen.

Im Übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Bundeshauptstadt Wien hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

1.1. Mit Bescheid vom 23. November 1999 schrieb die belangte Behörde der beschwerdeführenden Partei Ankündigungsabgabe für die Monate März 1998 bis November 1998 in der Höhe von insgesamt S 156,523.780,-- vor. Die beschwerdeführende Partei hatte im Jahr 1998 jeweils für einen bestimmten Monat Anträge auf Rückerstattung der entrichteten Ankündigungsabgabe gestellt. Am 29. Juni 1999 hatte die beschwerdeführende Partei schließlich hinsichtlich aller dieser Anträge Devolutionsanträge gestellt. Die belangte Behörde nahm ihre Zuständigkeit zur Festsetzung der Abgabe für den genannten Zeitraum auf Grund dieser Devolutionsanträge vom 29. Juni 1999 an.

1.2. Hintergrund der gegenständlichen Anträge und Abgabenverfahren ist die Problematik der Beschränkung des Abgabenerhebungsrechts der Gemeinden bei der Erhebung von Ankündigungsabgaben auf den in der erhebungsberechtigten Gemeinde erzielten Reklamewert (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes Slg. Nr. 15.395/1998 zur Wiener Ankündigungsabgabeverordnung und das Erkenntnis Slg. Nr. 15.024/1999) sowie die Auffassung der beschwerdeführenden Partei, dass die Vorschreibung von Ankündigungsabgabe gegen Gemeinschaftsrecht verstöße.

In dem erstgenannten Erkenntnis vom 17. Dezember 1998 vertrat der Verfassungsgerichtshof die Auffassung, dass § 2 Abs. 5 der Wr. Ankündigungsabgabeverordnung, Amtsblatt der Stadt Wien vom 23. Mai 1985, Nr. 21, eine verfassungskonforme Interpretation derart zulasse, "dass auch Ankündigungen durch Rundfunk, die von Studios im Gebiet der Stadt Wien ihren Ausgang nehmen, nur dann und insoweit Ankündigungsabgabepflicht auslösen, als sie zu 'Ankündigungen innerhalb des Gebiets der Stadt Wien' führen, das heißt - mit anderen Worten - als der Reklamewert in diesem Gebiet entsteht".

Die Beschwerdeführerin hatte nun schon im Jahr 1998 für die einzelnen Monate von März bis November 1998 unter Hinweis auf die Verfassungswidrigkeit der Erfassung des Reklamewerts außerhalb Wiens Rückerstattungsanträge gestellt, auf welche sich die Devolutionsanträge vom 29. Juni 1999 bezogen.

1.3. Mit dem erwähnten Bescheid vom 23. November 1999 wurde die Abgabe für den fraglichen Zeitraum festgesetzt. Ein Abspruch über die Rückerstattungsanträge erfolgte nicht.

In ihrem Bescheid vom 23. November 1999 wendete die belangte Behörde bei der Ermittlung des lokalen Werbewertes, gestützt auf Kaufkraftüberlegungen, für den Bevölkerungsschlüssel den Faktor 2 an (vgl. zur Argumentation der belangten Behörde das dieselbe beschwerdeführende Partei betreffende Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4. Oktober 2000, B 2060/99, welches die Abgabe für andere Monate betraf; auch in dem diesem Verfahren zugrunde liegenden Abgabenverfahren war die belangte Behörde mit gleicher Begründung von einem auf Grund der höheren Kaufkraft in Wien anteilmäßig höheren Reklamewert in Wien ausgegangen; der Verfassungsgerichtshof hob den in diesem Verfahren ergangenen Bescheid mit dem eben genannten Erkenntnis wegen Verletzung der Beschwerdeführerin im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums auf).

1.4. Die beschwerdeführende Partei erob gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 23. November 1999 zunächst Verfassungsgerichtshofbeschwerde, zog diese jedoch nach Erlassung des § 15a FAG 1997 zurück, um nicht eine Anwendung der durch § 15a FAG 1997 geschaffenen Rechtslage (vgl. zum zeitlichen Geltungsbereich § 23b FAG 1997) zu ermöglichen.

1.5. Am 11. Februar 2000 stellte die beschwerdeführende Partei den Antrag auf "Überweisung" eines (nicht der Höhe nach genannten) Guthabens auf ein bestimmtes Konto.

1.6. Am 4. April 2000 stellte die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides.

1.7. Der Magistrat der Stadt Wien erließ mit Bescheid vom 4. August 2000 unter Berufung auf § 15a Abs. 1 FAG iVm § 23b FAG 1997 neuerlich einen Abgabenbescheid für dieselben Monate (März 1998 bis November 1998) hinsichtlich der Ankündigungsabgabe, in welchem die Abgabe ohne Beschränkung auf den lokalen Werbewert berechnet und sohin mit insgesamt S 394,682.226,-- festgesetzt wurde (Spruchpunkt I).

Die Rückerstattungsanträge hinsichtlich der Monate März 1998 bis November 1998 sowie der Antrag vom

11. Februar 2000 auf Überweisung des Guthabens wurden abgewiesen (Spruchpunkt II). Darüber hinaus wurde der Antrag der beschwerdeführenden Partei vom 4. April 2000 auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum August 1994 bis März 2000 abgewiesen (Spruchpunkt III).

1.8. Die beschwerdeführende Partei er hob Berufung gegen alle drei Spruchpunkte des Bescheides des Magistrates vom 4. August 2000. Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung gegen die Spruchpunkte I und II des erstinstanzlichen Bescheides. Der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides ist somit nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

1.9. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der sich die beschwerdeführende Partei im Recht auf Beachtung der Rechtskraft des Bescheides vom 23. November 1999, im Recht auf Nichterlassung des erstinstanzlichen Bescheides vom 4. August 2000 und demzufolge im Recht auf ersatzlose Behebung dieses Bescheides, im Recht auf Beachtung der Unzuständigkeit des Magistrates der Stadt Wien, im Recht auf Nichtinanspruchnahme, da die Versetzung in die Position des Abgabepflichtigen nicht gesetzeskonform sei, im Recht auf Abgabenfestsetzung für den Streitzeitraum mit S 0,-- (insbesondere wegen Verstoßes gegen Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie), im Recht auf Abgabenfestsetzung unter Berücksichtigung des lokalen Reklamewerts und ohne Anwendung eines Faktors, im Recht auf Minderung der Bemessungsgrundlage auf Grund des von der beschwerdeführenden Partei unter dem Titel "Mittlervergütung" gewährten Preisnachlasses und im Recht auf Rückerstattung bzw. Überweisung des Guthabens geltend macht.

1.10. Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird. Die beschwerdeführende Partei hat eine Replik zur Gegenschrift vorgelegt.

2.0. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

2.1. Zur Zulässigkeit einer neuerlichen Abgabenfestsetzung für den Zeitraum März 1998 bis November 1998:

2.1.1. § 15a und § 23b FAG 1997 in der Fassung BGBl. I Nr. 30/2000 lauten:

"§ 15a. (Verfassungsbestimmung)

(1) Die Ermächtigung der Gemeinden zur Erhebung von Abgaben von Ankündigungen in § 14 Abs. 1 Z 12 in Verbindung mit § 15 Abs. 3 Z 4 des Finanzausgleichsgesetzes 1989, in § 14 Abs. 1 Z 13 in Verbindung mit § 15 Abs. 3 Z 4 des Finanzausgleichsgesetzes 1993 und in § 14 Abs. 1 Z 13 in Verbindung mit § 15 Abs. 3 Z 4 in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 29/2000 umfasst auch Abgaben für die Vornahme von Ankündigungen durch Rundfunk (Hörfunk und Fernsehen einschließlich Teletextleistungen), die von Studios im Gemeindegebiet ihren Ausgang nehmen, unabhängig davon, wo die Wahrnehmung der Ankündigung erfolgt. Die Ermächtigung der Länder (Gemeinden) zur Erhebung von Abgaben von Anzeigen in Zeitungen oder sonstigen Druckwerken in § 14 Abs. 1 Z 6 des Finanzausgleichsgesetzes 1989, in § 14 Abs. 1 Z 7 des Finanzausgleichsgesetzes 1993 und in § 14 Abs. 1 Z 7 in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 29/2000 umfasst auch Abgaben von Anzeigen, die am Erscheinungsort der Zeitung oder des sonstigen Druckwerks erhoben werden. Wurden Abgaben für die Vornahme von Ankündigungen durch Rundfunk (Hörfunk und Fernsehen einschließlich Teletextleistungen) oder von Anzeigen, bei denen der mit der Ankündigung oder mit der Anzeige verbundene Reklamewert außerhalb der erhebungsberechtigten Gebietskörperschaft entstanden ist, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, sind dessen ungeachtet keine Nebenansprüche zu entrichten, wenn die Abgabe bis spätestens 16. August 2000 entrichtet wird.

(2) Wenn in Verordnungen von Gemeinden gemäß § 7 Abs. 5 F-VG 1948 oder § 8 Abs. 5 F-VG 1948, die nach dem 31. Dezember 1998 in Kraft getreten sind, Abgaben auf Ankündigungen durch Rundfunk (Hörfunk und Fernsehen einschließlich Teletextleistungen) oder auf Anzeigen für Tatbestände ausgeschrieben wurden, die vor dem 1. Jänner 1999 von dieser Gemeinde nicht oder nicht in diesem Umfang besteuert wurden, dann werden diese Verordnungen hiermit dahin gehend abgeändert, dass in dieser Gemeinde hinsichtlich der Abgaben auf Ankündigungen durch Rundfunk (Hörfunk und Fernsehen einschließlich Teletextleistungen) und auf Anzeigen auf Verordnungsebene weiterhin die Rechtslage gilt, wie sie am 31. Dezember 1998 bestanden hat; eine neuerliche Änderung der Verordnung durch die Gemeinde ist nicht möglich. Die ursprünglichen Verordnungen bilden jedenfalls weiterhin die Rechtsgrundlage für Abgaben auf Ankündigungen durch Rundfunk (Hörfunk und Fernsehen einschließlich Teletextleistungen) oder auf Anzeigen, insoweit die Abgaben vor dem 18. Mai 2000 tatsächlich entrichtet

wurden. Tatsächlich entrichtete Abgaben auf Ankündigungen durch Rundfunk (Hörfunk und Fernsehen einschließlich Teletextleistungen) oder auf Anzeigen, die von einer Gemeinde nach dem 31. Dezember 1998 nach dem mit der Ankündigung oder mit der Anzeige verbundenen Reklamewert erhoben wurden, sind auf Abgaben, die unabhängig vom Reklamewert erhoben wurden, anzurechnen.

#### § 23b. (Verfassungsbestimmung)

§ 15a in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 30/2000

tritt mit 1. Jänner 1989 in Kraft und ist auf Sachverhalte anzuwenden, die sich vor dem 1. Juni 2000 ereignet haben. Diese Bestimmung ist jedoch nicht auf diejenigen Sachverhalte anzuwenden, die den Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes vom 24. Februar 1999, B 4736/96, und vom 9. März 2000, B 723/98, zu Grunde gelegen sind."

2.1.2. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Auffassung vertreten, dass durch die Änderung der Verfassungsrechtslage gemäß § 15a und § 23b FAG 1997 in der oben wiedergegebenen Fassung "die Rechtskraft des obzitierten Bescheides der Abgabenberufungskommission der Stadt Wien" - das ist der Bescheid vom 23. November 1999 - "aber deshalb ihre Bedeutung verloren" hätte, "weil nach der rechtskräftigen Entscheidung für den Anspruch ein neuer Rechtsgrund entstanden ist, in dem an die Stelle der Verwaltungsvorschriften, die diesem Bescheid zu Grunde liegen und tragend für die getroffene Entscheidung waren, neue Vorschriften getreten sind und dadurch Identität der Sache nicht vorliegt".

2.1.3. Die belangte Behörde verkennt damit die Rechtslage.

2.1.3.1. § 15a FAG 1997 in der Fassung BGBl. I Nr. 30/2000 stellt eine Regelung im Sinne des § 6 Abs. 1 F-VG 1948 hinsichtlich der Verteilung der Besteuerungsrechte dar. Im Hinblick auf die in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (vgl. insbesondere die oben genannten Erkenntnisse Slg. Nr. 15.395/1998 und vom 4. Oktober 2000, B 2060/99, zur Rechtslage im Bundesland Wien) ersichtlich gewordene Beschränkung des Abgabenerhebungsrechts der Gemeinden hinsichtlich der Ankündigungsabgaben (Beschränkung auf den in der Gemeinde gegebenen Werbewert) änderte der Finanzausgleichsgesetzgeber (im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Problematik einer derartigen rückwirkenden Änderung im Verfassungsrang) die Rechtslage bezüglich der Festlegung des Besteuerungsrechts für Ankündigungsabgaben derart, dass mit Wirkung ab 1. Jänner 1989 klargestellt wurde, dass das Besteuerungsrecht ohne Beschränkung auf den in der erhebungsberechtigten Gemeinde erzielten Reklamewert ausgeübt werden konnte.

Dies bedeutet, dass zum einen die finanzverfassungsrechtlichen Determinanten für Abgabenvorschriften, wie den im Beschwerdefall angewendeten Beschluss des Wiener Gemeinderats vom 26. April 1995 über die Ausschreibung einer Abgabe von öffentlichen Ankündigungen im Gebiet der Stadt Wien, veröffentlicht im Amtsblatt der Stadt Wien vom 23. Mai 1985, Nr. 21, in der geltenden Fassung, rückwirkend geändert wurden. Bei der Prüfung, ob die Abgabenvorschriften der Gemeinden dem FAG und damit der Finanzverfassung entsprechen, ist nunmehr im Hinblick auf § 15a FAG 1997 iVm § 23b FAG 1997 in der genannten Fassung davon auszugehen, dass eine in einer derartigen Vorschrift enthaltene Berücksichtigung des Reklamewertes auch außerhalb der erhebungsberechtigten Gemeinde keinen Verstoß gegen Vorschriften des FAG (mehr) bedeutet. Darüber hinaus ist zum anderen auf Grund der durch § 15a und § 23b FAG 1997 geschaffenen Rechtslage nunmehr davon auszugehen, dass bei einem beide Auslegungsvarianten ermöglichen Wortlaut der Abgabenvorschriften eine Auslegung im Sinne der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (die unter dem Titel einer verfassungskonformen Interpretation eine Einschränkung des Abgabengegenstandes auf den Werbewert innerhalb der erhebungsberechtigten Gemeinde vorgenommen hatte) normativ ausgeschlossen wurde.

Durch diese verbindliche Anordnung einer bestimmten Auslegung wurden auch die materiellen Abgabenvorschriften des Wiener Verordnungsgebers insofern in ihrem normativen Inhalt gegenüber der vom Verfassungsgerichtshof vorgefundenen Rechtslage geändert, als nunmehr - und zwar rückwirkend - durch die in Rede stehende Wiener Ankündigungsabgabeverordnung die Besteuerung nach dem Studioprinzip angeordnet ist (normativ verbindlich als angeordnet gilt).

2.1.3.2. Dabei stellt sich die Frage des Umfanges der durch diese besondere Art einer vom Gesetzgeber angeordneten Interpretation bewirkten Rückwirkung: Es könnten ausschließlich jene Fälle erfasst sein, in denen das Abgabenverfahren noch nicht rechtskräftig abgeschlossen war oder die noch bei den Gerichtshöfen des öffentlichen

Rechts anhängig waren; es könnten aber auch jene Fälle miteinbezogen sein, in denen schon rechtskräftige Bescheide vorlagen.

Ein Fall der erstgenannten Art lag dem hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2001, Zl.2000/17/0247, zu Grunde. Für diese erstere Fallgruppe bejahte der Verwaltungsgerichtshof die Rückwirkung, weil die Ausnahmebestimmung des § 23b zweiter Satz leg. cit. als eine abschließende Regelung aufzufassen ist und nur die zwei dort angeführten Rechtssachen von der für noch nicht entschiedene Fälle angeordneten Rückwirkung ausnimmt (Punkt 2.2.3.2. und 2.2.3.3. des Erkenntnisses). Dass der vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängige damalige Fall ebenfalls von der Rückwirkung, nämlich in Form der rückwirkenden Veränderung des vom Verwaltungsgerichtshof anzuwendenden Prüfungsmaßstabes, erfasst wurde, ergab sich aus der Überlegung, dass andernfalls selbst nach einer Behebung durch den Verwaltungsgerichtshof die Abgabenbehörden bei Erlassung des Ersatzbescheides wegen der angeordneten Rückwirkung der Abgabenvorschriften neuerlich einen Bescheid mit demselben Inhalt erlassen müssten und ein solcher Leerlauf dem Verfassungsgesetzgeber, der die Bescheide in den noch anhängigen Verfahren im Sinne des Studioprinzips sanieren und die Abgabenvorschreibung als verfassungskonform festschreiben wollte (Punkt 2.2.3.2.), nicht zugesonnen werden kann (Punkt 2.2.3.4.).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 26. Februar 2001 ausgeführt, dass sämtliche noch nicht entschiedenen Fälle dadurch gleich behandelt werden sollten, dass die Auslegung des Verfassungsgerichtshofes (Besteuerung nur des Reklamewertes innerhalb der hebeberechtigten Gebietskörperschaft) nicht zum Tragen kommen solle (Punkt 2.2.3.2. des Erkenntnisses). Davon unterscheidet sich der hier zu prüfende Fall. Der vorliegenden Beschwerdesache liegt nämlich ein rechtskräftiger, der Auffassung des Verfassungsgerichtshofes Rechnung tragender Abgabenbescheid zu Grunde, der nicht vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochten ist; dieser dem Rechtsbestand gehörende Bescheid ist vielmehr lediglich dahin zu beurteilen, wie weit seine Rechtskraftwirkung reicht, im Besonderen, ob deren Unwiederholbarkeitswirkung von der rückwirkenden Regelung betroffen wurde. Die rückwirkende Erfassung auch derartiger bereits rechtskräftig gewordener Abgabenbescheide ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes dem Verfassungsgesetzgeber nicht zuzusinnen. Dies aus folgenden Erwägungen:

2.1.3.3. Ebenso wie der Verfassungsgesetzgeber durch die vorliegende, mit Rückwirkung ausgestattete Änderung des FAG 1997 durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 30/2000 eine mit der bisherigen Verwaltungspraxis brechende Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes - grundsätzlich auch für die in der Vergangenheit konkretisierten Fälle - "korrigiert" hat, war es in den Fällen, die den Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes vom 14. März 1990, Slg. Nr. 12.322, und vom 2. Oktober 1990, Slg. Nr. 12.479, zu Grunde lagen, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Nichteinbeziehbarkeit des Wertes der Getränkeverpackung in die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer, auf die die Landesgesetzgeber durch eine gegenteilige rückwirkende Regelung reagiert haben. Der Verfassungsgerichtshof führte im eben zitierten Erkenntnis vom 14. März 1990 (unter Hinweis auf VfSlg. 12.186/1989) aus, "dass sich eine rückwirkende Regelung als notwendig erweisen kann, um Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden", dass ein solcher Fall vorgelegen sei, "soweit bereits rechtskräftig abgeschlossene Fälle in die Steuerpflicht für Verpackungen ebenfalls einbezogen" würden und dass der Oberösterreichischen Landesregierung beizupflichten sei, dass "die in Prüfung gezogene Regelung auch in dieser Hinsicht nicht gleichheitswidrig" sei; dasselbe wurde im zweitgenannten Erkenntnis vom 10. Oktober 1990 zur Salzburger Regelung ausgesprochen. Dabei hat der Verfassungsgerichtshof seine Rechtsauffassung durch die Bezugnahme auf die in den Gesetzesprüfungsverfahren erstatteten Äußerungen der Oberösterreichischen bzw. der Salzburger Landesregierung nicht nur darauf begründet, dass die rückwirkenden Abgabenvorschriften "ohne unnötigen Verzug" nur ganz wenige Monate nach Ergehen des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes erlassen worden seien und daher nicht darauf geschlossen werden könne, dass die Steuerpflichtigen durch die rückwirkende Regelung in ihrem Vertrauen auf die durch den Verfassungsgerichtshof klargestellte Rechtslage "enttäuscht sein mussten", sondern er hat seine Rechtsauffassung, dass die rückwirkende Erfassung selbst rechtskräftig abgeschlossener Verfahren nicht gleichheitswidrig sei, erkennbar auf die Äußerungen der Landesregierungen im Gesetzesprüfungsverfahren gestützt, wobei insbesondere die Salzburger Landesregierung deutlich gemacht hat, es solle durch die Rückwirkung auch vermieden werden, dass bei einigen Unternehmen ungerechtfertigte Mehrgewinne (gemeint: im Hinblick auf die erfolgte wirtschaftliche Überwälzung der Abgabe) entstünden.

Läge dem vorliegenden Beschwerdefall eine einfachgesetzlich vorgesehene Rückwirkung zu Grunde, wären Erwägungen zur Sachlichkeit und zur Gleichheitsgemäßheit der Besteuerung für die Beurteilung der

Verfassungsmäßigkeit der Regelung relevant. Das bedeutet nicht, dass derartige Überlegungen für eine durch Verfassungsgesetz angeordnete Rückwirkung ohne jede Bedeutung wären. Sie spielen vielmehr für die Sinnermittlung der Verfassungsbestimmung eine Rolle, da - mangels eines gegenteiligen Anhaltspunktes im Wortlaut der Regelung - davon auszugehen ist, dass auch der Verfassungsgesetzgeber bei der Abwägung mit Gesichtspunkten der Rechtssicherheit nur aus besonderen Gründen (etwa der Gleichbehandlung der Steuersubjekte) durch eine rückwirkende Regelung auch Fälle, die bereits durch rechtskräftigen Bescheid erledigt sind, erfassen wollte.

Die beiden vorerwähnten Gesichtspunkte, die nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes eine einfachgesetzliche, auch rechtskräftig abgeschlossene Verfahren erfassende Rückwirkung sachlich rechtfertigen können, liegen hier nicht vor. Zum einen ist zwischen dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1998, Slg. Nr. 15.395, und dem Inkrafttreten der Änderung des FAG mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 30/2000 mit 1. Juni 2000 ein Zeitraum verstrichen, der nicht mehr von einer unverzüglichen Reaktion des (Verfassungs)Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (durch die der Gesetzgeber einen Vertrauens- und Dispositionsschutz in Bezug auf die durch die Rechtsprechung in Abweichung von der bisherigen Praxis geklärte Rechtslage nicht hätte entstehen lassen) sprechen lässt. Zum anderen kann angesichts des Kundenkreises bei den Werbeleistungen der beschwerdeführenden Partei - im Gegensatz zu dem Kreis der Käufer von Getränken z.B. im Detailhandel - nicht gesagt werden, dass der beschwerdeführenden Partei als Abgabenschuldnerin durch die Verringerung der Abgabenschuld im Hinblick auf eine bereits erfolgte wirtschaftliche Überwälzung der (entsprechend der vormaligen Verwaltungspraxis im Bemessungszeitraum noch unverringerten) Abgabenbelastung ungerechtfertigte Mehrgewinne zukämen und in jedem Fall verbleiben würden.

#### 2.1.3.4. Zu diesen Überlegungen treten noch Folgende hinzu:

In § 15a Abs. 1 letzter Satz FAG in der Fassung BGBl. I Nr. 30/2000 hat der Verfassungsgesetzgeber des Falles gedacht, dass in der Zeit vor Erlassung dieser Verfassungsbestimmung im Wege der Selbstbemessung entrichtete Abgaben im Hinblick auf die angeordnete Rückwirkung - der zufolge die Abgabenschuld nunmehr auch unter Einschluss des mit der Ankündigung verbundenen Reklamewertes, soweit dieser außerhalb der erhebungsberechtigten Gebietskörperschaft entstanden ist - rückwirkend als zu niedrig entrichtet zu gelten haben, und die Regelung getroffen, dass bei der Entrichtung der Abgabe bis spätestens 16. August 2000 "dessen ungeachtet" - also ungeachtet der wegen der Rückwirkung objektiv verspäteten Entrichtung - "keine Nebenansprüche zu entrichten" sind. Hätte der Verfassungsgesetzgeber auch eine Durchbrechung der Rechtskraft bescheidmäßiger Abgabenfestsetzungen anordnen wollen, dann hätte er wohl für diese Fälle aus folgenden Überlegungen eine eigene Ausnahmebestimmung in der Art des § 15a Abs. 1 letzter Satz leg. cit. geschaffen:

Vorauszuschicken ist zunächst, dass eine Aufhebung oder Abänderung bestehender rechtskräftiger Abgabenbescheide (anders als gemäß § 15a Abs. 2 erster Satz leg. cit. für Verordnungen) durch das Inkrafttreten der FAG-Novelle BGBl. I Nr. 30/2000 mangels einer solchen Anordnung jedenfalls nicht erfolgt ist. Selbst wenn mit der angeordneten Rückwirkung eine Durchbrechung der Rechtskraft eines Bescheides angeordnet werden sollte, so bedeutete dies lediglich die Möglichkeit einer Neubemessung, nicht jedoch, dass die bloße Anordnung der Rückwirkung der Abgabenvorschriften einen Bemessungsbescheid selbst bereits beseitigt hätte. Auch kann dem Verfassungsgesetzgeber nicht zugesonnen werden, er habe - ohne ausdrückliche und dem Abgabepflichtigen erkennbare Regelung - diesem die Verpflichtung auferlegen wollen, eine rechtskräftig bescheidmäßige Abgabenbemessung - womit für den Bemessungszeitraum die Abgabe festgesetzt worden ist - durch eine neue Selbstbemessung (bis längstens 16. August 2000 bei sonstigen Säumnisfolgen) abzuändern und zu ersetzen. Selbst bei der unterstellten Durchbrechung der Rechtskraft eines Bemessungsbescheides in der Weise, dass eine bescheidmäßige Neubemessung für zulässig erachtet würde, käme, so lange der rechtskräftige Bescheid formell dem Rechtsbestand angehört, eine von diesem abweichende Neubemessung im Wege der Selbstbemessung nicht in Frage. Demnach wäre - unter der getroffenen Annahme - für Abgabepflichtige, deren Ankündigungsabgabe, wie im vorliegenden Fall, bereits mit rechtskräftigem Bescheid bemessen worden war, jedenfalls mangels einer bescheidmäßigen Neubemessung vor dem 16. August 2000, die Entrichtung der Abgabe unter Berücksichtigung des Studioprinzips vor dem 16. August 2000 nicht in Betracht gekommen. Im Falle der gedachten Zulässigkeit der späteren Neubemessung der Abgabe durch die Behörde und ihrer Entrichtung nach dem 16. August 2000 wäre aber dann - mangels Anwendbarkeit des § 15a Abs. 1 letzter Satz leg. cit. für diese Fälle - auch der Abgabenanspruch auf Nebenansprüche entstanden. Diese Regelung würde somit zu einer Ungleichbehandlung gegenüber jenen

Abgabenschuldern führen, die die Abgabe ursprünglich selbst bemessen hatten und denen es möglich war, nach dem 1. Juni 2000, als die seinerzeitige Selbstbemessung nunmehr als unrichtig anzusehen war, eine Berichtigung vorzunehmen und die Abgabe bis zum 16. August 2000 zu entrichten. Es wäre daher naheliegend gewesen, dass der Verfassungsgesetzgeber, hätte er eine die Rechtskraft durchbrechende Rückwirkung dieser Art intendiert, für den Fall einer solchen bescheidförmigen Neubemessung eine eigene Regelung getroffen hätte, wonach im Falle der Zahlung der Abgaben innerhalb einer bestimmten Frist nach bescheidmäßiger Neubemessung ebenfalls keine Nebengebührenansprüche entstehen würden.

Auch aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass der Verfassungsgesetzgeber davon ausgegangen ist, dass rechtskräftige Bemessungsbescheide in ihrer Unwiederholbarkeitswirkung durch die Regelung des § 23b erster Satz FAG in der Fassung BGBI. I Nr. 30/2000 nicht tangiert werden.

2.1.3.5. Aus diesem Grund ist die beschwerdeführende Partei im Recht, wenn sie geltend macht, sie sei durch die Nichtbeachtung der Rechtskraft des Bescheides vom 23. November 1999 hinsichtlich der Vorschreibung der Ankündigungsabgabe für die Monate März 1998 bis November 1998 in ihren Rechten verletzt worden.

Der Magistrat der Stadt Wien war zur Erlassung des Abgabenbescheides unter Spruchpunkt I des Bescheides vom 4. August 2000 nicht zuständig. Der angefochtene Bescheid leidet daher insoweit, als er die Berufung der beschwerdeführenden Partei gegen Spruchpunkt I des Bescheides vom 4. August 2000 als unbegründet abweist, an Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Er war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, ohne dass auf die geltend gemachten weiteren Bedenken, insbesondere im Hinblick auf Gemeinschaftsrecht, einzugehen war.

2.2. Zur Abweisung der Berufung gegen die Abweisung der Rückerstattungsanträge:

2.2.1. § 185 Wiener Abgabenordnung (WAO) lautet:

"§ 185

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

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

2.2.2. Mit dem Bescheid vom 23. November 1999 entschied die belangte Behörde über die Devolutionsanträge der beschwerdeführenden Partei vom 29. Juni 1999. Diese Devolutionsanträge bezogen sich auf die Rückerstattungsanträge bezüglich der Monate März bis November 1998 (vgl. zur Zulässigkeit des Devolutionsantrages bei Anträgen auf Rückerstattung von Selbstbemessungsabgaben auch angesichts des § 243 Abs. 2 WAO das hg. Erkenntnis vom 26. April 1999, Zl. 99/17/0173).

Ist der Antrag auf Rückerstattung einer durch Selbstbemessung entrichteten Abgabe ausschließlich mit der Unrichtigkeit der Selbstbemessung begründet, so ist sein Inhalt dahingehend zu deuten, die Behörde möge zuerst über die Abgabenfestsetzung und sodann erst über das Rückerstattungsbegehren absprechen. In einem solchen Fall setzt die Erledigung des Rückerstattungsbegehrens voraus, dass die Behörde - zunächst - die Rechtsfrage der Abgabenschuldigkeit beantwortet (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1980, Slg. Nr. 8726, sowie die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 1988, Zl. 85/17/0050, vom 22. Juni 1990, Zl. 88/17/0242, und vom 26. April 1999, Zl. 99/17/0173, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Es entsprach daher dieser Rechtsprechung, wenn die belangte Behörde zunächst eine bescheidmäßige Festsetzung der Ankündigungsabgabe für die in Rede stehenden Monate vornahm.

2.2.3. Ein rückzahlbares Guthaben eines Abgabepflichtigen entsteht nach der hg. Rechtsprechung zu § 239 Bundesabgabenordnung für diesen erst dann, wenn auf seinem Steuerkonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteigt. Dabei kommt es nicht auf die Gutschriften an, welche die Abgabenbehörde nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätte durchführen müssen, sondern auf die von der Abgabenbehörde tatsächlich

durchgeführten Gutschriften. Meinungsverschiedenheiten darüber, welche Gutschriften die Abgabenbehörde hätte durchführen müssen, können allenfalls Gegenstand eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO sein (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 23. Juni 1992, Zlen. 87/14/0172, 88/14/0041, und vom 26. Mai 1999, Zl. 99/13/0067).

§ 185 WAO entspricht dem § 239 BAO inhaltlich. Der Verwaltungsgerichtshof hat die dargestellte Auffassung zu

§ 239 BAO auch zu den vergleichbaren landesgesetzlichen Abgabenverfahrensbestimmungen vertreten (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1997, Zl. 96/17/0335, zu dem dem § 185 WAO entsprechenden § 186 NÖ AO 1977).

Die beschwerdeführende Partei hat in ihren Anträgen auf Rückerstattung keine Angaben darüber gemacht, ob und in welcher Höhe ein Guthaben auf ihrem Abgabenkonto bestünde. Sie hat auch für die einzelnen in Rede stehenden Monate getrennte Anträge gestellt und nicht einen einzigen Antrag auf Rückzahlung des sich für diese Monate ihrer Auffassung nach ergebenden Guthabens. Diese Vorgangsweise mag dafür sprechen, die Anträge (auch) als Anträge auf Festsetzung der Abgabe zu deuten. Maßgebend für den Beschwerdefall ist jedoch, dass die Anträge jedenfalls auch auf Rückzahlung gerichtet waren.

2.2.4. Angesichts der Differenzierung der Rechtsbehelfe in der WAO kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine Abgabenbehörde, die eine bescheidmäßige Festsetzung einer Abgabe vornimmt, damit auch in einer der Rechtskraft fähigen Weise über ein Rückzahlungsbegehrungen abspricht.

2.2.5. Damit ergibt sich, dass mit dem Bescheid vom 23. November 1999 die Anträge der beschwerdeführenden Partei, soweit sie auf Rückzahlung gerichtet waren, nicht erledigt wurden. Daraus folgt, dass Spruchpunkt II des im hier gegenständlichen Verfahren erstinstanzlichen Bescheides vom 4. August 2000 nicht bereits deshalb rechtswidrig war, weil er einen neuerlichen Abspruch in einer bereits rechtskräftig entschiedenen Sache getroffen hätte. Da über die Rückzahlungsanträge noch nicht entschieden war, kam eine Entscheidung in der Sache grundsätzlich in Betracht.

2.2.6. Zu beachten ist jedoch, dass die beschwerdeführende Partei mit Anträgen vom 29. Juni 1999 Devolutionsanträge hinsichtlich der Rückzahlungsanträge gestellt hatte. Die Zuständigkeit zur Entscheidung war daher auf die belangte Behörde übergegangen. Diese hatte auf Grund dieser Devolutionsanträge auch die Festsetzung der Abgaben mit dem Bescheid vom 23. November 1999 vorgenommen, nach dem Vorgesagten aber die Rückzahlungsanträge nicht erledigt. Daran ändert auch nichts, dass mit der Erlassung der Novelle zum FAG, BGBl. I Nr. 30/2000, die Rechtslage geändert wurde. Auch nach dieser Rechtslage hätte die im Devolutionsweg zuständig gewordene Abgabenberufungskommission über die noch unerledigten Rückzahlungsanträge zu entscheiden gehabt.

2.2.7. Der Magistrat der Bundeshauptstadt Wien war daher im Ergebnis auch nicht zuständig, über die Rückzahlungsanträge der beschwerdeführenden Partei zu entscheiden. Die belangte Behörde hätte den mit Berufung bekämpften Bescheid insoweit ersatzlos aufzuheben gehabt (vgl. allgemein das hg. Erkenntnis vom 16. Juni 2000, Zl. 96/21/0764, mit weiteren Nachweisen, sowie für das Abgabenverfahren Stoll, BAO, 2795f.). Dadurch, dass die belangte Behörde die Unzuständigkeit der Behörde erster Instanz nicht wahrgenommen hat, hat sie ihren Bescheid insoweit mit einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Diese Rechtswidrigkeit wäre vom Verwaltungsgerichtshof nach ständiger Rechtsprechung auch ohne entsprechenden Geltendmachung als Beschwerdepunkt von Amts wegen aufzugreifen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2000, Zl. 99/19/0213); im Hinblick auf die generelle Erklärung, im Recht auf Nichterlassung des Bescheides vom 4. August 2000 verletzt zu sein, ist diese Rechtswidrigkeit aber überdies auch formal vom Beschwerdepunkt erfasst, wenngleich in der Beschwerde keine Differenzierung der Begründung für die Unzuständigkeit der ersten Instanz nach den einzelnen Bescheidinhalten des erstinstanzlichen Bescheides im dargestellten Sinn enthalten ist. Diese Rechtswidrigkeit betrifft die Abweisung der Berufung gegen Spruchpunkt II des Bescheides vom 4. August 2000, soweit damit über die im Jahr 1998 für einzelne Monate des Jahres 1998 gestellten Rückzahlungsanträge abgesprochen wird.

Soweit in Spruchpunkt II des Bescheides vom 4. August 2000 auch der Antrag vom 11. Februar 2000 auf "Überweisung eines Guthabens" als unbegründet abgewiesen wird, ist dem vorgelegten Akt keine diesbezügliche frühere Entscheidung zu entnehmen. Die Zuständigkeit des Magistrats zur Entscheidung über diesen Antrag war somit gegeben. Es bleibt daher zu untersuchen, ob die Abweisung der Berufung der beschwerdeführenden Partei insoweit aus anderen Gründen Rechte der beschwerdeführenden Partei verletzt.

2.3. Zur Abweisung der Berufung gegen die Abweisung des Antrages vom 11. Februar 2000:

2.3.1. Die Behörde erster Instanz hat den "Überweisungsantrag" gemäß § 185 WAO abgewiesen und somit erkennbar als Rückzahlungsantrag nach § 185 WAO behandelt (auch aus der Begründung zu diesem Spruchpunkt ergibt sich nichts Gegenteiliges). Gegen diese Vorgangsweise bestehen an sich keine Bedenken.

In der Beschwerde wird die Auffassung vertreten, es folge aus den Ausführungen zur Rechtswidrigkeit der neuerlichen Abgabenfestsetzung bzw. zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der in Rede stehenden Abgabe, dass der beschwerdeführenden Partei "das Recht auf Rückerstattung der unbestrittenenmaßen in voller Höhe entrichteten Ankündigungsabgabe - sei es nun Rückerstattung zur Gänze oder teilweise - zustehe und demzufolge vom angefochtenen Bescheid rechtswidrigerweise verweigert" werde. Eine nähere Begründung, woraus sich das Guthaben, das zurückzuzahlen wäre, ergebe, enthält die Beschwerde nicht.

2.3.2. Aus den Ausführungen unter Punkt 2.2. folgt, dass sich ein Rückzahlungsanspruch nur aus einem Überhang der Gutschriften über die Lastschriften auf dem Abgabenkonto ergeben kann. Die Frage, welche Gutschriften vorzunehmen sind, wäre durch einen Abrechnungsbescheid zu klären. In der Beschwerde wird zutreffend darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausdrücklich nicht über die Berufung betreffend die Abweisung des Antrags auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids für den Zeitraum bis März 2000 entschieden habe. Es ist auch dem vorgelegten Akt nicht zu entnehmen, dass sich aus Gutschriften bis zum Zeitpunkt der Entscheidung der belangten Behörde über die Berufung gegen Spruchpunkt II des Bescheides des Magistrates der Stadt Wien vom 4. August 2000 ein Guthaben für die beschwerdeführende Partei ergeben hätte.

2.3.3. Ergänzend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass auch die Aufhebung der neuerlichen Abgabenfestsetzung grundsätzlich nichts an der Rechtskraft des ursprünglichen Abgabenbescheides vom 23. November 1999 ändert. Zwar ist davon auszugehen, dass ein neuerlicher Bescheid in derselben Sache (zunächst) den früheren Bescheid verdrängt (vgl. Stoll, BAO, 2690). Doch kann nicht von einer endgültigen Derogation des früheren Bescheides ausgegangen werden (vgl. auch das hg. Erkenntnis Slg. Nr. 1189 A/1950 sowie das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes Slg. Nr. 4632/1964, zur rückwirkenden Aufhebung von Bescheiden).

Die Wirkung der Aufhebung der neuerlichen Abgabenfestsetzung besteht darin, dass die belangte Behörde gemäß § 63 Abs. 1 VwGG verpflichtet ist, Spruchpunkt I des erstinstanzlichen Bescheides ersatzlos zu beheben. Bis zu dieser Behebung gehört der erstinstanzliche Bescheid insoweit dem Rechtsbestand an und verdrängt den früheren Bescheid vom 23. November 1999. Die Wirkungen des Bescheides vom 23. November 1999 treten jedoch mit der Aufhebung des Spruchpunktes I des Bescheides vom 4. August 2000 wieder ein.

2.3.4. Die Bestätigung der Abweisung des Antrages vom 11. Februar 2000 war auf Grund der Erwägungen unter Punkt 2.3.1. und 2.3.2. nicht rechtswidrig. Die Beschwerde war daher insofern als unbegründet abzuweisen.

2.4. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG, insbesondere § 50 VwGG, in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 21. Mai 2001

#### **Schlagworte**

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:2001170043.X00

#### **Im RIS seit**

12.12.2001

#### **Zuletzt aktualisiert am**

28.02.2019

**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)