jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1991/6/13 G323/90, G324/90, G325/90, G326/90

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.06.1991

Index

L3 Finanzrecht
L3701 Getränkeabgabe, Speiseeissteuer

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität
Nö Getränke- und SpeiseeissteuerG 1973 §3 Abs2
Nö Getränke- und SpeiseeissteuerG 1973 §11
Nö AbgabenO 1977 §153

Leitsatz

Gleichheitswidrigkeit des Ausschlusses des Anspruchs auf Berichtigung oder bescheidmäßige Festsetzung der als Selbstbemessungsabgabe eingehobenen Getränkesteuer bei Einbeziehung des Verpackungskostenanteils von Getränken in die Bemessungsgrundlage durch den Steuerpflichtigen; keine sachliche Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Steuerpflichtigen, die den Verpackungskostenanteil einbezogen und solchen, die dies unterließen, hinsichtlich der Rückforderung zu Unrecht entrichteter Steueranteile; kein Bruch des Vertrauensschutzes

Spruch

§11 des Niederösterreichischen Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973, LGBl. 3701-4, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

Der Landeshauptmann von Niederösterreich ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Landesgesetzblatt verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

1. Beim Verfassungsgerichtshof sind zu den Zlen. B993/89 sowie B354-356/90 Verfahren über - auf Art144 Abs1 B-VG gestützte - Beschwerden anhängig, denen jeweils folgender Sachverhalt zugrunde liegt:

Die Beschwerdeführerin hatte bei den Abgabenbehörden der Gemeinden (1.) Wilhelmsburg (für die Kalenderjahre 1985 und 1986),

(2.) Heidenreichstein, (3.) Neunkirchen und (4.) Schrems (jeweils für die Kalenderjahre 1982 bis 1986) Erklärungen über die Selbstbemessung von Getränke- und Speiseeissteuer eingereicht. Bei der Berechnung wurde (auch) der Wert der Getränkeverpackungen in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer einbezogen.

Mit Schriftsätzen vom 31. Dezember 1987 begehrte die Beschwerdeführerin bei der jeweils zuständigen Gemeindebehörde unter Berufung auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung die "Rückerstattung der Getränkesteuer, die auf Gebinde, bzw. Verpackungsanteile entfällt und die in den bisher abgegebenen Getränkesteuererklärungen enthalten waren"; in den Anträgen wurde weiters der Veranlagungszeitraum, auf den sich die Anträge beziehen, und die Höhe der zuviel bezahlten Getränkesteuer angeführt.

Sämtliche Anträge wurden in den gemeindebehördlichen Verwaltungsverfahren in beiden Instanzen abgewiesen.

Gegen die die jeweils erhobene Vorstellung abweisenden Bescheide der Niederösterreichischen Landesregierung wenden sich die eingangs erwähnten Beschwerden.

2. Der Verfassungsgerichtshof beschloß aus Anlaß dieser Beschwerden gemäß Art144 Abs1 B-VG, ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des §11 des Niederösterreichischen Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 idF LGBl. 3701-4 von Amts wegen einzuleiten.

3. Zur Rechtslage:

3.1. Unter der Überschrift "Höhe der Abgaben" legte das NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 idF LGBl. 3701-0 in §3 Abs2 fest:

"(2) Entgelt ist der Preis, der vom letzten Verbraucher für das Getränk oder für das Speiseeis ohne Getränke- oder Speiseeissteuer, Umsatzsteuer, Abgabe von alkoholischen Getränken und Bedienungsgeld aber einschließlich des üblicherweise im Preis enthaltenen Entgeltsanteiles für Zugaben (Zucker und Milch bei Kaffee, Zitrone bei Tee und dergleichen) zu bezahlen ist."

Die Abs1, 2 und 3 des §7 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 in der hier maßgeblichen Fassung (i.e. bezüglich des Abs1 die Fassung LGBl. 3701-0 und bezüglich der Abs2 und 3 die Fassung LGBl. 3701-2) lauten:

"§7

Entstehung der Abgabeschuld, Fälligkeit,

Abgabeerklärung

(1) Die Abgabeschuld entsteht im Zeitpunkt der entgeltlichen Abgabe des Getränkes oder des Speiseeises zum Verbrauch in jener Gemeinde, in der das Getränk oder das Speiseeis verbraucht wird.

(2) Der Abgabepflichtige hat für jeden Kalendermonat binnen einem Kalendermonat und zehn Tagen nach Ablauf dieses Kalendermonats bei der Gemeinde eine Abgabeerklärung einzureichen und die Abgabe zu entrichten. ...

(3) Der Abgabepflichtige hat die für die Erstellung der Abgabeerklärung erforderlichen Aufzeichnungen fortlaufend zu führen und mindestens fünf Jahre aufzubewahren."

3.2. Nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10. April 1987, Z86/17/0172, ausgesprochen hatte, daß nach §3 Abs2 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 idF der Wiederverlautbarung, LGBl. 3701-0, das Entgelt für die Verpackungskosten der an den Letztverbraucher abgegebenen Getränke nicht Abgabengegenstand sei, erhielt §3 Abs2 leg.cit. mit der 3. Novelle zum NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973, LGBl. 3701-3, folgenden Wortlaut:

"(2) Entgelt ist der Preis, der vom letzten Verbraucher für das Getränk oder für das Speiseeis ohne Getränke- oder Speiseeissteuer, Umsatzsteuer, Abgabe von alkoholischen Getränken und Bedienungsgeld zu bezahlen ist. Zum Entgelt zählt auch der üblicherweise im Preis enthaltene Anteil für Zugaben (Zucker und Milch bei Kaffee, Zitrone bei Tee u.dgl.) und der Preis für Verpackungen in Form von Einweggebinden, die das Getränk oder das Speiseeis unmittelbar umschließen."

Diese Bestimmung trat gemäß ArtII der 3. Novelle am 1. Oktober 1987 in Kraft.

Mit der 4. Novelle, LGBl. 3701-4 (in Kraft getreten am 11. Juni 1988), wurde dem NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 ein §11 angefügt; diese - in Prüfung gezogene - Bestimmung lautet:

"§11

Übergangsbestimmung

Aufgrund der Bestimmungen des §3 Abs2 in der Fassung vor LGBl. 3701-3, wonach der Preis der Verpackungen in Form von Einweggebinden, die das Getränk oder das Speiseeis unmittelbar umschließen, nicht im Entgelt enthalten war, ist eine Neufestsetzung der Getränke- oder Speiseeissteuer nicht möglich."

3.3. Weiters sind folgende verfahrensrechtliche Bestimmungen der Niederösterreichischen Landesabgabenordnung 1977 (NÖ AO 1977), LGBl. 3400-0 (Wiederverlautbarung) idF der Novelle LGBl. 3400-2, von Bedeutung:

"§153

(1) Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstbemessung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, gilt die Abgabe durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung festgesetzt.

(2) Die Abgabenbehörde hat jedoch die Abgabe mit Bescheid festzusetzen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung der Erklärung unterläßt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstbemessung als unrichtig erweist und die Mängel vom Abgabepflichtigen nicht innerhalb einer angemessenen Frist behoben werden.

(3) ..."

"§186

(1) Die Rückzahlung von Guthaben (§163 Abs2) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. ..."

4. In seinem Einleitungsbeschluß ging der Verfassungsgerichtshof vorläufig davon aus, daß die in Prüfung gezogene Bestimmung von der belangten Behörde angewendet wurde und daß auch der Verfassungsgerichtshof bei der Beurteilung der an ihn gerichteten Beschwerden die Bestimmung anzuwenden haben wird, sodaß dem §11 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 Präjudizialität zukomme.

Seine Bedenken formulierte der Verfassungsgerichtshof wie folgt:

"Durch die in Prüfung gezogene Bestimmung wird im Bereich einer Selbstbemessungsabgabe ein Anspruch auf Berichtigung oder bescheidmäßige Festsetzung der richtigen Abgabenschuldigkeit für den Fall ausgeschlossen, daß die Berichtigung oder bescheidmäßige Festsetzung die Frage der Einbeziehung des Wertes der Verpackung bei Einweggebinden in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer aufgrund der Bestimmungen des §3 Abs2 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 idF vor LGBl. 3701-3 betrifft. Die in Prüfung gezogene Regelung scheint damit einen Anspruch auf Berichtigung oder bescheidmäßige (Neu-)Festsetzung, wie er in §153 NÖ AO 1977 allgemein für Selbstbemessungsabgaben vorgesehen ist, auszuschließen.

...

Das wirtschaftliche Ziel der an sich verfahrensrechtlichen Norm dürfte sein, zu verhindern, daß Gemeinden verhalten werden können, an sie geleistete Zahlungen rückzuerstatten, die nach der Rechtslage vor der 3. Novelle zum NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 nicht zu entrichten gewesen wären, aber aufgrund einer irrigen Selbstbemessung von Steuerpflichtigen für Einweggebinde oder Verpackungen dennoch entrichtet wurden.

Soweit in den ... Gesetzesmaterialien zur 4. Novelle zur sachlichen Begründung für die in Prüfung gezogene Bestimmung ausgeführt wird, daß aufgrund der Rechtslage vor der 3. Novelle - also der Rechtslage nach §3 Abs2 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973, LGBl. 3701-0 - weder eine nachträgliche Vorschreibung noch eine Getränkesteuerrückforderung für Verpackungsanteile stattfinden solle, scheint dies nach Meinung des Verfassungsgerichtshofes die in Prüfung gezogene Ausnahmeregelung schon deshalb nicht zu rechtfertigen, weil eine nachträgliche Vorschreibung einer Steuer für Verpackungsanteile bei Sachverhalten, die schon vor der 3. Novelle verwirklicht wurden, rechtmäßig gar nicht erfolgen könnte. In Wahrheit scheint daher die in Prüfung gezogene Bestimmung einseitig und ausschließlich Steuerpflichtige, die zu viel an Getränkesteuer bezahlt haben, durch Ausschluß eines Rückforderungsanspruches zu belasten.

Eine Rechtfertigung hiefür dürfte aber auch nicht darin zu finden sein, daß durch eine Verpflichtung zur Rückzahlung die Gemeinden wirtschaftlich belastet werden. Dem Verfassungsgerichtshof ist jedenfalls nicht erkennbar, daß es im

öffentlichen Interesse liegen könnte, eine eher kleine Gruppe von Steuerpflichtigen von der - sonst allgemein eröffneten - Möglichkeit einer Rückforderung zu viel entrichteter (Getränke-)Steuer dadurch auszuschließen, daß eine dem Gesetz entsprechende Neufestsetzung zu unterbleiben hat.

Auch die Annahme, daß die Steuerpflichtigen, die zu viel entrichtete (Getränke-)Steuer auf ihre Kunden bereits überwälzt hätten, dürfte als Rechtfertigung der Regelung nicht in Frage kommen. Abgesehen davon, daß die Bestimmung nicht nur auf solche Fälle abgestellt ist, in denen tatsächlich eine Überwälzung der entrichteten Steuer auf Kunden stattgefunden hat, scheint dem Verfassungsgerichtshof eine ausschließlich an wirtschaftliche Aspekte anknüpfende Betrachtung für eine sachliche Rechtfertigung der in Rede stehenden Ausnahmebestimmung nicht hinreichend zu sein.

Der Verfassungsgerichtshof hegt somit gegen die in Prüfung gezogene Bestimmung das Bedenken, daß sie mit dem Gleichheitsgebot im Widerspruch steht."

5. Die Niederösterreichische Landesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der sie begehrt, der Verfassungsgerichtshof wolle das eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren mangels Vorliegen der Prozeßvoraussetzungen einstellen, in eventu aussprechen, daß §11 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 idF LGBl. 3701-4 nicht als verfassungswidrig aufgehoben wird.

Ihre Auffassung, daß §11 leg.cit. in den gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht präjudiziell sei, begründete die Niederösterreichische Landesregierung wie folgt:

"1. Anlaß für das gegenständliche Verfahren auf Prüfung des §11 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973, LGBl. 3701-4, waren Beschwerden gegen Bescheide der NÖ Landesregierung als Vorstellungsbehörde.

2. Im Vorstellungsverfahren war zu prüfen, ob von den Gemeindebehörden Anträge um Rückzahlung von zuviel entrichteter Getränke- und Speiseeissteuer zu Recht oder zu Unrecht abgelehnt wurden. Die Vorstellungsbehörde vermeinte, daß Rechte der Vorstellungswerber nicht verletzt worden seien, da ein Antrag auf Rückzahlung nur dann Erfolg haben könne, wenn für den Abgabepflichtigen ein Guthaben bei der Abgabenbehörde bestehe. Ein Guthaben sei in den gegenständlichen Fällen jedoch nicht vorgelegen, da von den abgegebenen Abgabenerklärungen weder durch eine Berichtigung der Abgabenerklärung, noch durch eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, abgegangen worden sei.

3. Zu dieser Auffassung gelangte die Vorstellungsbehörde deswegen, da im gesamten gemeindebehördlichen Verfahren weder eine Berichtigung zu den abgegebenen Abgabenerklärungen erging, noch eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe erfolgte. Dem ausdrücklich auf die Rückerstattung eines ziffernmäßig bestimmten Betrages gestützten Begehren konnte nach Auffassung der Vorstellungsbehörde nicht der Inhalt einer berichtigten Abgabenerklärung beigemessen werden.

4. Diese Auffassung der Vorstellungsbehörde wurde auch in den beim Verfassungsgerichtshof bekämpften Bescheiden vertreten und ist als der den Spruch tragende Begründungsteil anzusehen. Für diese Auffassung wurden die Bestimmungen der §§153 und 186 der NÖ Abgabenordnung herangezogen. Auf die Übergangsbestimmung des §11 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 wurde diese Auffassung nicht gestützt.

5. Die Vorstellungsbehörde sah sich lediglich wegen der von den damaligen Vorstellungswerbern aufgeworfenen Problematik in der Begründung ihrer Entscheidungen veranlaßt, ihre Rechtsauffassung zum Verhältnis des §153 NÖ AO zur Übergangsbestimmung des §11 NÖ Getränkesteuergesetz darzulegen. Diese Auffassung ist, zumal sie nur für zukünftig durchzuführende Verfahren geäußert wurde, nicht als den Spruch der angefochtenen Bescheide tragend anzusehen.

6. Die (vom Verfassungsgerichtshof in seinem Einleitungsbeschluß) geäußerte Annahme, daß 'die Wertung der Anträge der Vorstellungswerberin vom 31. Dezember 1987 als Anträge auf Neufestsetzung' von der Vorstellungsbehörde gestützt auf §11 NÖ Getränkesteuergesetz als unzulässig angesehen worden seien, trifft sohin nicht zu. Vielmehr war die Vorstellungsbehörde wegen des Wortlautes der Anträge der Auffassung, daß diese nicht als 'Anträge auf Neufestsetzung', sondern als Anträge auf Rückzahlung eines Guthabens gewertet werden mußten. Für diese Auffassung spricht überdies, daß selbst die Beschwerdeführer noch in der Bescheidbeschwerde davon ausgehen, daß sie 'um Rückzahlung ziffermäßiger Beträge an Getränke- und Speiseeissteuer angesucht' hätten. Weiters spricht dafür, daß auch die Gemeindebehörden diese Anträge als Anträge auf Rückzahlung eines Guthabens und nicht als Anträge

auf Neufestsetzung angesehen haben, da die Gemeindebehörden die Rückzahlung des Guthabens abgelehnt haben und nicht mit einer Neufestsetzung der Abgabe vorgegangen sind. Hätten die Gemeindebehörden diese Anträge als Anträge auf Neufestsetzung der Getränkesteuer angesehen, so hätten sie mit einer Abgabenvorschreibung vorgehen müssen. Nur in einem solchen Fall wäre bei einer Entscheidung §11 NÖ Getränkesteuergesetz, als eine Bestimmung die bei der Festsetzung der Abgabe zu berücksichtigen gewesen wäre, angewendet worden.

7. ...

8. Die NÖ Landesregierung vertritt daher die Auffassung, daß §11 des NÖ Getränkesteuergesetzes für den gegenständlichen Antrag der Beschwerdeführer nicht präjudiziell ist."

Zu den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes führt die Niederösterreichische Landesregierung folgendes aus:

"1. Die geprüfte Bestimmung befindet sich im NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz, ist jedoch formal als verfahrensrechtliche Norm anzusehen. Sie ist formell nicht mit rückwirkender Wirkung ausgestattet, jedoch kommt ihr diese im Ergebnis zu.

...

2. Formal betrachtet scheinen die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes zur Gleichheitswidrigkeit insofern zuzutreffen, als die angefochtene Bestimmung eine unterschiedliche Behandlung solcher Steuerpflichtiger, die auch den 'Preis für Verpackungen in Form von Einweggebinden, die das Getränk oder das Speiseeis unmittelbar umschließen' in ihre Bemessungsgrundlagen zur Berechnung der Getränke- und Speiseeissteuer einbezogen haben und solchen Steuerpflichtigen, die dies nicht getan haben, ermöglicht. Diese unterschiedliche Behandlung würde jedoch voraussetzen, daß sich die Abgabepflichtigen tatsächlich in der Weise verhalten haben, wie sie der Verfassungsgerichtshof in seinem Unterbrechungsbeschluß annimmt.

3.1. Zur uneingeschränkten Annahme einer solchen Vorgangsweise gibt jedoch die Praxis keinen Anhaltspunkt. In NÖ vertraten sowohl die Gemeindeabgabenbehörde, als auch die Aufsichtsbehörde die Auffassung, daß auch aufgrund der Formulierung des §3 Abs2 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 vor der 3. Novelle zum Entgelt für das Getränk (Speiseeis) auch der Preis für Verpackungen in Form von Einweggebinden, die das Getränk oder das Speiseeis unmittelbar umschließen, zählte und somit in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen war. Dieser Anteil bildete, sofern er überhaupt feststellbar war, keinen selbständigen Warenwert.

Aus den empirischen Feststellungen der Gemeindeaufsichtsbehörde (im Verwaltungsverfahren bzw. bei den Gebarungsüberprüfungen der Gemeinden) ist bekannt, daß sich die weitaus überwiegende Zahl von Abgabepflichtigen entsprechend dieser Auffassung der Abgabenbehörde verhalten hat. Dabei ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung, daß große Gruppen von Abgabepflichtigen ... organisatorisch gar nicht in der Lage waren, eine Aufteilung des Preises in einen Entgeltsanteil für das Getränk oder Speiseeis und einen Entgeltsanteil für Verpackungen vorzunehmen. ...

3.2. Es liegt in der Natur der Sache, daß das prozentuelle Verhältnis zwischen Entgeltsanteil für das Getränk (Speiseeis) und Entgeltsanteil für die Verpackung bei unterschiedlichen Produkten mitunter erheblich differiert. ... Bezeichnenderweise wurde auch von der Beschwerdeführerin im Bescheidverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof der rückzuerstattende Betrag an zuviel entrichteten Abgaben derart ermittelt, daß pauschal ein Prozentsatz von der Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer und ein weiterer Prozentsatz von der Bemessungsgrundlage zur Bemessung der Speiseeissteuer abgezogen wurde. Daß diese Pauschalsätze nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, liegt auf der Hand. Daraus folgt allerdings, daß selbst die Beschwerdeführerin eine exakte Aufgliederung des Preises in einen Entgeltsanteil für das Getränk und einen Entgeltsanteil für die Verpackung nicht vorgenommen hat, bzw. sie auch nicht dazu in der Lage war. Weiters kann daraus geschlossen werden, daß auch die Beschwerdeführerin, wie die überwiegende Zahl der Abgabepflichtigen davon ausgegangen ist, daß auch der Wert der Gebinde zum Preis für das Getränk zu zählen sei.

3.3. ...

4. Die vorstehende Darstellung zeigt, daß die Abgabenbehörden und auch die überwiegende Zahl der Abgabepflichtigen die Rechtslage anders verstanden und sich auch diesem Verständnis gemäß verhalten hat, wie sie der Verwaltungsgerichtshof schließlich beurteilte. Daher erscheint die rückwirkende Auswirkung des §11 des NÖ Getränkesteuergesetzes 1973 nicht geeignet, das Vertrauen in die von den Abgabepflichtigen als gegeben

angenommene Rechtslage zu erschüttern. Gerade der Umstand, daß der Gesetzgeber mit der 3. Novelle zum NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 der Bestimmung des §3 Abs2 nicht generell rückwirkende Wirkung verliehen hat, sondern durch §11 eine differenzierte Regelung vorgenommen hat, bewirkt im Ergebnis, daß das Vertrauen in die - nur vereinzelt unterschiedlich ausgelegte - Gesetzeslage geschützt wurde. Mit der gegenständlichen Regelung wird nämlich erreicht, daß sowohl diejenigen, die die Gesetzeslage entsprechend der gängigen Verwaltungspraxis angewendet haben, als auch diejenigen, die die Rechtslage so gesehen haben, wie sie letztendlich vom Verwaltungsgerichtshof gewertet wurde, geschützt werden.

5. Mißt man sohin den Gleichheitsgrundsatz am Vertrauen der Abgabepflichtigen auf die Rechtslage, so muß eine Gleichheitswidrigkeit verneint werden."

Im Hinblick auf eine nach Aufhebung der in Prüfung gezogenen Bestimmung allenfalls erforderlichen Rückabwicklung führt die Niederösterreichische Landesregierung aus:

"1. Zur Entrichtung der Getränke- und Speiseeissteuer ist

verpflichtet, wer abgabepflichtige Getränke oder Speiseeis zum

Verbrauch entgeltlich abgibt ... In der Praxis ist es allerdings

so, daß, wie dies auch gesetzlich vorgesehen ist, die Getränke- und

Speiseeissteuer auf den Verbraucher ... überwälzt wird (§5 NÖ

Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973).

Diese Überwälzung ergibt sich auch aus der in der Praxis

vorgenommenen Preisausweisung ... Ist aber von einer generellen

Überwälzung der Steuer auszugehen, so scheint als faktischer Träger der Getränke- und Speiseeissteuer der Käufer auf.

2. Die Rückzahlung einer zu Unrecht entrichteten, jedoch

überwälzten Steuer könnte von der Abgabenbehörde ausschließlich an

den Abgabepflichtigen erfolgen. Dieser hat jedoch auf den

rückerstatteten Abgabebetrag aus dem dargelegten Grunde, daß er

diesen ... in seinen Verkaufspreis eingerechnet und daher beim Kauf

der Ware vom Letztverbraucher ersetzt bekommen hat, keinen wie

immer gearteten Rechtsanspruch. Ein Rechtsanspruch auf zu Unrecht

entrichtete Abgabe kommt vielmehr dem Letztverbraucher zu ... Eine

Rückforderung des Letztverbrauchers aber wird in der Praxis durchwegs zum Scheitern verurteilt sein:

2.1. Zunächst werden speziell die Waren, die Gegenstand des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 sind, bekanntlich im Großen und Ganzen gegen Kassenbons verkauft. Nur in wenigen Fällen wird angenommen werden können, daß der Käufer einen Rechnungsbeleg erhält, der ihn als Erwerber und damit als Steuerträger legitimiert. Nur damit aber wäre er in der Lage, den Kauf zu beweisen und damit zu Unrecht entrichtete Abgabe vom Verkäufer zurück zu verlangen.

2.2. Die Rückforderung kommt im Falle der Aufhebung der in Prüfung gezogenen Norm außerdem nur für einen Zeitraum in Betracht, der in der Zeit vor der 3. Novelle, also vor dem 1.10.1987, liegt. Es müßte also der Letztverbraucher seinen Rechnungsbeleg nunmehr schon jedenfalls mehr als 3 Jahre aufbewahrt haben, sollte ein Anspruch auf Befriedigung in Betracht kommen. ...

3. Daraus wird klar, daß die Gemeinden im Falle einer Aufhebung des §11 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 die zuviel entrichtete Abgabe wohl den Abgabepflichtigen zurückerstatten könnten. Diese haben jedoch nur in den seltenen Fällen einen Rechtsanspruch auf diese Rückerstattung, wenn dem Letztverbraucher vom Wert der Warenumhüllung keine Getränkeabgabe

in Rechnung gestellt wurde. ... (Den) Rechtsanspruch des Letztverbrauchers auf Rückerstattung ... durchzusetzen, wird ...

nur in einer kaum nennenswerten Zahl von Fällen tatsächlich möglich sein. Vielmehr würde in all diesen Fällen die Aufhebung der gegenständlichen Norm zu einer völlig rechtsgrundlosen Bereicherung der Abgabepflichtigen führen, wogegen von den tatsächlich Berechtigten eine kaum nennenswerte Anzahl die Befriedigung ihrer Rechtsansprüche erzielen könnte. Somit würde die Aufhebung der in Prüfung gezogenen Norm nach Auffassung der NÖ Landesregierung im Ergebnis zwar durchwegs einheitlich eine Gleichheitswidrigkeit beseitigen. Sie würde aber in der überwiegenden Zahl der Fälle eine Rechtslage schaffen, die ihrerseits dem Gebot des Art7 B-VG widerspricht und somit den Grundgedanken nicht Rechnung zu tragen vermag, von welchen der vorliegende Unterbrechungsbeschluß getragen ist."

6. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

6.1. Zu den Prozeßvoraussetzungen:

Der unter Punkt 5. wiedergegebenen Ansicht der Niederösterreichischen Landesregierung zur mangelnden Präjudizialität des §11 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 kann nicht beigetreten werden. Der Verfassungsgerichtshof geht davon aus, daß ein Antrag eines Abgabepflichtigen auf Rückerstattung einer im Wege der Selbstbemessung gemäß §153 NÖ AO 1977 iVm §7 Abs2 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 entrichteten Abgabe, sofern dieser Antrag nach Ablauf der dem Abgabepflichtigen gemäß §153 Abs2 NÖ AO 1977 eingeräumten Berichtigungsfrist gestellt wird und - wie in den Anlaßverfahren - die Unrichtigkeit der Selbstbemessung dargetan wird, implizit als ein Begehren auf behördliche Festsetzung der Abgabe zu werten ist. Entgegen der Meinung der Niederösterreichischen Landesregierung kann eine Wertung solcher Begehren als Antrag nach §186 Abs1 NÖ AO 1977 schon deshalb nicht erfolgen, weil diese Bestimmung - wie die Niederösterreichische Landesregierung richtig erkennt - das Vorhandensein eines bereits feststehenden Abgabenguthabens voraussetzt. Die Erledigung eines auf §153 Abs2 NÖ AO 1977 abzielenden Rückerstattungsbegehrens verpflichtet die Behörde, die Richtigkeit der Selbstbemessung zu prüfen. Dies setzt voraus, daß die Abgabenbehörde nicht nur die Rechtsfrage der Abgabenschuldigkeit zu beantworten, sondern bei Beurteilung der Zulässigkeit einer Neufestsetzung die in Prüfung gezogene Bestimmung anzuwenden hatte. Eine derartige behördliche Festsetzung war aber schon aufgrund der Bestimmung des §11 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 nicht möglich.

In den Anlaßbeschwerdefällen hatte daher die belangte Behörde bei Erlassung der die Anträge abweisenden Bescheide die Bestimmung des §153 Abs2 NÖ AO 1977, aber auch die des§11 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 (die als lex specialis zu §153 Abs2 NÖ AO 1977 anzusehen ist) anzuwenden. Auch der Verfassungsgerichtshof hätte diese Gesetzesbestimmungen im Sinne des Art140 Abs1 B-VG bei Erledigung der an ihn gerichteten Beschwerden anzuwenden.

6.2. Zur Sache:

Wie sowohl der Verfassungsgerichtshof als auch der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen haben, handelt es sich bei der vom Verpackungskostenanteil von Getränken zu entrichtenden Abgabe um einen vom Landesgesetzgeber aufgrund des ihm von Verfassungs wegen eingeräumten Steuererfindungsrecht zu schaffenden Gemeindeabgabetatbestand (VfSlg. 9804/1983, VwGH vom 28.9.1990, Zlen.90/17/0162 ua., und vom 22.2.1991, Zlen. 90/17/0183 ua.).

Der Niederösterreichische Landesgesetzgeber hat von dieser Möglichkeit mit der 3. Novelle zum NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 Gebrauch gemacht. Da der neue Steuertatbestand rechtstechnisch nicht verselbständigt, sondern im Konnex mit der Bemessungsgrundlage im §3 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 idF der 3. Novelle geregelt wurde, ist der Gesetzgeber ersichtlich davon ausgegangen, daß die Entstehung der Abgabeschuld und deren Fälligkeit sich nach §7 leg.cit. richtet.

Wenn der Gesetzgeber - wie in §153 Abs1 NÖ AO 1977 - vorsieht, daß bei Selbstbemessungsabgaben die Abgabe als durch die Einreichung der Erklärung über die Selbstbemessung festgesetzt gilt, so muß er auch (wie in Abs2 leg.cit. festgelegt) für Erklärungen, die sachliche oder rechtliche Fehler enthalten, die Möglichkeit entsprechender Berichtigungen entweder durch den Abgabepflichtigen selbst oder durch behördliche Festsetzung vorsehen (vgl. VfSlg. 8726/1980). Gemäß dem für den Gesetzgeber aus dem Gleichheitssatz erfließenden Sachlichkeitsgebot dürfen dabei

allerdings nicht nur den Abgabepflichtigen Verpflichtungen auferlegt werden, die eine Verkürzung der Abgabe verhindern, sondern müssen die für die Abgabenbemessung nach den materiell-rechtlichen Bestimmungen maßgeblichen Vorschriften auch zugunsten der Abgabepflichtigen angewendet werden (können).

Die Regelung des §11 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 schließt nun einen solchen Anspruch auf Berichtigung oder bescheidmäßige Festsetzung, wie er in §153 Abs2 NÖ AO 1977 allgemein für Selbstbemessungsabgaben vorgesehen ist, aus, sofern Steuerpflichtige den Verpackungskostenanteil von Getränken in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer einbezogen haben, obgleich Sachverhalte, die vor Inkrafttreten der 3. Novelle verwirklicht wurden, nicht steuerpflichtig waren. Dies bewirkt, daß der zuviel bezahlte Betrag an Getränkesteuer nicht festgesetzt werden kann und damit von der Steuerbehörde auch nicht rückzuzahlen ist. Die Regelung legt zusätzlich fest, daß in Fällen, in denen der Steuerpflichtige das Entgelt für Gebinde und für Verpackungsanteile bei Sachverhalten, die vor dem Inkrafttreten der 3. Novelle verwirklicht wurden, bei der Selbstbemessung unberücksichtigt ließ, keine Nachzahlung zu erfolgen habe, was aber - wie bereits im Einleitungsbeschluß zu Recht angenommen wurde - der Festlegung im §11 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz nicht bedurft hätte. Die Regelung des §11 leg.cit. steht unter den dort normierten Voraussetzungen somit (nur) der bescheidmäßigen Festsetzung einer zugunsten des Abgabenpflichtigen zu berichtigenden Steuerschuld entgegen.

Eine solche unterschiedliche Regelung für die Gruppe der Steuerpflichtigen, die vor der 3. Novelle das Entgelt für Gebinde und Verpackungsanteile in die Selbstbemessung einbezogen hatten, obwohl das Gesetz dies gar nicht verlangte, und der Gruppe der Steuerpflichtigen, die - der damaligen Gesetzeslage entsprechend - das Entgelt für Gebinde und Verpackungsanteile in die Bemessungsgrundlage nicht einbezogen, kann entgegen der Meinung der Niederösterreichischen Landesregierung nicht damit gerechtfertigt werden, daß Steuerpflichtige nach der gehandhabten Steuerpraxis mit einer Steuerfreiheit nicht rechnen konnten, sodaß sie durch einen rückwirkenden Gebrauch des Steuererfindungsrechtes im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage nicht enttäuscht werden konnten. Als reine Verfahrensnorm ist aber §11 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 gleichheitswidrig, weil nur die Gruppe der Steuerpflichtigen nachteilig betroffen wird, die vor der 3. Novelle das Entgelt für Gebinde und Verpackungsanteile in Verkennung der Rechtslage in die Selbstbemessung einbezog.

Die Einseitigkeit dieser Regelung läßt sich auch nicht damit rechtfertigen, daß die Steuerpflichtigen, die Getränkesteuer für Gebinde und Verpackungsanteile vor der 3. Novelle entrichteten, gemäß §5 letzter Satz NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 berechtigt waren, die entrichtete Steuer auf den Verbraucher zu überwälzen. Entgegen der Meinung der Niederösterreichischen Landesregierung zieht dieser Umstand nicht nach sich, daß der Konsument hinsichtlich der auf ihn zuviel überwälzten Getränkesteuer zum Rückforderungsberechtigten gegenüber der Abgabenbehörde würde, weil eine Rechtsbeziehung zwischen ihm und der Abgabenbehörde nach dem Gesetz gar nicht besteht. Wenn die Niederösterreichische Landesregierung einwendet, zufolge der - gesetzlich vorgesehenen - Überwälzung der Getränkesteuer auf den Verbraucher sei davon auszugehen, daß Steuerschuldner im Falle einer Aufhebung der in Prüfung gezogenen Bestimmung bereichert würden, wird damit nur ein wirtschaftliches Argument ins Spiel gebracht; dieses mag in bestimmten Fällen, nämlich dann, wenn dem Verbraucher die zuviel überwälzte Getränkesteuer nicht rückvergütet wird, zutreffen, besitzt aber rechtlich keine Relevanz. Die Schwierigkeiten, die bei einer Rückabwicklung des Überwälzungsvorganges auftreten können, rechtfertigen jedenfalls auch nicht, daß die Möglichkeit einer richtigen Festsetzung der vom Steuerpflichtigen zu entrichtenden Steuer und die Rückzahlung des zuviel bezahlten Betrages abgeschnitten wird und daß damit diese Gruppe der Steuerpflichtigen anders behandelt wird als die Gruppe der Steuerpflichtigen, die für den Wert der Gebinde und Verpackungsanteile vor der 3. Novelle keine Steuer erklärt und abgeführt hatten.

Die im Einleitungsbeschluß aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Bedenken treffen somit zu. §11 NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 idF LGBl. 3701-4 ist mit dem Gleichheitsgebot daher nicht vereinbar.

7. Die in Prüfung gezogene landesgesetzliche Vorschrift war sohin als verfassungswidrig aufzuheben.

Der Ausspruch, daß frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten, stützt sich auf Art140 Abs6 B-VG; gleichzeitig ist festzuhalten, daß mit der Aufhebung des §11 des NÖ Getränke- und Speiseeissteuergesetzes 1973 idF LGBl. 3701-4 einer Anwendung des §153 NÖ AO 1977 (auch) zugunsten Abgabepflichtiger nichts mehr im Wege steht.

Der Ausspruch über die Kundmachungsverpflichtung stützt sich auf Art140 Abs5 B-VG.

Schlagworte

VfGH / Präjudizialität, Getränkesteuer Niederösterreich, Finanzverfahren, Rückzahlung Finanzverfahren, Selbstbemessung, Übergangsbestimmung, Abgabenerfindungsrecht der Gemeinden und Länder, Vertrauensschutz

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1991:G323.1990

Dokumentnummer

JFT_10089387_90G00323_00

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at