

■ ÖStZ 2006/1028, 486

Getränkesteuer und Rechtskraftdurchbrechung (Teil 1)

- I. Der Stand der Rechtsprechung zur Getränkesteuer bei Restaurationsumsätzen
- II. Die Rechtswidrigkeit der Nichterhebung von Getränkesteuer bei Restaurationsumsätzen
 1. Der Verstoß gegen nationales Recht
 2. Der Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht wegen dem nationalen Recht entgegenstehenden Richtlinienrechts
 3. Der Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht wegen unzutreffender Auslegung von Gemeinschaftsrecht
- III. Die Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen im nationalen Recht
 1. Die absolute Nichtigkeit gemeinschaftsrechtswidriger Verwaltungsakte?
 2. Der Äquivalenzgrundsatz
 3. Das Effektivitätsprinzip
- IV. Die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen
 1. Gemeinschaftsrecht als zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarung?
 2. Der Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen
 3. Aufhebung zu Lasten des Steuerpflichtigen?
- V. Die Wiederaufnahme von Amts wegen
 1. Sach- und Parteienidentität als Voraussetzung der Vorfrage?
 2. Die Bindungswirkung als Voraussetzung der Vorfrage
 3. Der Vertrauensschutz durch die § 307 Abs 2 BAO (alt) nachgebildeten Regelungen
- VI. Zusammenfassung

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang*)
Wirtschaftsuniversität Wien

I. Der Stand der Rechtsprechung zur Getränkesteuer bei Restaurationsumsätzen

Der VwGH hat mit seinem Erkenntnis v 27. 4. 2006, 2005/16/0217, seine Rechtsprechung zur Getränkesteuer um eine weitere Facette bereichert: Nachdem der EuGH in seinem zur Frankfurter Getränkesteuer ergangenen Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, seine Auffassung zum Ausdruck gebracht hat, wonach die Erhebung von Getränkesteuern bei Restaurationsumsätzen nicht gegen Art 3 Verbrauchsteuer-Richtlinie verstoßen muss, hat der VwGH im Erkenntnis v 27. 4. 2006, 2005/16/0217, die Konsequenzen dieses Urteils für die österreichische Rechtslage verdeutlicht. Er hat die gemeinschaftsrechtliche Befugnis zur Erhebung von Getränkesteuern auf alkoholische Getränke bei Restaurationsumsätzen bejaht. Die gemeinschaftsrechtlich als Dienstleistungen zu beurteilende Abgabe von alkoholischen Getränken im Rahmen von Restaurationsumsätzen wurde nach den finanzausgleichsrechtlichen Regelungen und den Getränkesteuervorschriften der Länder und Gemeinden zunächst als „Lieferung“ und dann vielfach als „Veräußerung“ erfasst¹⁾. Für die Erhebung der Getränkesteuer bestand daher eine rechtliche Grundlage. Deshalb kam der

VwGH zum Ergebnis, dass die Abgabenbehörde in dem Verfahren, das dem Erkenntnis v 27. 4. 2006, 2005/16/0217, zugrunde lag, zu Recht Getränkesteuer vorschrieb.

Im Fachschrifttum ist zuvor aufgrund des seinerzeitigen EuGH-Urteils v 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW und Wein & Co*, überwiegend angenommen worden, dass die Erhebung von Getränkesteuer auf alkoholphaltige Getränke generell – und daher auch bei Restaurationsumsätzen – gemeinschaftsrechtswidrig wäre²⁾. Dementsprechend hatten auch die Abgabenbehörden häufig die Rechtsmeinung vertreten, dass in diesen Fällen keine Getränkesteuer vorgeschrieben werden dürfe. Abgabenbescheide, mit denen von der Erhebung der Getränkesteuer abgesehen wurde, ergingen auf Grundlage dieser Auffassung. Im Lichte des EuGH-Urteils v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, erweisen sich diese Bescheide nunmehr als rechtswidrig. In zahlreichen Fällen sind diese Bescheide aber bereits in Rechtskraft erwachsen. Dies wirft die Frage auf, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen in derartigen Konstellationen Durchbrechungen der Rechtskraft zulässig oder gar geboten sind. Untersucht werden soll, ob die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder die Wiederaufnahme wegen abweichender Entscheidung über eine Vorfrage in Betracht kommen.

*) Herrn Mag. *Christoph Schlager* danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats. – Der Beitrag beruht auf einem vom Verfasser erstellten Rechtsgutachten.

1) Näher *Lang*, Die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Hermann*, auf die Erhebung von Getränkesteuern in Österreich (Teil 2), ÖStZ 2005, 548 ff.

2) ZB *Novacek*, ÖStZ 1996, Ist die österreichische Getränkesteuer EG-widrig?, 230 ff; *Hollik*, Getränkesteuer-Rückzahlungen aufgrund des EuGH-Urteils vom 9. 3. 2000, FJ 2002, 42 (46); so offenbar auch VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0675.

II. Die Rechtswidrigkeit der Nichterhebung von Getränkesteuer bei Restaurationsumsätzen

1. Der Verstoß gegen nationales Recht

Die Getränkesteuer war Gegenstand finanzausgleichsgesetzlicher Regelungen. Der Finanzausgleichsgesetzgeber ermächtigte zur Erhebung von Getränkesteuer, umschrieb den Besteuerungsgegenstand in Teilbereichen selbst und verwies darüber hinaus lange Zeit – insbesondere durch Verwendung des Begriffs der „Lieferung“ – auf die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen³⁾. Soweit die auf dieser Grundlage geschaffenen Regelungen der Länder und Gemeinden der finanzausgleichsrechtlichen Terminologie folgten, prägte der Finanzausgleichsgesetzgeber auch den Inhalt der Landesgesetze und der Gemeindeverordnungen. Der Finanzausgleichsgesetzgeber verpflichtete allerdings nicht zur Erhebung von Getränkesteuer⁴⁾. Die Nichterhebung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke bei Restaurationsumsätzen verstieß daher nicht gegen Bundesgesetze.

Die landesgesetzlichen Vorschriften regelten den Besteuerungsgegenstand der Getränkesteuer näher. Da die Gemeindeverordnungen zur Getränkesteuer vielfach auf die Landesgesetze verwiesen, wurde ihr Inhalt weitgehend durch landesrechtliche Vorschriften bestimmt⁵⁾. Dennoch verstößt die Nichterhebung von Getränkesteuer nicht gegen Landesgesetze. Selbst in den – seltenen – Konstellationen, in denen die Landesgesetze die Gemeinden zur Erhebung der Getränkesteuer verpflichteten⁶⁾, betraf die Verpflichtung lediglich die Erlassung entsprechender Verordnungen durch die Gemeinden, schlug aber nicht unmittelbar auf die Steuerpflichtigen durch.

Die Rechtsgrundlage, auf die die Erhebung der Getränkesteuer zu stützen war, waren die Verordnungen der Gemeinden. Blieben daher Gemeindeverordnungen teilweise – soweit es um die Abgabe von alkoholischen Getränken bei Restaurationsumsätzen ging – unangewendet, verstießen die Abgabenbehörden gegen die Gemeindeverordnungen selbst, und zwar auch insoweit, als die Gemeindeverordnungen auf die Landesgesetze verwiesen.

2. Der Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht wegen dem nationalen Recht entgegen stehenden Richtlinienrechts

Gegenstand des EuGH-Urteils v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, war die Auslegung von Art 3 Abs 2 und 3 Verbrauchsteuer-Richtlinie. Der EuGH kam zum Ergebnis, dass „eine Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe alkoholhaltiger Getränke zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, [...] als eine Steuer auf Dienstleistungen, die keine umsatzbezogene Steuer ist, im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren anzusehen“ ist. Die im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhobene Getränkesteuer betrifft daher nicht

verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne von Art 3 Abs 2 der Richtlinie. Folglich war die Erhebung von Getränkesteuer auf alkoholhaltige Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen aus dem Blickwinkel der Richtlinie zulässig.

Die Konsequenz dieses Urteils zur Frankfurter Getränkesteuer – übertragen auf die österreichische Getränkesteuer – bestand darin, dass die österreichischen Normsetzer, also die Gemeinden, nicht auf die Besteuerung von Umsätzen im Rahmen von „Dienstleistungen“ im gemeinschaftsrechtlichen Sinn zu verzichten brauchten. Sie waren aber auch keineswegs verpflichtet, die gemeinschaftsrechtlich bestehende Befugnis zur Erhebung von Getränkesteuern zur Gänze in Anspruch zu nehmen⁷⁾. Die Nichterhebung von Getränkesteuern auf alkoholhaltige Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen war daher nicht richtlinienwidrig.

3. Der Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht wegen unzutreffender Auslegung von Gemeinschaftsrecht

Zu berücksichtigen ist aber, dass die mit der Erhebung der Getränkesteuer betrauten Behörden gegen die Gemeindeverordnungen verstießen, indem sie davon ausgingen, dass die Gemeindeverordnungen auf die Abgabe von alkoholhaltigen Getränken bei Restaurationsumsätzen aufgrund der Verbrauchsteuer-Richtlinie nicht anwendbar waren. Sie setzten nämlich voraus, dass die Verbrauchsteuer-Richtlinie die Erhebung von Getränkesteuer in derartigen Fällen nicht zulässt. Im Lichte des Urteils des EuGH v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, hat sich diese Auffassung als unzutreffend herausgestellt. Die Abgabenbehörden legten gemeinschaftsrechtliche Vorschriften unzutreffend aus, wobei sie durch das Gemeinschaftsrecht keineswegs verpflichtet waren, *überhaupt* Getränkesteuerpflicht bei der Abgabe von alkoholhaltigen Getränken bei Restaurationsumsätzen anzuordnen.

In der Rechtsprechung des EuGH spielen Konstellationen, in denen es um die Auslegung von gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften geht, auf die der nationale Gesetzgeber verwiesen hat, ohne dazu durch das Gemeinschaftsrecht verpflichtet zu sein, eine wichtige Rolle⁸⁾. Die umfangreiche Rechtsprechung betrifft unterschiedliche Verweisungsfälle, denen gemeinsam ist, dass ein Sachverhalt außerhalb des Anwendungsbereichs einer bestimmten gemeinschaftsrechtlichen Norm liegt, die Gemeinschaftsrechtsvorschrift aber dennoch kraft nationalen Rechts auf ihn anzuwenden ist. Der EuGH bejaht in diesen Fällen in aller Regel seine Zuständigkeit zur Auslegung der Gemeinschaftsrechtsvorschrift. Der Kern dieser als *Dzodzi*-Rechtsprechung bekannten Judikaturlinie des EuGH lässt sich wie folgt zusammenfassen⁹⁾:

„Betreffen die von den nationalen Gerichten vorgelegten Fragen die Auslegung einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts, so ist der Gerichtshof daher grundsätzlich gehalten, darüber zu

7) So schon *Lang*, ÖStZ 2005, 548.

8) ZB EuGH 18. 10. 1990, C-297/88 verb C-197/89, *Dzodzi*, Slg 1990, I-3763; EuGH 8. 11. 1990, C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*, Slg 1990, I-4003; EuGH 28. 3. 1995, C-346/93, *Kleinwort Benson*, Slg 1995, I-615; EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161; EuGH 17. 7. 1997, C-130/95, *Giloy*, Slg 1997, I-4291; EuGH 11. 1. 2001, C-1/99, *Kofisa Italia*, Slg 2001, I-207; EuGH 15. 1. 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, Slg 2002, I-379; EuGH 15. 5. 2003, C-300/01, *Salzmann*, Slg 2003, I-4899; EuGH 29. 4. 2004, C-222/01, *British American Tobacco Manufacturing*, Slg 2004, I-4683.

9) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161, RN 25 – 32; EuGH 17. 7. 1997, C-130/95, *Giloy*, RN 21 – 28.

3) Ausführlich *Lang*, ÖStZ 2005, 550 ff.

4) So bereits *Lang*, ÖStZ 2005, 556.

5) Näher *Lang*, ÖStZ 2005, 556.

6) Vgl § 1 Gemeinde-GetränksteuerG, LGBl OÖ 15/1950; vgl dazu auch *Hollik*, Offene Fragen zur Getränkesteuer: Umsätze von alkoholischen Getränken in Gastronomiebetrieben, FJ 2005, 303 (304).

befinden (vgl. Urteile Dzodzi und Gmurzynska-Bscher, a.a.O., Randnrn. 35 bzw. 20). Weder aus dem Wortlaut des Artikels 177 [Anm: nunmehr Art 234 EG] noch aus dem Zweck des dort vorgesehenen Verfahrens ergibt sich, daß die Verfasser des EG-Vertrags von der Zuständigkeit des Gerichtshofes die Vorabentscheidungsersuchen hätten ausschließen wollen, die eine Gemeinschaftsbestimmung in dem besonderen Fall betreffen, daß das nationale Recht eines Mitgliedstaats auf sie verweist, um einen rein internen Sachverhalt zu regeln (vgl. Urteile Dzodzi und Gmurzynska-Bscher, a.a.O., Randnrn. 36 bzw. 25). [...] Ein von einem nationalen Gericht gestelltes Ersuchen kann nur zurückgewiesen werden, wenn sich zeigt, daß das Verfahren des Artikels 177 EG-Vertrag [Anm: nunmehr Art 234 EG] zweckentfremdet wurde und der Gerichtshof in Wirklichkeit mittels eines konstruierten Rechtsstreits zu einer Entscheidung veranlasst werden soll, oder wenn es auf der Hand liegt, daß das Gemeinschaftsrecht auf den konkreten Sachverhalt weder unmittelbar noch mittelbar angewandt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile Dzodzi und Gmurzynska-Bscher, a.a.O., Randnrn. 40 bzw. 23). [...] In Anwendung dieser Rechtsprechung hat der Gerichtshof wiederholt seine Zuständigkeit für die Entscheidung über Vorabentscheidungsersuchen bejaht, die Gemeinschaftsvorschriften in Fällen betrafen, in denen der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht unter das Gemeinschaftsrecht fiel, aber die genannten Vorschriften entweder durch das nationale Recht oder aufgrund bloßer Vertragsbestimmungen für anwendbar erklärt worden waren ([...]). [...] Wenn sich also nationale Rechtsvorschriften [...] zur Regelung eines innerstaatlichen Sachverhalts nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen richten, um sicherzustellen, daß in vergleichbaren Fällen ein einheitliches Verfahren angewandt wird, besteht ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, daß die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern (vgl. in diesem Sinn Urteil Dzodzi, a.a.O., Randnr. 37).“

Die Dzodzi-Rechtsprechung setzt voraus, dass in den Fällen, in denen der nationale Gesetzgeber „freiwillig“ – also ohne dazu gemeinschaftsrechtlich verpflichtet zu sein – gemeinschaftsrechtliche Vorschriften für anwendbar erklärt, die vollziehenden Organe dann die Verpflichtung trifft, diesen Vorschriften den Inhalt beizumessen, der ihnen nach Gemeinschaftsrecht zukommt. Zwar wird gegen die Dzodzi-Rechtsprechung immer wieder eingewendet, dass bei derartigen Verweisungsfällen im Falle eines Vorabentscheidungsverfahrens das vorlegende Gericht nicht an das Urteil des EuGH gebunden wäre¹⁰⁾. Diese Kritik betrifft aber ausschließlich die Interpretation der *verweisenden* Norm, deren Inhalt zur Gänze nach nationalem Recht zu ermitteln ist. Wenn aber die nationale Behörde zum Ergebnis kommt, dass die nationale Vorschrift „absolut und unbedingt“ auf eine Gemeinschaftsrechtsvorschrift verweist, fällt die Ermittlung des Inhalts der *verwiesenen* Norm in die Zuständigkeit des EuGH. Dem liegt offenbar die Vorstellung zugrunde, dass die verwiesene gemeinschaftsrechtliche Vorschrift verpflichtend nach gemeinschaftsrechtlichen Maßstäben auszulegen ist.

Die Konstellation auf dem Gebiet der Getränkesteuer ist in mancher Hinsicht durchaus vergleichbar: Der nationale Rechts-

setzer – in diesem Fall jede Gemeinde – hat es in der Hand, Getränkesteuerverordnungen zu erlassen. Eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung dazu besteht nicht. Entschließt sich eine Gemeinde zur Erlassung einer derartigen Verordnung, hat diese Verordnung den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen. Widerspricht eine Vorschrift des nationalen Rechts einer unmittelbar anwendbaren gemeinschaftsrechtlichen Regelung, wird die nationale Vorschrift insoweit verdrängt. Daher ist bei der Anwendung nationalen Rechts immer Gemeinschaftsrecht zu berücksichtigen. Theoretisch sind folglich in jedem Fall alle gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zu prüfen, die bewirken könnten, dass die im nationalen Recht vorgesehene Rechtsfolge nicht oder bloß modifiziert zum Tragen kommt. Gemeinschaftsrechtsvorschriften können insoweit gegenüber den Regelungen des nationalen Rechts wie speziellere Regelungen wirken: Bei der Anwendung jeder Vorschrift ist immer zu untersuchen, ob ihr nicht durch eine speziellere Regelung derogiert wird. In ähnlicher Weise sind zu den Tatbeständen des nationalen Rechts jene der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften hinzuzudenken, um feststellen zu können, ob die im nationalen Recht vorgesehene Rechtsfolge zum Tragen kommt oder durch Gemeinschaftsrecht verdrängt ist. Gemeinschaftsrechtliche Vorschriften können auf diese Weise zu zusätzlichen Tatbestandselementen der nationalen Rechtsvorschrift werden. Dies kommt einem Verweis der Getränkesteuerverordnungen auf die maßgebenden gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften – wie jenen der Verbrauchsteuer-Richtlinie, deren Vorschriften im Falle der fehlenden oder falschen Umsetzung unmittelbar anwendbar werden können – gleich. Verweist der nationale Rechtssetzer auf eine gemeinschaftsrechtliche Vorschrift, trifft ihn daher die – aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsende – Verpflichtung, dieser Vorschrift den Inhalt beizumessen, der ihr nach der Rechtsprechung des EuGH zukommt. Folglich ist es zwar gemeinschaftsrechtlich unbedenklich, wenn Gemeinden die Getränkesteuerverordnungen aufheben und auf diese Weise auf die Erhebung der Getränkesteuer verzichten. Wenn aber die zur Vollziehung berufenen Organe von der Erhebung der Getränkesteuer trotz anwendbarer Gemeindeverordnung absehen, weil sie den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften einen unzutreffenden Inhalt beizumessen und aus diesem Grund von der Verdrängung der Verordnung ausgehen, verstoßen sie gegen Gemeinschaftsrecht.

Die gemeinschaftsrechtliche Vorschrift, gegen die verstoßen wird, wenn die Erhebung der Getränkesteuer wegen unzutreffender Auslegung der Verbrauchsteuer-Richtlinie unterbleibt, ist nicht ohne Weiteres festzumachen: Ein Verstoß gegen die Richtlinie selbst liegt nicht vor, da die Richtlinie eben nicht zur Erhebung der Getränkesteuer verpflichtet, sondern nur den Rahmen absteckt, der dem nationalen Rechtssetzer offen steht, wenn er eine Regelung vornimmt. Hingegen setzt Art 234 EG voraus, dass Gemeinschaftsrechtsvorschriften selbst dann verbindlich sind, wenn sie vom nationalen Gesetzgeber bloß freiwillig für maßgebend erklärt werden. Der EuGH hat im Zusammenhang mit Art 234 EG betont, dass „ein klares Interesse der Gemeinschaft daran [besteht], daß die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern.“¹¹⁾ Bestätigt wird dies durch

10) Diesbezügliche Zweifel äußerte schon GA Darmon in den SA vom 3. 7. 1990, C-297/88 verb C-197/89, Dzodzi, Slg 1990, I-3778, RN 12, und C-231/89, Gmurzynska-Bscher, Slg 1990, I-4009, RN 9; vgl auch Schima, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH² (2004) 83 ff.

11) EuGH 17. 7. 1997, C-130/95, Giloy, RN 28.

das in Art 10 EG verankerte gemeinschaftsrechtliche Treuegebot: Diese Vorschrift hat unter anderem auch die einheitliche und wirksame Anwendung des materiellen Gemeinschaftsrechts zum Ziel¹². Art 10 EG unterstreicht die Notwendigkeit einer „verbindliche[n] Interpretation und Entwicklung des Rechtssystems der EG durch den EuGH.“¹³ Ziel und Zweck von Art 10 und 234 EG wäre widersprochen, wenn es zulässig wäre, dass Verwaltungsbehörden zwar mittelbar gemeinschaftsrechtliche Vorschriften zu vollziehen haben, ohne dabei an den durch den EuGH vorgegebenen Inhalt der gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift gebunden zu sein. Sehen Verwaltungsbehörden von der Anwendung einer geltenden nationalen Regelung ab, weil sie fälschlich annehmen, dass sie durch eine gemeinschaftsrechtliche Vorschrift daran gehindert wären, stehen ihre auf dieser Prämisse beruhenden Entscheidungen im Widerspruch zum EG-Vertrag selbst.

III. Die Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen im nationalen Recht

1. Die absolute Nichtigkeit gemeinschaftsrechtswidriger Verwaltungsakte?

Der Verpflichtung, dem Gemeinschaftsrecht Rechnung zu tragen, kann auf unterschiedliche Weise entsprochen werden. Einzelne Urteile des EuGH haben den Eindruck erweckt, dass gemeinschaftsrechtswidrige Rechtsakte ipso iure – also ohne Dazwischentreten von den rechtswidrigen Akt beseitigenden Maßnahmen – unbeachtlich sein könnten. Im Urteil v 29. 4. 1999, C-224/97, *Ciola*, hat der EuGH nämlich klargestellt, dass der Anwendungsvorrang von Gemeinschaftsrecht auch gegenüber individuell staatlichen Rechtsakten zum Tragen kommen kann: „Nach alledem muß ein gegen die Dienstleistungsfreiheit verstoßendes Verbot, das vor dem Beitritt eines Mitgliedstaats zur Europäischen Union nicht durch eine generell-abstrakte Rechtsvorschrift, sondern durch eine individuell-konkrete, bestandskräftig gewordene Verwaltungsentscheidung eingeführt wurde, bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Geldstrafe, die nach dem Zeitpunkt des Beitritts wegen der Nichtbeachtung dieses Verbots verhängt wurde, unangewendet bleiben.“¹⁴ In der Lehre sind unterschiedliche Schlussfolgerungen aus diesem Urteil gezogen worden:

Tanzer misst dem Urteil offenbar weitreichende Bedeutung zu, da er davon ausgeht, dass aus diesem Urteil „mit einiger Sicherheit zu erschließen (sei), dass in all jenen Fällen, wo es noch gar nicht zur Einhebung der unmittelbar europarechtswidrig festgesetzten Abgabe gekommen ist, diese unbedingt unterbleiben muss.“¹⁵ In Erstattungs-fällen hätten die aus dem Urteil zu ziehenden Schlussfolgerungen hingegen auch nach *Tanzer* keine Relevanz. *Frank* geht davon aus, dass dieses Urteil nichts an der Rechtskraft des Bescheids ändere, dass jedoch davon auszugehen sei, dass seine Tatbestandswirkung herabge-

mindert wäre¹⁶. Tatsächlich ist die vom EuGH in *Ciola* gegebene Begründung zu knapp und zu vage, um aus ihr eindeutige Schlussfolgerungen für das Abgabenrecht zu ziehen¹⁷. Eine Rolle könnte nämlich auch gespielt haben, dass die Verwaltungsentscheidung, auf der der Strafbescheid aufbauen wollte, noch vor dem Beitritt Österreichs zur EU erlassen wurde und daher schon alleine deshalb seinerzeit nicht mit Argumenten des Gemeinschaftsrechts bekämpft werden konnte¹⁸.

Der EuGH hat in seinem Urteil v 13. 1. 2004, C-453/00, *Kühne & Heitz NV*, klargestellt, dass gemeinschaftsrechtswidrige Rechtsakte nicht ipso iure wegfallen: „Die Rechtssicherheit gehört zu den im Gemeinschaftsrecht anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Die Bestandskraft einer Verwaltungsentscheidung, die nach Ablauf angemessener Klagefristen oder Erschöpfung des Rechtsweges eingetreten ist, trägt zur Rechtssicherheit bei. Daher verlangt das Gemeinschaftsrecht nicht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen.“¹⁹ Nur unter ganz bestimmten – vom EuGH für die am Prüfstand gestandene niederländische Rechtslage näher beschriebenen – Voraussetzungen kann sich aus dem Gemeinschaftsrecht überhaupt eine Pflicht zur Rücknahme einer bestandskräftigen Verwaltungsentscheidung ergeben²⁰. Wenn aber schon die Verpflichtung zur Rücknahme der Verwaltungsentscheidung keineswegs selbstverständlich ist, kann noch weniger angenommen werden, dass die Verwaltungsentscheidung aufgrund des Widerspruchs zum Gemeinschaftsrecht automatisch wegfällt.

In seinem Urteil v 16. 3. 2006, C-234/04, *Kapferer*, hat der EuGH die gemeinschaftsrechtliche Bedeutung der Rechtskraft jüngst unterstrichen: Er hat auf die Bedeutung hingewiesen, „die der Grundsatz der Rechtskraft sowohl in der Gemeinschaftsrechtsordnung als auch in den nationalen Rechtsordnungen hat. Zur Gewährleistung des Rechtsfriedens und der Beständigkeit rechtlicher Beziehungen sowie einer geordneten Rechtspflege sollen nämlich nach Ausschöpfung des Rechtswegs oder nach Ablauf der entsprechenden Rechtsmittelfristen unanfechtbar gewordene Gerichtsentscheidungen nicht mehr in Frage gestellt werden können (Urteil vom 30. September 2003 in der Rechtssache C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239, Randnr. 38). [...] Somit gebietet das Gemeinschaftsrecht es einem nationalen Gericht nicht, von der Anwendung innerstaatlicher Verfahrensvorschriften, aufgrund deren eine Entscheidung Rechtskraft erlangt, abzusehen, selbst wenn dadurch ein Verstoß dieser Entscheidung gegen Gemeinschaftsrecht abgestellt werden könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Juni 1999 in der Rechtssache C-126/97, Eco Swiss, Slg. 1999, I-3055, Randnrn. 46 und 47). [...] Bei der Ausgestaltung des Verfahrens für die Klagen, die den Schutz der dem Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, haben die Mitgliedstaaten dafür zu sorgen, dass die betreffenden Modalitäten nicht ungünstiger sind als für gleichartige Klagen, die das innerstaatliche Recht betreffen (Grundsatz der Gleichwertigkeit), und dass sie nicht so ausgestaltet sind, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Gemeinschaftsrechts-

12) *Kahl* in *Callies/Ruffert* (Hrsg), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag (1999) Art 10 Rz 11; *Streinz*, EUV/EGV, Band 57 (2003) Art 10 Rz 16; *Mayer/Solar* in *Mayer* (Hrsg), Kommentar zu EU- und EG-Vertrag (2003) Art 10 Rz 4; *Zuweeg* in *van der Groben/Schwarze* (Hrsg), Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (2003) Art 10 Rz 6; *von Bogdandy* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union, Art 10 Rz 3.

13) *Streinz*, EUV/EGV, Art 10 Rz 3.

14) EuGH 29. 4. 1999, C-224/97, *Ciola*, Slg 1999, I-2517, RN 34.

15) *Tanzer*, Die Rückforderung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 207 (220).

16) *Frank*, Gemeinschaftsrecht und staatliche Verwaltung (2000) 540.

17) *Lang*, Rechtsschutzfragen abgabenrechtlicher Beihilfengewährung, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg), Beihilfenrecht (2004) 69 (80).

18) *Potacs*, EuR 2004, Bestandskraft staatlicher Verwaltungsakte oder Effektivität des Gemeinschaftsrechts?, EuR 2004, 595 (600).

19) EuGH 13. 1. 2004, C-453/00, *Kühne & Heitz NV*, Slg 2004, I-837, RN 24.

20) Vgl zu den Voraussetzungen *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht³ (2006) 88.

ordnung einräumt, praktisch unmöglich machen (Grundsatz der Effektivität) (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Mai 2000 in der Rechtssache C-78/98, Preston u. a., Slg. 2000, I-3201, Randnr. 31 und die angeführte Rechtsprechung). Im Ausgangsverfahren ist jedoch nicht geltend gemacht worden, dass diese Schranken der verfahrensrechtlichen Befugnisse der Mitgliedstaaten im Berufungsverfahren nicht beachtet worden sind.²¹⁾

2. Der Äquivalenzgrundsatz

Im zuletzt erwähnten Urteil v 16. 3. 2006, C-234/04, *Kapferer*, hat der EuGH bestätigt, dass es das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht der Mitgliedsstaaten überlässt, Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht zu ahnden. Damit hat der EuGH deutlich gemacht, dass sich seine Rechtsprechung zur Rechtskraft von gemeinschaftsrechtswidrigen Verwaltungsakten in seine ständige Judikatur zur Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Anforderungen im nationalen Recht ohne Probleme einfügt: Primäres Instrument zur Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen ist das Verfahrensrecht der Mitgliedstaaten²²⁾. Allerdings erwächst wiederum aus dem Gemeinschaftsrecht die Verpflichtung, dass das nationale Verfahrensrecht – insoweit es der Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen dient – dem Äquivalenzgrundsatz und dem Effektivitätsgrundsatz zu entsprechen hat²³⁾. Soweit es an einer diesen Vorgaben entsprechenden Rechtsgrundlage zur Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts im nationalen Verfahrensrecht fehlt, kann das Gemeinschaftsrecht unmittelbar als Rechtsgrundlage zur Durchsetzung derartiger Verpflichtungen herangezogen werden²⁴⁾.

Der Äquivalenzgrundsatz verlangt, dass die staatlichen Regelungen zur Vollziehung gemeinschaftsrechtlicher Ansprüche nicht ungünstiger als in ähnlichen rein innerstaatlichen Angelegenheiten ausgestaltet sein dürfen²⁵⁾. Der Grundsatz steht daher zB einer innerstaatlichen Regelung entgegen, nach der das Verfahren für auf Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind.

3. Das Effektivitätsprinzip

Das Effektivitätsprinzip soll sicherstellen, dass die Rechtsdurchsetzung „nicht unmöglich oder übermäßig erschwert“ ist²⁶⁾. Das Effektivitätsprinzip ist eine Ergänzung des Äquivalenzprinzips:

21) EuGH 16. 3. 2006, C-234/04, *Kapferer*, RN 20 – 22.

22) ZB EuGH 27. 2. 1980, 68/79, *Just*, Slg 1980, 501, RN 25; EuGH 14. 13. 1995, verb C-430/93 und C-431/93, *Van Schijndel und Van Ven*, Slg 1995, I-4705, RN 17; EuGH 9. 2. 1999, C-343/96, *Dilexport*, Slg 1999, I-579, RN 25.

23) Mit Hinweisen auf seine Vorjudikatur EuGH 15. 9. 1998, C-231/96, *Edis*, Slg 1998, I-4951, RN 19 und 34; EuGH 15. 9. 1998, C-260/96, *Spac*, Slg 1998, I-4997, RN 18.

24) Vgl *Hatje*, Die Rechtskraft und ihre Durchbrechungsmöglichkeiten im Lichte des Gemeinschaftsrechts, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 133 (139).

25) Vgl zB EuGH 10. 7. 1997, C-261/95, *Palmisani*, Slg 1997, I-4025, RN 27; EuGH 15. 9. 1998, C-231, *Edis*, Slg 1998, I-4951, RN 34; EuGH 10. 4. 2003, C-276/01, *Joachim Steffensen*, Slg 2003, I-3735, RN 60; EuGH 19. 6. 2003, C-34/02, *Sante Pasquini*, Slg 2003, I-6515, RN 57; im Detail dazu *Ehrke-Rabel*, Äquivalenzgebot und Abgabenverfahrensrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2006) 129 ff.

26) ZB EuGH 14. 12. 1995, verb C-430-93 und C-431/93, *van Schijndel*, Slg 1995, I-4705, RN 19; EuGH 10. 4. 2003, C-276/01, *Joachim Steffensen*, Slg 2003, I-3735, RN 66; im Detail dazu *Madner*, Effektivitätsgebot und Abgabenverfahrensrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2006) 115 ff.

Die Gleichbehandlung der Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen mit Verpflichtungen des nationalen Rechts alleine ist zuwenig, wenn die für nationale Vorschriften vorgesehenen Regelungen so restriktiv gestaltet sind, dass sie nicht in effektiver Weise die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts ermöglichen²⁷⁾.

Soweit die Vorschriften des nationalen Verfahrensrechts, die der Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen dienen, dem Äquivalenzgrundsatz und dem Effektivitätsgrundsatz entsprechen, reichen die nationalen Regelungen aus. In der Rechtsprechung ist dies vor allem im Zusammenhang mit Ansprüchen des Steuerpflichtigen, die dieser geltend machen möchte, gefordert worden. Gleiches gilt aber an sich auch bei gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen, die zu Lasten des Steuerpflichtigen wirken²⁸⁾.

IV. Die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen

1. Gemeinschaftsrecht als zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarung?

Die Landesabgabenordnungen sehen die Möglichkeit der Aufhebung von Bescheiden durch bestimmte Oberbehörden vor und orientieren sich dabei weitgehend am Vorbild des § 299 BAO in der Fassung, wie er vor dem Abgabenrechtsmittel-ReformG bestanden hatte. Soweit die Landesabgabenordnungen die Aufhebung von Bescheiden wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit vorsehen, haben die Oberbehörden mit dieser Regelung eine Handhabe, in Fällen, in denen die Abgabenbehörden bei Restaurationsbetrieben bisher von der Erhebung der Getränkesteuer abgesehen hatten, nunmehr der Rechtsauffassung zum Durchbruch zu verhelfen, die der VwGH in seinem Erkenntnis v 27. 4. 2006, 2005/16/0217, unter Hinweis auf das EuGH-Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, als zutreffend erkannt hat. Die dafür vorgesehene Frist beträgt zum Großteil ein Jahr ab Eintritt der Rechtskraft des Bescheides. Alle Landesabgabenordnungen sehen darüber hinaus vor, dass Abgabenbescheide unter bestimmten Voraussetzungen auch wegen eines Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen aufgehoben werden können²⁹⁾. Dieser Aufhebungstatbestand kann regelmäßig bis zum Ablauf der Verjährungsfrist angewendet werden und bietet der Abgabenbehörde somit Möglichkeiten der Durchbrechung der Rechtskraft, die in zeitlicher Hinsicht über die bloße inhaltliche Rechtswidrigkeit hinausgehen. Vor diesem Hintergrund soll der Frage nachgegangen werden, ob dieser Tatbestand auch geeignet ist, um rechtskräftig gewordene Bescheide, mit denen auf die Erhebung der Getränkesteuer bei Restaurationsbetrieben verzichtet wurde, aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.

27) *Lang*, Die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruchs zum Gemeinschaftsrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2006) 257 (263).

28) *Potacs*, Rechtsschutzfragen öffentlich-rechtlicher Beihilfengewährung, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg.), Beihilfenrecht 91 (104 f); *Lang* in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht, 264.

29) Vgl § 222 Abs 2 Tiroler LAO; § 220 Abs 4 Steiermärkische LAO; § 221 lit e WAO; § 220 Abs 3 Burgenländische LAO; § 220 Abs 4 Niederösterreichische AO; § 224 Abs 3 Kärntner LAO; § 221 Abs 4 Oberösterreichische LAO; § 215 Abs 1 lit e Salzburger LAO; § 126 Abs 3 Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetz.

Die Aufhebungsmöglichkeit wegen eines Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen ist der BAO entlehnt und zielt dort zumindest in erster Linie auf Verstöße gegen Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen ab. Die Frage, ob das Gemeinschaftsrecht ebenfalls als zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarung in Betracht kommt, wurde bereits auf Grundlage der BAO diskutiert. Das Ergebnis blieb kontrovers³⁰. Der Bundesgesetzgeber sah sich veranlasst, die Diskussion dadurch zu beenden, indem er die Möglichkeit der Aufhebung wegen eines Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen um den „Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union“ erweiterte. Die Landesabgabenordnungen sind diesem Vorbild bisher nicht gefolgt. Daher stellt sich nach den Landesabgabenordnungen nach wie vor die Frage, ob auch Widersprüche mit dem Gemeinschaftsrecht als Widersprüche zu zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen qualifiziert werden können.

Der EG-Vertrag und die auf ihn gestützten gemeinschaftsrechtlichen Regelungen sind mehr als ein bloßer völkerrechtlicher Vertrag, mit dem man den Begriff der zwischenstaatlichen Vereinbarung gleichsetzen könnte. Die EU ist eine supranationale Organisation. Dementsprechend hat der EG-Vertrag auch mittlerweile eine besondere Rechtsqualität erlangt, der ihn von bloßen völkerrechtlichen Verträgen abhebt³¹. Er kann aber nach wie vor auch als völkerrechtlicher Vertrag qualifiziert werden³². Daher kann der EG-Vertrag auch ohne weiteres als „Vereinbarung“ bezeichnet werden. Allerdings handelt es sich beim EG-Vertrag keineswegs um eine ausschließlich „abgabenrechtliche“ Vereinbarung. Unbestreitbar ist jedoch, dass er auch abgabenrechtliche Regelungen enthält und zahlreiche seiner anderen Vorschriften erhebliche Bedeutung für das Abgabenrecht der Mitgliedsstaaten haben. Aus all diesen Gründen sprechen beachtliche Gründe dafür, den für „zwischenstaatliche abgabenrechtlichen Vereinbarungen“ vorgesehenen Aufhebungstatbestand heranzuziehen, um Bescheide, die im Widerspruch mit dem Gemeinschaftsrecht stehen, aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.

2. Der Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen

Daher ist zu untersuchen, ob der Verzicht auf die Getränkebesteuerung von Restaurationsbetrieben einen Widerspruch zum

Gemeinschaftsrecht darstellt. Zweifellos war diese von zahlreichen Abgabenbehörden gewählte Vorgangsweise insoweit rechtswidrig, als die Behörden gegen die Getränkesteuerverordnungen der Gemeinden verstoßen hatten, die die Restaurationsbetriebe nicht von der Getränkesteuer ausnahmen. Dieser Verstoß alleine ist aber zu wenig, um auch einen Widerspruch mit *Gemeinschaftsrecht* herbeizuführen. Ebenso wenig verpflichtet die Verbrauchsteuer-Richtlinie zur Erhebung der Getränkesteuer. Hätte der österreichische Gesetzgeber die ihm von der Richtlinie eingeräumte Besteuerungsbefugnis nicht ausgeschöpft, hätte er sich deshalb nicht gemeinschaftsrechtswidrig verhalten. Ein Verstoß gegen die Richtlinie, der als Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht verstanden werden könnte, liegt daher nicht vor und kann folglich nicht dazu berechtigen, einen Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht anzunehmen³³.

Die hier angestellten Überlegungen haben aber gezeigt, dass die Abgabenbehörden, die von der Erhebung von Getränkesteuer auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke bei Restaurationsumsätzen abgesehen haben, sich dennoch in Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht gesetzt haben könnten: Wenn die Behörden nämlich deshalb von der Getränkesteuervorschrift abgesehen haben, weil sie davon ausgingen, dass die von ihnen anzuwendenden und die Erhebung der Getränkesteuer auch bei Restaurationsumsätzen anordnenden Gemeindeverordnungen durch die Verbrauchsteuer-Richtlinie verdrängt wären, haben sie der Richtlinie einen – vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann* – unzutreffenden Inhalt beigemessen. Soweit nationale Behörden Gemeinschaftsrecht anzuwenden haben, sind sie aber verpflichtet, den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften jenen Inhalt beizumessen, der ihnen nach der Rechtsprechung des EuGH zukommt. Sie verstoßen gegen Gemeinschaftsrecht, wenn sie dieser Verpflichtung nicht nachkommen. Dies spricht dafür, einen Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht als Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen zu verstehen und den Oberbehörden damit die Chance zu geben, der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung – doch noch – zu entsprechen.

Fraglich könnte jedoch sein, ob der Aufhebungstatbestand des Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen auch in einer Konstellation zum Tragen kommen kann, in der die Verwaltungsbehörden der Verbrauchsteuer-Richtlinie einen unzutreffenden Inhalt beimessen: Während der EG-Vertrag selbst aufgrund der oben dargelegten Überlegungen ohne weiteres als zwischenstaatliche abgabenrechtliche Vereinbarung angesehen werden kann, könnte dies beim Sekundärrecht zweifelhaft sein. Die Verwaltungspraxis war jedenfalls in dieser Hinsicht nicht völlig eindeutig³⁴. Letztlich ist dies aber für die hier in Rede stehende Fragestellung bedeutungslos: Verwaltungsbehörden, die die Getränkesteuerverordnungen der Gemeinden wegen unzutreffender Auslegung der Verbrauchsteuer-Richtlinie unangewendet lassen, verstoßen nicht gegen die Richtlinie, sondern gegen den EG-Vertrag selbst, wie die Zusammenschau der Art 10 und 234 EG und die dazu ergangene Rechtsprechung des EuGH verdeutlicht.

30) Vgl. *Fraberger/Schwarz*, Europarecht als „Steuerschleppfloch“?, (Teil II), *ecolex* 1998, 165 (170 ff), und *Fraberger*, Wirkung von EuGH-Urteilen und Rechtskraftdurchbrechung im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 151 (193 ff), die diese Möglichkeit mit der Begründung bejahen, dass Gemeinschaftsrecht nach hA als Völkerrecht zu qualifizieren sei und völkerrechtliche Verpflichtungen zwischenstaatliche Vereinbarungen darstellen; im Ergebnis so wohl auch *Eilmansberger*, Rechtsfolgen und subjektives Recht im Gemeinschaftsrecht (1997) 145, FN 490; *Keppert/Bruckner*, Der Fachsenat für Steuerrecht informiert. Aus dem Fachsenatsrundschriften 5/Periode 2000-2005, *ÖStZ* 2002, 212 (213); *K.B.*, Auswirkungen der EuGH-Entscheidung betreffend Kleinbusse und Klein-LKW (Fiskal-LKW) – Bescheidaufhebung doch nach § 299 Abs 4 BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich!, *ÖStZ* 2002, 261; nach Primär- und Sekundärrecht differenzierend *H.L.*, Bei Kleinbussen und Klein-LKWs ist eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs 4 BAO nicht möglich: EAS: 2043: richtig zitiert, aber falsch interpretiert, *ÖStZ* 2002, 337; vorsichtig *Ritz*, BAO Kommentar² (1999) § 299 Rz 19; vgl. zum Erwaschen völkerrechtlicher Verpflichtungen aus dem EWR-Abkommen auch *VwGH* 24. 11. 1994, 94/16/0182; ferner *BMF* 7. 4. 1995 11 0502/87-Pr 2/95, *ARD* 4644/24/95; *BMF* 24. 1. 2002, 09 1202/4-IV/9/02; *BMF* 29. 4. 2002, EAS 2043, *SWI* 2002, 308.

31) Vgl. *Neuhold/Hummer/Schreuer*, Österreichisches Handbuch des Völkerrechts⁴ (2004) Rz 1087; *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht³, 4 f und 55.

32) *Kunig*, Völkerrecht und staatliches Recht in *Vitzthum* (Hrsg.), *Völkerrecht*², 2. Abschnitt Rz 115; *Ipsen*, *Völkerrecht*⁵ (2004) 503.

33) So im Ergebnis *Beiser*, Möglichkeiten einer Rechtskraftdurchbrechung in den Getränkesteuerfällen der Gastronomie. Rückzahlung bei Rechtskraft? Verfahrensrechtliche Überlegungen, *SWK* 2005, S 493 (S 493); *Ehrke*, Tatsächlich Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs *Hermann*? Zur Wirkung von EuGH-Urteilen in Vorabentscheidungsverfahren, *SWK* 2005, S 577 (S 580).

34) Nach *Keppert/Bruckner*, *ÖStZ* 2002, 213 wird „[i]n Kreisen der Finanzverwaltung“ die Qualifikation als Vereinbarung bejaht; anders allerdings EAS 2043, *SWI* 2002, 308; *H.L.*, *ÖStZ* 2002, 337.

Die hier begründete Auffassung läuft darauf hinaus, dass die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der fehlenden Vorschreibung von Getränkesteuer bei der Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen davon abhängen kann, worin die Behörde die Rechtsgrundlage ihrer Vorgangsweise sieht: Stützt sich die Behörde – fälschlicherweise – auf die Verbrauchsteuer-Richtlinie, liegt ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vor, der zur Aufhebung des Bescheides wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen berechtigen kann. Gelangt sie aber zum selben Ergebnis, indem sie etwa eine Vorschrift einer Gemeindeverordnung so interpretiert, dass keine Grundlage zur Erhebung der Getränkesteuer besteht, steht diese Vorgangsweise mit dem Gemeinschaftsrecht nicht in Konflikt. Wenn die Behörde aber der Gemeindeverordnung zu *Unrecht* unterstellt, dass sie die Erhebung der Getränkesteuer nicht zulässt, ist der Bescheid zwar rechtswidrig, verstößt jedoch ebenfalls nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Im Fall von Bescheiden, die den Verzicht auf die Festsetzung von Getränkesteuer bei Restaurationsumsätzen aussprechen und deshalb rechtswidrig sind, ist daher zu unterscheiden, ob die Rechtswidrigkeit auf der unzutreffenden Auslegung der Richtlinie oder der unzutreffenden Auslegung einer Vorschrift der Gemeindeverordnung beruht. Nur im erstgenannten Fall liegt ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vor. Im Zweifel wird dabei angenommen werden können, dass für die Nicht-Erhebung der Getränkesteuer ausschlaggebend war, dass die Vorschreibung von Getränkesteuer nach Auffassung der Behörde mit der Verbrauchsteuer-Richtlinie nicht in Einklang gestanden wäre. Schließlich hat diese Frage die Fachdiskussion zur Getränkesteuer in den letzten Jahren dominiert. Will man hingegen im Einzelfall davon ausgehen, nur eine unzutreffende Auslegung einer Vorschrift der Gemeindeverordnung hätte die Behörde bewogen, von der Erhebung der Getränkesteuer abzusehen, müsste dies durch konkrete Anhaltspunkte im jeweiligen Abgabungsverfahren erhärtet werden.

3. Aufhebung zu Lasten des Steuerpflichtigen?

Zu beachten ist allerdings, dass die in der BAO enthaltene Regelung, die die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen vorsieht und den Regelungen der Landesabgabenordnungen insoweit entspricht, im Bereich der DBA nur zugunsten des Steuerpflichtigen, nicht aber zu seinen Lasten angewendet wird. Nach der Rechtsprechung des VwGH besteht nur dann ein Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen, wenn ein Bescheid eine Steuerpflicht normierte, ohne dass nach dem DBA Österreich das Besteuerungsrecht hatte³⁵⁾. Diese Rechtsprechung hat im Bereich der DBA gute Gründe für sich, da die DBA im Regelfall der Beschränkung der Steuerpflichten dienen und ein Widerspruch eines Bescheides mit den DBA daher nur dann vorliegt, wenn sich eine Abgabenbehörde bei der Bescheiderlassung über diese Schranke hinwegsetzt, nicht aber wenn der Bescheid das Österreich abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht nicht ausschöpft. Die derzeit bestehenden DBA legen dem nationalen Recht zwar Schranken auf, verpflichten aber nicht zur Besteuerung. Daher kann eine fehlende Besteuerung auch nicht gegen das DBA verstoßen.

Will man die Regelungen über die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlich abgabenrechtlichen Vereinbarungen auf Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht anwenden, spricht auf den ersten Blick viel dafür, die eben dargelegten Argumente auch für diese Fallkonstellationen fruchtbar zu machen. Dies könnte bedeuten, Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht nur zugunsten des Steuerpflichtigen, niemals aber zu seinen Lasten über diese Vorschriften der LAO aufzugreifen³⁶⁾. Demnach könnten diese Regelungen daher zur Durchsetzung von Rückerstattungsansprüchen des Steuerpflichtigen, nicht aber zur Rückforderung einer gemeinschaftsrechtswidrig gewährten Beihilfe durch die Abgabenbehörde herangezogen werden. Dem steht allerdings entgegen, dass DBA und gemeinschaftsrechtliche Vorschriften unterschiedliche Zielsetzungen und auch Wirkungen haben: Während die DBA ihre Schrankenwirkung nur zugunsten des Steuerpflichtigen entfalten³⁷⁾, ist dies beim Gemeinschaftsrecht anders. Gemeinschaftsrechtliche Vorschriften können die Abgabenbehörden sogar zur Rückforderung von Abgaben *verpflichten*. Angesichts dieser unterschiedlichen Wirkungen von gemeinschaftsrechtlichen und abkommensrechtlichen Regelungen erscheint es nahe liegend, einen Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen auch dann anzunehmen, wenn die damit verbundene Aufhebung des Bescheids zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkt³⁸⁾.

Wenn man die Regelungen über die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlich abgabenrechtlichen Vereinbarungen – wie hier begründet – auch auf die Fälle rechtswidrig nicht erhobener Getränkesteuer heranzieht, können auf diese Weise keineswegs alle bereits rechtskräftig gewordenen Bescheide, mit denen von der Erhebung der Getränkesteuer bei Restaurationsumsätzen abgesehen wurde, aus dem Rechtsbestand beseitigt werden: Anders als der durch das Abgabenrechtsmittel-ReformG novellierte Tatbestand der BAO ermächtigen die landesabgabenrechtlichen Regelungen zB nach wie vor die Oberbehörden – oder, wie im Falle des § 231 WAO, ausdrücklich die Landesregierung – zur Bescheidbehebung und nicht etwa die bescheiderlassenden Behörden selbst. Soweit etwa im Rechtsmittelverfahren die bescheiderlassende Behörde daher über keine in Betracht kommende Oberbehörde verfügt oder aber explizit nur erstinstanzliche Bescheide behoben werden können³⁹⁾, scheidet eine Behebung der von Rechtsmittelbehörden erlassenen Bescheide auf dieser Grundlage aus.

36) So – zur Aufhebung gemeinschaftsrechtswidriger Bescheide nach § 299 BAO idF AbgÄG 2003 – Gassner, Die Aufhebung nach § 299 BAO und Vertrauensschutz, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz und Abgabenrecht (2004) 283 (293).

37) Näher zB Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Tz 46 ff.

38) Vgl Lang, Die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruchs zum Gemeinschaftsrecht gem § 302 Abs 2 lit c BAO, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2006) 257 (269 f).

39) Vgl zB § 231 WAO.



Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien (WU) und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums „International Tax Law“ der WU.

35) VwGH 27. 6. 1991, 90/13/0156; VwGH 16. 11. 1993, 90/14/0222; VwGH 12. 9. 2001, 2000/13/0031.