

■ ÖStZ 2006/1081, 517

Getränkesteuer und Rechtskraftdurchbrechung (Teil 2)

(Teil 1 erschienen in ÖStZ 2006/1028, 486)

- 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 entgegen stehenden 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

V. Die Wiederaufnahme von Amts wegen

1. Sach- und Parteienidentität als Voraussetzung der Vorfrage?

Eine weitere Möglichkeit, die Rechtskraft eines Bescheides zu durchbrechen, ist die in allen Landesabgabenordnungen in ähnlicher Weise verankerte Wiederaufnahme des Verfahrens,

die sowohl über Antrag als auch von Amts wegen innerhalb einer in der Regel 5-jährigen Frist vorgenommen werden kann⁴⁰⁾.

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

40) § 226 f Tiroler LAO; § 224 f Steiermärkische LAO; § 235 f WAO; § 224 f Burgenländische LAO; § 225 f Niederösterreichische AO; § 228 f Kärntner LAO; § 225 f Oberösterreichische LAO; § 219 f Salzburger LAO; § 127 Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetz.

In Betracht soll hier der so genannte Vorfragentatbestand gezogen werden: Demnach ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen zulässig, wenn „der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde, und in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“. „Vorfragen“ sind Rechtsfragen, deren Lösung für die Entscheidung der Verwaltungssache notwendig ist und die als Hauptfragen von einem Gericht, einer anderen Verwaltungsbehörde oder von derselben Verwaltungsbehörde in einem anderen Verfahren zu entscheiden sind⁴¹⁾. Voraussetzung ist auch die Bindung der Behörde an die Entscheidung jener Behörde oder jenes Gerichts, die oder das die Vorfrage als Hauptfrage entscheidet⁴²⁾. Nach den § 116 Abs 2 BAO nachgebildeten Vorschriften der Landesabgabenordnungen⁴³⁾ besteht diese Bindung bei privatrechtlichen Vorfragen nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen vorzugehen war.

Voraussetzung für die Annahme einer Vorfrage ist unter anderem, dass die Behörde die Frage, die als Hauptfrage in einem anderen Verfahren von einer anderen Stelle mit Urteil oder Bescheid zu entscheiden ist, eigenständig (vorweg) beurteilen kann und diese Beurteilung dem von ihr zu erlassenden Bescheid zugrunde legen kann, solange die andere Stelle noch nicht entschieden hat⁴⁴⁾. Wiederaufnahmsgrund ist nicht nur eine erstmalige Entscheidung über die Vorfrage in jenem Verfahren, in dem sie Hauptfrage ist, sondern auch eine neuerliche derartige Entscheidung⁴⁵⁾. Wenn das Vorliegen eines Urteils oder eines Bescheides in einem anderen Verfahren eine rechtliche Voraussetzung dafür ist, dass die Entscheidung überhaupt getroffen werden kann, liegt keine Vorfrage vor⁴⁶⁾. In den Fällen, in denen die nationale Behörde eine *Verpflichtung* trifft, eine Vorabentscheidung durch den EuGH einzuholen, fehlt der Behörde jede Möglichkeit, den Inhalt der maßgebenden gemeinschaftsrechtlichen Norm selbst zu beurteilen. Der VwGH nimmt dennoch eine Vorfrage an⁴⁷⁾. Ginge man hingegen davon aus, dass in diesen Fällen keine Vorfrage vorliegt⁴⁸⁾, würde dies die Notwendigkeit des § 38a AVG erklären. Mangels Anwendbarkeit des § 38 AVG wäre in dieser Konstellation nämlich keine Aussetzung möglich⁴⁹⁾. Wenn die nationale Behörde zwar Gerichtseigenschaft gemäß Art 234 EG aufweist, aber zur Einholung einer Vorabentscheidung nur *berechtigt*, nicht aber *verpflichtet*

ist, geht der VwGH jedenfalls davon aus, dass die nationale Behörde die gemeinschaftsrechtliche Frage auch selbst beurteilen hätte können und es sich daher um eine Vorfrage nach § 38 AVG handelt⁵⁰⁾. Der VwGH nimmt somit nicht an, dass die speziell für das Vorabentscheidungsverfahren konzipierte Regelung des § 38a AVG den Vorfragentatbestand des § 38 AVG verdrängt⁵¹⁾. Eine Vorfrage liegt auch vor, wenn der nationalen Behörde die Gerichtseigenschaft fehlt und sie das Verfahren aussetzt, weil die maßgebende Gemeinschaftsrechtsfrage von einer anderen Stelle an den EuGH herangetragen wurde. Würde die Behörde das Verfahren nicht aussetzen, müsste sie die Gemeinschaftsrechtsfrage zunächst selbst beurteilen. Die Behörden der Mitgliedstaaten sind nämlich verpflichtet, aus eigener Entscheidungsbefugnis jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit dem unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrecht nicht in Einklang stehen⁵²⁾.

Im Abgabenverfahren kann ein Urteil des EuGH bei fehlender Vorlageverpflichtung oder -berechtigung ebenfalls eine abweichende Vorfragenentscheidung für die Abgabenbehörde sein. Die abgabenrechtlichen Regelungen kennen keine § 38a AVG vergleichbare Vorschrift. Die Frage, ob eine Vorschrift wie § 38a AVG den Vorfragentatbestand verdrängt⁵³⁾, stellt sich im Abgabenverfahren demnach gar nicht. Für eine Abgabenbehörde, die zur Einholung eines Vorabentscheidungsurteils beim EuGH nicht berechtigt oder zumindest nicht verpflichtet ist und die die Gemeinschaftsrechtsfrage daher zunächst selbst beurteilen muss, kann daher ein in einem anderen Verfahren ergangenes EuGH-Urteil zur Auslegung der maßgebenden Gemeinschaftsrechtsvorschrift eine Entscheidung über eine abweichende Vorfrage sein.

Im Schrifttum sind dennoch die Auffassungen darüber geteilt, ob Vorabentscheidungsurteile des EuGH dazu berechtigen, wegen anderer Entscheidung über eine „Vorfrage“ eine Wiederaufnahme zu verfügen⁵⁴⁾. Die Autoren setzen sich dabei in erster Linie mit der mangelnden Sach- und Parteienidentität auseinander: Mit der Voraussetzung der Sachidentität ist gemeint, dass die Entscheidung im Abgabenverfahren und im

41) *Walter/Mayer*, Grundriss des österreichischen Verwaltungsverfahrensrechts⁸ (2003) Rz 306.

42) Vgl ebenso *Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrensrecht⁸, Rz 306.

43) § 93 Abs 2 Tiroler LAO; § 94 Abs 2 Steiermärkische LAO; § 91 Abs 2 WAO; § 94 Abs 2 Burgenländische LAO; § 94 Abs 2 Niederösterreichische AO; § 92 Abs 2 Kärntner LAO; § 91 Abs 2 Oberösterreichische LAO; § 91 Abs 2 Salzburger LAO; § 53 Abs 2 Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetz.

44) Vgl *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996) 82 f; *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 3 (1994) 2928; *Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrensrecht⁸, Rz 306; *Thienel*, Verwaltungsverfahrensrecht³ (2004) 142 f; *Hengstschläger*, Verwaltungsverfahrensrecht – Ein systematischer Grundriss³ (2005) Rz 283.

45) VwGH 21. 12. 1992, 88/16/0128; *Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar³ (2005) § 303 Rz 19.

46) Vgl *Thienel*, Verwaltungsverfahrensrecht³, 143; *Hengstschläger*, Verwaltungsverfahrensrecht³, Rz 284.

47) VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0175; VwGH 27. 1. 1999, 98/16/0399; VwGH 30. 4. 1999, 98/16/0147; VwGH 4. 1. 2000, 2000/11/0108.

48) *Vcelouch*, Gerichtskompetenz und EU (1996) 144.

49) Vgl aber die bei *Vcelouch*, Gerichtskompetenz, 156 f, erwogenen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen § 38a AVG.

50) ZB VwGH 22. 2. 2001, 2001/04/0034; anders *Thienel*, Verwaltungsverfahrensrecht³, 148; *Hengstschläger*, Verwaltungsverfahrensrecht³, Rz 299 FN 534.

51) Kritisch *Hengstschläger*, Verwaltungsverfahrensrecht³, Rz 299 FN 534.

52) Vgl für viele *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II⁵ (2006) Rz 406. – Im Schrifttum wird gelegentlich vertreten, die Normverwerfungspflicht auf offenkundige Gemeinschaftsrechtswidrigkeiten zu beschränken und in anderen Fällen in eine bloße Normverwerfungsbefugnis umzudeuten (zur Diskussion *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren [2006] 749 f). Auch nach dieser Auffassung muss die Behörde aber die Frage, ob eine offenkundige Verletzung von Gemeinschaftsrecht vorliegt, zunächst selbst beurteilen.

53) Vgl *Thienel*, Verwaltungsverfahrensrecht³, 148; *Hengstschläger*, Verwaltungsverfahrensrecht³, Rz 298 f.

54) Dafür *Fraberger/Schwarz*, *ecolx* 2005, 165 ff; *Fraberger in Holoubek/Lang* (Hrsg), EuGH-Verfahren, 171 ff; *Tanzer in Holoubek/Lang* (Hrsg), EuGH-Verfahren, 220 f; *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht³, 77 f; *Althuber*, Rechtsschutz im Abgabenverfahren (2004) Rz 221; *Beiser*, SWK 2005, S 493 ff; *Tanzer*, Rechtsverluste und Gemeinschaftsrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2006) 291 (303); *Novacek*, Die Berichtigung rechtskräftiger Steuerbescheide zur Berücksichtigung von EuGH-Urteilen, FJ 2006, 42 (43 f); dagegen *Weninger*, Die Vorabentscheidung des EuGH im Abgabenverfahren, ÖstZ 1996, 114 (120); *Ehrke*, EuGH-Vorabentscheidungsurteile als Grund für eine Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens?, ÖstZ 2002, 293 (293 ff); *Tumpell/Gaedke*, Vorsteuerabzug für Kleinbusse nach dem EuGH-Urteil. Die Konsequenzen des EuGH-Urteils für die Praxis, SWK 2002, S 92 (S 96); *Ritz*, BAO³, § 303 Rz 20; *Ehrke-Rabel*, SWK 2005, S 577 ff; *Keppert/Bruckner*, Die Bedeutung der neuen EuGH-Judikatur für die anhängigen Getränkesteuerrückstattungsverfahren. Informationen aus dem Fachsenat für Steuerrecht, SWK 2005, S 583 (S 590); *Taucher*, Getränkesteuer auf Bewirtungs- bzw Handelsumsätze, RFG 2006, 116 (118 ff).

anderen Verfahren, in dem die Vorfrage des Abgabenverfahrens als Hauptfrage entschieden wird, denselben Sachverhalt betreffen muss. Im Regelfall erfolgen die Entscheidungen in beiden Verfahren jeweils im Hinblick auf den jeweiligen Sachverhalt. Eine Bindung der Entscheidung in einem Verfahren für das andere Verfahren kann in solchen Fällen nur dann angenommen werden, wenn die Sachverhalte identisch sind. Werden beiden Entscheidungen unterschiedliche Sachverhalte zugrunde gelegt, ist eine Bindung ausgeschlossen. Ein in einem Vorabentscheidungsverfahren ergangenes EuGH-Urteil unterscheidet sich aber von den eben beschriebenen Konstellationen dadurch, dass die Entscheidung gerade nicht im Hinblick auf einen bestimmten Sachverhalt, ja nicht einmal im Hinblick auf eine bestimmte nationale Rechtslage erfolgt. Dementsprechend verlangt der EuGH vom vorlegenden Gericht, die Vorlagefrage abstrakt – also möglichst ohne Bezugnahme auf das nationale Recht – zu fassen oder formuliert sie sogar entsprechend um⁵⁵⁾. Der EuGH beschränkt sich darauf, die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften auszulegen. Er trifft keine Aussage zum Inhalt des nationalen Rechts und würdigt auch den Ausgangssachverhalt nicht, sodass es ohne Bedeutung ist, wenn die Sachverhalte im EuGH-Verfahren und im Wiederaufnahmeverfahren nicht identisch sind.

Darüber hinaus hat der VfGH in seinem Erkenntnis VfSlg 12.566/1990 in einer Entscheidung derselben Behörde, die sich auf einen nachfolgenden Besteuerungszeitraum auswirkt, eine Vorfrage gesehen. Es handelte sich somit ebenfalls nicht um den identischen Sachverhalt, sondern um die Entscheidung, die einen anderen Besteuerungszeitraum zum Gegenstand hatte. Der VfGH bejahte die Vorfrage, weil er aus verfassungsrechtlichen Gründen davon ausging, dass die Entscheidung, die den anderen Besteuerungszeitraum betraf, unmittelbare Auswirkungen auf das Verfahren eines späteren Besteuerungszeitraums haben muss. Insoweit ging er von einer Bindungswirkung einer Entscheidung auf eine andere Entscheidung aus, die zwar nicht denselben Sachverhalt betraf, die er aber dennoch im Wege der Wiederaufnahme und der Anwendung des Vorfragentatbestandes durchsetzte. Dies spricht zusätzlich dagegen, die Sachidentität als Voraussetzung der Wiederaufnahme überzubewerten⁵⁶⁾.

Eine Schwierigkeit liegt nun darin, dass das Vorabentscheidungsurteil zwar ausschließlich die Auslegung des Gemeinschaftsrechts zum Gegenstand hat, dass es aber vor dem Hintergrund einer bestimmten nationalen Rechtslage und dem vor dem nationalen Gericht anhängigen Ausgangssachverhalt ergeht. Wenngleich die nationale Rechtslage – wie dargelegt – abstrakt formuliert ist, sodass der EuGH sogar vermeidet, die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit oder -konformität einer *konkreten* nationalen Vorschrift zu konstatieren⁵⁷⁾, so ist die Einbeziehung des nationalen Rechts und allenfalls des Ausgangssachverhalts mitunter nicht zu vermeiden, um den Tenor eines EuGH-Urteils zur Gänze zu verstehen: Genauso wie die sachgerechte Beantwortung einer Vorlagefrage der Einbeziehung des Sachverhalts und des Inhalts der einschlägigen Regeln des nationalen Rechts bedarf⁵⁸⁾, setzt die Interpretation des Urteils umgekehrt mitunter den Rückgriff auf den Ausgangssachverhalt

und auf nationales Recht voraus. Zieht man daher die vom EuGH vorgenommene Beurteilung des Gemeinschaftsrechts als Vorfrage in Betracht, steht die Abgabenbehörde im Wiederaufnahmeverfahren vor der Schwierigkeit, die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung von Einflüssen des nationalen Rechts und der Feststellung des Sachverhalts im Ausgangsverfahren zu bereinigen. Denselben Schwierigkeiten ist aber letztlich auch das vorlegende Gericht im Ausgangsverfahren ausgesetzt, da die Bindungswirkung des EuGH-Urteils nur so weit geht, als das vorlegende Gericht bei der ursprünglichen Sachverhaltsfeststellung und Beurteilung des nationalen Rechts bleibt und es daher schwierig sein kann, den Umfang der Bindung durch das EuGH-Urteil zu eruieren, wenn sich das nationale Gericht im – nach Ergehen des EuGH-Urteils fortgeführten – Verfahren entschließt, den Sachverhalt anders als im Zeitpunkt der Vorlage zu würdigen oder den nationalen Rechtsvorschriften einen anderen Inhalt beizumessen. In dem Verfahren, in dem der EuGH befasst wurde, steht die Bindungswirkung des EuGH-Urteils aber außer Streit. Wenn EuGH-Urteile auch für die Verfahren anderer Steuerpflichtiger Bindungswirkung entfalten können⁵⁹⁾, steht die Abgabenbehörde in diesen Verfahren nicht vor Problemen, die von vorneherein größer oder anders als jene sind, vor denen die Abgabenbehörde im Ausgangsverfahren stehen kann.

Aus den dargelegten Gründen kann es für die Beurteilung einer in einem EuGH-Urteil entschiedenen Frage als Vorfrage in einem österreichischen Abgabenverfahren auch keinen Unterschied machen, ob der Ausgangssachverhalt des EuGH-Urteils eine Regelung des österreichischen Rechts oder eine Regelung eines anderen Mitgliedstaats betroffen hat: Der EuGH legt eben bloß Gemeinschaftsrecht vor dem Hintergrund einer möglichst abstrakt umschriebenen nationalen Regelung aus. Der EuGH vermeidet, den Eindruck zu erwecken, er würde über die Gemeinschaftsrechtskonformität einer konkreten Regelung eines bestimmten Mitgliedstaates entscheiden⁶⁰⁾. Wenn daher EuGH-Urteile auch für die Verfahren anderer Steuerpflichtiger Bindungswirkung entfalten können, muss sich diese Bindung nicht bloß auf dieselbe Regelung desselben Mitgliedstaats beziehen, deren mögliche Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zum Ausgangsverfahren beim EuGH geführt hat. Vielmehr sind alle Regelungen betroffen, die den Anforderungen entsprechen, wie sie der EuGH im Tenor seines Urteils beschreibt. Zwar können mitunter Zweifel auftreten, wie groß die Unterschiede zwischen den im Mitgliedstaat des Ausgangsverfahrens und in einem anderen Mitgliedstaat geltenden nationalen Regelungen sein können, ohne dass dies die Relevanz des EuGH-Urteils für eine Regelung des anderen Mitgliedstaats beeinträchtigt: Entscheidend ist, ob eine Regelung eines anderen Mitgliedstaats als jenem des Ausgangsverfahrens unter dem Tenor eines EuGH-Urteils noch oder nicht mehr subsumiert werden kann. Im Falle der Getränkesteuerpflicht bei der Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen von Restaurationsumsätzen ist der VfGH offenbar davon ausgegangen, dass das zur Frankfurter Getränkesteuer ergangene Urteil des EuGH v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, keinen Zweifel darüber lässt, wie die österreichische Rechtslage aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht

55) ZB EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations SA*, Slg 1997, I-2471, RN 16.

56) Im Ergebnis ähnlich *Wiedermann*, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung (1998) 155.

57) Vgl EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225, RN 59.

58) So *Schima*, Vorabentscheidungsverfahren², 85 ff.

59) So offenbar VfGH 18. 12. 1997, 97/16/0175; VfGH 27. 1. 1999, 98/16/0399; VfGH 30. 4. 1999, 98/16/0147; VfGH 4. 1. 2000, 2000/11/0108.

60) *Hakenberg/Stix-Hackl*, Handbuch zum Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof³ (2005) 71.

zu beurteilen ist⁶¹). Sonst hätte er nämlich ein weiteres Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH richten müssen. Auf Grundlage dieser Prämisse müsste daher – wenn man EuGH-Urteile überhaupt als Vorfragenentscheidungen akzeptiert – das zur Frankfurter Getränkesteuer ergangene EuGH-Urteil v. 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, für die österreichische Rechtslage dieselbe Bedeutung haben, als ob das EuGH-Urteil zu einer von einer österreichischen Gemeinde erhobenen Getränkesteuer ergangen wäre.

Als weitere Voraussetzung einer Vorfrage wird immer wieder die Parteienidentität genannt⁶²): Der Steuerpflichtige, dessen Verfahren wieder aufgenommen werden soll, hatte weder im seinerzeitigen Vorabentscheidungsverfahren noch im Abgabeverfahren, das zum Zwecke der Einholung eines Vorabentscheidungsurteils ausgesetzt wurde, Parteienstellung. In diesem Zusammenhang ist jedenfalls zu bedenken, dass das Abgabenrechtsmittel-ReformG eine Parteienstellung des Finanzamts im Verfahren vor dem UFS geschaffen hat. Das Finanzamt wird im Regelfall nicht Parteienstellung in einem Verfahren vor einer anderen Behörde oder einem Gericht haben, das in der Hauptfrage über eine für den UFS relevante Vorfrage entscheidet. Dennoch wurde für das Verfahren vor dem UFS die Bindung an die Entscheidungen anderer Behörden oder Gerichte über Vorfragen bisher nicht bestritten. Da die Abgabenbehörden jedenfalls in zivil- und strafgerichtlichen Verfahren in der Regel nicht als Partei beteiligt sind, ist aus diesem Blickwinkel die Parteienidentität als Voraussetzung für die Bindungswirkung zumindest zu relativieren⁶³). Die landesabgabenrechtlichen Regelungen wurden zwar durch die im Abgabenrechtsmittel-ReformG verfügte Parteienstellung des Finanzamts nicht berührt, zumal gar keine Zuständigkeit des UFS gegeben ist. Dennoch lässt die Diskussion zum Abgabenrechtsmittel-ReformG Rückschlüsse auf die davor bestehende Rechtslage nach der BAO – und damit auch auf die nach wie vor insoweit unverändert existierenden landesabgabenrechtlichen Vorschriften – zu: Wenn die Neuregelung durch das Abgabenrechtsmittel-ReformG nicht dazu geführt hat, für den Vorfragentatbestand – mangels Parteienidentität – nunmehr im Verfahren vor der zweiten Instanz praktisch überhaupt keinen Anwendungsbereich mehr zu sehen, kann die Parteienidentität schon vor dem Abgabenrechtsmittel-ReformG nicht die entscheidende Voraussetzung für die Qualifikation als „Vorfrage“ gewesen sein. Genauso wenig kann es daher nach den landesabgabenrechtlichen Regelungen primär auf die Parteienidentität ankommen.

Dies führt zur Frage, aus welchen Gründen im Schrifttum die Parteienidentität als Voraussetzung der „Vorfrage“ betont wird. Den Hintergrund dafür erschließt im Abgabeverfahren die bereits angesprochene Regelung des § 116 BAO, die in Vorschriften der Landesabgabenordnungen ihre Entsprechung findet. Nach dem schon erwähnten § 116 Abs 2 Satz 2 BAO besteht bei privatrechtlichen Vorfragen eine Bindung nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen vorzugehen war. *Ritz* weist darauf hin, dass dadurch verhindert werden soll, dass Abgabenbehörden durch Gerichtsentscheidungen präjudiziert werden, die auf parteiendispositiver „formeller Wahrheit“ (Parteienmaxime) beruhen⁶⁴). Dementsprechend werden für die Voraussetzung der Parteieniden-

tität in erster Linie Rechtsschutzinteressen der Steuerpflichtigen ins Treffen geführt⁶⁵): Die Bindungswirkung soll nur zum Tragen kommen, wenn den Steuerpflichtigen im die Vorfrage betreffenden Hauptverfahren das Recht auf Parteigehör zugekommen ist. Sie sollen zur Sachverhaltsfeststellung und allenfalls auch zur Klärung der Rechtsfrage beitragen können. Dies ist von großer Bedeutung, wenn die zur Entscheidung über die abgabenrechtliche Vorfrage zuständige Behörde an die Vorbringen der Parteien gebunden ist. In Verfahren, in denen die Sach- und die Rechtsbeurteilung ohnehin nicht der Parteidisposition unterliegen, ist die Parteienidentität aber zumindest weniger wichtig.

Der EuGH hört zwar die Parteien des Ausgangsverfahrens ebenso wie die Regierungen der Mitgliedstaaten an, nimmt die rechtliche Beurteilung aber ohne jede Bindung an die im EuGH-Verfahren vorgetragene Argumente vor. Der EuGH geht also bei der von ihm erbetenen Klärung der Gemeinschaftsrechtsfrage von Amts wegen vor. Aus diesem Grund ist es auch unproblematisch, wenn der VwGH die in einem Vorabentscheidungsurteil entschiedene Frage trotz fehlender Parteienidentität als mögliche für andere Abgabenverfahren relevante „Vorfrage“ in Betracht zieht⁶⁶).

2. Die Bindungswirkung als Voraussetzung der Vorfrage

All diese Überlegungen zeigen, dass somit nicht die Sach- oder Parteienidentität entscheidend ist, sondern die Frage, wie weit die Bindungswirkung von EuGH-Urteilen reicht. § 116 BAO und die dieser Vorschrift nachgebildeten Regelungen der Landesabgabenordnungen unterscheiden sich zwar von Regelungen des allgemeinen Verwaltungsverfahrensrechts, indem diese Regelungen die Bindungswirkung selbst ansprechen. Letztlich werden aber auch in diesen Regelungen lediglich Ausnahmen für privatrechtliche Vorfragen postuliert, die Bindungswirkung selbst aber vorausgesetzt⁶⁷). Der Umstand, dass § 116 BAO und die dieser Vorschrift entsprechenden Regelungen der LAO EuGH-Urteile nicht ausdrücklich ansprechen, lässt daher keine Schlussfolgerungen zu: Die Bindung ist nämlich Ausdruck der Rechtskraft einer Entscheidung und wirkt innerhalb der Grenzen der Rechtskraft⁶⁸). Daher müssen sich der Umfang der Bindung von EuGH-Urteilen und ihre Grenzen aus dem Gemeinschaftsrecht selbst ergeben.

Unbestritten ist, dass ein Vorabentscheidungsurteil des EuGH Bindungswirkung für den Ausgangssachverhalt entfaltet. Das Urteil bindet das vorlegende Gericht ebenso wie jedes andere Gericht, das im selben Rechtsstreit zu entscheiden hat, insbesondere also auch die etwaig angerufenen Rechtsmittelinstanzen oder das Gericht der Hauptsache, wenn im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes vorgelegt wurde⁶⁹). Diese Bindungswirkung im Ausgangsverfahren gilt aber nicht uneingeschränkt:

65) *Stoll*, BAO, Band 2, 1330.

66) So im Ergebnis VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0175; VwGH 27. 1. 1999, 98/16/0399; VwGH 30. 4. 1999, 98/16/0147; für nicht-abgabenrechtliche Verfahren VwGH 4. 1. 2000, 2000/11/0108.

67) *Walter*, Die Bindung der Verwaltungsbehörden an rechtskräftige zivilgerichtliche Urteile und an Bescheide im Rahmen des AVG im Vorfragenbereich, in *Schäffer ua* (Hrsg.), Staat – Verfassung – Verwaltung. FS für Friedrich Kojas (1998) 619 (628).

68) *Ritz*, BAO³, § 116 Rz 5.

69) Vgl zB *Dausen*, Das Vorabentscheidungsverfahren nach Artikel 177 EG-Vertrag (1995) 148 f; *Borchardt*, Der Europäische Gerichtshof (2000) Art 234 Rz 50; *Schima* in *Mayer* (Hrsg.), Kommentar zu EU- und EG-Vertrag (2003) Art 234 Rz 189; *Gaitanides* in *von der Groeben/Schwarze* (Hrsg.), EUV/EGV⁶ (2004) Art 234 Rz 89.

61) VwGH 27. 4. 2006, 2005/16/0217.

62) Vgl zB *Ritz*, BAO³, § 303 Rz 20.

63) Noch deutlicher ablehnend *Beiser*, SWK 2005, S 494.

64) *Ritz*, BAO³, § 116 Rz 6.

Wenn das nationale Gericht nachträglich oder sogar erst durch das Vorabentscheidungsurteil selbst zu der Überzeugung gelangt, dass die fragliche gemeinschaftsrechtliche Norm für den zur Entscheidung anstehenden Rechtsstreit nicht entscheidungserheblich ist, hat das Urteil außer Betracht zu bleiben. Auch bleibt es den im Rahmen eines Ausgangsverfahrens befassten Gerichten unbenommen, den EuGH erneut zu befassen, wenn etwa die frühere Entscheidung in der Sache keine hinreichende Klarheit geschaffen hat oder Klarstellungen über die vom EuGH getroffenen Aussagen notwendig erscheinen⁷⁰⁾.

Umgekehrt kann ein EuGH-Urteil auch außerhalb des Ausgangsverfahrens bedeutend sein: Dabei ist der Rechtsprechung des EuGH zufolge zwischen Gültigkeits- und Auslegungsurteilen zu unterscheiden: Stellt der EuGH die Ungültigkeit von Gemeinschaftsrecht fest, geht er davon aus, dass sein Urteil auch außerhalb des Ausgangsverfahrens Bindungswirkung entfaltet. Diese einer Erga-omnes-Wirkung nahe kommende Konsequenz wäre aus Gründen der Rechtssicherheit anzunehmen⁷¹⁾. Der EuGH hat ausgesprochen, dass ein „Urteil des Gerichtshofes, durch das nach Artikel 177 EWG-Vertrag [nunmehr Art 234 EG] die Ungültigkeit der Handlung eines Organs, insbesondere einer Verordnung des Rates oder der Kommission festgestellt wird, [...] obwohl sein unmittelbarer Adressat nur das Gericht ist, das den Gerichtshof angerufen hat, für jedes andere Gericht einen ausreichenden Grund dar[stellt], diese Handlung bei den von ihm zu erlassenden Entscheidungen als ungültig anzusehen.“⁷²⁾

Bei Auslegungsurteilen geht der EuGH bloß von einer abgeschwächten Erga-omnes-Wirkung aus. Diese Differenzierung überrascht, da das Argument der Rechtssicherheit in gleicher Weise greifen müsste: Ob eine Richtlinie überhaupt ungültig ist oder aber so auszulegen ist, dass sie einen viel geringeren Anwendungsbereich hat als ursprünglich angenommen, ist im Hinblick auf die von der Richtlinie dann nicht erfassten Fallkonstellationen gleichbedeutend. Die Wirkung von Auslegungsurteilen wird vor allem darin gesehen, dass sich die nationalen Gerichte an diese Urteile halten, da sie einerseits damit rechnen müssen, dass ihre Urteile in der Rechtsmittelinstanz aufgehoben werden, und sie sich andererseits der Aufgabe der obersten Gerichte bewusst sind, die Rechtseinheit zu wahren⁷³⁾. Daher wird auch davon gesprochen, dass Auslegungsurteile zumindest de facto eine Erga-omnes-Wirkung haben⁷⁴⁾.

Vor dem Hintergrund des Vorfragebestandes in den Wiederaufnahmetatbeständen ist aber zu fragen, worin sich nun die Wirkung von EuGH-Urteilen einerseits und Entscheidungen der nationalen Höchstgerichte – wie zB Erkenntnissen des VwGH – andererseits voneinander unterscheiden. Schließlich wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass die Präjudizwirkung von Auslegungsurteilen des EuGH der von höchstgerichtlichen Urteilen im nationalen Recht „ähnelt“⁷⁵⁾. Die Parallele zu VwGH-Erkenntnissen würde aber gegen die Vorfrageeigen-

schaft sprechen: Da ein VwGH-Erkenntnis wegen seiner eingeschränkten Bindungswirkung unbestrittenermaßen nicht zur Wiederaufnahme berechtigt, müsste dies dann auch im Falle eines EuGH-Urteils angenommen werden⁷⁶⁾.

Die Wirkungen von VwGH-Erkenntnissen und EuGH-Urteilen sind in mancher Hinsicht ähnlich: Gibt der VwGH – oder auch der VfGH – einer Beschwerde statt, so sind die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Gerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen⁷⁷⁾. Bei Erlassung eines Ersatzbescheides ist die Verwaltungsbehörde an die vom Gerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis geäußerte Rechtsansicht gebunden. Die Bindung erstreckt sich nur auf den betreffenden Fall, somit auf den Prozessgegenstand des früheren Verfahrens⁷⁸⁾, sie besteht aber – jedenfalls im Falle des VwGH – nicht für andere Zeiträume betreffende Verfahren derselben Partei⁷⁹⁾. Sie besteht nur insoweit, als sich nicht nach Erlassung des vom Gericht aufgehobenen Bescheides die maßgebliche Sach- oder Rechtslage geändert hat⁸⁰⁾. Die Rechtskraft von EuGH-Urteilen erstreckt sich in ähnlicher Weise auf das ganze Verfahren. Sie ist nicht nur vom vorlegenden Gericht, sondern auch von allen anderen Gerichten zu beachten, die in derselben Sache zu entscheiden haben⁸¹⁾.

Außerhalb des Ausgangssachverhalts entfalten VwGH-Erkenntnisse und EuGH-Urteile neben ihrer *faktischen* Leitwirkung⁸²⁾ auch *Rechtswirkungen*: Wenngleich sich Behörden über höchstgerichtliche Auffassungen hinwegsetzen können, um die nochmalige Befassung des Höchstgerichts mit einer Rechtsfrage zu provozieren, laufen sie auch Gefahr, damit allenfalls Amtshaftungsansprüche auszulösen⁸³⁾. Sonst treffen die Rechtswirkungen sowohl von EuGH-Urteilen als auch von VwGH-Erkenntnissen vor allem die nationalen Höchstgerichte: Nach § 13 VwGG ist der Fünfersenat des VwGH durch weitere Mitglieder zu verstärken, wenn „die Entscheidung ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeuten würde“ oder „die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde“. Diese Regelung setzt die Maßgeblichkeit der in anderen Fällen ergangenen Rechtsprechung des VwGH ebenso voraus wie § 12 Abs 1 Z 2 VwGG, wonach Dreiersenate über Beschwerden zu entscheiden haben, „in denen die Rechtsfrage [...] durch die bisherige Rechtsprechung klar gestellt ist“. Die in den Landesabgabenordnungen enthaltenen Vorschriften, die dem früheren § 307 Abs 2 BAO nachgebildet wurden, sind zwar nicht bloß von Höchstgerichten anzuwenden, betreffen dafür aber nur die im Zuge einer Wiederaufnahme in Betracht gezogene „Änderung der Rechtsauslegung, die

70) Vgl zB Dauses, Vorabentscheidungsverfahren, 149; Borchardt, Gerichtshof, Art 234 Rz 51; Schima in Mayer (Hrsg), EUV/EGV, Art 234 Rz 190; Gaitanides in von der Groeben/Schwarze (Hrsg), EUV/EGV⁶, Art 234 Rz 89.

71) Borchardt, Gerichtshof, Art 234 Rz 53.

72) EuGH 13. 5. 1981, 66/80, *International Chemical Corporation*, Slg 1981, 1191, RN 13.

73) Borchardt, Gerichtshof, Art 234 Rz 60.

74) Everling, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (1986) 66; Borchardt, Gerichtshof, Art 234 Rz 60.

75) Vgl Everling, Vorabentscheidungsverfahren, 66; Dauses, Vorabentscheidungsverfahren, 155; Borchardt, Gerichtshof, Art 234 Rz 60.

76) Vgl Ehrke-Rabel, SWK 2005, S 581 f.

77) Vgl § 63 Abs 1 VwGG; § 87 Abs 2 VfGG.

78) Ritz, BAO³, § 116 Rz 18.

79) Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 253 (271).

80) Ritz, BAO³, § 116 Rz 20; kritisch Tanzer, Die Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens nach Aufhebung des Bescheides, in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 197 (206 ff).

81) Kadelbach, Die Wirkung von im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteilen in Holoubek/Lang (Hrsg), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 119 (122 f).

82) Vgl Everling, Vorabentscheidungsverfahren, 66, der ihnen eine „Leitfunktion“ zubilligt.

83) Vgl Tanzer, Die „vertretbare“ Rechtsauffassung im Steuerrecht, in Holoubek/Lang (Hrsg), Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 157 (162 f).

sich auf ein Erkenntnis des VfGH oder des VwGH stützt⁸⁴. Auch EuGH-Urteile können in bestimmten, genau umschriebenen Fällen konkrete Rechtswirkungen außerhalb des Ausgangssachverhalts entfalten: Liegen einschlägige Urteile des EuGH zu einer bestimmten Rechtsfrage vor, entfällt die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung des nationalen Höchstgerichts zur Einholung eines neuerlichen Vorabentscheidungsurteils⁸⁴), die sonst aber besteht, wenn Zweifel über den Inhalt einer gemeinschaftsrechtlichen Norm existieren⁸⁵.

Die Rechtsprechung des EuGH kann aber darüber hinaus Rechtswirkungen auslösen, die nicht bloß bestimmte Organe oder Verfahrensstadien betreffen: Dies wird anhand der Rechtsprechung des EuGH zu den zeitlichen Wirkungen von Vorabentscheidungen deutlich, die er gerade im Falle eines zur österreichischen Getränkesteuer ergangenen Urteils bemüht hat: Der EuGH hat in seinem Urteil v 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW und Wein & Co*, ausgesprochen, dass „sich niemand auf Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12 berufen kann, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlass dieses Urteils entrichtet wurden oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt.“⁸⁶) Zwar ist es zu weitreichend, aus dieser Entscheidung im Umkehrschluss abzuleiten, dass eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung bestünde, in allen Fällen, in denen vor dem Erlass des Urteils Klage oder Rechtsbehelf eingelegt wurde, die Getränkesteuer jedenfalls zurückzuerstatten⁸⁷), da das Gemeinschaftsrecht die Erfüllung dieser Verpflichtung vom nationalen Recht abhängig macht⁸⁸). Immerhin setzt diese Rechtsprechung aber voraus, dass Auslegungsurteile über den Einzelfall hinaus Bindungswirkung für alle gleich gelagerten Fälle entfalten können. Dazu kommt noch, dass ein nationales Gericht, das die Entscheidung des EuGH – auch in anderen Fällen als dem Ausgangssachverhalt – nicht beachtet, die Folgen einer Vertragsverletzung durch den Mitgliedstaat auslöst⁸⁹). Im Unterschied zu VwGH-Erkenntnissen entfalten EuGH-Urteile daher nicht bloß für bestimmte Organe oder Verfahrensstadien Bindungswirkungen. Die Bindungswirkung geht aus den dargelegten Gründen deutlich darüber hinaus und ist genereller Art.

Die Wirkungen von VfGH-Erkenntnissen im Bereich der Sonderverwaltungsgerichtsbarkeit sind jenen von VwGH-Erkenntnissen durchaus vergleichbar, zumal sie ihre Bindung im Wesentlichen auch bloß in der Rechtssache des erfolgreichen Beschwerdeführers entfalten⁹⁰). VfGH-Erkenntnisse, die ein Gesetz oder eine Verordnung für verfassungswidrig erklären und aus dem Rechtsbestand beseitigen, sind hingegen auf den ersten Blick EuGH-Urteilen ähnlich: So wie aufhebende VfGH-Erkenntnisse nicht nur pro futuro, sondern auch sonst über den

Anlassfall hinaus Wirkungen entfalten können, da der VfGH die Möglichkeit hat, die Wirkungen seiner eigenen Rechtsprechung auszudehnen⁹¹), erheben auch EuGH-Urteile im Regelfall den Anspruch, die Rechtslage mit Rückwirkung bis zum In-Kraft-Treten der auszulegenden Gemeinschaftsrechtsvorschrift verbindlich zu interpretieren. Der Unterschied besteht aber darin, dass bloß der VfGH zuständig ist, eine Vorschrift aus dem Rechtsbestand zu beseitigen. Einer anderen Stelle kommt diese Befugnis nicht zu: Verwaltungsbehörden haben auch verfassungs- oder gesetzwidrige Vorschriften anzuwenden. Dies gilt selbst für den VwGH, der bloß ein Normenprüfungsverfahren beim VfGH einleiten, nicht aber selbst über die Verfassungs- oder Gesetzeswidrigkeit entscheiden darf. Aus diesem Grund liegt keine Vorfrage vor: Die Verwaltungsbehörde darf die Verfassungswidrigkeit nicht einmal vorläufig eigenständig beurteilen. Im Falle der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit kommt dem EuGH keine Aufhebungsbefugnis einer nationalen Rechtsvorschrift zu. Ein EuGH-Urteil kann bloß aufzeigen, dass eine nationale Rechtsvorschrift seit In-Kraft-Treten einer bestimmten Gemeinschaftsrechtsvorschrift nicht anwendbar war. Eine nationale Behörde, die nicht vorlageverpflichtet oder nicht einmal vorlageberechtigt ist, hat sich mit derselben Rechtsfrage wie der EuGH auseinander zu setzen. Solange kein einschlägiges Urteil des EuGH dazu vorliegt, hat die nationale Behörde über die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer bestimmten nationalen Regelung eigenständig zu urteilen. Dementsprechend ist die Frage der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit für die nationale Behörde auch Vorfrage: Sobald ein EuGH-Urteil zu dieser Rechtsfrage vorliegt, bewirkt dies eine Bindung der nationalen Behörde⁹²). Während aufhebende VfGH-Erkenntnisse im Rahmen eines Normenprüfungsverfahrens somit nicht als Entscheidungen über Vorfragen in Betracht kommen, bestehen gute Gründe, EuGH-Urteile als Entscheidungen über Vorfragen zu betrachten und sie zum Anlass einer Wiederaufnahme zu nehmen.

Dies führt zur weiteren Frage, ob im vorliegenden Fall, in dem sich die Getränkesteuerpflicht von Restaurationsumsätzen sowohl aus dem Urteil des EuGH v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, als auch aus dem Erkenntnis des VwGH v 27. 4. 2006, 2005/16/0217, zu ergeben scheint, die maßgebende Vorfragenbeurteilung bereits durch den EuGH oder erst durch den VwGH erfolgt ist. Erweist sich nämlich – bloß – das Erkenntnis des VwGH als ausschlaggebend, besteht keine Berechtigung zur Wiederaufnahme. Zweifellos ergibt sich die für alle mit der Erhebung von Getränkesteuer befassten Abgabenbehörden maßgebende Rechtslage aus dem EuGH-Urteil und dem VwGH-Erkenntnis gemeinsam. Untersucht man die Rechtslage aber unter Kausalitätsgesichtspunkten, zeigt sich, dass letztlich das Urteil des EuGH ausschlaggebend war: Es ist unwahrscheinlich, dass der VwGH von sich aus zum Ergebnis gelangt wäre, dass Restaurationsumsätze der Getränkesteuer unterliegen. Vielmehr war die am 27. 4. 2006, 2005/16/0217, begründete Rechtsprechung darauf zurückzuführen, dass Restaurationsumsätze nach nunmehr deutlich gewordener Auffassung des EuGH gemeinschaftsrechtlich als Dienstleistungen zu qualifizieren sind. Der VwGH hätte vor diesem Urteil des EuGH keinen Anlass gehabt,

84) So auch *Schima* in Mayer (Hrsg), EUV/EGV, Art 234 Rz 194.

85) EuGH 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, Slg 1982, 3415, RN 21.

86) EuGH 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, RN 60.

87) So aber *Beiser*, Die Getränkesteuer im Licht der Rechtskraft des EuGH-Urteils – kein landesgesetzliches „Overruling“, RdW 2000, 707 (709 f).

88) Ausführlich *Lang*, Die landesabgabenrechtlichen Rückzahlungssperren im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2. 10. 2003, C-147/01 (Teil 1), ÖStZ 2003, 462 ff, und *derselbe*, Die landesabgabenrechtlichen Rückzahlungssperren im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2. 10. 2003, C-147/01 (Teil 2), ÖStZ 2003, 486 ff; zutreffend *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und Abgabenverfahren, 343 und 356.

89) *Schima* in Mayer (Hrsg), EUV/EGV, Art 234 Rz 195.

90) Näher *Tanzer* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren, 203.

91) *Rohregger/Schuch*, Die Rechtswirkungen aufhebender Erkenntnisse im verfassungsgerichtlichen Normenprüfungsverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 141 (157 f); vgl VfSlg 14.723/1997.

92) So offenbar auch VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0175; VwGH 27. 1. 1999, 98/16/0399; VwGH 30. 4. 1999, 98/16/0147; VwGH 4. 1. 2000, 2000/11/0108; VwGH 22. 2. 2001, 2001/04/0034.

anzunehmen, dass Restaurationsumsätze bei der Abgabe alkoholhaltiger Getränke doch der Getränkesteuer unterworfen werden können und die entsprechenden Getränkesteuervorschriften, die dies vorsehen, nicht von der Richtlinie verdrängt sind. Das EuGH-Urteil v 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW und Wein & Co*, hat keinen in diese Richtung gehenden Anhaltspunkt enthalten und sogar den Eindruck bestärkt, die Erhebung von Getränkesteuer auf alkoholhaltige Getränke wäre – sieht man von der dort verfügbaren zeitlichen Beschränkung der Urteilswirkungen ab – generell und ausnahmslos untersagt. Durchaus berechtigt ist der VwGH zunächst auch davon ausgegangen, dass auch in Fällen von Restaurationsumsätzen die Getränkesteuererhebung richtlinienwidrig ist⁹³⁾. Umgekehrt hat das EuGH-Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, deutlich gemacht, dass der EuGH die Besteuerung von Restaurationsumsätzen doch als mit der Richtlinie vereinbar ansieht. Auch ohne neuerliche Entscheidung durch den VwGH ist nach diesem Urteil des EuGH auf der Hand gelegen, dass die Getränkesteuervorschriften in diesen Fällen anwendbar geblieben sind. Wenngleich die Konsequenzen des EuGH-Urteils v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, auf die österreichische Rechtslage nicht völlig unumstritten waren⁹⁴⁾, haben die überzeugenderen Argumente für die Steuerpflicht der Restaurationsumsätze gesprochen⁹⁵⁾. Der VwGH selbst ist implizit davon ausgegangen, dass das EuGH-Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, für ihn ausschlaggebend war und der EuGH die Rechtslage verbindlich festgestellt hat: Einer Befassung eines verstärkten Senates, die der VwGH als notwendig ansieht, wenn er aus eigenem Antrieb seine Rechtsprechung ändert, bedurfte es gar nicht⁹⁶⁾. Geht man also – wie oben begründet – davon aus, dass ein Vorabentscheidungs Urteil des EuGH zur Wiederaufnahme berechtigt, bedeutet dies für den hier interessierenden Fall, dass aufgrund des Umstands, dass das Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, für die Deutung der Rechtslage maßgebend ist, diese Voraussetzung gegeben ist.

3. Der Vertrauensschutz durch die § 307 Abs 2 BAO (alt) nachgebildeten Regelungen

Zu beachten ist allerdings, dass einige Landesabgabenordnungen nach wie vor Regelungen kennen, die an den früheren § 307 Abs 2 BAO angelehnt sind: „In der Sachentscheidung darf eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden“⁹⁷⁾. Diese Vorschriften schränken die mit der Wiederaufnahme verbundene Änderungsbefugnis zugunsten eines sich am Grundsatz von Treu und Glauben orientierenden Rechtsschutzgedankens

ein⁹⁸⁾. Der Wortlaut dieser Regelungen erwähnt nur Erkenntnisse des VfGH und des VwGH, nicht aber Urteile des EuGH. In der Literatur ist bereits überlegt worden, diese Regelung auf Urteile des EuGH analog anzuwenden⁹⁹⁾.

Dagegen spricht aber, dass die Regelung als solche verfassungsrechtlich und rechtspolitisch nicht unproblematisch ist¹⁰⁰⁾ und Versuchen, den Anwendungsbereich dieser Vorschrift noch zu erweitern, schon alleine deshalb mit Zurückhaltung zu begegnen ist. Die Bedenken des VfGH, die zur Aufhebung des § 117 BAO geführt hatten, könnten nämlich auch gegen die am früheren § 307 Abs 2 BAO orientierten landesgesetzlichen Regelungen ins Treffen geführt werden¹⁰¹⁾: Der VfGH hat darauf hingewiesen, dass es nicht mit dem B-VG vereinbar ist, „im Wege des einfachen Gesetzes Höchstgerichte des öffentlichen Rechts, deren Aufgabe die jeweils rechtsrichtige Entscheidung des Einzelfalles ist, zu zwingen, nach einer Änderung der Rechtsauslegung frühere Fälle unter Bindung an eine inzwischen als unrichtig (gesetzwidrig) erkannte, ihrerseits nur in Entscheidung eines Einzelfalles ergangene Auslegung zu entscheiden.“ Der VwGH hat daher auch zu Recht die Auffassung vertreten, dass § 307 Abs 2 BAO über den Bereich der Wiederaufnahme hinaus nicht angewendet werden darf¹⁰²⁾. Eine analoge Anwendung des § 307 Abs 2 BAO auf Maßnahmen gem § 299 BAO ist ebenfalls unzulässig und auch durch den Gleichheitsgrundsatz nicht geboten¹⁰³⁾.

Zusätzlich spricht auch das gemeinschaftsrechtlich verankerte Effektivitätsprinzip gegen die Erweiterung der Anwendung der der früheren Bestimmung des § 307 Abs 2 BAO entsprechenden Vorschriften auf EuGH-Urteile: Das Effektivitätsprinzip soll sicherstellen, dass die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts „nicht unmöglich oder übermäßig erschwert“ ist¹⁰⁴⁾. Regelungen wie § 307 Abs 2 BAO schränken die Wirkungen von Entscheidungen von VwGH und VfGH – wenn auch ausschließlich zugunsten der Steuerpflichtigen – ein, und verpflichten alle mit der Rechtsanwendung befassten Behörden, bei der mit einer Wiederaufnahme verbundenen Erlassung eines neuen Sachbescheides eine Rechtsauslegung zugrunde zu legen, die aufgrund jüngerer Rechtsprechung des VwGH oder VfGH bereits überholt ist. Würde diese Regelung auch bei Änderungen der Rechtsauslegung durch EuGH-Urteile zum Tragen kommen, würde aus ihr eine Verpflichtung erwachsen, eine durch jüngere EuGH-Rechtsprechung bereits überholte Auffassung zur Auslegung der maßgebenden gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift heranzuziehen. Der Umstand, dass die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts nach Maßgabe des nationalen Verfahrensrechts erfolgt und eine vergleichbare Regelung für Änderungen der Rechtsauslegung durch Erkenntnisse des VfGH und des VwGH besteht, räumt die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken nicht aus: Zwar ist der nationale Gesetzgeber frei, bei Beachtung des Äquivalenzprinzips Rechtskraftdurchbre-

93) VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0675.

94) Vgl *Postl/Ehgartner*, Zur österreichischen Getränkesteuer nach dem EuGH-Urteil *Hermann* (Teil 1), ÖStZ 2005, 304 ff; *Keppert/Bruckner*, SWK 2005, S 583 ff; *Beiser/Zorn*, Die Gemeinschaftsrechtskonformität der Getränkesteuer in der Gastronomie, SWK 2005, S 440 ff; *Beiser*, Fragen und Antworten zur Getränkesteuer, ÖGZ 6/2005, 34 ff; *ders*, RFG 2005, 74 ff; *Taucher*, Aktuelle Judikatur des EuGH zur Getränkesteuer. Das Urteil des EuGH 10. 3. 2005, Rs C-491/03, wird die derzeit heftig geführte Diskussion betreffend die Rückzahlung der Getränkesteuer richtungsweisend beeinflussen, RFG 2005, 68 ff; *derselbe*, Getränkesteuer auf Bewirtungsumsätze im Jahr 2000, RFG 2005, 116 ff; *Ehrke*, SWK 2005, S 577 ff.

95) Vgl ausführlich *Lang*, ÖStZ 2005, 503 ff und 548 ff.

96) VwGH 27. 4. 2006, 2005/16/0217.

97) § 230 Abs 2 Tiroler LAO; § 228 Abs 2 Steiermärkische LAO; § 239 Abs 2 WAO; § 228 Abs 2 Burgenländische LAO; § 223 Abs 2 Salzburger LAO; § 127 Abs 9 Vorarlberger Landesabgabengesetz.

98) *Quantschnigg*, Überlegungen zur Bestimmung des § 307 Abs 2 BAO, SWK 1981, A V 25 (A V 25).

99) *So Fraberger/Schwarz*, *ecolex* 1998, 169 f.

100) Vgl zB *Stoll*, Der Einführungserlaß zur neuen Bundesabgabenordnung, ÖStZ 1962, 25 (44 f); *Reger/Stoll*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung (1966) § 307 Rz 13; *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht (1970) 131, FN 382; *Walzer*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht (1972) 317, FN 88.

101) VfSlg 17.394/2004.

102) VwGH 1. 12. 1987, 86/16/0122.

103) VwGH 7. 11. 1989, 86/14/0158.

104) 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; zuletzt EuGH 19. 9. 2006, verb C-392/04 und C-422/04, *i-21 Germany GmbH und Arcor AG & CoKG*, RN 57.

chungen nur unter bestimmten Voraussetzungen zuzulassen. Wenn er allerdings eine Rechtskraftdurchbrechung – wie im Fall der Wiederaufnahme – vorsieht, trifft ihn die Verpflichtung, dann auch der gemeinschaftsrechtlich zutreffenden Rechtsauslegung zum Durchbruch zu verhelfen. Ordnet der Gesetzgeber daher an, dass die Abgabenbehörde ihrer Entscheidung im Falle einer Rechtskraftdurchbrechung eine unrichtige – weil vom EuGH mittlerweile verworfene – Auffassung zum Inhalt der maßgebenden gemeinschaftsrechtlichen Norm zugrunde zu legen hat, verstößt er gegen die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Da das Effektivitätsprinzip nicht nur zugunsten des Steuerpflichtigen, sondern auch zu seinen Lasten wirkt¹⁰⁵, liefe die Anwendung des Verböserungsverbots auf EuGH-Urteile Gefahr, den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu widersprechen. Der Grundsatz der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung spricht daher ebenfalls dagegen, die dem früheren § 307 Abs 2 BAO entsprechenden Regelungen so zu deuten, dass sie auch bei Änderungen der Rechtsauslegung durch den EuGH anwendbar wären.

Im konkreten Fall ist aber auch zu überlegen, ob nicht ohnehin auch eine Änderung der Rechtsauslegung *durch den VwGH* vorliegt, die nach dem klaren Wortlaut der § 307 Abs 2 nachgebildeten Landesabgabenvorschriften bereits dazu führt, dass die frühere Rechtsauslegung, nach der die Restaurationsumsätze im Falle alkoholhaltiger Getränke unbesteuert geblieben sind, auch bei der Erlassung eines neuen Sachbescheides zugrunde zu legen ist. Immerhin hat der VwGH die Rechtsauffassung von der Steuerfreiheit der Abgabe alkoholhaltiger Getränke bei Restaurationsumsätzen in seinem Erkenntnis v 26. 4. 2001, 2000/16/0675, vertreten, während er in seinem Erkenntnis v 27. 4. 2006, 2005/16/0217, zur gegenteiligen Auffassung gelangt ist. In beiden Fällen hat der VwGH diese Positionen nicht aus eigenem Antrieb vertreten, sondern weil er sich aufgrund der Rechtsprechung des EuGH dazu verpflichtet erachtet hat. Der Umstand, dass der EuGH in seinem Urteil v 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW und Wein & Co*, nicht erkennen hat lassen, dass er Restaurationsumsätze nicht von Art 3 Abs 2 Verbrauchsteuer-Richtlinie umfasst sah, und dies erst in seinem Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, deutlich gemacht hat, war entscheidend. Der VwGH selbst ist wohl davon ausgegangen, dass er seine Rechtsprechung gar nicht geändert hat. Eine Änderung der Rechtsprechung hätte nämlich der Befassung eines verstärkten Senats bedurft, die aber unterblieben ist¹⁰⁶. Wenn also eine Änderung der Rechtsauslegung vorlag, dann durch den EuGH. Änderungen der Rechtsauslegung *durch den EuGH* sind aber von § 307 Abs 2 BAO nicht erfasst. Darüber hinaus sprechen auch die zum Effektivitätsprinzip angestellten Überlegungen dagegen, die § 307 Abs 2 BAO nachgebildeten Vorschriften im konkreten Fall als anwendbar zu erachten: Die Anwendung der § 307 Abs 2 BAO nachgebildeten Regelungen würde die Abgabenbehörden hindern, die im Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, zum Ausdruck kommende Auffassung des EuGH ihren Entscheidungen zugrunde zu legen. § 307 Abs 2 BAO selbst würde sich bei diesem Verständnis als ge-

meinschaftsrechtswidrig erweisen, wenn diese Vorschrift ein Hindernis wäre, dem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch zu verhelfen. Der Gedanke der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation bestätigt daher das gewonnene Ergebnis, § 307 Abs 2 BAO und die dieser Vorschrift vergleichbaren landesabgabenrechtlichen Regelungen in dieser Konstellation als nicht anwendbar zu erachten.

VI. Zusammenfassung

Die hier angestellten Überlegungen haben zum Ergebnis gehabt, dass die Abgabenbehörden gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen haben, wenn sie von der Erhebung der Getränkesteuer auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke bei Restaurationsumsätzen deshalb abgesehen haben, weil sie angenommen haben, die Verbrauchsteuer-Richtlinie würde dies untersagen. Sie haben damit ihrer Entscheidung eine unzutreffende Auslegung des Gemeinschaftsrechts zugrunde gelegt. Die Abgabenbehörden trifft daher die aus dem EG-Vertrag erwachsende gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung, die insoweit gemeinschaftsrechtswidrig erlassenen Bescheide nach Maßgabe des nationalen Verfahrensrechts abzuändern.

Bescheide, mittels derer aus Gründen der unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts von der Erhebung der Getränkesteuer Abstand genommen wurde, stehen somit im Widerspruch zum EG-Vertrag. Sie können daher auch als im Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen stehend betrachtet werden. Dies rechtfertigt eine Aufhebung durch die Oberbehörde, wie dies – dem früheren § 299 Abs 4 BAO nachempfunden – in den Landesabgabenordnungen vorgesehen ist. Im Regelfall können auf diese Weise allerdings nur erstinstanzlich erlassene Bescheide aus dem Rechtsbestand beseitigt werden.

Darüber hinaus berechtigt das EuGH-Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, zur Wiederaufnahme: Aus dem Gemeinschaftsrecht ergibt sich eine weitgehende Bindungswirkung von EuGH-Urteilen, auch über die Ausgangssachverhalte hinaus. Da der EuGH als Hauptfrage die Auslegung der Verbrauchsteuer-Richtlinie entschieden hat und die nationalen Behörden dies ebenfalls zu beurteilen haben, handelt es sich um eine Vorfrage, deren verbindliche Entscheidung durch den EuGH im Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, die Wiederaufnahme ermöglicht. Da Änderungen der Rechtsauslegungen durch den EuGH von jenen Vorschriften, die § 307 Abs 2 BAO nachgebildet sind, nicht erfasst sind, ist die Rechtslage zugrunde zu legen, wie sie dem EuGH-Urteil v 10. 3. 2005, C-491/03, *Hermann*, entspricht.



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.

105) Potacs in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg.), *Beihilfenrecht*, 104 f; Lang in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), *Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht*, 264.

106) VwGH 27. 4. 2006, 2005/16/0217.