

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

02.07.2015

Geschäftszahl

2012/16/0017

Beachte**Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

2012/16/0019 E 2. Juli 2015

2012/16/0018 E 2. Juli 2015

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, die Hofrätin Mag. Dr. Zehetner sowie den Hofrat Mag. Straßegger als Richter im Beisein der Schriftführerin Mag. Berger, über die Beschwerde des KP in A, vertreten durch die Rattacher-Simma Steuerberatungs GmbH in 6020 Innsbruck, Maximilianstraße 13, gegen den Bescheid der Berufungskommission in Abgabensachen der Landeshauptstadt Innsbruck vom 15. Dezember 2011, Zl. I-Präs-00572e/2011 und I.-Präs-00319e/2010, betreffend Abrechnungsbescheid (Getränkesteuer), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Landeshauptstadt Innsbruck hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Berufungsvorentscheidungen jeweils vom 28. September 2000 setzte der Magistrat der Stadt Innsbruck (in Folge: Magistrat) für den Beschwerdeführer die Getränkesteuer für die Jahre 1995 bis 1998 (für alkoholische Getränke mit Null) rechtskräftig fest.

Der Magistrat wies mit Bescheid vom 1. Oktober 2000 Anträge des Beschwerdeführers auf Erstattung der bereits - mit über die festgesetzten Beträgen hinausgehenden Beträgen - entrichteten Getränkesteuer auf alkoholische Getränke für die Jahre 1995 bis 1998 ab.

Mit Bescheid vom 19. Dezember 2005 hob der Magistrat nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2000 auf und setzte die Getränkesteuer neu fest.

Die belangte Behörde wies mit Bescheid vom 11. Oktober 2007 die dagegen erhobene Berufung ab (Spruchpunkte I. und II.). Weiters wies sie die Berufung gegen die Versagung der Erstattung der bereits entrichteten Getränkesteuer auf alkoholische Getränke ab (Spruchpunkt III.). Zu letzterem führte die belangte Behörde begründend aus, dass kein Guthaben auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen bestehe und daher dem Antrag nicht entsprochen werden könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 21. September 2009, 2009/16/0148, die Spruchpunkte I. und II. dieses Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Hinsichtlich Spruchpunkt III. wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde als unbegründet ab, weil zufolge der Aufhebung der Spruchpunkte I. und II. die diesbezüglichen erstinstanzlichen Bescheide über die Wiederaufnahme und Festsetzung der Getränkesteuer wieder aufleben würden (§ 42 Abs. 3 VwGG).

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2009 (ergänzt durch das Schreiben vom 26. März 2010) stellte die beschwerdeführende Partei einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides betreffend die Getränkesteuer für die Wirtschaftsjahre 1995 bis 1998, hinsichtlich welcher die Nullfestsetzungsbescheide vom 28. September 2000 aufgrund der Entscheidung der belangten Behörde vom 25. Februar 2010 wiederauflebten.

Mit Bescheid vom 25. Februar 2010 gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Bescheid des Magistrats vom 19. Dezember 2005 (Wiederaufnahme des Verfahrens sowie der Getränkesteuerfestsetzung) Folge und behob den genannten Bescheid.

Mit Bescheid vom 1. April 2010 wies der Magistrat den Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides wegen Fristablaufs als unzulässig zurück.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2010 wies die belangte Behörde die dagegen erhobene Berufung mit der Maßgabe ab, dass dem Antrag der beschwerdeführenden Partei nur hinsichtlich des Zeitraumes ab dem 14. Dezember 2004 stattgegeben werde.

Diesen Bescheid hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. September 2011, B 1129/10 u.a., auf, weil sich eine rückwirkende Anwendung der Bestimmung des § 216 BAO auf Anträge, die vor dem Wirksamwerden der BAO auch für den Bereich der Landes- und Gemeindeabgaben gestellt worden seien, bei verfassungskonformer Interpretation verbiete, wenn diese dazu führen würde, dass nach der alten Rechtslage zulässige Anträge nachträglich als unzulässig zurückgewiesen werden würden und so dem Abgabepflichtigen der Weg, mittels eines Abrechnungsbescheides eine Rückzahlung eines etwaigen Abgabenguthabens zu erwirken, versperrt oder zumindest erschwert werden würde. Zum selben Ergebnis führe auch die Auslegung der Übergangsvorschrift des § 323a Abs. 1 Z 3 BAO. Indem die belangte Behörde dem Gesetz eine verfassungswidrige Bedeutung beigemessen habe, habe sie den Beschwerdeführer in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unverletzbarkeit des Eigentums verletzt.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen die Zurückweisung des Antrags auf Ausstellung eines Abrechnungsbescheides Folge und wies folgende Buchungen aus:

Rechtsgrundlagen im Festsetzungsverfahren

	Datum	Lastschrift EUR	Gutschrift EUR
Bescheid vom 28.09.2000, ZI.IV-4985/1998, Berufungsvorentscheidung, Festsetzung Getränkesteuer Kalenderjahr 1995 (ATS 14.741,--)	28.09.2000	EUR 1.071,27	
Getränkesteuer für das Jahr 1995 laut Prüfungsbescheid vom 01.12.1999 (ATS 62.999,--)	28.09.2000		EUR 4.578,32
Bescheid vom 01.10.2000, ZI.IV-4985/1998, bzw. Berufungsbescheid vom 11.10.2007, ZI.I.-Präs-00284e/2007 Verweigerung der Verrechnung und Erstattung Getränkesteuer auf alkoholische Getränke Jahr 1995 (ATS 48.258,--)	01.10.2000	EUR 3.507,05	
Bescheid vom 28.09.2000, ZI.IV-4985/1998, Berufungsvorentscheidung, Festsetzung Getränkesteuer Kalenderjahr 1996 (ATS 12.022,--)	28.09.2000	EUR 873,67	
Getränkesteuer für das Jahr 1996 laut Prüfungsbescheid vom 01.12.1999 (ATS 63.231,--)	28.09.2000		EUR 4.595,17
Bescheid vom 01.10.2000, ZI.IV-4985/1998, bzw. Berufungsbescheid vom 11.10.2007, ZI.I.-Präs-00284e/2007 Verweigerung der Verrechnung und Erstattung, Getränkesteuer auf alkoholische Getränke Jahr 1996 (ATS 51.209,-)	01.10.2000	EUR 3.721,50	
Bescheid vom 28.09.2000, ZI.IV-4985/1998, Berufungsvorentscheidung, Festsetzung Getränkesteuer Kalenderjahr 1997 (ATS 20.192,--)	28.09.2000	EUR 1.467,41	
Getränkesteuer für das Jahr 1997 laut Prüfungsbescheid vom 1.12.1999 (ATS 95.188,--)	28.09.2000		EUR 6.917,58
Bescheid vom 01.10.2000, ZI.IV-4985/1998, bzw. Berufungsbescheid vom 11.10.2007, ZI.I.-Präs-00254e/2007 Verweigerung der Verrechnung und Erstattung, Getränkesteuer auf alkoholische Getränke Jahr 1997 (ATS 74.996,--)			

01.10.2000 EUR 5.450,17

Bescheid vom 28.09.2000, ZI.IV-4985/1998,
Berufungsvorentscheidung, Festsetzung Getränkesteuer Kalenderjahr
1998 (ATS 14.890,--)

28.09.2000 EUR 1.082,10

Getränkesteuer für das Jahr 1998 laut Prüfungsbescheid vom
1.12.1999 (ATS 70.451,--)

28.09.2000

EUR5.119,87

Bescheid vom 01.10.2000, ZI.IV-4985/1998, bzw. Berufungsbescheid
vom 11.10.2007, ZI.1-Präs-00284e/2007, Verweigerung der
Verrechnung und Erstattung, Getränkesteuer auf alkoholische
Getränke Jahr 1998 (ATS 55.561,--)

01.10.2000 EUR 4.037,77

Saldo aus Getränkesteuer

EUR 0,00

Zur Begründung verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf die Entscheidung des
Verfassungsgerichtshofes vom 28. September 2011.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der der Beschwerdeführer
Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend
macht. Der Beschwerdeführer erachtet sich erkennbar in seinem Recht, dass aufgrund der Gutschriften durch die
- mit dem Bescheid der belangten Behörde vom 25. Februar 2010 wieder auflebenden - Bescheide vom
28. September 2000 im Abrechnungsbescheid Guthaben ausgewiesen werden, verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige
Abweisung der Beschwerde beantragt. Sie führt darin aus, aus dem angefochtenen Bescheid sei klar ersichtlich,
dass auf Grund der Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2000 zunächst Gutschriften auf dem
Abgabenkonto des Beschwerdeführers verbucht worden seien. Zeitgleich mit den Nullfestsetzungsbescheiden
seien in den jeweiligen Rückerstattungsverfahren Bescheide ergangen, mit denen die Erstattung der bereits
entrichteten Getränkesteuer auf alkoholische Getränke für die betreffenden Wirtschaftsjahre versagt worden sei.
Dies habe zu einer entsprechenden Verbuchung von Lastschriften und in Folge zur Aufhebung der jeweiligen
Guthabenbuchungen geführt. Dass diese Lastschriften rechtmäßig verbucht worden seien, sei durch das
Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2009, 2009/16/0148, bestätigt worden, weil der
Verwaltungsgerichtshof damit die Beschwerde hinsichtlich des Spruchpunktes III. des Bescheids der belangten
Behörde vom 11. Oktober 2007 (Versagung der Erstattung bereits entrichteter Getränkesteuer) als unbegründet
abgewiesen habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall sind gemäß § 79 Abs. 11 VwGG idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 122/2013 die bis
zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen des VwGG weiter anzuwenden.

Hinsichtlich der Landes- und Gemeindeabgaben trat die Bundesabgabenordnung in der Fassung des
Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 gemäß § 323a Abs. 1 BAO, soweit sich aus den Z 2 bis 7 und
Abs. 3 leg. cit. nicht anderes ergibt, mit 1. Jänner 2010 in Kraft.

Ein sich aus der Gebarung (§ 213) ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist gemäß § 215
Abs. 1 BAO zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei
derselben Abgabenbehörde hat, andernfalls sind die Guthaben nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239
zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über
das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Nach § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der
Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines
bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen.

Für vor dem 1. Jänner 2010 entstandene Abgabenansprüche ist gemäß § 323a Abs. 3 Z 7 BAO die
Bestimmung des § 187a Tiroler Landesabgabenordnung auch nach dem 1. Jänner 2010 anzuwenden.

§ 187a TLAO, LGBl. Nr. 34/1984 - TLAO, idF der Novelle LGBl. Nr. 2/2004, lautet:

"(1) Besteht bei Selbstbemessungsabgaben für die
Abgabenbehörde aus europarechtlichen Gründen oder nach dem
Ausspruch der Rechtswidrigkeit einer innerstaatlichen Norm die
Verpflichtung,

a) eine durch Erklärung festgesetzte Abgabe mit
Bescheid neu festzusetzen oder

b) einen Abgabenbescheid aufzuheben oder zu ändern,

so hat sie ein dadurch entstehendes Guthaben insoweit nicht mit Abgabenschulden zu verrechnen, zur Tilgung vollstreckbarer Abgabenschulden zu verwenden oder zu erstatten, als sie dem Abgabepflichtigen nachweist, dass die Abgabe von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde und die Verrechnung, Verwendung oder Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. Dies gilt auch, wenn das Guthaben aufgrund einer Abgabenerklärung entstanden ist.

(2) Kann der Nachweis im Sinne des Abs. 1 hinsichtlich einer gänzlich oder teilweise noch nicht entrichteten Abgabe erbracht werden, so hat die Abgabenbehörde diese in der entsprechenden Höhe mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben."

Nach Art. II dieser Novelle ist § 187a TLAO idF der genannten Novelle auf Abgabenschulden anzuwenden, die nach dem 1. Jänner 1995 entstanden sind.

Gemäß § 323a Abs. 4 BAO ist § 239a idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 20/2009 erstmals auf Landes- und Gemeindeabgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 1994 entstanden ist.

Soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden soll, wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde, haben nach § 239a BAO zu unterbleiben:

1. die Gutschrift auf dem Abgabenkonto,
2. die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und
3. die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten,

wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 21. September 2009, 2009/16/0148, Spruchpunkt I. und II. der Berufungsentscheidung vom 11. Oktober 2007 aufgehoben. Dadurch trat nach § 42 Abs. 3 VwGG die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses bzw. Beschlusses befunden hat. Das bedeutet, dass der erstinstanzliche Bescheid vom 19. Dezember 2005, mit dem die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt und Getränkesteuer neu festgesetzt wurde, wieder aufgelebt ist. Daraus folgt aber, dass zu diesem Zeitpunkt die Festsetzungsbescheide vom 28. September 2000 (mit denen die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke mit Null festgesetzt worden waren) nicht dem Rechtsbestand angehört haben und daher auch nicht auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers zu einem Guthaben geführt haben können. Daher war die damalige Beschwerde hinsichtlich Spruchpunkt III. des damals angefochtenen Bescheides vom 11. Oktober 2007 auch als unbegründet abzuweisen gewesen.

Die belangte Behörde war gemäß § 63 VwGG verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihr zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Dies erfolgte durch die Berufungsentscheidung vom 25. Februar 2010, mit der der Bescheid vom 19. Dezember 2005 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren und die neuerliche Festsetzung der Getränkesteuer aufgehoben wurde. Durch die Beseitigung des genannten Bescheides wurden aber wieder die Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2000 wirksam, sodass der Beschwerdeführer ab diesem Zeitpunkt aufgrund der bereits entrichteten Getränkesteuer (für denselben Zeitraum) davon ausgehen durfte, dass die Summe der Gutschriften jene der Lastschriften übersteigen und daher ein Guthaben auf dem Abgabenkonto ausgewiesen werden würde.

Tatsächlich ergibt sich aber aus dem Abrechnungsbescheid, dass die Abgabenbehörde (unter Hinweis auf den im Rückzahlungsverfahren ergangenen erstinstanzlichen Bescheid vom 1. Oktober 2000 und den diesbezüglichen Berufungsbescheid vom 11. Oktober 2007 hinsichtlich jedes Abgabenzeitraumes (Wirtschaftsjahres)) die sich aus den Gutschriften und Lastschriften ergebenden Differenzbeträge als Lastschriften verbucht hat, sodass kein Guthaben entstehen konnte.

Eine Begründung für diese Vorgehensweise enthält der angefochtene Bescheid nicht. Wenn die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift die Auffassung vertritt, sie hätte damit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2009, 2009/16/0148, Rechnung getragen, weil dieser hinsichtlich des Spruchpunktes III. des Berufungsbescheides vom 11. Oktober 2007 die damalige Beschwerde abgewiesen hat, so ist ihr darin nicht zu folgen.

Mit diesem Spruchpunkt III. des Bescheides vom 11. Oktober 2007 war ein Rückzahlungsantrag des Beschwerdeführers im Instanzenzug mit der Begründung abgewiesen worden, dass kein rückzahlbares Guthaben bestehe. Eine Bindung an diese Berufungsentscheidung besteht nur bei unveränderter Sach- und Rechtslage (*Ritz*, BAO5, Tz 55 zu § 289).

Im Beschwerdefall hat sich die Sachlage nach Ergehen des hg. Erkenntnisses vom 21. September 2009 insofern geändert, als in Umsetzung dieses Erkenntnisses durch den Bescheid der belangten Behörde vom 25. Februar 2010 der (den aufgehobenen Spruchpunkten I. und II. des Bescheides vom 11. Oktober 2007 zugrundeliegende) Bescheid vom 19. Dezember 2005 (betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens und der Neufestsetzung der Getränkesteuer) beseitigt wurde. Dadurch waren aber wieder die Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2000, mit denen die Getränkesteuer auf alkoholische

Getränke mit Null festgesetzt wurden, in Kraft, wodurch sich aufgrund der dafür bereits entrichteten Getränkesteuer - vorbehaltlich einer Prüfung nach § 239a Z 1 BAO - im Jahr 2010 entsprechende Gutschriften ergeben haben könnten.

Der vom Verwaltungsgerichtshof unverändert belassene Spruchpunkt III. des Bescheides vom 11. Oktober 2007 ist aber zu der Sachlage vor dem erneuten Wirksamwerden der Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2000 ergangen. Aufgrund der geänderten Sachlage ist somit davon auszugehen, dass dieser Spruchpunkt keine Wirkungen mehr entfaltet und die Abgabenbehörde damit auch nicht berechtigt, aus diesem Titel Lastschriften in der Höhe der Differenzen zwischen Gutschriften und Lastschriften der einzelnen Abgabenzeiträume zu verbuchen.

Diesem Ergebnis steht auch nicht der (im Übrigen in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthaltene) erstinstanzliche Bescheid des Magistrats vom 1. Oktober 2000, mit dem die Anträge des Beschwerdeführers auf Rückerstattung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke abgewiesen wurden, entgegen, selbst wenn dieser Bescheid die Rückzahlung aus einem anderen Grund verweigert haben sollte (vgl. § 187a TLAO). Eine im Verwaltungsverfahren ergangene Berufungsentscheidung hat nämlich nach ständiger Rechtsprechung beider Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts die rechtliche Wirkung, dass der erstinstanzliche Bescheid in der Berufungsentscheidung aufgegangen ist und diese Berufungsentscheidung, solange sie erlassen und aufrecht ist, der alleinige und ausschließliche Träger des Bescheidinhaltes ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1997, 96/17/0335), sodass im Beschwerdefall der Bescheid des Magistrats vom 1. Oktober 2000 keine Wirkungen mehr entfaltet.

Indem die belangte Behörde dies verkannte und vermeinte, die Bescheide vom 1. Oktober 2000 und vom 11. Oktober 2007 würden die Abgabenbehörde noch immer berechtigen, im Abrechnungsbescheid aus diesem Titel eine Lastschrift in der Höhe, die sich aus der Differenz zwischen den Gutschriften aus den Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2000 und den (sonstigen) Lastschriften ergibt, einzustellen, hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG aF in Verbindung mit § 3 Z 1 VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014, BGBl. II Nr. 518/2013, in der Fassung BGBl. II Nr. 8/2014. Wien, am 2. Juli 2015