OÖ. LANDESVERWALTUNGSGERICHT

4021 Linz / Volksgartenstraße 14
Telefon: +43 732 7075-18004
Fax: +43 732 7075-218018
E-Mail: post@lvwg-ooe.gv.at / www.lvwg-ooe.gv.at
DVR: 4011090

Geschäftszeichen:

LVwG-450071/42/HW

Datum:

Linz, 3. Mai 2017

I M N A M E N D E R R E P U B L I K

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seinen Richter Mag. Dr. Wiesinger über die Beschwerde des J R (Gesamtrechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH, Straße, W), vertreten durch M F, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, L, gegen den Bescheid des Stadtsenats der Stadt Wels vom 7. Juni 2016, GZ: DI-StV-537-1997, betreffend eine Getränkesteuersache

zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und es wird der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass eine Rückerstattung der entrichteten Getränkesteuer für die Jahre 1995 und 1996 in Höhe von insgesamt 7.038,11 Euro erfolgt und (nur) hinsichtlich der restlichen für die Jahre 1995 und 1996 entrichteten Getränkesteuer, und zwar konkret betreffend das Jahr 1995 hinsichtlich eines Betrages von 12.084,11 Euro und betreffend das Jahr 1996 hinsichtlich eines Betrages von 9.604,76 Euro eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto gemäß § 239a BAO unterbleibt.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

I.1. Der Beschwerdeführer (kurz „Bf“) ist Gesamtrechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH, Straße, W.

Mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wels vom 2. April 1997, GZ: MA 9-AKtr-12-1997 Tr, wurde gegenüber der B Gastgewerbe GmbH, Straße, W, die Getränkesteuer für die Jahre 1994 bis 1996 wie folgt festgesetzt:

Prüfungszeitraum	erklärte Getränkesteuer	errechnete Getränkesteuer	Differenz
1994	S 259.711	S 281.555	S 21.844
1995	S 263.054	S 267.206	S 4.152
1996	S 218.529	S 220.762	S 2.233

Für den sich daraus ergebenden Abgabenbetrag in Höhe von S 28.229 wurde ein Säumniszuschlag von S 1.129 festgesetzt, woraus sich ein zu bezahlender Gesamtbetrag von S 29.358 ergab. Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 7. Mai 1997 Berufung erhoben. Mit Mängelbehebungsauftrag vom 14. Mai 1997 wurde der Berufungswerberin gemäß § 204 LAO für die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird bzw. welche Änderungen beantragt werden sowie für die Begründung der Berufung eine Frist bis 30. Mai 1997 gesetzt. Diesem Auftrag entsprach die B Gastgewerbe GmbH mit Eingabe vom 28. Mai 1997, in der unter anderem unter Punkt „*2. Änderungsanträge*“ wörtlich Folgendes ausgeführt wurde: „*Es wird beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die entrichteten Getränkesteuern 1994 bis 1996 in Höhe von S 769.523,-- zu erstatten. Weiters wird beantragt, den festgesetzten Säumniszuschlag in Höhe von S 1.129,-- gutzuschreiben und ebenfalls zu erstatten.*“ Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 1997 wurde die Berufung vom Magistrat der Stadt Wels abgewiesen. Gegen diesen Bescheid brachte die B Gastgewerbe GmbH mit Schriftsatz vom 22. Dezember 1997 einen Vorlageantrag ein.

Mit Bescheid des Stadtsenats der Stadt Wels vom 2. Juni 1998, GZ: MD-StV-537-1997a, wurde die Berufung der B Gastgewerbe GmbH als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob die B Gastgewerbe GmbH mit Schriftsatz vom 22. Juni 1998 Vorstellung an die Oö. Landesregierung, von welcher die Vorstellung mit Bescheid vom 9. Dezember 1998, GZ: Gem-521320/3-1998-WA, als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Dieser Zurückweisungsbescheid wurde vom VwGH mit Erkenntnis vom 19. September 2001, Zl. 99/16/0020, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Mit Bescheid der Oö. Landesregierung vom 25. Oktober 2001, GZ: Gem-521320/7-2001-Wa/Gdl, wurde der Vorstellung vom 22. Juni 1998 Folge gegeben, der Bescheid des Stadtsenats der Stadt Wels vom 2. Juni 1998 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Stadt Wels verwiesen.

Mit Bescheid des Stadtsenats der Stadt Wels vom 13. Mai 2002, GZ: MD-StV-537-1997d, wurde die Berufung der Bt Gastgewerbe GmbH vom 7. Mai 1997 hinsichtlich des Abgabenzeitraums 1. Jänner bis 31. Dezember 1994 abgewiesen und eine Getränkesteuer auf alkoholische Getränke in Höhe von 17.025,49 Euro und auf alkoholfreie Getränke in Höhe von 3.435,91 Euro festgesetzt. Hinsichtlich des Abgabenzeitraums 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1996 wurde die Berufung hinsichtlich der Getränkesteuer für alkoholfreie Getränke abgewiesen. Bezüglich der Vorschreibungen für alkoholische Getränke hinsichtlich des Abgabenzeitraums 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1996 wurde die Entscheidung über die Berufung bis zur Entscheidung des EuGH über ein näher bezeichnetes Vorabentscheidungsersuchen des VwGH ausgesetzt. Gegen diesen Bescheid erhob die B Gastgewerbe GmbH mit Eingabe vom 28. Mai 2002 wiederum Vorstellung an die Aufsichtsbehörde.

Mit Bescheid der Oö. Landesregierung vom 15. November 2002, GZ: Gem-521320/9-2002-Wa/Gdl, wurde der Vorstellung vom 28. Mai 2002 hinsichtlich Spruchabschnitt 1. und 3. des angefochtenen Bescheids des Stadtsenats der Stadt Wels vom 13. Mai 2002 Folge gegeben und der angefochtene Bescheid hinsichtlich Spruchabschnitt 1. und 3. aufgehoben und zur neuerlichen Angelegenheit an die Stadt Wels verwiesen. Soweit sie Spruchabschnitt 2. des Bescheids des Stadtsenats der Stadt Wels vom 13. Mai 2002 betraf, wurde die Vorstellung als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid des Stadtsenats vom 2. Juni 2003 wurde aufgrund der Berufung der B Gastgewerbe GmbH vom 7. Mai 1997 die Getränkesteuer für das Jahr 1994 für alkoholische Getränke mit 16.488,09 Euro und für alkoholfreie Getränke mit 3.973,32 Euro festgesetzt. Bezüglich der Vorschreibung der Getränkesteuer für alkoholische Getränke für die Jahre 1995 und 1996 wurde die Entscheidung über die Berufung vom 7. Mai 1997 wiederum ausgesetzt.

Mit Bescheid des Stadtsenats der Stadt Wels vom 17. September 2007, GZ: MD-StV-537-1997m, wurde die Berufung der B Gastgewerbe GmbH vom 7. Mai 1997 abgewiesen. Der Spruch dieses Bescheides lautet wie folgt:

„[...]

1. Spruchpunkt 1 des angefochtenen Bescheides lautet wie folgt.

Für den Abgabenzeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1995 wird die Getränkesteuer für alkoholische Getränke bei einer Bemessungsgrundlage von € 160.054,49 und einem Abgabensatz von 10 % mit € 16.005,45 festgesetzt.

Für den Abgabenzeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1996 wird die Getränkesteuer für alkoholische Getränke bei einer Bemessungsgrundlage von € 127.215,25 und einem Abgabensatz von 10 % mit € 12.721,53 festgesetzt.

2. Der Spruchpunkt 2 des angefochtenen Bescheides wird mit der Maßgabe bestätigt bzw. abgeändert, dass der Säumniszuschlag mit € 41,08 festgesetzt wird, sodass die Nachforderung insgesamt € 2.133,53 beträgt.

3. Der Antrag auf Rückzahlung der bereits entrichteten Getränkesteuer wird als unbegründet abgewiesen."

Mit Bescheid der Oö. Landesregierung vom 13. Mai 2008, GZ: IKD(Gem)-521320/11-2007-Sto/Pü, wurde der dagegen erhobenen Vorstellung der B Gastgewerbe GmbH vom 3. Oktober 2007 Folge gegeben, der Bescheid des Stadtsenates der Stadt Wels vom 17. September 2007, MD-StV-537-1997 m, aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Stadt Wels verwiesen. Begründet wurde diese Entscheidung wie folgt:

„[...] Im vorliegenden Fall hat der Stadtsenat der Stadt Wels in der nunmehr angefochtenen Entscheidung vom 17. September 2007 der Vorstellungswerberin eine Getränkesteuer auf alkoholische Getränke für das Jahr 1995 mit 16.005,45 Euro und für das Jahr 1996 mit 12.721,53 Euro festgesetzt und diese Vorschreibung mit der Entscheidung des EuGH vom 10. März 2005, C-491/03, ‚Hermann gegen Stadt Frankfurt' begründet, wonach eine Steuer, die auf die Abgabe alkoholhaltiger Getränke im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben werde, eine zulässige Steuer auf Dienstleistungen sei. Dieser Rechtsansicht sei auch der Verwaltungsgerichtshof am 27. April 2006, 2005/16/0217, gefolgt und habe erkannt, dass im Beschwerdefall die Vorschreibung von Getränkesteuer nicht gegen EU-Recht verstoße. Dabei hat der Stadtsenat allerdings übersehen, dass im gegenständlichen Abgabenverfahren die Oö. Landesregierung mit Bescheid vom 25. Oktober 2001 der Vorstellung der B Gastgewerbe GmbH vom 22. Juni 1998 Folge gegeben und den angefochtenen Bescheid des Stadtsenates der Stadt Wels vom 2. Juni 1998 im Wesentlichen mit der Begründung aufgehoben hat, dass der Gerichtshof der europäischen Gemeinschaften mit Urteil vom 9. März 2000, Rs C-437/97, entschieden habe, dass die Steuer auf alkoholische Getränke (Getränkesteuer) im Widerspruch zu Art. 3 Abs. 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 stünde. Diese Richtlinie sei von den österreichischen Behörden unmittelbar anzuwenden; dies bedeute, dass die Vorschreibung einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke ab dem Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union mit 1. Jänner 1995 nicht rechtmäßig gewesen sei. Diese Vorstellungsentscheidung wurde weder von der Stadt Wels noch von der Vorstellungswerberin angefochten und erwuchs demnach in Rechtskraft. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat dies zur Folge, dass die tragenden

Aufhebungsgründe dieses Vorstellungsbescheides im fortgesetzten Verfahren nicht nur von den Gemeindebehörden, sondern auch von der Vorstellungsbehörde (und schließlich auch vom Verwaltungsgerichtshof) zu beachten sind. Auf Grund dieser Bindungswirkung musste vom Stadtsenat der Stadt Wels davon ausgegangen werden, dass die Vorschreibung einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke für die Jahre 1995 und 1996 rechtswidrig war. Ob im gegenständlichen Fall in den Jahren 1995 und 1996 eine Bewirtungstätigkeit der Vorstellungswerberin vorgelegen ist oder nicht, spielt demnach keine Rolle. Was die Festsetzung eines Säumniszuschlages in der Höhe von 41,08 Euro betrifft, wird Folgendes ausgeführt: Gemäß § 71 Abs. 3 Z. 1 Oö. LAO 1996 hat ein Bescheid neben den im Abs. 2 genannten Erfordernissen ferner zu enthalten eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 62 Abs. 1 oder 3) zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Zu § 93 Abs. 3 lit. a BAO, welcher im Wortlaut der Bestimmung des § 71 Abs. 3 Z. 1 Oö. LAO 1996 völlig gleicht, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung, dass die danach gebotene Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die bescheiderlassende Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (VwGH 20.6.1995, Zl.: 94/13/0201; 28.5.1997, Zl.: 94/13/0200; ua.). Abgesehen davon, dass unklar ist, wie der Spruchpunkt 2 des Bescheides des Magistrates Wels vom 2. April 1997 gleichzeitig bestätigt und abgeändert werden kann, finden sich in der gesamten Entscheidung des Stadtsenates der Stadt Wels vom 17. September 2007 keine Ausführungen dazu, sodass der Spruchpunkt 2 dieses Bescheides insoweit nicht nachvollziehbar und somit nicht überprüfbar ist und daher ein wesentlicher Verfahrensfehler vorliegt. Was die von der Vorstellungswerberin monierte Unzuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz betrifft, ist letztlich Folgendes festzuhalten: Gemäß § 212 Abs. 1 1. S. Oö. LAO 1996 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung nicht gemäß § 207 zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. ‚Sache' im Sinne dieser Gesetzesstelle ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf daher über eine Angelegenheit, die nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, nicht absprechen. Mit Bescheid des Magistrates der Stadt Wels vom 2. April 1997 wurde der Vorstellungswerberin für die Jahre 1994 bis 1996 eine Getränkesteuer von insgesamt 28.229 Schilling sowie ein Säumniszuschlag von 1.129 Schilling festgesetzt. Der Stadtsenat der Stadt Wels setzte mit Bescheid vom 17. September 2007 die Getränkesteuer für alkoholische Getränke für den Abgabenzeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1995 mit 16.005,45 Euro sowie für den Abgabenzeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1996 mit 12.721,53 Euro fest und schrieb einen Säumniszuschlag von 41,08 Euro vor. Darüber hinaus wurde (erstmals) der Antrag auf Rückzahlung der bereits entrichteten Getränkesteuer als unbegründet abgewiesen. Damit hat aber die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Zuständigkeit in Anspruch genommen, die ihr in Wahrheit nicht zukam. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden."

Mit Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, Zl. 2008/16/0063, hat der VwGH die gegen den Vorstellungsbescheid vom 13. Mai 2008 von der Stadt Wels erhobene Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid des Stadtsenats der Stadt Wels vom 16. April 2012, GZ: MD-StV-537-1997p, wurde der Berufung der B Gastgewerbe GmbH vom 7. Mai 1997 schließlich dahingehend Folge gegeben, dass die Getränkesteuer für alkoholische Getränke für die Jahre 1995 und 1996 mit Null festgesetzt wurde, weil aufgrund der Bindung des Stadtsenats an den Vorstellungsbescheid vom 25. Oktober 2001 davon auszugehen sei, dass die Vorschreibung einer Getränkesteuer auf alkoholische Getränke ab dem Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU mit 1. Jänner 1995 als unionsrechtswidrig anzusehen sei. Darüber hinaus enthielt dieser Bescheid den Hinweis, dass über den Rückzahlungsantrag die erstinstanzliche Behörde zu entscheiden habe.

I.2. Mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wels vom 19. Dezember 2013, GZ: MD-StV-537-1997, wurde daraufhin wie folgt abgesprochen:

„Über den mit Eingabe vom 28.5.1997 gestellten Rückzahlungsantrag der B Gastgewerbe GmbH., W, Straße bzw. Straße, vertreten durch Steuerberater M F, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, L, wird wie folgt entschieden:

Dem Rückzahlungsantrag vom 28.5.1997 wird teilweise stattgegeben und ein Prozentsatz von 10% der im Prüfungsbericht vom 19.3.1997 festgestellten Getränkesteuer gutgeschrieben und zurückgezahlt. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

ATS 395.291,86 = € 28.726,98	Festgestellte Getränkesteuer; Basis Prüfungsbericht vom 19.3.1997
€ 2.872,70	10% zurückzuzahlende Getränkesteuer

Unter Berücksichtigung des tatsächlich entrichteten Abgabenbetrages ist daher ein Abgabenbetrag von € 2.872,70 gutzuschreiben und zurückzuzahlen. Dieser Betrag wird nach Rechtskraft dieses Bescheides ausbezahlt.

Rechtsgrundlagen:
§ 239a BAO, BGBl 194/1961 idgF“

Zur Begründung dieses Spruchs wird ausgeführt, dass mit Schreiben vom 8. August 2012 der Abgabepflichtige bzw. dessen rechtliche Vertretung eingeladen worden sei, bis 24. August 2012 eine Stellungnahme zu einer Getränkesteuervereinbarung (analog der Kalenderjahre 1997 und 1998) abzugeben. Gleichzeitig sei der Abgabepflichtige für den Fall, dass dieser Vereinbarung nicht näher getreten werden kann, aufgefordert worden, bis spätestens 30. September 2012 die in diesem Schreiben genannten Unterlagen vorzulegen. Bis dato seien keine Unterlagen vorgelegt und auch keine Stellungnahme eingebracht worden. Die Frage der Rückerstattung der vom Abgabepflichtigen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum entrichteten Getränkesteuer auf alkoholische Getränke sei nach den Kriterien des § 239a BAO zu beurteilen. Die Rückzahlung dürfe also nur dann und insoweit verweigert werden, als von der Abgabenbehörde unter Berücksichtigung der Rechtsprechung

des VwGH nachgewiesen wird, dass die Abgabe von einem anderen als dem Abgabepflichtigen wirtschaftlich getragen wurde und die Rückzahlung an den Abgabepflichtigen zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde. Unter welchen Voraussetzungen die Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke gänzlich oder teilweise unterbleiben darf, habe der VwGH in seinen Erkenntnissen herausgearbeitet (insbesondere VwGH 21.5.2007, 2005/16/0247). In diesem etwa zwei Jahre dauernden und unglaublich aufwendigen Verwaltungsverfahren habe der VwGH eine von der Stadt Linz durchgeführte Bereicherungsprüfung für rechtmäßig erkannt. Wie man der plakativen Einleitung der rechtlichen Begründung des VwGH auf Seite 22 des Erkenntnisses entnehmen könne, sei ausschließlicher Inhalt des Verfahrens gewesen, ob die nach § 186a Oö. LAO durchgeführte Bereicherungsprüfung rechtmäßig war. Auf Basis dieses Erkenntnisses sei eine Vereinbarung zwischen dem Österreichischen Städtebund und dem Österreichischen Gemeindebund einerseits und der Wirtschaftskammer Österreich andererseits betreffend die Rückzahlung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Getränkesteuer an österreichische Handelsbetriebe im April 2008 abgeschlossen worden. Diese sei wiederum Grundlage für die Vereinbarungen in der Fallgruppe Bewirtungstätigkeit gewesen, siehe Schreiben des Österreichischen Gemeindebundes und Österreichischen Städtebundes vom 16.04.2010, StB Zl. 946-15/133/2010, in dem den Gemeinden der Abschluss gleichartiger Vereinbarungen vorgeschlagen werde. Sowohl das genannte Erkenntnis, die Vereinbarung Handel als auch die Vorgangsweise bei der Bewirtungstätigkeit würden sich auf die Prüfung einer Bereicherung nach § 186a Oö. LAO bzw. nunmehr § 239a BAO beziehen. § 239a BAO stelle nur darauf ab, ob die Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden ist. Warum eine O-Festsetzung rechtskräftig wurde, sei bei der Prüfung ob eine Bereicherung gegeben ist unerheblich. Der Behörde lägen im gegenständlichen Verfahren insbesondere die monatlichen Getränkesteuer-Erklärungen aus dem Jahre 1995 sowie die Prüfungsunterlagen zum Prüfungsbericht vom 19. März 1997 vor. Ein ausgefüllter Mustervorhalt sei nicht übermittelt worden. Mit Schreiben vom 17. Juni 2004 sei zu einzelnen Fragen des Erhebungsbogens Stellung genommen worden. Die Abgabepflichtige habe am Standort Straße einen gewinnorientierten Betrieb in der Betriebsform einer Gaststätte–Musikpub geführt. In den ausgewiesenen Preisen sei die Getränkesteuer bereits enthalten gewesen. Der Verkauf von alkoholischen Getränken habe zu einem Rohgewinn geführt. Ein Umlegen des Getränkesteueranteils für alkoholische Getränke (bezogen auf die Gesamtkosten) ergebe einen Teilbetrag, welcher dem Abgabepflichtigen mangels gänzlicher Überwälzung der Getränkesteuer auf die Abnehmer zurückzuzahlen sei. Dazu komme eine Erstattung eines Teilbetrages aufgrund finanzieller Nachteile durch Umsatzveränderungen bzw. Gewinneinbußen. Ergänzend werde angeführt, dass diese Feststellungen auch im Verfahren betreffend die Kalenderjahre 1997 und 1998 rechtskräftig und zur Kenntnis genommen worden seien. Insgesamt werde unter Berücksichtigung des Vorbringens der Abgabepflichtigen und der

Verwaltungspraxis anderer Gemeinden bei analogen Getränkesteuerverfahren sowie der Rechtsprechung der Höchstgerichte zu Rückzahlungsbegehren ein Gesamtguthaben von 10 % des strittigen Abgabenbetrages, das seien 2.872,70 Euro, festgesetzt. Abschließend werde festgestellt, dass der Rückzahlungsantrag betreffend alkoholfreie Getränke mit Bescheid vom 13. Mai 2002 rechtskräftig abgewiesen worden sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf mit Schriftsatz vom 23. Jänner 2014 Berufung mit folgendem Inhalt:

„[...] Am 28.5.1997 hat die Rechtsvorgängerin des Berufungswerbers in einem Verbesserungsschriftsatz zur Berufung vom 7.5.1997 gegen den Getränkesteuerbescheid 1994 bis 1996 beantragt, ‚den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die entrichteten Getränkesteuern 1994 bis 1996 in Höhe von S 769.523,-- zu erstatten'. Dieses Anbringen hat der Magistrat jetzt offenbar als Rückzahlungsantrag aufgefasst, obwohl die Rechtsvorgängerin erst am 3.10.2007 tatsächlich beantragt hat, ‚die bereits entrichtete Getränkesteuer der Jahre 1995, 1996 und 1999 in Höhe von insgesamt € 37.568,94 ... zurückzuzahlen'. Dieser Betrag betraf das Jahr 1995 mit € 16.005,45, das Jahr 1996 mit € 12.721,53 und das Jahr 1999 mit € 8.841,96.

Hinsichtlich des Jahres 1999 liegt eine nicht angefochtene Vorstellungserledigung vom ‚13.5.2998' (gemeint wohl 13.5.2008) vor, sodass der Bescheid vom 14.2.2002, GZ MA9-StV-171-2002 Ha, mit dem der Magistrat der Stadt Wels den Rückzahlungsantrag vom 17.4.2000 ‚hinsichtlich der für das Kalenderjahr 1998 [gemeint wohl 1999] entrichteten Getränkesteuer' als unbegründet abgewiesen hatte, rechtskräftig ist. Das Jahr 1999 ist also nicht mehr verfahrensgegenständlich.

Der Rückzahlungsantrag vom 3.10.2007 hingegen betrifft das Jahr 1995 mit € 16.005,45 und das Jahr 1996 mit € 12.721,53. Dies ergibt zusammen € 28.726,98.

Der Magistrat behauptet, bei dem Betrag handle es sich um Getränkesteuer für alkoholische Getränke, obwohl der Stadtsenat mit Bescheid vom 16.4.2012 die Getränkesteuer für alkoholische Getränke für die Jahre 1995 und 1996 mit Null festgesetzt hat. Dabei hatte der Stadtsenat (wie sich nachträglich aufgrund der geänderten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichthofes herausgestellt hatte) die unrichtige Rechtsmeinung der OÖ. Landesregierung in der Vorstellungserledigung vom 25.10.2001, Zl. Gem- 521320/7-2001-Wa/Gdl, umzusetzen, wonach die Getränke-besteuerung in Österreich gemeinschafts- bzw. unionsrechtswidrig war. Aus diesem Grunde verlor der § 239a BAO seine Wirkung.

Der Magistrat behauptet im angefochtenen Bescheid darüber hinaus, es gebe hinsichtlich § 239a BAO ‚eine Vereinbarung zwischen dem Österreichischen Städtebund und dem Österreichischen Gemeindebund einerseits und der Wirtschaftskammer Österreich andererseits betreffend die Rückzahlung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Getränkesteuer', wonach es ‚bei der Prüfung ob eine Bereicherung gegeben ist unerheblich' sei, ‚Warum eine 0-Festsetzung rechtskräftig wurde'. Einerseits kann eine solche Vereinbarung die Behörde nicht binden, andererseits sind öffentlich-rechtliche Schuldverhältnisse nach der ständigen Rechtsprechung einem Vergleich nicht zugänglich.

Aus diesen Gründen erachtet sich der Berufungswerber bereits in seinem Recht auf Rückzahlung verletzt.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides enthält aber auch Elemente eines Feststellungsbescheides. Der Magistrat hat nämlich rechtsverbindlich festgestellt, dass von den tatsächlichen Zahlungen in Höhe von € 28.726,98 bloß zehn Prozent, also ‚€ 2.872,70 gutzuschreiben und zurückzuzahlen' seien, wobei die Auszahlung dieses Betrages der Rechtskraft des angefochtenen Bescheides vorbehalten bleibe.

Über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung ist gem. § 216 BAO nur über Antrag des Abgabepflichtigen abzusprechen. Einen solchen Antrag hat der Berufungswerber erstmals im nun vorliegenden Anbringen gestellt. Die amtswegige Feststellung ist daher rechtswidrig, zumal sie - allenfalls gem. § 239a BAO - bereits vom Stadtsenat in der rechtskräftigen Berufungserledigung vom 16.4.2012 getroffen hätte werden müssen, in der er die (sich nachträglich als unrichtig herausgestellte aber dennoch für den Stadtsenat verbindliche) Rechtsmeinung der OÖ. Landesregierung in der Vorstellungserledigung vom 25.10.2001, Zl. Gem-521320/7-2001-Wa/Gdl, umzusetzen hatte, wonach die Getränkebesteuerung in Österreich gemeinschafts- bzw. unionsrechtswidrig sei.

Ungeachtet dessen hätte der Magistrat - im Falle seiner Zuständigkeit - aber die Feststellung treffen müssen, dass - anlässlich der Erlassung der Berufungserledigung vom 16.4.2012, MD-StV-537-1997p, mit der der Stadtsenat die Getränkesteuer für alkoholische Getränke für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1995 und vom 1.1.1996 bis 31.12.1996 jeweils mit Null festgesetzt hat – die entrichteten Vorauszahlungen in Höhe von € 16.005,45 für das Jahr 1995 bzw. € 12.721,53 für das Jahr 1996 auf dem Abgabenkonto des Berufungswerbers gutzuschreiben sind, weil § 239a BAO im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist. Danach könnte über die Rückzahlungsanträge entschieden werden, weil aufgrund der ständigen Rechtsprechung ein (rückzahlbares) Guthaben erst dann entsteht, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften (Zahlungen, sonstige Gutschriften) die Summe der Lastschriften übersteigt. Dabei sind nur die tatsächlich durchgeführten Gutschriften (Lastschriften) maßgeblich, nicht aber diejenigen, die nach ‚Meinung' der Parteien (des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde) hätten durchgeführt werden müssen.

Aus diesen Gründen stellt der Berufungswerber die

Anträge,

1. in der Berufungsentscheidung festzustellen, dass - anlässlich der Erlassung der Berufungserledigung vom 16.4.2012, MD-StV-537-1997p, mit der der Stadtsenat die Getränkesteuer für alkoholische Getränke für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1995 und vom 1.1.1996 bis 31.12.1996 jeweils mit Null festgesetzt hat - die entrichteten Vorauszahlungen in Höhe von € 16.005,45 für das Jahr 1995 bzw. € 12.721,53 für das Jahr 1996 auf dem Abgabenkonto des Berufungswerbers gutzuschreiben sind,

2. den Spruch des angefochtenen Bescheides derart abzuändern, dass ein Betrag von € 28.726,98 auf das auf mich lautende Fremdgeldkonto bei [...] zurückzuzahlen ist,

3. den angefochtenen Bescheid in jedem Fall derart abzuändern, dass das bereits vom Magistrat ‚zugestandene' Guthaben in Höhe von € 2.872,70 - unabhängig von der Rechtskraft des Bescheides - auf das auf mich lautende Fremdgeldkonto bei [...] zurückzuzahlen ist, und

4. gem. § 216 BAO mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) darüber abzusprechen, dass - anlässlich der Erlassung der Berufungserledigung vom 16.4.2012, MD-StV-537-1997p, mit der der Stadtsenat die Getränkesteuer für alkoholische Getränke für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1995 und vom 1.1.1996 bis 31.12.1996 jeweils mit Null festgesetzt hat - die entrichteten Vorauszahlungen in Höhe von € 16.005,45 für das Jahr 1995 bzw. € 12.721,53 für das Jahr 1996 auf dem Abgabenkonto des Berufungswerbers gutzuschreiben sind."

In der Folge richtete die belangte Behörde an den Vertreter des Bf nachstehendes Schreiben vom 18. September 2014:

„Sehr geehrter Herr F!

Zur Berufung J R als Gewerberechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH, W, Straße bzw. Straße; Getränkesteuer für 1995 und 1996 dürfen wir Ihnen nach Prüfung der Aktenlage folgendes mitteilen:

Die Getränkesteuer wurde in gst. Angelegenheit vom Stadtsenat der Stadt Wels vom 16.4.2012 rechtskräftig mit Null festgesetzt.

Mit Schreiben der Steuerverwaltung vom 8.8.2012 wurde ihnen mitgeteilt, dass zur Bearbeitung ihres Rückzahlungsbegehrens bestimmte Unterlagen vorzulegen sind. Dieser Aufforderung sind Sie nicht nachgekommen.

Daraufhin wurde mit Bescheid der I. Instanz vom 19.12.2013 Ihrem Rückzahlungsbegehren teilweise stattgegeben und Ihnen 10 % der festgestellten Getränkesteuer (gemäß der Vereinbarung des Städte- bzw. Gemeindebundes mit der Wirtschaftskammer) zugesprochen.

Gegen diesen Bescheid haben Sie mit Eingabe vom 23.1.2014 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und folgende Anträge gestellt:

1. In der Berufungsentscheidung festzustellen, dass die entrichtete Getränkesteuer für 1995 und 1996 im Ausmaß gesamt 28.726,98 auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben wird.
2. Der angefochtene Bescheid dahingehend abzuändern ist, dass der oben genannte zurückzuzahlen ist.
3. Das von der I. Instanz festgesetzte Guthaben zurückzuzahlen ist.
4. Einen Abrechnungsbescheid zu erstellen und wie im Punkt 1. beantragt vorzugehen ist.

Begründet wird dies in wesentlichen damit, dass § 239a (Prüfung der Bereicherung im Hinblick auf eine Rückzahlung) im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist.

§ 323a Abs 4 BAO verfügt, dass § 239a auf Landes- und Gemeindeabgaben, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.1994 entstanden ist, anzuwenden ist.

Die Anwendung des § 239a leg cit (Prüfung der Bereicherung im Hinblick auf eine Rückzahlung) ist daher eindeutig gegeben.

Eine Prüfung gemäß § 239a leg cit hinsichtlich ungerechtfertigter Bereicherung des Abgabepflichtigen ist daher unbedingt erforderlich.

Im Zusammenhang der Getränkesteuerverfahren und deren Rückerstattungsanträge wurde vom VwGH eine weitergehende Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabenverfahren beschlossen (gem. §§ 138 und 119 BAO), welcher Sie jedoch bis dato nicht vollständig nachgekommen sind. Um also diese Bereicherungsprüfung vornehmen zu können ersuchen wir Sie höflich folgende, die für das Verfahren notwendigen und noch ausständigen Unterlagen vorzulegen bzw. Fragen zu beantworten:

1. Zur Kostenüberwälzung:

1.1 Vorlage der Preislisten für die Jahre 1995 und 1996.
1.2 Wurden in Ihrem Betrieb die ‚Endpreise für den Kunden' inklusive Getränkesteuer, Bedienungsentgeld und Umsatzsteuer ausgezeichnet?
1.3 Wie wurde die monatliche Selbstbemessung zur Abfuhr der Getränkesteuer ermittelt (im Wege der Einkaufsversteuerung - liegt vor)?
1.4 Haben Sie die Getränkesteuer an den Kunden überwälzt?
1.5 Die Abgabenerklärungen (liegen vor).

2. Betriebszweck:

2.1. Innerer Betriebsvergleich:
2.1.1 Wie hoch war der Umsatz in den Jahren 1995 und 1996, 2001 und 2002?
2.1.2 Wie hoch war der Unternehmensgewinn bzw. Unternehmensverlust in den Jahren 1995 und 1996 trotz Getränkesteuer (Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnung)?
2.1.3 Wie hoch war der Unternehmensgewinn bzw. Unternehmensverlust in den Jahren 2001 und 2002 ohne Getränkesteuer?
2.1.4 Ursachen für Verluste/Gewinne:
Wenn 2001 und 2002 Verluste waren, welche Ursache haben sie, obwohl es keine Getränkesteuer mehr gibt?
2.2. Äußerer Betriebsvergleich:
2.2.1 Für die Kalenderjahren 1995, 1996 wurden Vergleiche mit Betrieben herangezogen, welche dasselbe Sortiment, dieselbe Lage und dieselbe Struktur wie der verfahrensgegenständliche Betreib aufweist.
2.2.2 Die Überwälzung von mindestens 90 % der Getränkesteuer hat bei Vergleichsbetrieben gemäß Prüfung stattgefunden.

3. Betriebliche Kalkulation und Kostenrechnung:

3.1 Wurden im Zeitraum 1995 und 1996 Kalkulationen bzw. Kostenrechnungen durchgeführt?

3.2 Gibt es in den Kalenderjahren 2001 und 2002 Kalkulationen oder Kostenrechnungen, wenn ja um Vorlage dieser.

3.3 Kostenstellen in der Kalkulation/Kostenrechnung:
Wie hoch waren die Netto- bzw. Bruttorohaufschläge im Zeitraum 1995 und 1996 bei den einzelnen alkoholischen Getränken bzw. wie hoch sind sie 2001 und 2002?

1995/1996 (in %)

Bier
Wein
Sekt
Spirituosen

3.4 Betriebsführung mit Kostenrechnung:
Können 2001 und 2002 die Kosten den einzelnen alkoholischen Produkten zugeordnet werden und wie erfolgt dies?

3.5 Selbstkostendeckung:
Ist 2001 und 2002 eine Kostendeckung der alkoholischen Getränke möglich und in welchem Umfang werden Gewinne daraus erzielt?

3.6 Querkalkulation:
Wurde eine Querkalkulation zwischen Speisen, alkoholischen und alkoholfreien Getränken durchgeführt?
Wenn ja, Vorlage einer entsprechenden Kalkulation.

Abschließend darf noch darauf hingewiesen werden, dass für die Kalenderjahre 1997 und 1998 nach erfolgter Null-Festsetzung der bereits erwähnten Vereinbarung beigetreten wurde und dadurch einer überwiegenden im dazu ergangenen rechtskräftigen Bescheid festgestellten Überwälzung im Ausmaß von 90 % nicht widersprochen wurde.

Wir sehen einer Stellungnahme binnen einem Monat ab Zustellung entgegen. Sollte keine Stellungnahme Ihrerseits erfolgen, wird auf Grundlage der bekannten Daten und vorliegenden Unterlagen entschieden werden."

Mit Bescheid vom 2. Dezember 2014 wurde die Berufung des Bf gegen den erstinstanzlichen Bescheid vom 19. Dezember 2013 abgewiesen. Wörtlich lautet dieser Bescheid wie folgt:

„Es ergeht aufgrund des Beschlusses des Stadtsenates der Stadt Wels vom 2. Dez. 2014 als Behörde zweiter Instanz im eigenen Wirkungsbereich der Stadt nachstehender

SPRUCH:

Die Berufung von J R als Rechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH., W, Straße bzw. Straße, vertreten durch M F, Wirtschaftsprüfer - Steuerberater, L, gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wels vom 19.12.2013, MD-StV-537-1997, mit welchem Herrn J R als Rechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH., W, Straße bzw. Straße, seinem Rückzahlungsbegehren für die Jahre 1995 und 1996 teilweise

stattgegeben und 10 % der festgestellten Getränkesteuer im Ausmaß von € 2.872,70 zugesprochen wurde, wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene erstinstanzliche Bescheid vollinhaltlich bestätigt.

Unter Berücksichtigung des tatsächlich entrichteten Abgabenbetrages ist daher ein Abgabenbetrag von € 2.872,70 gutzuschreiben und zurückzuzahlen. Den Anträgen auf Feststellung und Erstellung eines Abrechungsbescheides über einen Rückzahlungsbetrag in der vollen Höhe der geleisteten Getränkesteuer kann daher nicht Rechnung getragen werden.

Rechtsgrundlagen:
§ 239a BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idgF
64 StW 1992, LGBI. Nr. 8/1992 idgF“

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf durch seinen Vertreter mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2014 Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich. Über diese Beschwerde wurde vom Landesverwaltungsgericht Oberösterreich mit Entscheidung vom 21. September 2015 wie folgt abgesprochen:

„Der angefochtene Bescheid wird insoweit, als darin den Anträgen auf Feststellung und Erstellung eines Abrechnungsbescheides über einen Rückzahlungsbetrag in der vollen Höhe der geleisteten Getränkesteuer ‘nicht Rechnung getragen’ werden kann, wegen Unzuständigkeit der Behörde aufgehoben.

[...]
Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als der angefochtene Bescheid im übrigen Umfang aufgehoben sowie die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides gemäß § 278 BAO an den Stadtsenat der Stadt Wels zurückverwiesen wird. Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 BAO betrifft daher folgenden Spruchteil des angefochtenen Bescheides: ‘Die Berufung von J R als Rechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH., W, Straße bzw. Straße, vertreten durch M F, Wirtschaftsprüfer - Steuerberater, L, gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wels vom 19.12.2013, MD-StV-537-1997, mit welchem Herrn J R als Rechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH., W, Straße bzw. Straße, seinem Rückzahlungsbegehren für die Jahre 1995 und 1996 teilweise stattgegeben und 10 % der festgestellten Getränkesteuer im Ausmaß von € 2.872,70 zugesprochen wurde, wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene erstinstanzliche Bescheid vollinhaltlich bestätigt. Unter Berücksichtigung des tatsächlich entrichteten Abgabenbetrages ist daher ein Abgabenbetrag von € 2.872,70 gutzuschreiben und zurückzuzahlen.’“

I.3. In weiterer Folge wurde der nunmehr angefochtene Bescheid des Stadtsenats der Stadt Wels vom 7. Juni 2016, GZ: DI-StV-537-1997, erlassen, welcher unter anderem wie folgt lautet:

„Die Berufung von J R als Rechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH., W, Straße bzw. Straße, vertreten durch M F, Wirtschaftsprüfer - Steuerberater, L, gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wels vom 19.12.2013, MD-StV-537-1997, mit welchem Herrn

J R als Rechtsnachfolger der B Gastgewerbe GmbH., W, Straße bzw. Straße, seinem Rückzahlungsbegehren für die Jahre 1995 und 1996 teilweise stattgegeben und 10 % der festgestellten Getränkesteuer im Ausmaß von € 2.872,70 als Rückerstattungsbetrag zugesprochen wurde, wird im fortgesetzten Abgabenverfahren als unbegründet abgewiesen und der angefochtene erstinstanzliche Bescheid vollinhaltlich bestätigt

Unter Berücksichtigung des tatsächlich entrichteten Abgabenbetrages ist daher ein Abgabenbetrag von € 2.872,70 als Rückerstattungsbetrag festgestellt und auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben sowie auf dem Abgabenkonto zu verbuchen und der verbleibende Saldo zurückzuzahlen.

Für einen Betrag von € 25.854,28 unterbleibt daher eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto.

Festgehalten wird, dass die Anträge auf Feststellung und Erstellung eines Abrechnungsbescheides von der Abgabenbehörde I. Instanz zu entscheiden sind.

[...]

Der Behörde liegen im gegenständlichen Verfahren insbesondere die monatlichen Getränkesteuer-Erklärungen aus dem Jahre 1995 vor. Weiters geht aus den Prüfungsunterlagen zum Prüfungsbericht vom 19.03.1997, welcher die Basis für die Festsetzung der Getränkesteuer für 1995 und 1996 bildete, hervor, dass Einsicht in die Preislisten für diese Jahre genommen worden ist, welche Bruttopreise inklusive Getränkesteuer beinhalteten. Ein ausgefüllter Mustervorhalt wurde nicht übermittelt, obwohl er dem Antragsteller nachweislich zugestellt und ihm genügend Zeit zur Stellungnahme eingeräumt worden war. Mit Schreiben vom 17.06.2004 wurde lediglich zu einzelnen Fragen des Erhebungsbogens Stellung genommen.

Die Abgabenpflichtige führte am Standort Straße einen Betrieb in der Betriebsform einer Gaststätte - Musicpub. In den ausgewiesenen Preisen, in welche Einsicht genommen wurde, ist die Getränkesteuer bereits enthalten gewesen. Die Getränkesteuer wurde daher vom Gast bezahlt, sodass eine Überwälzung der Kosten eindeutig vorliegt. Auch aus den Getränkesteuererklärungen ist ersichtlich, dass der Steuerpflichtige die Getränkesteuer bei der Berechnung der Steuerpflicht berücksichtigt hatte.

Das Ausmaß der Überwälzung der Getränkesteuer kann aufgrund der nicht vorgelegten Unterlagen bzw. Beweise nicht konkret ermittelt werden; der Steuerpflichtige hatte den nachweislich zugestellten und nur von ihm erklärbaren Vorhalt nicht beantwortet bzw überdies eine Stellungnahme zur Schätzung nicht abgegeben, obwohl ihm genügend Zeit eingeräumt wurde und es sich um abgabenrechtlich relevante Beweise und Unterlagen aus seiner Betriebssphäre gehandelt hatte.

Der Berufungswerber hat trotz mehrmaliger (aktenkundiger) auch wiederum mit Schreiben vom 07.03.2016 getätigten Aufforderung der Behörde Unterlagen, Urkunden und Beweise nicht vorlegt. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes und findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann [...].

Für die Behörde ergeben sich daher folgende Aktenlage bzw nachstehende Rechtsschlüsse:

Ein Umlegen des Getränkesteueranteils für alkoholische Getränke - bezogen auf die Gesamtkosten - ergibt jenen Teilbetrag, welcher dem Abgabenpflichtigen mangels gänzlicher Überwälzung der Getränkesteuer auf die Abnehmer zurückzuzahlen ist; dazu kommt eine allfällige Erstattung eines Teilbetrages aufgrund finanzieller Nachteile durch Umsatzveränderungen bzw. Gewinneinbußen.

In Ermangelung der Zurverfügungstellung von betriebsspezifischen Unterlagen bzw Beweismittel durch den Abgabepflichtigen zur konkreten Bemessung des Überwälzungsanteiles bzw allfälliger Nachteile aus der Überwälzung ist eine Schätzung rechtlich zulässig und die Behörde zur Durchführung berechtigt.
Der Schätzung liegen ermittelten Aktenunterlagen zugrunde. Alle von der Behörde verfügbaren und ermittelbaren Grundlagen für die Schätzung wurden erhoben und für die Vornahme der Schätzung herangezogen.
Die Schätzungsmethode bzw das daraus resultierende Schätzungsergebnis kann im vorliegenden Fall nur eine Ableitung aus den (spärlich) vorhandenen Aktenunterlagen, dem einzigen für einen äußeren Betriebsvergleich in Frage kommenden Vergleichsbetrieb inklusive der im Vergleichsbetrieb vorgenommenen Vereinbarung sowie die getroffenen Vereinbarungen mit dem vorliegenden streitgegenständlichen Betrieb in einem vergleichbaren Abgabenzeitraum selbst resultieren.
Es wird ausdrücklich festgehalten, dass der schätzungsbefugten Abgabenbehörde keine anderen Unterlagen vorliegen und auch (mögliche) relevante Unterlagen nicht beizuschaffen waren und es etwa unzumutbar erscheint von Vergleichsbetrieben Unterlagen einzufordern und dem Abgabepflichtigen schon deutlich vorzuhalten ist, dass er an der Mitwirkung zur Ermittlung von Grundlagen zur Schätzung trotz mehrfacher Aufforderung keinerlei Interesse einer Mitwirkung gezeigt hat. Die Verletzung der Mitwirkungspflicht kann nicht zu einer Beweislastumkehr oder einem Unterlaufen des Verfahrens führen.
Die amtswegige Ermittlungspflicht ergibt sich aus § 114 Abs. 1 BAO, wonach die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden; die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs. 1 BAO die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Hinsichtlich der abgabenbehördlichen Ermittlungen auch in Rückerstattungsverfahren gilt somit die Offizialmaxime. Obwohl es grundsätzlich im Abgabenrecht keine Beweislastregeln wie im Zivilrecht gibt, besteht dennoch die herrschende Rechtsmeinung, dass die Abgabenbehörde die für die Abgabenerhebung, die Abgabenparteien allerdings die für eine Abgabenbefreiung oder Abgabenrückzahlung relevanten Beweise aufzunehmen haben.
[...]
Die Behörde zieht für die Vornahme einer Schätzung folgende Unterlagen und Fakten heran und begründet ihr Schätzungsergebnis folgendermaßen:
1. Die Höhe von 90 % des Überwälzungsanteils auf die Konsumenten wurde im vorliegenden Fall (B 1995 und 1996) von der rechtlichen Vertretung bis dato nicht bestritten oder widerlegt und genau diesem Prozentsatz ist in den anderen Vergleichsjahren (1997 bis 1999) mittels Vereinbarung zugestimmt worden (siehe Beilage). Durch die Nichtvorlage von Unterlagen wurden keine gegenteiligen Argumente geliefert. Dass die in Rede stehenden Jahre einen wesentlich abweichenden Geschäftsgang aufzuweisen hatten, (was zu einer Änderung des Prozentsatzes führen könnte), wurde nicht vorgebracht und es liegen der Abgabenbehörde auch keine Anhaltspunkte dafür vor, sodass diese auch in den besagten strittigen Abgabenjahren von einem Zutreffen des angewendeten Prozentsatzes begründeter Weise und gerechtfertigt ausgehen kann.
2. Die Empfehlung des Gemeinde- und Städtebundes (siehe Beilage) zur generellen Heranziehung des 10 % Rückzahlungsanteils und damit Annahme einer 90 %igen

Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten ist ein weiteres begründetes Argument für die Herleitung des Schätzungsergebnisses. Die ausgearbeitete Empfehlung wurde von sach- und rechtskundigen Personen erstellt und wurde Österreichweit angewendet. Unterlagen für eine Schätzung wurden auch vielfach nicht angefordert, da Ermittlungen der Behörden generell ergeben haben, dass unter Zugrundelegung der ermittelten Schwankungsbreite aus verwaltungsökonomischen Gründen, auch als politisch abgeklärte Vorgangsweise bzw. einer dem Gleichheitsgrundsatz entsprechenden Strategie, eine Vereinbarung über eine 10 %ige Rückzahlung bei allen Betrieben eine gerechte bzw. auch eine sachlich vertretbare Lösung sei. Eine Vermutung der Richtigkeit kann daher per se angenommen werden. Eine Anwendung dieser Empfehlung ist daher durchaus vertretbar und erscheint sogar geboten.
3. Bei den - auf Grund des Erkenntnis des OÖ. Landesverwaltungsgerichtshofes vom 21.9.2015 notwendigen - ergänzenden Erhebungen konnte lediglich ein Vergleichsbetrieb eruiert werden, der vom Standort (Innenstadtlage), vom Publikum (mittleres Alter und sozialer Durchschnittsbürger), von der Art und Größe des Lokales (Bar, Pub, Cafe mit weit überwiegendem Getränkekonsum) annähernd als Vergleichsbetrieb bzw. für den äußeren Betriebsvergleich herangezogen werden könnte. In diesem Fall wurde im zwischenzeitlich rechtskräftigen Abgabenbescheid eine 8 %ige Getränkesteuer-rückzahlung auf Basis einer Vereinbarung als rechtens angenommen; konkrete Berechnungsunterlagen liegen nicht (mehr) vor.
4. Entsprechende (vollständige) Unterlagen von (weiteren) Vergleichsbetrieben liegen nicht vor, weil diese nicht erforderlich waren, da sie der empfohlenen Vereinbarung beigetreten sind oder überhaupt keinen Rückzahlungsantrag eingebracht haben und eine nunmehrige Einforderung der Unterlagen bei solchen unverhältnismäßig wäre.
5. Um darzulegen, dass die Behörde alles unternommen hat, alle Parameter für eine rechtskonforme Schätzung vorzunehmen, liegt eine Liste aller Getränkesteuerverfahren in Wels mit den Verfahrensschritten und der abschließenden abgabenrechtlichen Erledigung vor; diese bestätigt die Nachvollziehbarkeit der Vorgangsweise bei der Schätzung.
[...]
Im Ergebnis ist daher festzuhalten:
Der Abgabepflichtige ist seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen.
Dieser hat in einem Vergleichs-Abgabenzeitraum einen Rückerstattungsprozentsatz von 10 Prozentpunkten in inzwischen rechtskräftigen Abgabenbescheiden zur Kenntnis genommen.
Es liegen der Abgabenbehörde - wie bereits ausführlich dargelegt - keine Anhaltspunkte dafür vor, dass es im streitgegenständlichen Abgabenzeitraum 1995/1996 zu einem (wesentlich) abweichenden Geschäftsgang gekommen wäre.
Die Abgabenbehörde kann daher sehr wohl davon ausgehen, dass dieser Prozentsatz im vorliegenden Fall anzuwenden ist.
Ein Vergleichsbetrieb wurde genannt, die Ähnlichkeiten und die Vergleichbarkeit dargelegt und der Betrag bzw Prozentsatz und der Grund für den Erstattungsbetrag genannt
Die Empfehlung des Gemeinde- und Städtebundes (siehe Beilage) zur generellen Heranziehung eines 10 %igen Rückzahlungsanteils ist ein weiteres begründetes Argument für die Herleitung des Schätzungsergebnisses und trägt die Vermutung der Richtigkeit per se in sich und kann daher begründet zur Schätzung herangezogen werden.

Auch eine Liste sämtlicher Erledigungen der Stadt Wels in Getränkesteuer-Rückzahlungen liegt vor, welche die Annahme eines 10 % Rückzahlungsanteils in der überwiegenden Anzahl der Verfahren bestätigt.
In Ermangelung der Möglichkeit einer konkreteren Feststellung der Kostenüberwälzung sowie des Ausmaßes der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen aufgrund des Verschuldens des Berufungswerbers durch Nichtvorlage der erforderlichen und geforderten Unterlagen erfolgt eine berechtigte und hinreichend begründete Schätzung einer ohne feststellbarer oder nachgewiesener Gewinneinbußen bemessenen Überwälzung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke auf die Konsumenten im Ausmaß von 90 % der entrichteten Getränkesteuer.
Daraus ergibt sich aus einer schätzungsweise nicht überwälzbaren Getränkesteuer im Ausmaß von 10 % ein Guthaben von 10 % des gesamt entrichteten Abgabenbetrages von € 28.726,98, das sind somit € 2.872,70.“

I.4. Dagegen erhob der Bf durch seinen Vertreter rechtzeitig Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich.

II.1. Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich geht – ergänzend zu Punkt I. – von folgendem Sachverhalt aus:

Beim verfahrensgegenständlichen von der B Gastgewerbe GmbH betriebenen Lokal „B“ handelte es sich um ein Musik-Pub, in dem unter anderem auch Schüler Gäste waren. Es wurden sowohl alkoholische als auch nicht alkoholische Getränke ausgeschenkt. Es gab auch kleine Speisen, der weitaus überwiegende Umsatz wurde jedoch mit Getränken erwirtschaftet. Die B Gastgewerbe GmbH hatte ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr und führte neben dem Lokal auch einen EDV- Hard- und Softwarehandel (B D). Von Seiten der B Gastgewerbe GmbH wurden die Verkaufspreise für die Getränke nicht kalkuliert, sondern es erfolgte die Preisfestsetzung anhand der wirtschaftlichen Möglichkeiten der Gäste bzw. unter Berücksichtigung der Konkurrenz (Vorbringen des Bf bzw. Erklärungen des Vertreters des Bf in der mündlichen Verhandlung; Bilanzen; Stellungnahme der belangten Behörde).
Für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1995 wurde eine Getränkesteuer von € 16.005,45 und für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1996 wurde eine Getränkesteuer von € 12.721,53 entrichtet. Der größte Getränkeumsatz wurde mit Bier erzielt. Der Preis für Flaschenbier betrug in den verfahrensgegenständlichen Jahren 31 Schilling bzw. 32 Schilling für Zipfer Urtyp. Beim Getränkepreis handelte sich um einen Inklusivpreis unter Berücksichtigung der Getränkesteuer und des Bedienungsentgelts. Im Wirtschaftsjahr 1997 (Bilanz zum 31.3.) betrugen die Inlandsumsätze der B Data 4.846.646,09 Schilling (Erlöse B D 20 %) bzw. 834,53 Schilling (Erlöse B D 10 %). Die Umsatzerlöse „Tageslosung 20 %“ betrugen in diesem Wirtschaftsjahr 2.992.407,51 Schilling, die Umsatzerlöse „Tageslosung 10 %“ betrugen 136.291,82 Schilling. Im Wirtschaftsjahr 1996 betrugen die Inlandsumsätze der

B D 3.910.400,96 Schilling (Erlöse B D 20 %). Die Umsatzerlöse „Tageslosung 20 %“ betrugen in diesem Wirtschaftsjahr 3.247.363,51 Schilling, die Umsatzerlöse „Tageslosung 10 %“ betrugen 225.497,09 Schilling. Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für das Wirtschaftsjahr 1996 betrug 66.704,91 Schilling, für das Wirtschaftsjahr 1997 war das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit negativ (-367.896,57 Schilling). Der Einsatz von Handelsware erfolgte zwar zum überwiegenden Teil im Geschäftsbereich der B D. Für die Wirtschaftsjahre 1997 bzw. 1996 ist allerdings in der Bilanz der Wareneinsatz WEK Bier mit –373.415,48 (1997) bzw. –374.444,00 (1996), WEK Wein mit -123.163,53 (1997) bzw. -160.491,69 (1996), WEK Spirituosen mit –100.186,70 (1997) bzw. -70.444,17 (1996), WEK Küche mit –83.666,53 (1997) bzw. -91.896,62 (1996), WEK Alkoholfreie Getränke mit –167.832,04 (1997) bzw. -176.918,11 (1996) und WEK Zigaretten mit –301.141,68 (1997) bzw. -284.983,34 (1996) angegeben (Bilanzen; Kopie der Getränkesteuer-Erklärung vom März 1995; Angaben der belangten Behörde; Prüffeststellungen).

Für die Kalenderjahre 1997 bis 1999 erfolgte betreffend das verfahrensgegenständliche Lokal eine Getränkesteuerrückerstattung von 10 %. Es liegen für die Stadt Wels keine konkreten Berechnungen in Zusammenhang mit der Rückerstattung der Getränkesteuer zu einem annähernd mit dem gegenständlichen Lokal vergleichbaren Betrieb vor (Angaben bzw. Unterlagen der belangten Behörde).

Grundsätzlich ist in Österreich die Überwälzung der Getränkesteuer auf die Kunden in hohem Ausmaß gelungen, wobei die Preiselastizität der Nachfrage nach alkoholischen Getränken (vor allem im Hotel-, Gast- und Schankgewerbe) gering ist und dadurch eine Überwälzung erleichtert wurde. Dieser Umstand lässt sich aber nicht unmittelbar auf Einzelbetriebe umlegen und es kann der konkrete einzelwirtschaftliche vom gesamtwirtschaftlichen Überwälzungsgrad abweichen. Ein Indiz für eine tatsächliche Überwälzung können die Rohaufschläge (Zuschläge auf den Einstandspreis) sein, allerdings besitzt die Höhe des Rohaufschlags als Indikator für den Überwälzungsspielraum eines Anbieters nur eine sehr beschränkte Aussagekraft, da die Höhe des Rohaufschlags das Resultat einer Reihe von Einflussfaktoren (Lohnkosten, Pacht, sonstige Kosten) ist, deren jeweilige quantitative Bedeutung nicht isoliert und beziffert werden kann. Die Mittelwerte der Rohaufschläge betrugen für Oberösterreich im Stadtbereich etwa für warme Getränke 1.113,0 %, für Spirituosen 562,0 %, für alkoholfreie Getränke 434,5 %, für Wein 399,5 % und für Bier 231,0 %. Die Preiselastizität der Nachfrage nach Getränken ist in Speisegaststätten geringer als in Gaststätten, die vorwiegend auf Getränkeausschank spezialisiert sind. Bei Gaststätten, die ausschließlich oder vorwiegend Getränke anbieten, spielt der Getränkepreis eine größere Rolle, sodass die Preiselastizität der Nachfrage hier im Vergleich etwas höher ist. Hier sind außerdem mögliche

Substitutionsbeziehungen zum Getränkeeinzelhandel zu beachten, denn Konsumenten könnten höheren Getränkepreisen in Gaststätten dadurch ausweichen, dass diese Getränke im Einzelhandel gekauft und zuhause konsumiert werden. Weil eine Wertsteuer auf den Grundpreis von Wein und Bier, der in Gaststätten höher ist als im Getränkeeinzelhandel, bei einer Weitergabe über den Verkaufspreis zu einem absolut höheren Preisanstieg führt, die Merklichkeit der Steuer mithin im Gaststättenbereich also deutlich höher ist als im Einzelhandel, kann die Kreuzpreiselastizität zwischen Gaststätten und Getränkeeinzelhandel einen gewissen Einfluss haben. Diese Substitutions-möglichkeit ist allerdings durch die Art des Gutes, das auf Getränkeausschank spezialisierte Gaststätten anbieten, sowie daraus resultierende subjektive Präferenzen der Nachfrager eingeschränkt. Die Nachfrager suchen Gaststätten nicht nur auf, um Wein und Bier zu konsumieren, sondern auch wegen der übrigen genannten Bestandteile der Gesamtleistung der Gaststätte, die aus der Perspektive der Konsumenten nichthomogen sind und daher den Anbietern erhöhte Preissetzungsspielräume verschaffen, weil die angebotenen Güter nicht einfach austauschbar sind. Dieser Aspekt ist umso gewichtiger, je differenzierter das Getränkeangebot und/oder je gehobener die qualitative Kategorie des individuellen Anbieters ist. In Gemeinden mit einem hohen Anteil an Ferntouristen sind steuerinduzierte Preisaufschläge leichter durchzusetzen als in Gemeinden, in denen Gäste aus Nahmärkten dominieren. Dasselbe gilt für Gemeinden, in denen der Städte- und der Wintertourismus eine hohe Bedeutung haben oder die eine besondere Eignung als Kurorte aufweisen. Die durchschnittlichen Verbrauchspreise in Gaststätten für 0,5 Liter Bier betrugen im Jahr 1995 30,30 Schilling und im Jahr 1996 31,20 Schilling *(Gerhard Lehner, Peter Brandner, Kurt Kratena, Egon Smeral, Michael Wüger*, Überwälzung der Getränkesteuer; *Margit Schratzenstaller*, Kriterien zur Überwälzbarkeit der Getränkesteuer; Angaben STATISTIK AUSTRIA).

Mangels ausreichender Beweisergebnisse steht nicht fest, zu welchen Einkaufspreisen die alkoholischen Getränke für das gegenständliche Lokal erworben wurden (ausgenommen den in einer im Akt enthaltenen Metro Rechnung angeführten Waren), welche konkreten Rohaufschläge im gesamten alkoholischen Warenangebot enthalten waren, welche Rohaufschläge bei einzelnen alkoholischen Getränken bestanden (ausgenommen für eine Flasche Roter Eristoff und eine Flasche Tequila [beim Tequila bestand etwa ein Rohaufschlag in Höhe von ca. 529 %] ausgehend von einer Metrorechnung und den aus den Prüffeststellungen entnommenen Verkaufspreisen, aber auch dies nur soweit diese Flaschen nicht für Mixgetränke verwendet wurden [was gegenständlich allerdings ebenfalls nicht feststellbar ist]), ob mit dem Lokalbetrieb allein in den Jahren 1995 bzw. 1996 ein Gewinn oder Verlust erwirtschaftet wurde, wie hoch die Personalkosten in Zusammenhang mit dem Lokalbetrieb und wie hoch generell die Aufwendungen für den Lokalbetrieb waren, was das vollständige Speise- und Getränkeangebot im

verfahrensgegenständlichen Lokal beinhaltete und, ob bzw. in wie weit die Aufwendungen im Lokalbetrieb durch die Preise des Lokalbetriebes gedeckt waren oder nicht.

II.2. Der unter Punkt I. dargestellte Verfahrensgang ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen. Die unter Punkt II.1. getroffenen Feststellungen gründen vor allem auf den jeweils bei den jeweiligen Feststellungen in Klammer angeführten Beweisergebnissen. Im Einzelnen ist noch Folgendes auszuführen:

Die Feststellungen zum Lokal und Betrieb der B Gastgewerbe GmbH gründen vor allem auf den Angaben des Bf (bzw. dessen Vertreters) und den Bilanzen bzw. den Prüfungsunterlagen im Behördenakt. Daraus ergibt sich vor allem, dass die B Gastgewerbe GmbH ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hatte und neben dem Lokal auch einen EDV- Hard- und Softwarehandel führte. Dass es sich beim Lokal um ein Musik-Pub handelt, führte die belangte Behörde selbst aus. Dass auch Schüler unter den Gästen waren, gab der Vertreter des Bf an und es erscheint dies angesichts der Beteiligung von Herrn F, welcher als Lehrer tätig war, auch glaubhaft. Auch die belangte Behörde gab in ihrer letzten Stellungnahme an, dass auch Schüler unter den Gästen waren, sodass dieser Umstand festgestellt werden konnte. Die Feststellungen zur Getränkesteuerrückerstattung in der Stadt Wels gründen auf den Angaben der belangten Behörde, wobei nachvollziehbar ist, dass die Abgabenbehörde hierüber Kenntnis hat. Die Feststellungen zur Überwälzung der Getränkesteuer generell in Österreich folgen vor allem aus den in der mündlichen Verhandlung dargelegten Studien (*Gerhard Lehner, Peter Brandner, Kurt Kratena, Egon Smeral, Michael Wüger*, Überwälzung der Getränkesteuer; *Margit Schratzenstaller*, Kriterien zur Überwälzbarkeit der Getränkesteuer; Angaben STATISTIK AUSTRIA), welche für das erkennende Gericht (zumindest soweit sie den Feststellungen zu Grunde liegen) schlüssig erscheinen.

Dass nicht festgestellt werden konnte, zu welchen Einkaufspreisen die alkoholischen Getränke für das gegenständliche Lokal erworben wurden (ausgenommen den in einer im Akt enthaltenen Metro Rechnung angeführten Waren), welche konkreten Rohaufschläge im gesamten alkoholischen Waren-angebot enthalten waren, welche Rohaufschläge bei einzelnen alkoholischen Getränke bestanden (ausgenommen für eine Flasche Roter Eristoff und eine Flasche Tequila [beim Tequila bestand etwa ein Rohaufschlag in Höhe von ca. 529 %] ausgehend von einer Metrorechnung und den aus den Prüffeststellungen entnommenen Verkaufspreisen, aber auch dies nur soweit diese Flaschen nicht für Mixgetränke verwendet wurden), ob mit dem Lokalbetrieb allein in den Jahren 1995 bzw. 1996 ein Gewinn oder Verlust erwirtschaftet wurde, wie hoch die Personalkosten in Zusammenhang mit dem Lokalbetrieb und wie hoch generell die Aufwendungen für den Lokalbetrieb waren, was das vollständige Speise- und Getränkeangebot im gegenständlichen Lokal beinhaltete und, ob

bzw. in wie weit die Aufwendungen im Lokalbetrieb durch die Preise des Lokalbetriebes gedeckt waren oder nicht, folgt daraus, dass hierfür jeweils keine ausreichenden Beweisergebnisse vorliegen.

Im Übrigen wurde der festgestellte Sachverhalt den Parteien im Wesentlichen bereits mit Schreiben vom 6. März 2017 als vorläufig angenommen bekannt gegeben und es haben die Parteien trotz der Aufforderung, allfällige Unrichtigkeiten bekannt zu geben – mit Ausnahme der Ausführungen der belangten Behörde betreffend die Gäste des Lokals (diesbezüglich wurde vom Landesverwaltungsgericht aber unter Punkt II.1. unter Berücksichtigung der Stellungnahme der belangten Behörde nunmehr ohnedies nur festgestellt, dass auch Schüler unter den Gästen waren) – keine Unrichtigkeiten angegeben, sodass davon auszugehen ist, dass dieser Sachverhalt auch nach Ansicht und Wissen der Parteien richtig ist.

III. In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

III.1. Der erstinstanzliche Bescheid nimmt auf die Eingabe des Bf vom 28. Mai 1997 Bezug. In der Eingabe vom 28. Mai 1997, mit welcher einem Mängelbehebungsauftrag zur Berufung vom 7. Mai 1997 nachgekommen wurde, führt der Bf unter Punkt 2. aus: „*Es wird beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die entrichteten Getränkesteuern 1994 bis 1996 in Höhe von S 769.523,-- zu erstatten. Weiters wird beantragt, den festgesetzten Säumniszuschlag in Höhe von S 1.129,-- gutzuschreiben und ebenfalls zu erstatten.*“ Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, es kommt daher darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der Aktenlage objektiv verstanden werden muss (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO[3] § 85 E 3). Der Begriff „*erstatten*“ wird im Sprachgebrauch grundsätzlich im Sinne von „*zurückzahlen*“, „*ersetzen*“ oder „*vergüten*“ verwendet (vgl. http://www.duden.de/rechtschreibung/erstatten). Es erscheint daher zwar prima vista naheliegend, den mit der Eingabe vom 28. Mai 1997 gestellten Antrag als ein Rückzahlungsbegehren (unter anderem) hinsichtlich der Getränkesteuer für die verfahrensgegenständlichen Jahre 1995 und 1996 zu verstehen. Zu bedenken ist jedoch, dass diese Anträge aus den Jahren 1997 noch lange vor der Erlassung des Nullfestsetzungsbescheides vom 16. April 2012 gestellt wurden und daher wohl so zu verstehen sind, dass primär eine Nullfestsetzung und allenfalls daran anschließend die Vornahme einer Gutschrift und erst dann eine tatsächliche Auszahlung begehrt wird.

III.2. Der verfahrensgegenständliche Bescheidspruch und auch der erstinstanzliche Bescheid stellen – trotz einer Bezugnahme auf das Erstattungs-begehren in der Eingabe vom 28. Mai 1997 – nach Ansicht des erkennenden

Gerichtes keine bloße Entscheidung über ein Rückzahlungsbegehren des Bf dar, sondern beinhalten vielmehr die Entscheidung über eine Maßnahme nach § 239a BAO: Der Spruch des angefochtenen Bescheides stützt sich – wie der Spruch des erstinstanzlichen Bescheides – ausdrücklich auf § 239a BAO, er enthält die Anordnung, dass „*ein Abgabenbetrag von € 2.872,70 gutzuschreiben und zurückzuzahlen*“ sei und er setzt sich auch in der Begründung mit § 239a BAO auseinander. Schon aus der Formulierung „*gutzuschreiben und zurückzuzahlen*“ lässt sich schließen, dass aufgrund des Nullfestsetzungsbescheides vom 16. April 2012 noch gar keine Gutschriften – auch nicht im Ausmaß der dem Bf zuerkannten 2.872,70 Euro – zugunsten des Bf getätigt wurden und folglich auch noch kein rückzahlbares Guthaben vorhanden ist. Mit dem angefochtenen Bescheid wird daher nicht über die Begründetheit eines bloßen Rückzahlungsantrags, sondern über die Höhe der erst vorzunehmenden Gutschrift auf dem Abgabenkonto und damit über eine Maßnahme nach § 239a BAO entschieden. Erst danach kann vor dem Hintergrund der Rsp des VwGH (vgl. VwGH 5.9.2012, 2009/15/0095) darüber entschieden werden, ob bzw. in welcher Höhe dem Bf die bereits entrichtete Getränkesteuer tatsächlich zurückzuzahlen ist. Der angefochtene Bescheid der belangten Behörde kann letztlich nur in diesem Sinne verstanden werden, da ein bloßer Rückzahlungsantrag angesichts des fehlenden Guthabens des Bf auf dem Abgabenkonto kurzerhand abzuweisen gewesen wäre, zumal im Verfahren über einen Rückzahlungsantrag kein Raum für eine Auseinandersetzung mit § 239a BAO ist, wenn sich keinerlei Guthaben auf dem Abgabenkonto befindet. Verfahrensgegenständlich ist somit die Frage nach der Zulässigkeit und Begründetheit dieser Maßnahme (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Entscheidung VwGH 14.9.1993, 91/15/0103, nach der wohl auch dann, wenn im Spruch nicht ausdrücklich von „*gutzuschreiben*“ die Rede wäre, der gegenständliche Bescheid als Maßnahme nach § 239a BAO zu verstehen wäre: „*In Wahrheit besteht Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto [...]. Ein derartiger Streit ist aber nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs 1 BAO, sondern in einem solchen nach § 216 leg cit auszutragen. Nichtsdestoweniger ist der im vorliegenden Verfahren ergangene angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinn des § 216 BAO zugänglich*“).

III.3. Über auf § 239a BAO gestützte Maßnahmen ist von Amts wegen mit Bescheid abzusprechen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz,* BAO[3] § 239a Anm. 11), sodass für die Beurteilung der Zulässigkeit von auf § 239a BAO gestützte Maßnahmen gleichgültig ist, ob gegenständlich ein Antrag des Bf auf Rückzahlung und/oder Erlassung eines Abrechnungsbescheides vorliegt oder nicht. Die Möglichkeit zur Beantragung eines Abrechnungsbescheides dient dem Bf insofern (nur) zur Anfechtung der Unterlassung einer Gutschrift auf dem Abgabenkonto durch die Abgabenbehörde, wenn dies ohne Erlassung eines Bescheides nach § 239a BAO geschehen würde (vgl. *Ritz*, BAO § 239a Rz. 14). Es ist daher im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob von der belangten Behörde zu Recht die Bestimmung des § 239a BAO herangezogen wurde.

III.4. Gemäß § 323a Abs. 1 Z 6 BAO ist § 239a BAO erstmals auf Landes- und Gemeindeabgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2009 entsteht. Nach § 323a Abs. 3 Z 4 BAO ist § 186a Oö. LAO für vor dem 1. Jänner 2010 entstandene Abgabenansprüche auch nach dem 1. Jänner 2010 anzuwenden. Davon abweichend ist § 239a BAO nach § 323a Abs. 4 BAO erstmals auf Landes- und Gemeindeabgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 1994 entstanden ist. Die verfahrensgegenständliche Getränkesteuer der Jahre 1995 und 1996 liegt daher im zeitlichen Anwendungsbereich des § 239a BAO (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 239a Anm. 9).

Den Materialien zufolge gilt diese Bestimmung nicht nur, wenn eine Gutschrift sich als Folge von Vorabentscheidungen des EuGH ergeben würde, sondern sie betrifft auch unter Verletzung nationaler Abgabenvorschriften festgesetzte oder selbst berechnete Abgaben, wenn sie überwälzt sind und die Gutschrift zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde, wobei die Erlassung entsprechender Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt, auch wenn sich die Gutschrift aus einem Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz (z.B. einer Berufungsentscheidung) ergibt (vgl. ErlRV 38 BlgNR 24. GP 12).

Dem Einwand des Bf, dass § 239a BAO nicht anwendbar sei, *„weil die Nullfestsetzung nicht wegen EU-Widrigkeit, sondern aufgrund einer alle Behörden und Gerichte bindenden falschen Rechtsmeinung der OÖ. Landesregierung erfolgt ist“*, ist zu entgegnen, dass es nach dem Gesetzeswortlaut bzw. dem oben wiedergegebenen Willen des Gesetzgebers nicht darauf ankommt, aus welchen Gründen die Nullfestsetzung erfolgte. § 239a BAO stellt nicht darauf ab, dass die Nullfestsetzung aus unionsrechtlichen Gründen vorzunehmen war. Die Bestimmung ist vielmehr so gefasst, dass sämtliche Guthaben aus der unrichtigen Entrichtung von indirekten Steuern umfasst sind und gilt daher sowohl für Sachverhalte, in denen die Unrechtmäßigkeit der Abgabenentrichtung auf das Unionsrecht als auch für Sachverhalte, in denen sie auf innerstaatliches Recht zurückzuführen ist. Erweist sich also die Entrichtung einer indirekten Steuer aus welchem Grund auch immer als unrichtig, ergeht also etwa ein entsprechender Berufungsbescheid, aus dem sich ergibt, dass eine Steuer zu Unrecht erhoben wurde, so ist diese Steuer grundsätzlich zu erstatten bzw. gutzuschreiben, wobei § 239a BAO die Möglichkeit schafft, einen Erstattungsanspruch des Abgabenpflichtigen insofern abzuwehren, als die Abgabenbehörde dessen ungerechtfertigte Bereicherung einwenden kann (vgl. *Ehrke-Rabel*, Bereicherungsverbote in der BAO, taxlex 2009, 301; *Cede*, Zur Anwendung der *„Bereicherungsverbote“* im Gefolge des Hermann-Urteils des EuGH und des AbgÄG 2010, ÖStZ 2010 313). Aufgrund der Regelung des § 239a BAO hat die (Abgaben)Behörde bei der Entscheidung über einen Verwendungs- oder

Rückzahlungsantrag im Einzelfall die konkrete Überwälzungsfrage sowie die Frage zu stellen, ob und inwieweit die jeweilige Überwälzung etwa zu einer Verlusttangente infolge Umsatzrückgangs geführt hat, um anschließend die Rückzahlungsbeträge festsetzen zu können (*Taucher*, Getränkesteuer - the ending story[?], RFG 2011/40).

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass selbst wenn es darauf ankäme, dass sich die Nullfestsetzung auf unionsrechtliche Gründe stützt, § 239a BAO anzuwenden wäre, da es nach der Rechtsprechung des VwGH nicht darauf ankommt, ob im rechtskräftigen Nullfestsetzungsbescheid das Unionsrecht richtig angewendet wurde, sondern darauf, dass sich die bescheiderlassende Behörde auf das Unionsrecht gestützt hat. Ob eine Nullbemessung einer Abgabe aus europarechtlichen oder aus anderen Gründen erfolgt, ist daher, sofern der Spruch des Bescheids selbst hierüber keine dezidierte Aussage trifft, anhand der Begründung des Bescheids zu klären. Eine allenfalls rechtswidrige Vorgangsweise der Abgabenbehörde in der rechtskräftigen Nullfestsetzung ändert nichts an der Maßgeblichkeit der von ihr herangezogenen unionsrechtlichen Gründe (vgl. VwGH 27.01.2011, 2010/16/0154 [zu § 187a TLAO]).

Dieses Verständnis der Rückzahlungssperre entspricht auch dem Gesetzeszweck: Wenn schon die Rückzahlung von Abgaben, die zu Unrecht eingehoben wurden, eingeschränkt werden soll, dann muss die Rückzahlungssperre umso mehr für jene Fälle gelten, in denen eine Abgabe zunächst zu Recht eingehoben wurde und eine (sich auf einen gesetzwidrigen, aber rechtskräftigen Bescheid gründende) Rückerstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde (vgl. auch *Cede*, ÖStZ 2010 315: *„Eine Partei, die zunächst aktiv dem Rechtsstandpunkt der Unionsrechtswidrigkeit zum Durchbruch verhilft, somit einen dahin gehenden Bescheid erwirkt und diesen Bescheid auch rechtskräftig werden lässt, widerspricht sich selbst, wenn sie im Nachhinein den Standpunkt einnimmt, die Besteuerung sei im Lichte des späteren Hermann-Urteils rechtmäßig gewesen“*).
Zusammengefasst kommt es daher nur darauf an, dass die Höhe der Getränkesteuer mit dem Berufungsbescheid vom 16. April 2012 rechtskräftig mit Null festgesetzt wurde und es sich bei der Getränkesteuer um eine Abgabe handelt, die *„nach dem Zweck der Abgabenvorschrift wirtschaftlich von einem anderem getragen werden soll“* (vgl. *Cede*, ÖStZ 2010 318).

Zum Vorbringen des Bf, wonach eine *„amtswegige Feststellung [...] rechtswidrig [sei], zumal sie - allenfalls gem. § 239a BAO - bereits vom Stadtsenat in der rechtskräftigen Berufungserledigung vom 16.4.2012 getroffen hätte werden müssen“*, ist folgendes zu entgegnen: Bescheide über auf § 239a BAO gestützte Maßnahmen sollten im Allgemeinen zwar anlässlich der Erlassung des zur Gutschrift führenden Bescheides ergehen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 239a Anm. 11), jedoch ist dies nicht zwingend Voraussetzung für die

Anwendung des § 239a BAO (vgl. *Ritz*, BAO § 239a Rz. 14 ff). Im Übrigen obliegt die Erlassung von auf § 239a BAO gestützten Bescheiden auch dann der Abgabenbehörde erster Instanz, wenn sich die Gutschrift aus einem Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz (z.B. einer Berufungsentscheidung durch den Stadtsenat) ergibt (38 BlgNR 23. GP 12; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO § 239a Anm. 11).

III.5. Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob und inwieweit die Getränkesteuer wirtschaftlich von einem anderen als dem Bf getragen wurde und ob eine Gutschrift der für die Jahre 1995 und 1996 entrichteten Getränkesteuer zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Bf führen würde.

III.5.1. Die Beweislast für die Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten trifft die Abgabenbehörde (VwGH 16.12.2004, 2004/16/0128), es besteht jedoch auch insofern eine Mitwirkungspflicht des Bf, als dieser der Abgabenbehörde Zugang zu den Belegen gewähren muss, zu deren Aufbewahrung er verpflichtet ist (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148). Für den Fall, dass trotz Heranziehung aller zur Verfügung stehenden Beweismittel eine ziffernmäßige Berechnung des Rückerstattungsanspruches nicht möglich ist, ist gemäß § 184 BAO eine Schätzung durchzuführen (VwGH 28.3.2014, 2010/16/0210).

III.5.2. Nach der Rsp des VwGH (vgl. etwa VwGH 24.02.2005, 2004/16/0199) ist im Bereich der Rückzahlung der Getränkesteuer das Prinzip der Kosten-Äquivalenz anzuwenden. Finden die angefallenen und zu berücksichtigenden Kosten sowie Steuern und dergleichen in den Preisen der angebotenen Waren und Leistungen eines Betriebes Deckung, dann wird – so der VwGH – davon ausgegangen werden können, dass auch die Getränkesteuer von den Konsumenten mit dem Preis der erworbenen Getränke getragen wurde. Finden diese Kosten sowie Steuern und dergleichen keine Deckung, dann wird davon auszugehen sein, dass unter Anwendung des Prinzips der Kosten-Äquivalenz eine gleichmäßige Kürzung der Aufwendungen zu erfolgen hat und dann ein allenfalls entsprechender Teil der Getränkesteuer nicht als von den Konsumenten, sondern vom Abgabepflichtigen getragen anzusehen ist.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich allerdings, dass sich nicht feststellen lässt, ob bzw. in wie weit die Aufwendungen im Lokalbetrieb durch die Preise des Lokalbetriebes gedeckt waren oder nicht. Da in der Bilanz über weite Teile hinsichtlich der Aufwendungen nicht zwischen dem Lokalbetrieb und dem Geschäftsbereich der B D unterschieden wird, lassen sich daraus keine ausreichenden Schlüsse bezüglich der Aufwendungen ziehen. Da es sich um vollkommen unterschiedliche Geschäftsbereiche handelt, erscheint auch eine bestimmte Aufteilung – etwa zu gleichen Teilen oder entsprechend den Einnahmen – bloß willkürlich und nicht durch konkrete Umstände des

vorliegenden Betriebes begründet. Auch sonst haben sich im Verfahren bislang keine Ermittlungsergebnisse ergeben, aufgrund derer eine Feststellung betreffend die Aufwendungen für das Lokal bzw. eine konkrete ziffernmäßige Berechnung des Rückerstattungsbetrages möglich erscheint. Es liegt auch keine Kalkulation vor. Die von der Rsp des VwGH (vgl. etwa VwGH 16.12.2008, 2005/16/0222: Vergleich der Bruttorohaufschläge ist eines von mehreren Indizien) als Indiz für die Überwälzung anerkannten Rohaufschläge bezüglich der alkoholischen Getränke stehen im vorliegenden Fall ausgehend vom festgestellten Sachverhalt nicht konkret fest, wobei die Rohaufschläge ohnedies nur eines von mehreren Indizien darstellen und die Höhe der Rohaufschläge als Indikator für den Überwälzungsspielraum eines Anbieters nur eine beschränkte Aussagekraft besitzen würde, da die Höhe des Rohaufschlags das Resultat einer Reihe von Einflussfaktoren (Lohnkosten, Pacht, sonstige Kosten) ist, deren Bedeutung im vorliegenden Fall aber bislang gerade nicht beziffert werden konnte.

Die Verfahrensparteien haben trotz einer mit Schreiben vom 22. Dezember 2016 erfolgten Aufforderung durch das Landesverwaltungsgericht keine weiteren zweckdienlichen Unterlagen betreffend die Überwälzung der Getränkesteuer in den verfahrensgegenständlichen Jahren vorgelegt bzw. keine weiteren Informationen bekannt zu geben. Es wurden von den Verfahrensparteien auch keine Beweisanträge gestellt. Für das erkennende Gericht ist auch sonst nicht ersichtlich, dass weitere Ermittlungsschritte zweckmäßig wären, sodass im vorliegenden Fall mangels Möglichkeit zur ziffernmäßigen Berechnung des Rückerstattungsanspruches eine Schätzung zu erfolgen hat.

III.5.3. Eine Schätzung anhand von „Vergleichswerten“ der B Gastgewerbe GmbH erscheint schon deswegen nicht in Betracht zu kommen, da diese Gesellschaft zwei vollkommen unterschiedliche Geschäftsbereiche hatte und mangels Trennung der Geschäftsbereiche in der Bilanz allfällige Vergleichswerte nicht ausreichend zuverlässig ermittelt werden können. Im Übrigen ist auf Basis der vorliegenden Unterlagen auch nicht ausreichend erkennbar, in wie weit die tatsächlichen Verhältnisse beim Lokalbetrieb zwischen den einzelnen Kalenderjahren überhaupt gleich geblieben sind bzw. sich verändert haben und es lassen auch Veränderungen in der Bilanz aufgrund der unterschiedlichen Geschäftsbereiche keine ausreichenden Schlüsse auf den Lokalbereich zu. Hinzu kommt, dass die B Gastgewerbe GmbH auch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hatte und daher Veränderungen in der Bilanz nicht konkret (nur) einem bestimmten Kalenderjahr zugeordnet werden können.

III.5.4. Eine Schätzung unter Heranziehung eines Vergleichsbetriebes scheidet ebenfalls aus, da nach Auskunft der belangten Behörde Berechnungen zu einem vergleichbaren Betrieb nicht (mehr) existieren würden. Das Ergebnis einer bloßen (wenn auch akzeptierten) Vereinbarung bzw. Schätzung betreffend einen

anderen vergleichbaren Betrieb kann für sich allein genommen nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichtes keine ausreichende Grundlage für eine Schätzung darstellen. Es kann eine Vielzahl an Gründen geben, weswegen ein bestimmter Betrag von einem Vergleichsbetrieb akzeptiert wurde (z.B. zur Vermeidung des mit der Führung eines Verfahrens verbundenen Aufwandes oder etwa auch schlicht wegen fehlender Rechtskenntnis).

III.5.5. Die aufgrund von wirtschaftlichen Studien (vgl. *Gerhard Lehner, Peter Brandner, Kurt Kratena, Egon Smeral, Michael Wüger*, Überwälzung der Getränkesteuer; *Margit Schratzenstaller*, Kriterien zur Überwälzbarkeit der Getränkesteuer) getroffene Feststellung, dass eine Überwälzung der Getränkesteuer in Österreich in hohem Ausmaß gelungen und die Preiselastizität der Nachfrage nach alkoholischen Getränken gering ist, vermag für sich allein schon deswegen keine Grundlage für eine Schätzung bilden, da die diesbezüglichen Studien auch aufzeigen, dass sich diese (generelle) Erkenntnis nicht unmittelbar auf Einzelbetriebe umlegen lässt und der konkrete einzelwirtschaftliche vom gesamtwirtschaftlichen Überwälzungsgrad abweichen kann. Auch wenn man davon ausgehen würde, dass in Bezug auf die Stadt Wels eine 10%ige Getränkesteuerrückzahlung in der überwiegenden Anzahl der Fälle zutreffend wäre, so lässt sich daraus für den vorliegenden Einzelfall nichts gewinnen, zumal dies für sich genommen nichts über den konkreten Betrieb aussagt. Schon angesichts der Vielzahl der in den WIFO-Studien aufgezeigten Faktoren, welche die Überwälzungswahrscheinlichkeit beeinflussen, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein bestimmter Wert (z.B. 10%) ohne Berücksichtigung der konkreten Umstände bei einem konkreten Betrieb eine besondere Richtigkeitswahrscheinlichkeit (in einem konkreten Einzelfall) hat. So ist gegenständlich etwa zu berücksichtigen, dass es sich im vorliegenden Fall um ein Lokal handelt, welches vorwiegend auf Getränkeausschank ausgerichtet war. Generell ist aber die Preiselastizität der Nachfrage nach Getränken in Speisegaststätten geringer als in Gaststätten, welche vorwiegend auf Getränke-ausschank spezialisiert sind, und eine Überwälzung umso wahrscheinlicher, je differenzierter das Getränkeangebot und/oder je gehobener die qualitative Kategorie des individuellen Anbieters ist (vgl. die diesbezüglichen Feststellungen bzw. die Studien *Gerhard Lehner, Peter Brandner, Kurt Kratena, Egon Smeral, Michael Wüger*, Überwälzung der Getränkesteuer; *Margit Schratzenstaller*, Kriterien zur Überwälzbarkeit der Getränkesteuer). Allein aufgrund der allgemeinen wirtschaftlichen Studien betreffend die Überwälzung der Getränkesteuer in Österreich lässt sich daher eine Schätzung im vorliegenden Fall nicht durchführen und es lässt sich aus diesen allein auch nicht mit einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit ableiten, dass im vorliegenden Fall eine vollständige Überwälzung der Getränkesteuer gelungen wäre.

Das erkennende Verwaltungsgericht geht aber davon aus, dass unter Berücksichtigung einer Gegenüberstellung des Wareneinsatzes WEK Bier, WEK

Küche, WEK Wein, WEK Kaffee, Tee, WEK Sekt, WEK Spirituosen, WEK Alkoholfreie Getränke (diese wurden auch für Mixgetränke verwendet) und WEK Zigaretten (Wirtschaftsjahr 1997: 1 167 545,57; Wirtschaftsjahr 1996: 1.182.244,47) mit den Umsatzerlösen „Tageslosung 20 %“ und „Tageslosung 10 %“ jeweils zusammengerechnet (Wirtschaftsjahr 1997: 3.128.699,33; Wirtschaftsjahr 1996: 3.472.860,60) ein durchschnittlicher Rohaufschlag mit ca. 168 % für das Wirtschaftsjahr 1997 bzw. mit ca. 194 % für das Wirtschaftsjahr 1996 geschätzt werden kann. Es weist zwar eine solche allgemeine Rohaufschlagsschätzung weitgehende Ungenauigkeiten – und zwar nicht nur aufgrund des Umstandes, dass die Wirtschaftsjahre nicht mit den Kalenderjahren deckungsgleich sind, sondern auch, weil der genaue Wareneinsatz im Lokalbetrieb im jeweiligen Kalenderjahr und der genaue gesamte Inhalt der Tageslosung auch im Hinblick auf den Einsatz alkoholischer Getränke aus der Bilanz nicht feststellbar sind – auf, jedoch erscheint dieser Rohaufschlag im gegenständlichen Fall angesichts des (fast) vollständigen Fehlens von weiteren auf den konkreten Lokalbetrieb bezogenen feststellbaren Tatsachen nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichtes zumindest eher wahrscheinlich als eine andere konkrete diesbezügliche Annahme. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Getränkepreise für Flaschenbier (für andere alkoholische Getränke konnte kein Vergleich zwischen durchschnittlichen Verbraucherpreisen und Preisen im gegenständlichen Lokal ermittelt werden, da entweder die Verkaufspreise beim gegenständlichen Lokal aus dem Akt nicht ersichtlich sind und/oder von der STATISTIK AUSTRIA keine Preise zum damaligen Zeitpunkt für Gaststätten erhoben wurden) durchaus im Durchschnittsbereich gelegen sind. Bei Heranziehung des von *Wöber* (vgl. *Wöber*, „Betriebskennzahlen des österreichischen Gastgewerbes“ [abgedruckt bei *Hollik*, Getränkesteuerrückzahlung: Die Ermittlung der nachzuweisenden Bereicherung, FJ 2004, 325]) ermittelten Durchschnittswertes für Gasthäuser der Kat. 2 für 1997 und 1995 (Kennzahlen aus 1996 sind nicht vorhanden) in Höhe von durchschnittlich ca. 239 % ergibt sich zum geschätzten Rohaufschlag beim gegenständlichen Betrieb eine Differenz von durchschnittlich ca. 24,5 % (ca. 30 % für das Wirtschaftsjahr 1997 bzw. ca. 19 % für das Wirtschaftsjahr 1996). Unabhängig von, dass schon angesichts der Ausführungen *Hollik*, aaO, auch die Zahlen von *Wöber* allenfalls als grobe Richtgrößen herangezogen werden können und des Umstandes, dass die obige Rohaufschlagsschätzung weitgehende Ungenauigkeiten aufweist, können aus diesen ziffernmäßig festgehaltenen Größenordnungen angesichts des (fast) vollständigen Fehlens von Indizien betreffend die konkrete Überwälzungshöhe im gegenständlichen Fall zumindest Schlüsse in Richtung Überwälzung der Getränkesteuer gezogen werden. Geht man davon aus, dass angesichts der wirtschaftlichen Studien, wonach generell die Überwälzung in Österreich weitgehend gelungen sein dürfte, bei durchschnittlichen Gesamtrohaufschlägen eine Überwälzung mit hoher Wahrscheinlichkeit gelungen ist, so erscheint unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen die Annahme, dass eine Überwälzung beim gegenständlichen Lokal in einem Ausmaß von

24,5 % (Abweichung vom Durchschnitt) nicht gelungen ist, vertretbar. Ausgehend vom Standpunkt der belangten Behörde, wonach die Empfehlung des Gemeinde- und Städtebundes zur generellen Heranziehung des 10 % Rückzahlungsanteils samt der Annahme einer 90%-igen Überwälzung der Getränkesteuer von sach- und rechtskundigen Personen erstellt worden wäre und eine Vermutung der Richtigkeit per se angenommen werden könne, könnte man vordergründig zwar annehmen, dass auch bei einem durchschnittlichen Betrieb mit durchschnittlichen Gesamtrohaufschlägen regelmäßig „nur“ eine 90%ige Überwälzung gelungen wäre. Unter Zugrundelegung dieser Annahme könnte man angesichts des Umstandes, dass der geschätzte Rohaufschlag beim gegenständlichen Betrieb um 24,5 % vom durchschnittlichen Gesamtrohaufschlag abweicht, prima vista sogar von einer noch geringeren (als der oben angenommenen) Überwälzung (von 75,5 %) ausgehen. Allerdings ist nach Ansicht des erkennenden Landesverwaltungsgerichtes grundsätzlich davon auszugehen, dass Betriebe im Allgemeinen üblicherweise nicht auf Dauer Getränke zu Preisen anbieten, welche die Aufwendungen nicht abdecken, weil sie auf Dauer damit nicht einmal die mit dem Verkauf der Getränke im Zusammenhang stehenden Abgaben bestreiten könnten (vgl. in diesem Zusammenhang auch VwGH 20.11.2007, 2006/16/0115, zum Verkauf von Getränken zu Richtpreisen), sodass anzunehmen ist, dass grundsätzlich bei durchschnittlichen Gesamtrohaufschlägen eine Überwälzung mit hoher Wahrscheinlichkeit gelungen ist. Daher wird für den gegenständlichen Betrieb im Rahmen der Schätzung auch davon ausgegangen, dass nur im Ausmaß der Abweichung zum Durchschnitt eine Überwälzung nicht gelungen ist.

Dass auch dieses Ergebnis den tatsächlichen Verhältnissen nur äußerst grob entspricht, ist angesichts von im vorliegenden Fall kaum vorhandener sinnvoll verwertbarer Tatsachen als im Wesen der Schätzung liegend hinzunehmen. Dass eine derartige Rückerstattung durchaus eher hoch im Vergleich zu anderen Fällen ausfällt, steht zumindest mit dem Umstand, dass es sich gegenständlich um ein Musik-Pub handelt, welches vorwiegend auf Getränkeausschank ausgerichtet war, insofern in Einklang, als – wie sich aus den allgemeinen Studien ergibt – generell die Preiselastizität der Nachfrage nach Getränken in Speisegaststätten geringer als in Gaststätten, welche vorwiegend auf Getränkeausschank spezialisiert sind, ist und die Überwälzungswahrscheinlichkeit in gehobenen Lokalen höher ist. Im Übrigen ergibt sich aus dem Aktenvermerk ON 83 im Behördenakt, welcher unter anderem auch konkret auf den gegenständlichen Fall Bezug nimmt, dass eine Rückerstattung von 24,5 % zwar hoch, aber noch in einem vertretbaren Bereich (vgl. Punkt 5. in ON 83: maximal 30 %) liegt. Zusammengefasst erscheint daher auf Basis obiger Ausführungen eine Rückerstattung von 24,5 % angezeigt. Es erscheint insbesondere auch unter Berücksichtigung der wenigen Anhaltspunkte zum vorliegenden Betrieb die Annahme eines anderen konkreten Überwälzungsprozentsatzes nicht wahrscheinlicher.

III.5.6. Die dargestellte Schätzung wurde den Verfahrensparteien mit Schreiben vom 6. März 2017 mitgeteilt und es wurde Gelegenheit zum Parteiengehör eingeräumt. Der Vertreter des Bf teilte mit, dass die vom Verwaltungsgericht herangezogene Schätzungsmethode tauglich scheint und nicht beanstandet wird. Die belangte Behörde nahm dazu inhaltlich Stellung, wobei zum Vorbringen der belangten Behörde im Einzelnen Folgendes auszuführen ist:

III.5.6.1. Soweit die belangte Behörde ausführt bzw. darauf hinweist, dass es sich keineswegs nur um ein Lokal für Schüler, Studenten und Lehrer gehandelt habe, ist auszuführen, dass diesen Ausführungen in den Feststellungen unter II.1. Rechnung getragen wurde und entsprechend den Ausführungen der belangten Behörde nur festgestellt wurde, dass auch Schüler im Lokal verkehrten. Es sei aber darauf hingewiesen, dass der zum Parteiengehör übermittelte vorläufige angenommene Umstand, dass Schüler und Studenten wenig zahlungskräftig wären und daher die Überwälzungswahrscheinlichkeit geringer sei, nicht die (vorläufige) Schätzung selbst darstellte, sondern dieser Umstand lediglich im Zuge einer „Plausibilitätsprüfung“ des Schätzergebnisses und der daraus resultierenden Rückerstattung angeführt wurde.

III.5.6.2. Soweit die belangte Behörde auf den Aktenvermerk vom 01.06.2012 (ON 83 im Behördenakt) Bezug nimmt, ist auch diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass nicht aufgrund dieses Aktenvermerks eine ziffernmäßige Schätzung erfolgte, sondern vom Landesverwaltungsgericht auch die Angaben in diesem Aktenvermerk lediglich im Zuge einer „Plausibilitätsprüfung“ herangezogen werden, also dahingehend, ob das Schätzergebnis und die daraus resultierende Rückerstattung auch gemäß den Angaben im Aktenvermerk in einem vertretbaren Bereich liegt. Dies ist – wie sich aus Punkt 5. in ON 83 des Behördenaktes ergibt – durchaus noch der Fall, da in diesem Aktenvermerk auch keineswegs zum Ausdruck kommt, dass Rückerstattungen über 10 % ausgeschlossen wären, sondern es wird vielmehr eine Rückerstattung von bis zu 30 % für vertretbar erachtet.

III.5.6.3. Soweit die belangte Behörde auf die Vereinbarungsvorschläge von 20 % im Handel und 10 % in der Gastronomie verweist, ist darauf hinzuweisen, dass aus einem derartigen allgemeinen Vorschlag für die Gastronomie keinesfalls ableitbar ist, dass nicht auch bei einzelnen Betrieben eine höhere Rückerstattung sachgerecht sein könnte. Dieser Vorschlag für eine Vereinbarung ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass zwar grundsätzlich in Österreich die Überwälzung der Getränkesteuer auf die Kunden in hohem Ausmaß gelungen ist (vgl. die Feststellungen in Punkt II.1. auf Basis der Studien *Gerhard Lehner, Peter Brandner, Kurt Kratena, Egon Smeral, Michael Wüger*, Überwälzung der Getränkesteuer; *Margit Schratzenstaller*, Kriterien zur Überwälzbarkeit der Getränkesteuer), jedoch wird bereits in den zur Überwälzung gemachten oben

erwähnten WIFO-Studien darauf hingewiesen, dass der konkrete einzelwirtschaftliche vom gesamtwirtschaftlichen Überwälzungsgrad deutlich abweichen kann. Der allgemeine Durchschnitt sagt daher für sich genommen noch nichts über einen konkreten Einzelbetrieb aus und es kann schon angesichts der Vielzahl der in den WIFO-Studien aufgezeigten Faktoren, welche die Überwälzungswahrscheinlichkeit beeinflussen, nicht davon ausgegangen werden, dass ein bestimmter Wert (z.B. 10 %) ohne Bezugnahme auf den konkreten Betrieb eine besondere Richtigkeitswahrscheinlichkeit in einem konkreten Einzelfall hätte. Dass der belangten Behörde österreichweit keine höheren Vereinbarungen als 10 % bekannt sind, lässt – sofern man davon ausgeht, dass der belangten Behörde alle Vereinbarungen österreichweit bekannt sind – allenfalls darauf schließen, dass höhere „Vereinbarungen“ nicht getroffen wurden, nicht jedoch, dass auch nach Ermittlungen zu konkreten Betrieben keine höheren Rückerstattungen erfolgt wären. Im Übrigen zeigen schon die in den angeführten Studien erwähnten Faktoren, welche die Überwälzungswahrscheinlichkeit beeinflussen, dass ein genereller für alle Betriebe geltender Richtwert nicht existiert.

III.5.6.4. Zum Vorbringen der belangten Behörde, wonach der Bf bereits in anderen Jahren einer Rückerstattung von 10 % zugestimmt habe und es der „allgemeinen Lebenserfahrung und Menschenkenntnis“ widersprechen würde, dass eine Refundierung von 10 % von den tatsächlichen Verhältnissen wesentlich abweicht, wenn der Bf dieser Quote seine ausdrückliche Zustimmung erteilt hat, ist auszuführen, dass unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des vorliegenden Falles diese Überlegungen vom erkennenden Landesverwaltungsgericht nicht geteilt werden: Im vorliegenden Fall macht die Getränkesteuer für die verfahrensgegenständlichen Jahre gesamt rund 28.700,-- Euro aus, sodass die Differenz zwischen einer 10 % Rückzahlung und einer 20 % Rückzahlung „nur“ ca. 2.870,-- Euro bzw. einer 30 % Rückzahlung ca. 5.340,-- Euro ausmachen würde. Berücksichtigt man nun den für den Rückerstattungsberechtigten drohenden Verfahrensaufwand (auf welchen die Abgabenbehörde im Übrigen in einem Schreiben gegenüber dem Bf selbst hinweist [vgl. ON 84 im Behördenakt]), die mögliche Verfahrensdauer (die gegenständlich seit der Nullfestsetzung schon mehrere Jahre beträgt) und die (drohenden) Kosten für die eigene rechtliche Vertretung (vgl. hierzu auch die Ausführungen des Vertreters des Bf), so erscheint es keineswegs der „allgemeinen Lebenserfahrung und Menschenkenntnis“ zu widersprechen, wenn ein Rückerstattungsberechtigter letztlich eine Refundierung von 10 % akzeptiert, auch wenn er dies nicht für rechtsrichtig erachtet. In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass Rechtsvertreter gegenüber den von ihnen vertretenen Rückerstattungsberechtigten regelmäßig keine „Garantie“ für einen bestimmten Verfahrenserfolg abgeben, sodass es durchaus nachvollziehbar erscheint, dass sich ein Unternehmer mit einer Rückerstattung von 10 % zufrieden gibt und nicht Geld für eine rechtliche Vertretung aufwendet, um ein

aufwendiges Verfahren mit ungewissen Ausgang zu führen, an dessen Ende bestenfalls ein wenige Tausend Euro höherer Betrag erstritten werden kann (von dem zudem noch die eigenen Kosten für die rechtliche Vertretung und der eigene Aufwand abzuziehen sind). Die Überlegungen der belangten Behörde erscheinen daher bei größeren Beträgen (bei denen der mögliche zusätzliche Rückerstattungsbetrag die eigenen Kosten bzw. den eigenen Aufwand deutlich übersteigt) durchaus nachvollziehbar, nicht jedoch im gegenständlichen Fall.

Auch unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen stellt sich zwar prima vista die Frage, weswegen der Bf dann gerade (und nur) für die verfahrensgegenständlichen Jahre die 10 % Rückerstattung bekämpft (und eine Refundierung von 10 % für andere Jahre akzeptierte). Diesbezüglich ist aber bereits in einem Aktenvermerk aus dem Jahr 2012 (ON 78 im Behördenakt) festgehalten, dass für den Rechtsvertreter des Bf eine Vereinbarung für die Jahre 1995 und 1996 über eine prozentuelle Rückzahlung (welche für die Kalenderjahre 1997 und 1998 akzeptiert wurde) nicht in Frage komme, *„weil er sich in diesem Verfahren auf Grund der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes in einer wesentlich besseren Situation befände."* Der Rechtsvertreter des Bf beurteilt also offenbar die Erfolgsaussichten für den Bf hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Jahre besser (im Vergleich zu anderen Jahren). Aus dem Umstand, dass der Bf teilweise eine Refundierung von 10 % für andere Jahre akzeptiert hat, lässt sich daher nicht ableiten, dass dies (nämlich eine nicht gelungene Überwälzung von 10 % der entrichteten Steuer) den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würde.

III.5.6.5. Dem Vorbringen der belangten Behörde, wonach dann, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungsobliegenheiten nicht nachkommt und aus diesem Grund nur wenige Sachverhaltsangaben zu einem Betrieb vorliegen, dies nicht Anlass für eine „großzügige" Schätzung sein darf, ist insoweit zuzustimmen. Es ist gegenständlich auch keine „großzügige" Schätzung angebracht, sondern es hat die Schätzung – wie im Übrigen auch sonst – so zu erfolgen, dass sie den wahren Verhältnissen möglichst nahe kommt (vgl. etwa VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125). Es wurde aber oben dargelegt, dass die Annahme eines anderen konkreten Überwälzungsprozentsatzes (anstatt 24,5 % nicht gelungene Überwälzung) für das erkennende Gericht nicht wahrscheinlicher erscheint, zumal insbesondere auch nicht ersichtlich ist, inwiefern eine 10%ige Rückerstattung ein allgemein gültiger Richtsatz für alle Gastronomiebetriebe sein sollte (vgl. dazu bereits oben III.5.6.3. und III. 5.5.).

Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass bestimmte Umstände auch gerade deswegen nicht mehr festgestellt werden können, weil die Abgabenbehörde Unterlagen nicht mehr hat oder dem Landesverwaltungsgericht nicht vorlegt. So liegen etwa – trotz des Schreibens des Landesverwaltungsgerichtes vom

22.12.2016 – nicht alle Getränkesteuererklärungen für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume dem Landesverwaltungsgericht (vollständig) vor.

III.5.6.6. Es ergibt sich aus der Stellungnahme der belangten Behörde letztlich kein „gesichertes“ Argument, weswegen eine Rückzahlung von 10 % den Gegebenheiten des vorliegenden Einzelfalls entsprechen sollte.

Aus welchem Grund eine weitere Verhandlung erforderlich sein sollte (welche „in eventu“ von der belangten Behörde beantragt wurde), ist für das erkennende Gericht nicht ersichtlich und es wurde dazu von der belangten Behörde auch nichts ausgeführt.

III.5.6.7. Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass auch unter Berücksichtigung der Stellungnahme der belangten Behörde für das Landesverwaltungsgericht kein Anlass besteht, von der bereits bekannt gegebenen Schätzung abzuweichen.

III.5.7. Zum Vorbringen des Vertreters des Bf betreffend die Vertretungskosten des Bf ist noch Folgendes auszuführen: Die Kosten für die Vertretung ändern zunächst nichts daran, in welchem Ausmaß eine Überwälzung der Getränkesteuer gelungen ist, also an dem diesbezüglichen Schätzergebnis. Nach dem VwGH (vgl. etwa VwGH 04.12.2003, 2003/16/0148) kann zwar auch insoweit, als eine Abwälzung im Einzelfall gelungen ist, eine ungerechtfertigte Bereicherung dann nicht bejaht werden, als sie durch einen durch die Getränkesteuer verursachten Schaden zunichte gemacht wurde. Es geht dabei jedoch um einen unmittelbar durch die Erhebung der Getränkesteuer eingetretenen wirtschaftlichen Nachteil im Sinne eines Absatz- und Gewinnrückgangs (vgl. VwGH 04.12.2003, 2003/16/0148; vgl. auch EuGH 02.10.2003, Rs C- 147/01) und nicht um allfällige Folgekosten für eine Rechtsvertretung in einem Verwaltungsverfahren in Zusammenhang mit der Rückerstattung der entrichteten Getränkesteuer, sodass auf Basis der von der Rsp entwickelten Grundsätze keine Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung der Vertretungskosten des Bf im vorliegenden Verfahren besteht. Die Kosten für die Rechtsvertretung des Bf in Zusammenhang mit der gegenständlichen Getränkesteuer(rückerstattung) sind nicht anders zu behandeln als Kosten für eine Rechtsvertretung in anderen Fällen, in denen zu Unrecht vorgeschriebene Abgaben bekämpft werden.

Im Übrigen hat nach der Rsp des VwGH (vgl. etwa VwGH 21.05.2007, 2005/16/0247) der Rückerstattungsberechtigte den Eintritt des Schadens nachzuweisen und konkret jene Tatsachen darzulegen, aus denen sich bezogen auf einen bestimmten Betrieb ein durch die Erhebung der Getränkesteuer verursachter Schaden in einem „bestimmten Ausmaß“ ergibt. Das pauschale Vorbringen von Vertretungskosten in Höhe von 10.000,-- Euro in Zusammenhang mit den Getränkesteuern 1995 und 1996 ohne konkrete

Darlegung, welche konkreten Vertretungskosten für welche konkreten Vertretungsleistungen tatsächlich angefallen sind, genügt den Anforderungen des VwGH (an eine Darlegung von konkreten Tatsachen) nicht. Insbesondere ist diesem Vorbringen nicht zu entnehmen, welche betragsmäßig konkreten Kosten für welche konkreten Vertretungsleistungen tatsächlich angefallen sind, sodass auch nicht beurteilbar ist, welche tatsächlichen (betragsmäßig bestimmten) Kosten für eine zweckentsprechende Rechtsverfolgung entstanden sind. Vertretungskosten in Verwaltungsverfahren können aber generell nur dann als ersatzfähige Schäden angesehen werden, soweit es sich um zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung getätigte Aufwendungen handelt (vgl. dazu auch OGH 1 Ob 105/01z). Zudem ist mangels Darlegung der konkreten Vertretungshandlungen samt Kosten auch nicht ersichtlich, in wie weit allfällige Kosten bereits durch einen Kostenersatzzuspruch (vgl. etwa den Kostenzuspruch aufgrund der Entscheidung 2008/16/0063-8, in der die Stadt Wels zu einem Kostenersatz von gesamt 1.717,00 Euro verpflichtet wurde, wobei ein Betrag von 1.106,40 Euro an den Bf zu zahlen war) abgegolten wurden.

III.5.8. Zusammengefasst ist daher auszuführen, dass die verfahrensgegenständliche Schätzung – soweit dies überhaupt möglich ist – auf die konkreten Umstände beim gegenständlichen Betrieb Bedacht nimmt und auch unter Berücksichtigung der Stellungnahmen der Parteien kein anderer konkreter Rückerstattungsbetrag für das erkennende Landesverwaltungsgericht wahrscheinlicher erscheint.

III.6. Es ist daher der spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die gegenständliche Entscheidung weicht nicht von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hierzu vor allem die zitierten Entscheidungen des VwGH) ab. Hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 239a BAO ist darauf hinzuweisen, dass es bereits nach dem insoweit klaren Gesetzeswortlaut (vgl. VwGH 28.05.2014, Ro 2014/07/0053: keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, wenn das Gesetz eindeutig ist) nicht darauf ankommt, aus welchen Gründen die Nullfestsetzung erfolgte, und im Übrigen selbst bei der Annahme, dass die Anwendung von § 239a BAO voraussetzt, dass sich die Nullfestsetzung auf unionsrechtliche Gründe stützt, es nach der Rechtsprechung des VwGH nicht darauf ankommt, ob im rechtskräftigen Nullfestsetzungsbescheid das Unionsrecht richtig angewendet wurde (vgl. VwGH 27.01.2011, 2010/16/0154). Die Auslegung eines Spruchinhalts (Entscheidung über eine Maßnahme gemäß § 239a BAO) ist jeweils anhand der konkreten

Formulierung im Einzelfall vorzunehmen und es stellt dies daher regelmäßig keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar (vgl. VwGH vom 26.02.2014, Ro 2014/04/0022). Ebenso wurden die Schätzung bzw. Ermittlung der Höhe der Rückerstattung anhand der konkreten Umstände des vorliegenden Einzelfalls entsprechend den Vorgaben der Rsp des VwGH vorgenommen, wobei dem Ergebnis dieser Beurteilung ebenfalls keine Bedeutung über den vorliegenden Einzelfall hinaus zukommt. Es ist im Übrigen auch generell nicht ersichtlich, dass Rechtsfragen in Zusammenhang mit der Rückerstattung der Getränkesteuer noch in einer Reihe von weiteren Fällen von Bedeutung wären (vgl. dazu auch ON 84 im Behördenakt, wonach schon im Jahr 2012 [also vor fast 5 Jahren] das gegenständliche Verfahren das letzte der Stadt Wels betreffend die Thematik der Getränkesteuer war).

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen dieses Erkenntnis besteht innerhalb von sechs Wochen ab dem Tag der Zustellung die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und/oder einer außerordentlichen Revision beim Verwaltungsgerichtshof. Eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ist unmittelbar bei diesem einzubringen, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof beim Landesverwaltungsgericht Oberösterreich. Die Abfassung und die Einbringung einer Beschwerde müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin erfolgen. Die Abfassung und Einbringung der Revision müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder durch einen bevollmächtigten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bzw. eine bevollmächtigte Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin erfolgen. Für die Beschwerde bzw. Revision ist eine Eingabegebühr von je 240 Euro zu entrichten.

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Mag. Dr. Wiesinger