

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2005/16/0247-12

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der X GmbH & Co KG in Y, vertreten durch die Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH in 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 6. September 2005, Zl. Gem-523605/15-2005-Sto/Shz, betreffend Getränkesteuerrückerstattung für den Zeitraum März 1998 bis Februar 1999 (mitbeteiligte Partei: Landeshauptstadt Linz, 4041 Linz, Hauptplatz 1, vertreten durch den Bürgermeister), zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Land Oberösterreich Aufwendungen in der Höhe von €381,90 und der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von €991,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Zur Vorgeschichte wird auf das hg. Erkenntnis vom 17. März 2005, Zl. 2004/16/0226, verwiesen.

Im fortgesetzten Verfahren hob die belangte Behörde mit Bescheid vom 23. Juni 2005 den Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3. August 2004, soweit sich dieser auf die Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke bezieht, auf und verwies die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Landeshauptstadt Linz. Begründend wurde ausgeführt, in Anbetracht der verbindlichen Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. März 2005, Zl. 2004/16/0226, stehe fest, dass der

(21. Mai 2007)

bekämpfte Bescheid "des Stadtsenates" auf Grund eines mangelhaften Ermittlungsverfahrens erlassen worden sei, wodurch die mitbeteiligte Partei in ihren Rechten verletzt worden sei.

Mit Bescheid vom 8. Juli 2005 gab das zuständige Mitglied des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz der Berufung der beschwerdeführenden Partei teilweise Folge und änderte den Bescheid des Magistrates Linz vom 20. September 2000 insofern ab, als

1. die Getränkesteuer für den Zeitraum 1. März 1998 bis 28. Februar 1999
  - für alkoholfreie Getränke bei einer Bemessungsgrundlage von €284.130,43 mit €14.206,52,
  - für Speiseeis bei einer Bemessungsgrundlage von €53.141,28 mit €5.314,13 zu Recht festzusetzen gewesen sei;
2. die Getränkesteuer für den Zeitraum 1. März 1998 bis 28. Februar 1999 für alkoholische Getränke endgültig mit €0,-- festgesetzt worden sei;
3. dem Antrag auf Rückzahlung der für den Abgabenzeitraum 1. März 1998 bis 28. Februar 1999 für alkoholische Getränke entrichteten Getränkesteuer von €30.151,45 teilweise zu entsprechen und eine Getränkesteuer von €4.376,32 gutzuschreiben bzw. zurückzuzahlen gewesen sei, weil die Abgabe wirtschaftlich nicht gänzlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei.

In der Begründung dieses Bescheides heißt es nach Wiedergabe der von der Abgabenbehörde im ersten Rechtsgang und im fortgesetzten Verfahren durchgeführten Ermittlungen und Zitierung der Rechtsgrundlagen, aus den Regaletiketten und Allongeplaketten sei für die Konsumenten eindeutig ersichtlich gewesen, dass die Getränkeverkaufspreise entsprechend dem Preisauszeichnungsschild als Bruttopreise inklusive aller Steuern, wie etwa Umsatz- und Getränkesteuer, ausgezeichnet worden seien. Daraus sei zu schließen, dass

- die Konsumenten sich bereits seit Jahren auf Warenverkaufspreise inkl. Getränkesteuer haben einstellen können,

- die steuerpflichtigen Unternehmer bereits seit langem entsprechend einer Musterkalkulation der Bundeswirtschaftskammer die Getränkepreise haben kalkulieren können,
- diese Bruttopreise zu keinen Wettbewerbsverzerrungen zwischen den einzelnen Anbietern aus dem Titel Getränkesteuer haben führen können, weil ein Gesamtwettbewerb hinsichtlich sämtlicher getränkesteuerpflichtiger Unternehmer gegeben gewesen sei,
- durch das Gestalten und Ausweisen von Bruttopreisen offensichtlich eine Überwälzung bei Handelsketten gelungen gewesen sei, weil nach Wegfall der Getränkesteuer viele Handelsketten eine Preissenkung vorgenommen hätten.

Als weiteres Indiz seien die Abgabenerklärungen herangezogen worden, aus denen die Schlüsselzahlen ersichtlich gewesen seien, welche für die Getränkesteuerberechnung der einzelnen Warenprodukte aus dem Bruttoverkaufspreis herangezogen worden seien; nach sämtlichen getränkesteuerbezogenen Rechtsnormen seien die Getränkesteuer und die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage zu zählen und daher bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug zu bringen. Daraus habe die Abgabenbehörde schließen können, dass

- die Getränkesteuer von den Konsumenten eingehoben worden sei und in Wahrheit nicht den unternehmerischen Steuerpflichtigen tangiert habe,
- die Getränkesteuer überdies nicht von wesentlichen Kostenfaktoren, nämlich Steuern und Abgaben, selbst berechnet worden sei.

Aus den vorliegenden Kalkulationsunterlagen seien anlässlich der Prüfung die Rohaufschläge ermittelt und eine Kalkulation vom Nettoeinkaufspreis zum Bruttoverkaufspreis nach Warengruppen mit dem Ziel der Gewinnerzielung festgestellt worden. Die Behörde habe sich an der Rechtsprechung orientiert, wonach die Abweichung der individuellen Brutorohaufschläge von den durchschnittlichen Brutorohaufschlägen ein Gradmesser für die Überwälzung der Getränkesteuer sein könne; Verkaufspreise mit Rohaufschlägen (Handelsspannen) über den Durchschnitt

in der jeweiligen Branche ließen den Schluss zu, dass die Getränkesteuer auf die Konsumenten überwältigt worden sei.

Als Vergleichsrohauflschläge seien die Durchschnitte der Rohauflschläge ohne Mehrwertsteuer herangezogen, die sich auf Grund von Ermittlungen der Bundesfinanzverwaltung (Großbetriebsprüfung) im Jahr 1995 bei acht Großmärkten ... in Niederösterreich, Tirol und Steiermark ergeben haben. In den Bundesländern sei der überwiegende Teil der Lebensmitteleinzelhändler bereits den Handelsketten beigetreten und halte die empfohlenen Verkaufspreise ein bzw. nehme einheitlich an den so genannten Aktionen teil. In den Bereichen, in denen freie Preispolitik bestehe, würden laut Ermittlungen der Bundesfinanzverwaltung die Preise in den seltensten Fällen auf Grund von Kalkulationen ermittelt, sondern orientierten sich am orts- und branchenüblichen Niveau.

Diese Überprüfung der Bundesfinanzverwaltung (Großbetriebsprüfung) habe ihre Bestätigung auch in der Parteieinvernehmung gefunden, wonach es keine konkrete Produktkalkulation, sondern lediglich eine Kalkulation einzelner Warengruppen, wie etwa der Warengruppe alkoholischer Getränke, gegeben habe, wobei jedoch die Kalkulation quer durch sämtliche alkoholische Getränke, wie Bier, Wein, Sekt, Spirituosen, erfolgt sei. Die Getränkekalkulation hänge grundsätzlich vom Marktpreis ab, der mitunter von der Getränkeindustrie bestimmt und auch von Marktpreisen der Konkurrenzbetriebe beeinflusst werde.

Die Ermittlungen der Finanzverwaltung hätten bei diesen überprüften Supermärkten, die jenen der beschwerdeführenden Partei nahe stünden, ergeben, dass

- bei Bier die Rohauflschläge zwischen 0 % und 19,6 % lägen, wobei es sich beim Nullaufschlag offensichtlich um Aktionen handle, weshalb in der Durchschnittsrechnung der Durchschnitt der Rohauflschläge bei 11,8 % liege (Bruttorohaufschlag von 34,16 %),

- die Rohaufschläge bei Wein zwischen 10,3 % und 30,1 % lägen und als Durchschnitt der Rohaufschläge sich 18,3 % ergebe (Bruttorehaufschlag von 41,95 %),
- die Erfahrungen gezeigt hätten, dass trotz der hohen Schwankungen sich die durchschnittlichen Rohaufschläge über die Jahre hinaus kaum änderten und daher die Kennzahlen aus 1995 auch in den Folgejahren anwendbar seien.

Die Gesamtdurchschnittsrohaufschläge lt. Wiener Handelskammer lägen bei den Handelsketten zwischen 30 % und 45 %.

Unter Berücksichtigung von Getränke- und Umsatzsteuer würden sich daher für Supermarktketten der Kategorie Billiganbieter durchschnittliche Rohaufschläge zwischen rd. 34 % bis 42 % ergeben, wobei für den Fall, dass Bier das meistgetrunkene alkoholische Getränk darstelle - wie im gegenständlichen Fall anlässlich der Abgabenprüfung habe festgestellt werden können und vom Steuerpflichtigen auch attestiert worden sei, zumal im gesamten Abgabenzeitraum der Anteil von Bier mit rund 72,4 % an der Position der meistgetrunkenen Getränke gelegen sei - ein Abschlag von 5 % vertretbar sei.

Der Rohaufschlag bei einzelnen alkoholischen Produkten in den Linzer Filialen der beschwerdeführenden Partei sei nicht filialspezifisch erfolgt, sondern der jeweilige Einkäufer als Produktkalkulant habe den zu erwartenden Rohgewinn für das jeweilige alkoholische Produkt für das gesamte Unternehmen und damit für sämtliche Filialen ermittelt. Dieser Rohaufschlag (Rohgewinn) gelte für sämtliche Filialen der beschwerdeführenden Partei in Österreich, unabhängig von deren Marktlage.

Der betriebspezifische Bruttorehaufschlag habe im konkreten Abgabenzeitraum des Wirtschaftsjahres 1998/1999 bei Bier 45,46 %, bei Weißwein 61,50 % und bei Rotwein 63,19 % betragen, wobei Bierprodukte 72,40 % und Weinprodukte 12,03 % der Umsatzanteile gehalten hätten. Die Nettorohaufschläge aus Bier, Weißwein, Rotwein, Wermut, Cherry, Portwein, Sekt, Weinbrand, Rum,

Likör, Slivo, Wodka und Whisky hätten durchschnittlich 12,7 %, der Brutorohaufschlag aus Rohgewinn, Umsatzsteuer und Getränkesteuer durchschnittlich 48,78 % betragen. Unter Berücksichtigung der im gegenständlichen Betrieb im Prüfungs- und Abgabefestsetzungszeitraum anlässlich der Abgabenprüfung festgestellten Rohaufschläge auf Bier und Wein zeige sich, dass die individuellen betrieblichen Rohaufschläge bei Bier mit 45,46 % und bei Wein mit 61,50 % bzw. 63,10 % (selbst ohne Abschlag bei den meisten Umsatzanteilen bei Bier) eindeutig über den durchschnittlichen, von der Großbetriebsprüfung festgestellten obzitierten Brutorohaufschlägen von 34,16 % brutto bei Bier und 41,95 % brutto bei Wein gelegen seien.

Dieser Rohaufschlagsvergleich sei vom Steuerpflichtigen nicht kritisiert worden.

Aus diesem Rohaufschlagsvergleich lasse sich ableiten, dass

- unter Berücksichtigung der Konkurrenzsituation und Nichtberücksichtigung von Lockangeboten die Rohaufschläge im konkreten Betrieb eindeutig über den durchschnittlichen Rohaufschlägen ähnlicher Handelsketten gelegen seien,
- diese höheren Rohaufschläge gegenüber den Vergleichswerten unter anderem ebenfalls kausal für den Rohgewinn in den Linzer Filialen gewesen seien,
- diese hohen Rohaufschläge im konkreten Fall ein Indiz für die Überwälzung der Getränkesteuer darstellten.

Aus der Produktabgabe selbst sei in sämtlichen Linzer Filialen ein Rohgewinn zu verzeichnen, der sich aus den einzelnen Verkaufserlösen abzüglich des erforderlichen Wareneinsatzes ergebe.

Selbstkostendeckung sei allerdings daraus in den Filialen nicht gegeben gewesen, weil selbst trotz des vorhandenen Rohgewinns bei den einzelnen Produkten aus den Kostenfaktoren des Betriebs der Filialen ein Jahresfehlbetrag resultiere. Trotz der vorhandenen Jahresfehlbeträge in den Filialen a), b) und c) habe die Filiale d) einen Jahresüberschuss erzielt. Die Betriebe der beschwerdeführenden Partei in

Linzer Filialen hätten auch ohne Kalkulation/Kostenrechnung geführt werden können, weil die Zentralkosten auf sämtliche Filialen umgelegt und eine Gesamtbilanz für sämtliche Märkte und Kostenstellenrechnungen für die Linzer Filialen vorhanden gewesen seien. Der Marktpreis habe vielfach aus von der Getränkeindustrie vorgegebenen Getränkepreisen resultiert, wobei die Industrie sogar Einfluss nehme, zu welchem Zeitpunkt Preisreduzierungen oder Preiserhöhungen zulässig seien; die Getränkeindustrie beeinflusse somit den Wareneinkaufspreis als auch den Warenverkaufspreis (Marktpreis) für alkoholische Getränke. So gebe es in der Praxis sogar Warengruppen, bei denen auf Grund der Käuferschicht und der industriebestimmten Marktpreise negativ kalkuliert werden müsse, wobei ein Ausgleich natürlich durch Gewinne anderer Warengruppen möglich sei.

Die derartige Kalkulation der Bruttopreise von alkoholischen Getränken lasse daher den Schluss zu, dass

- die Getränkeabgabe offensichtlich unter dem Gesichtspunkt der Gewinnerzielung auch zu Zeiten der Erhebung der Getränkesteuer programmiert gewesen sei,
- trotz der Erhebung der Getränkesteuer letztendlich Gewinne im Rahmen des gesamten Unternehmens haben erzielt werden können,
- die Getränkesteuer im Rahmen der Produktabgabe in den einzelnen Filialen offensichtlich habe überwältigt werden können.

Im Rahmen der Abgabenprüfungen seien auch die einzelnen Kostenfaktoren recherchiert worden und es sei dabei festgestellt worden, dass

- der Personalaufwand zwischen den einzelnen Linzer Filialen zwischen €201.794,-- und €238.803,-- differiert habe,
- neben dem sonstigen Aufwand gerade die Mietkosten bis zu €70.000,-- einen starken Kostenfaktor bewirkt hätten,
- darüber hinaus die AfA bis zu €79.696,-- offensichtlich im Zusammenhang mit Investitionen etc. einen starken Kostenfaktor darstelle,
- die gesamte Getränkesteuer mit rund 0,95 % einen minimalen Kostenfaktor gebildet habe.

Zur Kostenkalkulation und den trotz Gewinnen erwirtschafteten Jahresfehlbeträgen werde daher bemerkt, dass

- es sich bei Steuern, Beiträgen und Versicherungen lediglich um eine Sparte mehrerer Gruppen noch wesentlich gewichtiger Kostenfaktoren handle und die Getränkesteuer, im Gegensatz zu den wesentlich höheren Erfolgssteuern (Einkommensteuer sowie Sozialversicherungsbeiträgen und Versicherungszahlungen), den geringsten Faktor in diesen Kostengruppen darstelle,
- aus der bestehenden und weiterhin nach dem Wegfall der Getränkesteuer vorhandenen Konkurrenzsituation sowie aus den beachtlichen, sich in der AfA niederschlagenden Investitionskosten und der Vielzahl diverser Kostenfaktoren nicht gefolgert werden könne, dass gerade die Steuern und damit die Getränkesteuer es gewesen sei, die der Unternehmer wirtschaftlich getragen habe.

Bei der Prüfung der Überwälzung der Getränkesteuer unter dem Gesichtspunkt der angefallenen Kosten seien die Aufwendungen und Kosten daraus und der Anteil des Kostenfaktors Getränkesteuer an den Gesamtkosten der Betriebsführung zu ermitteln gewesen.

Die Gesamtkosten resultierten 1998/1999 hinsichtlich sämtlicher Linzer Filialen aus:

.....

Der Getränkesteueranteil für alkoholische Getränke betrage in Bezug auf den Gesamtkostenanteil obzittierter Kostenfaktoren (ohne alkoholfreie Getränke) 0,58 %.

Unter Berücksichtigung einer Kostenäquivalenz sei daher der obzitierte Prozentsatz auf den Verlust umzulegen, der lt. EGT für das Wirtschaftsjahr 1998/1999 €546.598,-- betrage und ergebe einen Betrag von €3.170,27, der dem Steuerpflichtigen aus dem Grunde zurückzuzahlen sei, dass

- die angefallenen Kosten nicht zur Gänze durch die Einnahmen haben gedeckt werden können,



- daher ein gewisser Prozentsatz an Getränkesteuer nicht gänzlich habe überwältzt werden können.

Dabei müsse jedoch bemerkt werden, dass

- in den - der Kostenäquivalenz zu Grunde gelegten - Kostenfaktoren der Wareneinsatz für feste Speisen und alkoholfreie Getränke, filialspezifische Kosten aus Miete, Leasing und Fremdfinanzierung, nicht alleine mit der Abgabe alkoholischer Getränke, sondern vor allem mit der Marktgestaltung der Filialen und großem Warenspektrum (von den alkoholischen Getränken abgesehen) der beschwerdeführenden Supermarktkette zusammenhängen,
- die beschwerdeführende Partei österreichweit betrachtet letztendlich hohe Gewinne erziele.

Es werde kein Unternehmerlohn erzielt. Die Firmenphilosophie sei darin zu sehen, dass aus sämtlichen Filialen zusammen ein Gewinn erwirtschaftet werden müsse. Bei der beschwerdeführenden Partei handle es sich um eine GesmbH & Co KG, mit

- der X HandelsgmbH als Komplementärin
- der W HandelsgmbH und der Z BeteiligungsgmbH als Kommanditistinnen.

Bei der W HandelsgmbH handle es sich im Übrigen um einen Großhandelsbetrieb, der auch Getränkezulieferer für die beschwerdeführende Partei sei, sodass daraus eine Machtposition abzuleiten sei.

Die Linzer Filialen wiesen diverse Jahresfehlbeträge aus, ausgenommen die Filiale d). Diese Fehlbeträge hätten sich trotz der vorhandenen Rohgewinne nach Auffassung der Abgabenbehörde ergeben,

- aus den hohen Kostenfaktoren,
- insbesondere dem Personalaufwand (trotz Selbstbedienung),
- den hohen Mietkosten, aber auch den Investitionskosten.

Laut Aussage der beschwerdeführenden Partei resultierten die Jahresfehlbeträge

- aus unrichtigen Umsatzerwartungen,
- aus der Konkurrenzsituation anderer Marktketten,
- aus der Randlage einzelner Filialen,
- aus der Geschäftsstrategie, einzelne Filialen aus Marktgründen trotz Verluste zu betreiben.

Seit dem Wegfall der Getränkesteuer habe sich laut Aussagen des Parteienvertreters an den Jahresfehlbeträgen bzw. allfälligen Jahresüberschüssen insofern nichts geändert, als es weiterhin positive und negative Abschlüsse in den Filialen gebe, d.h. es seien nach seinen Angaben selbst die Jahresfehlbeträge nicht wesentlich von der Getränkesteuer bestimmt.

So habe die Filiale a) beispielsweise

- im Wirtschaftsjahr 3/1998 bis 2/1999 einen Jahresfehlbetrag von minus €216.640,-- bei einer Getränkesteuerleistung (inkl. alkoholfreier Getränke) von €14.425,--,
- im Wirtschaftsjahr 3/2000 bis 2/2001 einen Jahresfehlbetrag selbst ohne Erhebung der Getränkesteuer auf Alkoholika von €170.092,-- zu verzeichnen gehabt, sodass daraus ersichtlich sei, dass nicht die Getränkesteuer, sondern die diversen Kostenfaktoren, wie Personal, Miete und investitionsbestimmte AfA die hohen Jahresfehlbeträge bewirkt hätten.

Schließlich habe das Gesamtunternehmen der beschwerdeführenden Partei

- laut Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 1998/1999 einen Jahresgewinn von ....,
- laut Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 1999/2000, zu welchem Getränkesteuer weiterhin erhoben worden sei, einen Jahresgewinn von sogar .... erzielt.

Zusammenfassend sei zu folgern, dass die wirtschaftlichen Ergebnisse der einzelnen Filialen

- vielfach von nicht getränkesteuerbedingten Faktoren, zB den industriebestimmten oder konkurrenzbestimmten Getränkepreisen,
  - von den Gewinnerzielungsvorgaben im Rahmen diverser Verkaufsstrategien, zB durch besondere Lockangebote,
  - von Verkaufsstrategien der Supermärkte unter Berücksichtigung der Konkurrenz,
  - von den Umsatzerwartungen bei der gesamtbetrieblichen Kalkulation der Getränkepreise,
  - von den Intentionen nach Marktpräsenz und Markterweiterung, unabhängig von den wirtschaftlichen Erwartungen der einzelnen Filialen,
  - offensichtlich kaum von der Getränkesteuer im Hinblick auf die beachtlichen Gewinne des Gesamtunternehmens,
- abhängig gewesen seien.

Im Rahmen der Überwälzung der Getränkesteuer sei auch zu prüfen gewesen, inwieweit die Getränkesteuer zu einer Absatzänderung und damit zu einem Gewinnrückgang geführt habe. Es sei daher zu prüfen, inwieweit die fiktive Abschaffung der Getränkesteuer und vollständige Weitergabe an die Letztverbraucher (Konsumenten) sich auf den Absatz ausgewirkt und zu wirtschaftlichen Nachteilen geführt hätte. Dabei sei es an dem Steuerpflichtigen gelegen, einen wirtschaftlichen Nachteil und damit den Schaden nachzuweisen. Dieser Schaden aus der Erhebung der Getränkesteuer sei allerdings bislang nicht nachgewiesen worden.

Wenn das Ausmaß der ungerechtfertigten Bereicherung eines Steuerpflichtigen bei Getränkesteuerrückerstattung nicht exakt ermittelbar sei, könne zur Schätzung gegriffen werden. Dabei habe die Behörde bei der Beurteilung vor allem der aus der Getränkesteuererhebung allfällig resultierenden Gewinneinbußen ausschließlich im Wege einer Schätzung und freier Beweiswürdigung anhand betriebswirtschaftlicher und vor allem makroökonomischer Indikatoren vornehmen können. Im Beschwerdefall sei es der beschwerdeführenden Partei nicht gelungen, preisbedingte Umsatzveränderungen bzw. konkrete Gewinneinbußen darzutun.

Anlässlich der Abgabenprüfung hätten getränkesteuerbedingte Umsatzeinbußen nicht festgestellt werden können, sodass die Behörde allfällige Gewinnminderungen auf Grund vorliegender Indizienbeweise im Rahmen der freien Beweiswürdigung und dabei vor allem anhand makroökonomischer Analysen zu verifizieren gehabt habe.

Von der Behörde seien zur Klärung der Frage allfälliger wirtschaftlicher Nachteile makroökonomische Analysen herangezogen worden.

Dabei müsse insbesondere berücksichtigt werden, dass

- die Getränkeabgabe durch die beschwerdeführende Partei im Linzer Zentralraum weitab von Grenzen zu Nachbarstaaten erfolgt sei, welche keine Getränkesteuer erhoben hätten;
- selbst Steuersenkungen oder Rohstoffpreissenkungen in der Vergangenheit nicht automatisch zu Preissenkungen geführt hätten und die Vorteile daraus nicht an die Konsumenten weitergegeben worden seien.

Die Getränkesteuer sei demnach nicht wettbewerbsneutral, weil im Gegensatz zu den Handelsbetrieben in der Gastronomie mit der Getränkesteuerabgabe eine ganze Reihe von Dienstleistungskomponenten verbunden seien. Daraus sei zu folgern, dass im Handel die Lieferkomponente überwiege, wobei die Vermarktung eines Getränkeproduktes nur mit minimalen Dienstleistungen, wie Darbieten der Getränke in Regalen, Ausstellen der Rechnung, verbunden sei. Trotz des relativ hohen Personalaufwandes bei der beschwerdeführenden Partei müsse gefolgert werden, dass es sich größtenteils um einen Selbstbedienungsbetrieb handle, sodass die Dienstleistungskomponente als Kostenfaktor in Handelsbetrieben gegenüber Gastronomiebetrieben eine untergeordnete Rolle spiele.

Daraus profitiere der Handel in zweierlei Form, weil Konsumenten ihren Konsum im Handelsbereich ausweiten und der Handel bei Preiserhöhungen seinerseits einen Nachfragerückgang im Hinblick auf die noch höheren

Gastronomiepreise nicht zu befürchten habe; verstärkt werde dieser Effekt durch die entgeltsbezogene und nicht mengenmäßige Getränkebesteuerung.

Gewinn und Absatz seien durch die Getränkesteuer im Handel zu Lasten der Gastronomie gefördert worden, die massive Begünstigung des Handels schließe im Regelfall wirtschaftliche Nachteile des Getränkehandels trotz der Nettoverrechnung der Getränkesteuer im Getränkepreis aus.

Die Preiselastizität der Nachfrage unter Berücksichtigung des Wettbewerbes werde bei der Prüfung allfälliger wirtschaftlicher Nachteile eine Rolle spielen. Unter der direkten Nachfrage (Preiselastizität) sei das Verhältnis zwischen der mengenmäßigen Nachfrage nach einem Gut und der sie auslösenden relativen Änderung des Preises für dieses Gut zu verstehen. Unter Preiselastizität sei das Verhältnis zwischen der potenziellen mengenmäßigen Nachfrageänderung nach einem Gut und der sie auslösenden relativen Änderung des Preises für dieses Gut zu verstehen. Im Falle einer vollkommen preisunelastischen Nachfrage könne die Steuer vollständig überwältigt werden, ohne dass die Nachfrage zurückgehe und ohne dass der Anbieter Umsatz- und damit Gewinneinbußen erleide. Die Preiselastizität sei ein Maßstab der Reaktion der Nachfrage der Konsumenten auf Preiserhöhungen, d.h. je weniger die Konsumenten auf eine steuerindizierte Preiserhöhung mit einer Nachfrageeinschränkung reagierten, desto geringer sei die Preiselastizität. Diese Analyse des Konsumentenverhaltens bei spezifischer Getränkesteueraufhebung könne nur makroökonomisch vorgenommen werden, wobei anhand typischer betrieblicher und im Umfeld des Betriebes liegender Merkmale und Umstände, die individuelle fiktive Absatzsituation des Steuerpflichtigen bei einem Szenario ohne Getränkesteuer ermittelt werde. Einseitige Preiserhöhungen, wie Aktionen in Supermärkten, eigneten sich zur Ermittlung dieser fiktiven Absatzsituation nicht. Sie könnten zwar die einzelbetriebliche Nachfrage erhöhen, daraus könne aber keine Preiselastizität in Bezug auf die Getränkesteuer abgeleitet werden, weil die Getränkesteuer gleichmäßig alle Anbieter treffe. In dem Gutachten der KMU-Forschung Austria und der Wirtschaftsuniversität Wien

"Getränkesteuerrückvergütung im Lebensmitteleinzelhandel" sei zwar im Hinblick auf die hohe Wettbewerbsintensität, saisonbedingte Schwankungen und Aktionspreise von einer mittleren bis höheren Preiselastizität ausgegangen worden, doch gleichzeitig sei eingeräumt worden, dass der Markt alkoholischer Getränke von Oligopolen geprägt sei. Große Lebensmittelhandelsketten nutzten ihre Marktmacht zunehmend gegenüber der vorgelagerten Stufe, also der Produktionsstufe, um Preis- und Konditionsvereinbarungen durchzusetzen, wenngleich auch die Produktionsindustrie die Marktpreise diktiere. Bei wenigen marktbeherrschenden Billiganbietern, wie der beschwerdeführenden Partei, seien diese - auch nach Wegfall der Getränkesteuer - lediglich untereinander einem Konkurrenzdruck ausgesetzt. Gerade bei Handelsketten großer Billiganbieter sei eine Schrägwälzung von alkoholischen Produkten vorgegeben, weshalb eine große Handelskette in Österreich (XX KG) von der Rückforderung zu Unrecht entrichteter Getränkesteuer aus entsprechenden wirtschaftlichen Überlegungen generell Abstand genommen habe. Nach dem WIFO-Gutachten von *Schratzenstaller*, "Kriterien zur Überwälzung der Getränkesteuer", steige mit einem Mischsortiment die Möglichkeit der Steuerüberwälzung und es seien Umsatz- und Gewinnrückgänge unwahrscheinlich.

Aus der Gestaltung marktorientierter Preise werde eine geringe Preiselastizität abgeleitet. Die Konsumenten würden auf gleiche Marktpreise positiv reagieren, sodass es durch das Konsumentenverhalten zu keinen Umsatzeinbrüchen habe kommen können und daher von einer geringen Preiselastizität auszugehen gewesen sei. Bei einer Preiselastizität von 0,1 gehe der Absatz auf Grund der Getränkesteuer um 1 % zurück. Unter der Annahme eines Gewinnabschlags (von der Zentrale vorgegeben) von 25 % bedeute dieser Nachfragerückgang einen Gewinnentgang von 0,25 % der Selbstkosten; bezogen auf die Getränkesteuer würde dies 2 % bedeuten. Bei der Einschätzung allfälliger Gewinnverluste aus der Getränkesteuerüberwälzung habe die Abgabenbehörde entsprechend dem oben zitierten WIFO-Gutachten von *Schratzenstaller* eine Spannweite von 0 % bis 25 % berücksichtigt. Wenn auch die einzelnen Filialen Rohgewinne verzeichnet hätten,

könne doch mangels Kalkulation der einzelnen alkoholischen Produkte und mangels Möglichkeit der Zuordnung der Rohgewinne zu den angebotenen Produkten die Gewinnspanne nicht konkret verifiziert werden. Die Abgabenbehörde habe es jedoch als gerecht angesehen, den optimalen Gewinnzuschlag im Interesse des Steuerpflichtigen weiter zu vertreten, um damit im Rahmen ihrer Einschätzung alle finanziellen Nachteile aus der Entrichtung der Getränkesteuer bzw. Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten abzudecken.

Die beschwerdeführende Partei habe sich selbst als Billigbieter eingestuft, woraus die Schlussfolgerung zu ziehen sei, dass die fiktiven Absatz- und Gewinnverluste bei Wegfall der Getränkesteuer unter Berücksichtigung der Preiselastizität als gering zu bewerten seien; auch diese Relation zwischen Nachfrageelastizität und Gewinn/Getränkesteuererstattung resultiere aus dem WIFO-Gutachten. Bei einer Preiselastizität von 0,1 gehe der Absatz auf Grund der Getränkesteuer um 1 % zurück. Zu der Annahme eines sicherlich überhöhten Gewinnaufschlages von 25 % auf die Selbstkosten des Getränkes bedeute dieser Nachfragerückgang einen Gewinnentgang von 0,25 % der Selbstkosten; bezogen auf die Getränkesteuer seien dies 2 %. Die Abgabenbehörde berücksichtige zu Gunsten der Steuerpflichtigen eine optimale Gewinnspanne von 25 %, ungeachtet der dagegen sprechenden oben genannten Argumente.

Die Angebotspalette in Betrieben und Filialen der beschwerdeführenden Partei umfasse mehr als 20 Sorten verschiedener Preis- und Qualitätsklassen. Auf Grund dieser hohen Differenzierung der Angebotspalette könne keine Preiselastizität angenommen werden und es werde daher aus diesem Faktor keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewährt.

Die wirtschaftliche Situation, in welcher die Betriebsstätte angesiedelt sei, sei eine wichtige Determinante für die Feststellung der Steuerüberwälzung und der Bereicherung im Falle einer Rückzahlung. Mit steigender Kaufkraft sei eine geringere Nachfragereaktion der Konsumenten auf Preisänderungen zu erwarten; je

höher die Kaufkraft desto unelastischer sei die Nachfrage und desto geringer die diesbezüglichen Gewinneinbußen. Wirtschaftliche Analysen hätten ergeben, dass

- die Summe der Einkommen in Linz mit €2,8 Mrd. wesentlich höher liege als beispielsweise in Linz/Land mit €1,7 Mrd. als Vergleichsregion,
- die Kaufkraftabflüsse der umliegenden Bezirke Linz einen Zufluss von rd. €565 Mio. brachten (Kaufkrafterhebung der Wirtschaftskammer Oberösterreich 1997/1998),
- das Bruttoregionalprodukt, ein Indikator für den regionalen Wohlstand in Österreich, 1995 €21.700,-- betragen habe und 1999 auf €24.700,-- angestiegen sei, während es im Raum Linz/Wels 1995 bereits mit €24.700,-- beziffert und auf €30.500,00 im Jahre 1999 gesteigert worden sei (Statistik Austria),
- Linz/Stadt 134.305 Lohnsteuerpflichtige mit einem Nettojahreseinkommen von S 29,7 Mrd. (rd. €2,16 Mrd.) und einem durchschnittlichen Nettomonatseinkommen von S 18.435,-- (rd. €1.340,--), während beispielsweise eine ebenfalls große Stadt wie Ried im Innviertler Zentralraum 35.464 Lohnsteuerpflichtige mit einem Nettojahreseinkommen von S 6,1 Mrd. (rd. €443 Mio) und einem durchschnittlichen Nettomonatseinkommen von S 14.430,-- (rd. €1.049,--) habe aufweisen können (ÖSTAT Lohnsteuerstatistik 1997).

Indem sich die gegenständlichen Betriebsstätten im Linzer Zentralraum mit starker Kaufkraft und regionalem Wohlstand mit Durchschnittseinkommen über dem österreichischen Durchschnitt befänden, sei die Nachfrage nach alkoholischen Getränken aus dieser Sichtweise praktisch als preisunelastisch beurteilt worden.

Ähnlich verhalte es sich mit der touristischen Situation, weil

- auswärtige Besucher oft keine Kenntnisse über die Marktpreise hätten,
- Urlaubspräferenzen bei Touristen eine höhere Zahlungsbereitschaft bewirkten.

Gerade diesbezüglich müsse darauf hingewiesen werden, dass Linz als Kulturstadt und Sportstadt eine bedeutende Rolle spiele, sodass aus diesem Faktor



der touristischen Situation keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewährt werden könne.

Schließlich lägen die Filialen der Beschwerdeführerin in Linz und damit rund 80 km von einer ausländischen Grenze entfernt, weshalb aus dem Faktor Grenznähe und damit möglicher Wettbewerb zu ausländischen Betriebsstätten, in denen alkoholische Produkte ohne Getränkesteuer abgesetzt werden könnten, keine Gewinnverluste abgeleitet werden könnten.

Das Guthaben werde im Abgabenzeitraum wie folgt ermittelt:

"Steuer auf alkoholische Getränke	€30.151,00
Erstattung aus nicht stattgefundenen Überwälzung (Kostenäquivalenz - Anteil Getränkesteuer an Gesamtkosten in Bezug gesetzt zum Verlust	€3.170,27
Erstattung aus insgesamt eingeschätzten finanziellen Nachteilen (4 % der entrichteten Getränkesteuer in Höhe von €30.151,00)	€1.206,05
Gesamtguthaben	€4.376,32"

Die belangte Behörde gelange daher zur Überzeugung, dass eine Rückzahlung der Getränkesteuer unter Berücksichtigung des Bereicherungsaspekts von insgesamt €4.376,32 gerechtfertigt gewesen seien.

In ihrer dagegen erhobenen Vorstellung brachte die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen vor, die Gemeinde habe zu beweisen, dass der Steuerpflichtige die Getränkesteuer auf seine Kunden abgewälzt habe. Dieser Beweis sei nicht erbracht worden. Es könne nämlich nicht mit Sicherheit behauptet werden, dass der Preis des Erzeugnisses ohne die Steuer niedriger gewesen wäre als mit der Steuer; erst recht könne nicht mit Sicherheit behauptet werden, dass die Differenz zwischen diesen beiden Preisen konstant dem Betrag der Steuer entspreche.

Dazu komme, dass die Bereicherung des Steuerpflichtigen auch deshalb rein hypothetisch sei, weil die Erhöhung des Preises auf Grund der Notwendigkeit, die

sich aus der Steuer ergebende höhere Belastung auszugleichen, zu einer Verringerung des Absatzes und folglich des Gewinnes führen könne.

Zur Preiselastizität werde ausgeführt, dass die Preise je nach Beurteilung der Konkurrenzsituation, gemessen an der Nachfrage und Lage, ständig an das Umfeld angepasst worden seien. Gestiegene Einkaufskosten (darunter sei auch die Getränkesteuer zu verstehen) seien nicht auf die Kunden überwältzt worden. Die Kundenpreisorientierung sei nach Maßgabe der üblichen Preise und nicht nach fixen Kalkulationsgrundlagen erfolgt. Es sei insbesondere auf die örtliche Lage bzw. Ausstattung sowie den Kundenkreis und die Konkurrenzsituation individuell bei der Preisfestsetzung Bezug genommen und diese berücksichtigt worden. Insbesondere auf Grund der Verkaufspreise bei Bier in grenznahen Filialen zu Deutschland sei auf Grund der Konkurrenzsituation gegenüber anderen Filialen der Beschwerdeführerin ein entsprechend niedrigerer Preis angesetzt worden, da die Preise auf Grund der niedrigeren Besteuerung in Deutschland niedriger gewesen seien. Der Magistrat der Landeshauptstadt Linz sei somit seiner Beweispflicht nicht nachgekommen. Es seien in der Begründung der Berufungsentscheidung lediglich Rechtsvorschriften zitiert worden, auf Grund derer sich hätte ergeben sollen, dass eine Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke abzuweisen sei. Die Berufung auf formale Vorschriften sei in keiner Weise dazu geeignet, eine Bereicherung des Abgabepflichtigen zu beweisen. Die tatsächliche Überwälzung sei nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu beurteilen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Vorstellung als unbegründet ab. In der Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Beurteilung der Frage der Überwälzung der Getränkesteuer sei durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im fortgesetzten Verfahren im Wesentlichen anhand der vorliegenden Kalkulationsunterlagen (Kostenstellenrechnung, Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanzen) als auch durch Befragen der beschwerdeführenden Partei im Wege von Parteienvernehmungen erfolgt.

Dabei sei von der Abgabenbehörde eine Kalkulation vom Nettoeinkaufspreis zum Bruttoverkaufspreis nach Warengruppen mit dem Ziel der Gewinnerzielung festgestellt worden. In weiterer Folge habe diese die betrieblichen Rohaufschläge auf Bier und Wein, die den Großteil der von der beschwerdeführenden Partei im verfahrensgegenständlichen Zeitraum veräußerten alkoholischen Getränke (insgesamt 82,4 %) darstellten, ermittelt. Bei einem Vergleich zwischen den auf Grund von Ermittlungen der Bundesfinanzverwaltung (Großbetriebsprüfung) im Jahr 1995 festgestellten durchschnittlichen Rohaufschlägen bei acht Großmärkten von S, A und N in Niederösterreich, Tirol und Steiermark, also bei mit der beschwerdeführenden Partei vergleichbaren Handelsketten, habe sich herausgestellt, dass die individuellen betrieblichen Brutorohaufschläge der beschwerdeführenden Parteien im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bei Bier (45,46 %) und bei Wein (61,50 % bzw. 63,10 %) weit über den durchschnittlichen, von der Großbetriebsprüfung festgestellten Brutorohaufschlägen von 34,16 % brutto bei Bier und 41,95 % brutto bei Wein gelegen seien. Dieser Umstand bilde ein Indiz für die Überwälzung der Getränkesteuer.

Weiters enthalte der Berufungsbescheid der Abgabenbehörde Ausführungen über die von der beschwerdeführenden Partei im verfahrensgegenständlichen Zeitraum erzielten Rohgewinne, die erwirtschafteten Jahresfehlbeträge sowie über die in der Kostenstellenrechnung angeführten Kostenfaktoren (Personalaufwand, sonstiger Aufwand, Mietkosten, AfA und Getränkesteuer), von denen die Getränkesteuer mit rd. 0,95 % lediglich einen minimalen Kostenfaktor bilde.

Darüber hinaus habe die Abgabenbehörde Feststellungen über die Ursachen der Jahresfehlbeträge der einzelnen Filialen der beschwerdeführenden Partei als auch über die Auswirkungen des Wegfalls der Getränkesteuer auf deren Betrieb getroffen und sei dabei zum Ergebnis gekommen, dass nicht die Getränkesteuer, sondern sonstige Kostenfaktoren wie Personal, Miete und AfA die hohen Jahresfehlbeträge bewirkt hätten. Dies werde auch von der beschwerdeführenden Partei bestätigt, welche im Rahmen der Parteienvernehmung vom 7. Juni 2005 erklärt habe, dass sich

durch den Wegfall der Getränkesteuer an den Jahresfehlbeträgen und Jahresüberschüssen insofern nichts geändert habe, als es weiterhin Filialen mit positivem und negativem Abschluss gebe. Jahresfehlbeträge oder Jahresüberschüsse würden nicht wesentlich von der Getränkesteuer bestimmt.

Bei der Untersuchung der Frage, inwieweit die Getränkesteuer zu einem Absatz- und Gewinnrückgang geführt habe, sei zu untersuchen, inwieweit sich eine fiktive Abschaffung der Steuer und vollständige Weitergabe an den Verbraucher auch noch im Rückzahlungszeitraum auf den Absatz ausgewirkt hätte. Zu diesem Zweck sei es unerlässlich, zunächst makroökonomische, branchenspezifische Analysen über das Verbraucherverhalten bei Preissenkungen und die Nachhaltigkeit dieses Verhaltens einzuholen.

Der gegenständliche Berufungsbescheid enthalte unter Heranziehung der Gutachten der KMU-Forschung Austria "Getränkesteuervergütung im Lebensmitteleinzelhandel" sowie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung "Kriterien zur Überwälzung der Getränkesteuer", Dezember 2003, umfangreiche Ausführungen zur Preiselastizität der Nachfrage.

Die Abgabenbehörde habe zunächst begründet, warum sie bei der beschwerdeführenden Partei aus der Betriebsart einer Handelskette sowie aus der Betriebsart eines Supermarkts in Form eines Billiganbieters eine geringe Preiselastizität ableite, und in weiterer Folge dargestellt, aus welchen Überlegungen sie jeweils von einem Gewinnzuschlag in der Höhe von 25 % auf die Selbstkosten eines alkoholischen Getränks ausgegangen sei.

Unter Zuhilfenahme der vom Verwaltungsgerichtshof für zulässig befundenen Schätzung für den Fall, dass trotz Heranziehung aller zur Verfügung stehender Beweismittel eine ziffernmäßige Berechnung des Rückerstattungsanspruches nicht möglich sei, sei der Gewinnverlust der beschwerdeführenden Partei auf Grund der Erhebung der Getränkesteuer mit insgesamt 4 % der entrichteten Getränkesteuer angenommen worden. Was hingegen

den Umfang und die Qualität der von der beschwerdeführenden Partei angebotenen alkoholischen Produkte, die wirtschaftliche und touristische Situation in Linz sowie den Faktor der Grenznähe betreffe, habe die Berufungsbehörde nachvollziehbar dargestellt, warum ihrer Ansicht nach eine Nachfrageelastizität - und damit verbunden auch ein Gewinnrückgang - im Beschwerdefall zu verneinen sei.

In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einem Abgabepflichtigen, der behaupte, durch die Erhebung der Getränkesteuer einen wirtschaftlichen Nachteil und damit einen Schaden gehabt zu haben, obliege, den Eintritt dieses Schadens nachzuweisen. Dabei seien von der beschwerdeführenden Partei konkret die Tatsachen darzulegen gewesen, aus denen bezogen auf ihren Betrieb durch einen auf die Erhebung der Getränkesteuer verursachten Schaden in einem bestimmten Ausmaß hätte geschlossen werden können. Der Nachweis eines Schadens sei aber von der beschwerdeführenden Partei im Abgabeverfahren nicht erbracht worden. Dass in der Begründung des angefochtenen Bescheides - wie die beschwerdeführende Partei vorbringt - lediglich Rechtsvorschriften zitiert worden seien, auf Grund derer sich hätte ergeben sollen, dass eine Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke abzuweisen sei, und sich die Berufungsbehörde nur auf formale Vorschriften berufen habe, treffe nicht zu.

Mit den bereits im Abgabeverfahren vorgebrachten Argumenten betreffend die Preiselastizität der Nachfrage und Verkaufsstrategie der beschwerdeführenden Partei habe sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz in ihrem Bescheid ausführlich auseinander gesetzt.

Nach Auffassung der belangten Behörde habe die Abgabenbehörde zweiter Instanz im fortgesetzten Verfahren den vom Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen hinsichtlich der Prüfung der Frage der Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke dargestellten Anforderungen nunmehr ausreichend Rechnung getragen. Wenn sie daher im Ergebnis zur Überzeugung gelangt sei, dass im gegenständlichen Abgabeverfahren eine Rückzahlung der

Getränkesteuer auf alkoholische Getränke unter Berücksichtigung des Bereicherungsaspekts von insgesamt €4.376,32 gerechtfertigt gewesen sei, könne dies nach Ansicht der Vorstellungsbehörde nicht als rechtswidrig erachtet werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die beschwerdeführende Partei erachtet sich in ihrem Recht auf Rückerstattung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke für den Zeitraum 1. März 1998 bis 28. Februar 1999 in der Höhe von €30.151,45 verletzt.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die mitbeteiligte Partei legte ebenfalls eine Gegenschrift vor, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die beschwerdeführende Partei replizierte auf diese Gegenschriften.

Die mitbeteiligte Partei erstattete dazu eine "Äußerung".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die auf § 186a Oberösterreichische Landesabgabenordnung 1996 (Oö. LAO) gestützte weitgehende Versagung der Rückzahlung der Getränkesteuer rechtmäßig war.

§ 186a Abs. 1 und 2 Oö. LAO, LGBl. Nr. 107/1996, zuletzt geändert durch LGBl. Nr. 59/2000, lautet:

"(1) Besteht bei Abgaben für die Abgabenbehörde aus dem Grund gemeinschaftsrechtlicher oder innerstaatlicher Vorschriften die Verpflichtung

1. eine durch Einreichung der Erklärung über die Selbstberechnung gemäß § 150 Abs. 1 festgesetzte Abgabe mit Bescheid neu festzusetzen oder
2. einen Abgabenbescheid mit Bescheid aufzuheben oder zu ändern,

hat sie gleichzeitig auszusprechen, in welchem Umfang die Abgabe nicht gutzuschreiben oder nicht zurückzuzahlen ist, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden ist. Soweit eine derart überwälzte Abgabe noch nicht entrichtet worden ist, hat die Abgabenbehörde dies mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben."

Der Abgabepflichtige, der seiner nach den nationalen Bestimmungen bestehenden Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe nachgekommen ist, die gemeinschaftsrechtswidrig erhoben wurde, hat grundsätzlich Anspruch auf deren Rückzahlung. Die Abgabenbehörde darf die Rückzahlung der Abgabe nach einer nationalen Bestimmung verweigern, wenn von ihr unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH nachgewiesen wird, dass die Abgabenlast von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde und die Rückzahlung an den Abgabepflichtigen zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führte. Unter welchen Voraussetzungen die gänzliche oder teilweise Rückzahlung der Getränkesteuer nach Ergehen des Urteils des EuGH vom 2. Oktober 2003, *Weber's Wine World Handels GmbH*, Rs C-147/01, unterbleiben darf, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, näher dargestellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2004, Zl. 2004/16/0128).

Die Beweislast der Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten trifft die Abgabenbehörde. Im Beschwerdefall ist zunächst strittig, ob die Abgabenbehörde den Nachweis der Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten erbracht hat.

In der Frage der Beweiswürdigung ist die Kontrollbefugnis des Verwaltungsgerichtshofes in der Richtung eingeschränkt, ob der maßgebende Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und ob die hiebei angestellten Erwägungen schlüssig sind, weshalb es dem Gerichtshof verwehrt ist, die vorgenommene Beweiswürdigung darüber hinaus auf ihre Richtigkeit hin zu prüfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2003, Zl. 2001/16/0477). Schlüssig sind Erwägungen dann, wenn sie den Denkgesetzen, somit auch dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1994, Zl. 93/16/0191).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat im fortgesetzten Verfahren weitere Erhebungen durchgeführt und in der Begründung ihres Bescheides die Ermittlungsergebnisse dargelegt und gewürdigt.

Dabei hat sie zur Frage der Überwälzung der Getränkesteuer auf die Abnehmer - zusammengefasst - festgestellt, dass es sich bei der beschwerdeführenden Partei um ein gewinnorientiertes Handelsunternehmen handle. In den ausgewiesenen Preisen der beschwerdeführenden Partei sei die Getränkesteuer bereits enthalten gewesen. Die durchschnittlichen Bruttoaufschläge der beschwerdeführenden Partei seien bei Bier und Wein deutlich über jenen von Vergleichsbetrieben gelegen gewesen, wobei die beschwerdeführende Partei, welche über ein Filialnetz in ganz Österreich verfüge, für ihre vier Linzer Filialen keine eigenen Kalkulationen erstellt habe. Der Verkauf alkoholischer Getränke habe zwar zu einem Rohgewinn geführt, auf Grund der erheblichen Kostenfaktoren Personalaufwand, Miete und AfA hätten aber drei der vier Linzer Filialen Verluste erwirtschaftet. Ein Umlegen des Getränkesteueranteils für alkoholische Getränke (bezogen auf die Gesamtkosten) von 0,58 % auf den Gesamtverlust ergebe einen Betrag von €3.170,27, welcher der beschwerdeführenden Partei mangels gänzlicher Überwälzung der Getränkesteuer auf die Abnehmer zurückzuzahlen sei.

Diesen Feststellungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist die beschwerdeführende Partei in ihrer Vorstellung nicht konkret entgegengetreten. Sie hat sich vielmehr auf die allgemeine Behauptung beschränkt, dass die Abgabenbehörde ihrer Beweisspflicht nicht nachgekommen sei und in der Begründung lediglich Rechtsvorschriften zitiert habe, auf Grund derer sich eine Abweisung des Rückzahlungsantrages ergebe.

Die beschwerdeführende Partei bestreitet auch in ihrer Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht, ein gewinnorientiertes Unternehmen zu sein, welches in seinen Preisen die Getränkesteuer nicht getrennt ausgewiesen habe. Sie rügt erstmals, dass der Abgabenbehörde beim Vergleich der Rohaufschläge Fehler unterlaufen seien, welche die belangte Behörde zum Anlass für die Aufhebung der Berufungsentscheidung hätte nehmen müssen. Die Ermittlung der Bruttoaufschläge sei nämlich bei der beschwerdeführenden Partei - anders als bei den Vergleichsbetrieben - unter Einbeziehung der Getränkesteuer und ohne



Berücksichtigung von Aktionsnachlässen erfolgt. Weiters habe sich die Ermittlung der Rohaufschläge auf Bier und Wein beschränkt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, ausgeführt hat, kann die Abweichung des Rohaufschlages von durchschnittlichen Rohaufschlägen als ein Gradmesser für die Überwälzung der Getränkesteuer auf die Abnehmer angesehen werden.

Der beschwerdeführenden Partei ist zuzustimmen, dass die Rohaufschläge eines spezifischen Betriebes mit den Rohaufschlägen anderer Betriebe nur dann verglichen werden können, wenn sie in derselben Art und Weise ermittelt worden sind.

Allerdings handelt es sich beim Vergleich der Bruttoaufschläge nur um eines von mehreren Indizien, die zur Beurteilung der Überwälzung im konkreten Betrieb herangezogen werden können. Selbst wenn sich eine von der Abgabenbehörde getroffene Feststellung als untaugliches Indiz herausstellen sollte, so kommt es doch auf die Gesamtbeurteilung des speziellen Betriebes an. Das bedeutet, dass - selbst wenn dem Beschwerdevorbringen in dieser Hinsicht Berechtigung zukäme - es noch auf die anderen von der Abgabenbehörde bzw. belangten Behörde zur Beurteilung der Überwälzung im Beschwerdefall herangezogenen Indizien ankommen wird.

Im Übrigen wendet sich die beschwerdeführende Partei nicht konkret gegen die Vergleichbarkeit mit den Supermarktketten der 1), 2) und 3). In der Niederschrift von 23. April 2004 hat die beschwerdeführende Partei vielmehr selbst angegeben, zur S1)-Supermarktkette in einer Konkurrenzsituation zu stehen und die eigene preisliche Gestaltung an dieser zu orientieren. Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang rügt, die Abgabenbehörde könne bei der Datenerhebung nicht auf langjährige spezielle Erkenntnisse und Erfahrungen aufbauen, so übersieht sie, dass die Daten der Vergleichsbetriebe von Betriebsprüfern der

Bundesfinanzverwaltung, bei denen im Regelfall Branchenkenntnis vorliegt, erhoben wurden.

Die beschwerdeführende Partei beschränkt sich weiters in ihrer Beschwerde auf die bloße Behauptung, ihre Verluste seien durch die Getränkesteuer verursacht worden, erstattet aber auch diesbezüglich kein konkretes Vorbringen. Damit gelingt es ihr aber nicht, die genannten Feststellungen der Abgabenbehörde bzw. der belangten Behörde zu erschüttern, zumal die beschwerdeführende Partei die Beweislast für den von ihr behaupteten durch die Getränkesteuererhebung verursachten Schaden trifft.

Die beschwerdeführende Partei wendet sich auch gegen die Vorgehensweise der Abgabenbehörde, den Anteil der Getränkesteuer für alkoholische Getränke an den Gesamtkosten (0,58 %) in Relation zum Gesamtverlust zu setzen und daraus auf einen nicht überwältigten Getränkesteueranteil von €3,170,27 zu schließen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2005, Zl. 2004/16/0199, ausgesprochen, dass das Prinzip der Kosten-Äquivalenz im Bereich der Rückzahlung der Getränkesteuer anzuwenden sein wird. Finden die angefallenen und zu berücksichtigenden Kosten sowie Steuern und dgl. in den Preisen der angebotenen Waren und Dienstleistungen des Betriebes Deckung, dann wird 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 dgl. 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.

Die beschwerdeführende Partei führt auch nicht näher aus, warum in ihrem Fall die Getränkesteuer für alkoholische Getränke nur mit den Kosten für diese Warengruppe in Relation hätte gesetzt werden dürfen. Sie räumt selbst ein, lediglich

über Kostenstellenrechnungen je Filiale, welche nicht nach Warengruppen getrennt seien, zu verfügen. In diesem Zusammenhang ist es erstaunlich, dass die beschwerdeführende Partei im Interesse einer effizienten Betriebsführung und zur Vermeidung von Ertragseinbußen nicht bereits selbst solche von ihr geforderten Berechnungen angestellt und der Abgabenbehörde vorgelegt hat. Die belangte Behörde ist nicht verhalten, die Kalkulation eines Betriebes zu erstellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2004, Zl. 2004/16/0128). Es ist auch nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, für den die Rückzahlung von Getränkesteuer begehrenden Unternehmer Kostendeckungsanalysen herzustellen. Aus welchen Gründen dies im Beschwerdefall notwendig gewesen wäre, lässt sich dem Beschwerdevorbringen im Übrigen nicht entnehmen. Dass - wie die beschwerdeführende Partei behauptet - die Heranziehung des Aufwandes aller Warengruppen nicht mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut im Einklang stünde, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen.

Die beschwerdeführende Partei bringt vor, beim Verkauf von Bier häufig keine Vollkostendeckung zu erreichen. Abgesehen davon, dass es sich dabei wieder um eine - ohne nähere Begründung - erstattete bloße Behauptung handelt, wird der wirtschaftlich denkende Unternehmer mit Gewinnorientierung in einem solchen Fall regelmäßig bestrebt sein, die Kostendeckung durch andere Produkte zu erreichen, weil sonst seine Marktpräsenz gefährdet wäre. Die Vertreter der beschwerdeführenden Partei haben in der Niederschrift vom 7. Juni 2005 selbst angegeben, dass bei bestimmten Warengruppen die Preise negativ kalkuliert werden müssten, "wobei ein Ausgleich durch Gewinne anderer Warengruppen mitunter möglich, mitunter allerdings ein Ausgleich durch andere Filialen notwendig ist". Es kann somit nicht als rechtswidrig erachtet werden, wenn die Abgabenbehörde die gesamten Kosten und das gesamte Warenangebot der Beurteilung der Kosten-Äquivalenz zu Grunde gelegt hat. Im Übrigen findet sich - entgegen dem Beschwerdevorbringen - weder in der von der beschwerdeführenden Partei zitierten Literatur noch in dem von ihr angeführten Urteil des EuGH vom 2. Oktober 2003,

Rs. 147/01, die Aussage, dass die Annahme einer Schrägwälzung "nach europarechtlicher Judikatur dem Wesen einer Verbrauchsteuer widerspricht".

Es erscheint daher nicht als un schlüssig, der Ermittlung des Anteils, welche die Getränkesteuer am Verlust der verfahrensgegenständlichen Betriebe der beschwerdeführenden Partei getragen hat, deren gesamte Produktpalette zu Grunde zu legen und - sollte die Kostendeckung durch die anderen Produkte nicht erreicht werden können - bei der Erstattung der Getränkesteuer zu berücksichtigen. Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang die hg. Rechtsprechung (nämlich die hg. Erkenntnisse vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, und vom 16. Dezember 2004, Zl. 2004/16/0128) ins Treffen führt, wonach "möglichst das gesamte Warenangebot an alkoholischen Getränken" heranzuziehen sei, so verkennt sie, dass der Verwaltungsgerichtshof diese Ausführungen ausschließlich im Zusammenhang mit der Ermittlung des Rohaufschlages, nicht aber zu einer von ihr gewünschten Einschränkung des Kosten-Äquivalenzprinzips getätigt hat.

Die beschwerdeführende Partei rügt weiters, bestimmte Aufwendungen, wie "die großteils nicht auf die Filialen umgelegten Zentralregien", seien zu Unrecht bei der Ermittlung des Anteils der Getränkesteuer am Jahresfehlbetrag "ausgeblendet" worden, weil die in ihren eigenen Kostenstellenrechnungen ausgewiesene "Umlage von Zentralkosten ... lediglich einen Bruchteil der tatsächlichen Zentralkosten" repräsentiere.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die beschwerdeführende Partei im Vorstellungsverfahren ausreichend Gelegenheit gehabt hätte, die Einbeziehung weiterer Kosten zu verlangen. Sie unterlässt es aber auch in ihrer Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof darzutun, welche "Zentralkosten" und in welcher Höhe sie einbezogen wissen möchte und wie sich diese Einbeziehung auf den von der Abgabenbehörde ermittelten Rückzahlungsbetrag auswirken würde. Eine Erhöhung der Gesamtkosten durch Einbeziehung weiterer Kosten führt nämlich wegen der damit verbundenen Verringerung des Anteils der Getränkesteuer (an den Gesamtkosten) nicht automatisch zu einer Erhöhung des Anteils der Getränkesteuer

am Gesamtverlust. Eine solche hängt vielmehr von den Umständen des Einzelfalles ab. Dass im Beschwerdefall eine Erhöhung des Anteils der Getränkesteuer (und damit eine Erhöhung des Erstattungsbetrages) die Folge wäre, hat auch die beschwerdeführende Partei nicht behauptet.

Mit dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, es sei "unverständlich, warum etwa nicht ein entsprechender Unternehmerlohn bei der Ermittlung des Jahresfehlbetrages miteinbezogen werden darf", gelingt es ebenfalls nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, handelt es sich doch bei der beschwerdeführenden Partei nach den nicht bestrittenen Feststellungen der Abgabenbehörde um eine Kommanditgesellschaft bestehend aus drei Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Aus welchen Gründen bei dieser Konstellation der Ansatz eines Unternehmerlohnes "als Ersatz für das Gehalt samt Gehaltsnebenkosten eines sonst notwendigen Geschäftsführers" gerechtfertigt sein sollte, lässt sich aus dem Beschwerdevorbringen nicht erschließen, haben doch die Vertreter der beschwerdeführenden Partei anlässlich der Niederschrift vom 7. Juni 2005 selbst angegeben, Geschäftsführerbezüge in Ansatz gebracht zu haben.

Die beschwerdeführende Partei rügt weiters, die Behörde habe sich nicht mit ihrem Vorbringen (vom 6. Juli 2004), eine Kiste "Eggenberger Hopfenkönig" sowohl vor als auch nach dem Urteil des EuGH vom 9. März 2000 (Rs. 437/97) um S 158,-- verkauft zu haben, auseinander gesetzt. Mit diesem Beispiel habe die beschwerdeführende Partei nämlich die völlige Unabhängigkeit der Preisgestaltung von der Getränkesteuer, somit das Fehlen von Überwälzung der Getränkesteuer nachgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, ausgeführt, dass aus den Aktivitäten einzelner Anbieter, die nach dem 9. März 2000 ihre Preisreduktionen um den Betrag der Getränkesteuer massiv beworben haben, nicht zwingend auf eine Abwälzung geschlossen werden kann, zumal sich eine solche Aktivität ohne weiteres als eine bloße Werbemaßnahme erklären lasse.

Umgekehrt kann auch aus dem bloßen Umstand, dass ein Anbieter seine Preise beibehalten hat, noch nicht zwingend geschlossen werden, dass er früher die Getränkesteuer nicht überwälzt, sondern getragen hat, entspricht es doch der Lebenserfahrung, dass Anbieter Kostenreduktionen nicht immer bzw. nicht im vollen Ausmaß an ihre Abnehmer weitergeben.

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass die Getränkesteuer bei der Preisbildung von alkoholischen Getränken, vor allem bei Bier, eine geringe Rolle gespielt hat, weil diese Preise, insbesondere die Aktionspreise, in erster Linie von externen Umständen, wie Preisvorgaben durch die Lieferanten bzw. Konkurrenzbetriebe bestimmt wurden, sodass ihre Aussagekraft für die Frage der Überwälzung als gering einzuschätzen ist. So ergibt sich aus den von der beschwerdeführenden Partei der Abgabenbehörde vorgelegten Werbeprospekten zwar, dass in der Woche vom 22. November bis 27. November 1999 und in der Woche vom 26. Juni 2000 bis zum 1. Juli 2000 eine Kiste Bier der genannten Marke jeweils um S 158,- angeboten worden ist. Aus den in diesen Prospekten gleichfalls angeführten "Stattpreisen" von S 174,- bzw. S 178,-, mit welchen die bisherigen Verkaufspreise ausgewiesen wurden, ergibt sich jedoch, dass offensichtlich nach Abschaffung der Getränkesteuer der reguläre Preis für dieses Bier sogar erhöht wurde, sodass schon aus diesem Grunde keinesfalls von einem Indiz zur Beurteilung, wer die Getränkesteuer getragen hat, gesprochen werden kann.

Wenn die Abgabenbehörde daher nach einer eingehenden betrieblichen Prüfung und Feststellung der konkreten betrieblichen Daten, insbesondere hinsichtlich der Preisauszeichnungen und -gestaltungen bzw. Kostenanalysen, auf die überwiegende Überwälzung der Getränkesteuer auf die Abnehmer geschlossen hat, dann kann dies nicht als unschlüssig erachtet werden. Wenn sie einen aliquoten Anteil der Verluste dieses Jahres rückerstattete, dann ist die beschwerdeführende Partei dadurch in den Rechten nicht verletzt worden.

Die Abgabenbehörde hat darüber hinaus den durch die Erhebung der Getränksteuer verursachten wirtschaftlichen Nachteil mit maximal 4 % der

entrichteten Getränkesteuer ermittelt. Sie hat sich dabei auf die Feststellungen gestützt, dass es sich bei der beschwerdeführenden Partei um einen Handelsbetrieb handle, der wegen überwiegender Selbstbedienung nur eine minimale Dienstleistungskomponente aufweise und bei dem durch die Getränkesteuer Absatz und Gewinn zu Lasten der Gastronomie gefördert worden seien. Die Preiselastizität der Nachfrage sei u. a. auf Grund der überdurchschnittlich hohen Kaufkraft der Linzer Bevölkerung und der touristischen Situation der Landeshauptstadt Linz als gering einzuschätzen.

Es wäre der beschwerdeführenden Partei als derjenigen, die behauptet, durch die Erhebung der Getränkesteuer einen wirtschaftlichen Nachteil und damit einen Schaden gehabt zu haben, nach der nationalen Rechtslage, die nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt (vgl. das Urteil des EuGH vom 2. Oktober 2003, Rs. C-147/01), obliegen gewesen, den Eintritt eines Schadens nachzuweisen. Dabei wären von ihr konkret die Tatsachen darzulegen gewesen, aus denen bezogen auf ihren Betrieb auf einen durch die Erhebung der Getränkesteuer verursachten Schaden in einem bestimmten Ausmaß hätte geschlossen werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2004, Zl. 2004/16/0128).

Die beschwerdeführende Partei hat in den Verfahren vor der Abgabenbehörde bzw. belangten Behörde zur Frage eines allfälligen Schadens durch die Getränkesteuererhebung kein Vorbringen erstattet. Durch die Feststellung der Abgabenbehörde, es sei durch die Erhebung der Getränkesteuer in den Betrieben der beschwerdeführenden Partei ein Schaden entstanden, der im Ergebnis mit 4 % der entrichteten Getränkesteuer abzugelten sei, ist sie daher nicht in ihren Rechten verletzt worden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde die Überwälzung der Getränkesteuer anhand der betrieblichen Umstände der beschwerdeführenden Partei sowie auf der Grundlage von Erfahrungswerten angenommen hat. Die Feststellungen und Erwägungen der Abgabenbehörde bzw. der belangten Behörde sind schlüssig und nachvollziehbar und die beschwerdeführende

Partei vermochte mit ihrer Beschwerde eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides daher nicht aufzuzeigen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Da die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt, und Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958, dem nicht entgegensteht, konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG von der beantragten Verhandlung abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

W i e n , am 21. Mai 2007