

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

28.06.2001

**Geschäftszahl**

2000/16/0886

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinel und die Hofräte Dr. Steiner und Dr. Höfner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerde der G GmbH in W, vertreten durch Dr. Andreas Frank, Rechtsanwalt in 1060 Wien, Gumpendorfer Straße 15, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission Wien vom 17. Oktober 2000, Zl. MD-VfR P 3/2000, betreffend Haftung für Getränkesteuer, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Die Bundeshauptstadt Wien hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in Höhe von S 12.500,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin schloss am 18. September 1996 mit der S GmbH einen in der errichteten Urkunde als "Untermietvertrag" bezeichneten Vertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

**"II. Gegenstand der Miete:**

Gegenstand der Miete ist das im Erdgeschoß des Hauses in ... gelegene Geschäftslokal, inklusive Nebenräumen,...sowie der Wohnung top 16 ... .

Vermietet werden weiters die aufgrund gemeinsamer Besichtigung in der angeschlossenen Inventarliste (Beilage ./B) näher beschriebenen Einrichtungsgegenstände.

Der Mietgegenstand (Geschäftslokal) darf nur zum Betrieb des Gastgewerbes verwendet werden. In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich festgehalten, dass die Mieterin keine Betriebspflicht trifft und sie nicht verpflichtet wird, ein "lebendes Unternehmen" zurückzustellen.

Die Vermietung der Wohnung top 16 erfolgt ausschließlich zu Wohnzwecken. Eine Änderung des Verwendungszweckes hinsichtlich des Geschäftslokales (Gaststättenbetrieb) einerseits, sowie der Wohnung andererseits ist unzulässig.

**III. Mietdauer:**

Das Bestandverhältnis beginnt am 1. November 1996 und wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.

**IV. Mietzins:**

Der Mietzins beträgt zur Zeit des Vertragsabschlusses S 45.000,-- (Schilling fünfundvierzigtausend) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer.

**V. Übergabe, Instandhaltung und Rückstellung des Mietgegenstandes:**

Bauliche Änderungen darf die Mieterin nur mit vorher einzuholender schriftlicher Genehmigung und Zustimmung des Vermieters tätigen. Die in diesem Zusammenhang erfolgten Investitionen, Einbauten und

dergleichen gehen sofort unentgeltlich in das Eigentum der Vermieterin über. Bezüglich der Wohnung wird allerdings auf § 10 Mietrechtsgesetz verwiesen (Ablöse von Investitionen).

...

#### VII. Untervermietung und Weitergabe:

Der Mieterin ist es nicht gestattet, ihre Mietrechte ganz oder teilweise entgeltlich oder unentgeltlich weiterzugeben, insbesondere ist jede weitere Untervermietung untersagt. In keinem Fall ist es der Mieterin gestattet, Rechte aus diesem Vertrag an dritte Personen abzutreten."

Mit Vorhalt vom 29. September 1999 setzte der Magistrat der Stadt Wien die Beschwerdeführerin von dem aushaftenden Getränkesteuerrückstand der S GmbH sowie der bestehenden Haftung der Beschwerdeführerin als Verpächterin des Betriebes in Kenntnis und gab ihr die Möglichkeit der Stellungnahme dazu.

Mit Schreiben vom 6. Oktober 1999 brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe das Lokal am 31. Juli 1995 geschlossen, was bei einer Getränkesteuerrevision als Betriebsende festgehalten worden sei. Sie habe mit der S GmbH einen "Untermietvertrag" über möblierte Räumlichkeiten des Geschäftsbetriebes geschlossen. Sie sei daher nur Vermieterin der Räumlichkeiten und niemals Verpächterin des Betriebes gewesen und hafte daher nicht für Steuerrückstände.

Mit Schreiben vom 7. Oktober 1999 machte die nunmehr anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin geltend, der Betrieb sei seit zirka ein Jahr geschlossen gewesen und daher sei kein lebendes Unternehmen verpachtet worden.

Mit Haftungsbescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 10. November 1999 wurde die Beschwerdeführerin gemäß § 4 des Wiener Getränkesteuergesetzes 1992 und der §§ 2 und 5 der Wiener Abgabenordnung (WAO) zur Zahlung der für die Zeit von Oktober 1996 bis Mai 1997 entstandenen Getränkesteuerschuld der ehemaligen Pächterin (S GmbH) im Betrag von S 24. 416,76 herangezogen. Zu dem vorgebrachten Einwand, es habe kein Pachtverhältnis bestanden, führte die Behörde in der Begründung aus, mit dem als "Untermietvertrag" bezeichneten Bestandvertrag vom 18. September 1996 habe die Beschwerdeführerin der S GmbH ein mit Inventar ausgestattetes Gastgewerbelokal zur Verfügung gestellt. Das Bestandsobjekt sei in sehr gutem Zustand gewesen. Es seien auch diverse Bestände an Spirituosen und Sekt übergeben worden. Durch die Zurverfügungstellung eines ausgestatteten Gastgewerbelokals samt Warenlager und Nebenräumen und, weil durch die gleichartige Weiterführung des Unternehmens, auch der Kundenstock zur Verfügung gestanden habe, liege ein Pacht- und kein Mietverhältnis vor. Auf die Benennung des Vertrages als "Untermietvertrag" komme es nicht an, sondern dessen Inhalt sei für die rechtliche Beurteilung maßgeblich.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe das Lokal am 31. Juli 1995 geschlossen. Die S GmbH habe ein völlig eigenständiges Gewerbe ausgeübt und sich einen neuen Kundenkreis aufbauen müssen. Da vom Bestandsgeber weder ein Warenlager noch ein fester Kundenstock übergeben und auch keine Gewerbeberechtigung zur Verfügung gestellt worden sei, sei das Bestandsverhältnis als Untermiete und nicht als Pacht zu qualifizieren. Bei der Schließung des Betriebes der Beschwerdeführerin im Juli 1995 habe es sich nicht bloß um eine vorübergehende Stilllegung von einigen Wochen oder Monaten gehandelt, sondern um eine solche über einen Zeitraum von 15 Monaten. Der Betrieb sei erst wieder im Oktober 1996 eröffnet worden. Gerade das Kriterium eines wieder zu aktivierenden Kundenstockes sei wegen der Schließung des Betriebes der Beschwerdeführerin nicht erfüllt. Nach Punkt II des Untermietvertrages treffe die Mieterin keine Betriebspflicht und sie sei nicht verpflichtet gewesen, ein lebendes Unternehmen zurückzustellen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Dezember 1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung heißt es, die Beschwerdeführerin habe den Gastgewerbebetrieb bis Juli 1995 geführt. Die endgültige Betriebseinstellung sei nach einer einmonatigen urlaubsbedingten Sperre und infolge Erkrankung der Geschäftsführerin mit September 1996 erfolgt. Der Gastgewerbebetrieb sei von der S GmbH mit Oktober 1996 wieder eröffnet worden. In Ansehung der vereinbarten Zahlung von monatlich S 45.000,- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer sei bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine formelle Betriebspflicht weder erforderlich noch effizient gewesen. Als ausschließlicher Verwendungszweck sei der Betrieb eines Gastgewerbes festgelegt und Zuwiderhandeln sogar als Kündigungsgrund festgeschrieben worden. Da das Lokal laut Vertragstext in sehr gutem Zustand übergeben und bereits 12 Tage nach Abschluss des Vertrages der Betrieb von der S GmbH wieder eröffnet worden sei und ferner bei Übergabe sämtliche für einen Weiterbetrieb eines Gastgewerbeunternehmens notwendigen Voraussetzungen gegeben gewesen seien, könne dahingestellt bleiben, ob das Unternehmen nach der 15-monatigen Schließung noch als lebender Betrieb zu bezeichnen gewesen sei. Da die Bestandsgeberin bis Juli 1995 einen Gastgewerbebetrieb geführt habe und dieser auch von der Bestandnehmerin als solcher weitergeführt worden sei, stehe fest, dass ein lebensfähiger Betrieb Gegenstand des Vertrages vom 18. September 1996 gewesen sei. Bei vorliegendem Vertrag sei zudem ein Überwiegen der pachtvertraglichen Elemente festzustellen. Dafür spreche nicht nur die Höhe des Bestandzinses, auch die Vertragsbestimmungen über die baulichen Veränderungen am Vertragsobjekt, die vertraglich fixierte Übereinkunft, dass der Bestandnehmer entsprechende Änderungen nur mit eingeholter Zustimmung und Genehmigung tätigen dürfe und in der Folge die vom Bestandnehmer allenfalls finanzierten Veränderungen in das Eigentum der Bestandsgeberin ohne Abgeltung übergangen, was der Regel der Investitionsablöse bei Mietverhältnissen widerspreche, seien für diese Beurteilung von Bedeutung.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und brachte vor, eine Betriebspflicht der Untermieterin sei nicht gegeben. In der Berufungsvorentscheidung sei als ein Indiz für das Vorliegen von Unternehmenspacht auch die vereinbarte Miete von monatlich S 45.000,- zuzüglich 20 % MwSt angeführt worden. Dabei werde übersehen, dass die Beschwerdeführerin auf Grund ihres Mietvertrages selbst zur Bezahlung eines Mietzinses in Höhe von S 26.832,88 zuzüglich MwSt verpflichtet sei, sodass dieser Hinweis keinerlei Rückschlüsse auf das Vorliegen eines Pachtverhältnisses zulasse.

Auf Grund einer schriftlichen Aufforderung übermittelte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 6. Juli 2000 der Behörde die im "Untermietvertrag" vom 18. September 1996 angeführte

Inventarliste mit folgendem Inhalt:

"LOKAL INVENTARLISTE

Gastraum 1: Kirschholzmöbel/Sitze tapeziert  
 Gastraum 2, 3, 4: dunkles Holz/Sitze tapeziert  
 Gastraum 1: Computerschankanlage - Kaffee und Getränke  
 Barscanner  
 Tiefkühlschrank und Eiskasten  
 Gläserspüler  
 Kühlvitrine  
 Gastraum 2: Theke mit 6 Bierzapf - Computerschankanlage  
 Kaffeemaschine  
 Gläserspüler  
 Eiskasten  
 Kühlvitrine  
 Küche: Nirostamöbel  
 Bainmarie  
 Convektomat  
 Gasherd mit E-Backrohr  
 Tellerwärmer  
 Kühlmöbel  
 Durchlaufspüle  
 Microwelle  
 Tiefkühlschrank und Eiskasten  
 Getränkeeisschrank  
 Eiswürfelbereiter

Gasetageheizung - Fußbodenheizung und Radiatoren  
 Entkalkungsanlage und Kühlaggregate im Keller  
 Be- und Entlüftungsanlage über Dach  
 Verflieste WC Anlagen komplett ausgestattet."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Dies mit der Begründung, aus der von der Beschwerdeführerin zum "Untermietvertrag" vorgelegten Inventarliste sei ersichtlich, dass diese eine komplette Geschäftseinrichtung mit Ausnahme von Geschirr und Gläsern in Bestand gegeben habe, sodass die Primärschuldnerin dort unverzüglich eine dem vorangegangenen Betrieb gleichwertige Tätigkeit aufnehmen habe können, was auch tatsächlich geschehen sei. Auf Grund der Inventarliste stehe fest, dass der Primärschuldnerin eine organisierte Erwerbsgelegenheit übergeben worden sei. Grundsätzlich könne auch ein stillgelegtes Unternehmen Gegenstand eines Pachtvertrages sein, sofern es sich nur um einen vorübergehenden Zustand gehandelt habe. Es sei vor Beginn des Bestandsverhältnisses mit der S GmbH ein gleichartiger Gastgewerbebetrieb etabliert gewesen, weshalb der Umstand, dass das Lokal vor Bestandgabe an die Primärschuldnerin über einen längeren Zeitraum nicht betrieben worden sei, der Annahme eines Pachtverhältnisses nicht entgegenstehe. Aus den Regelungen des "Untermietvertrages", wonach eine Änderung des Verwendungszweckes des Geschäftslokales unzulässig sei, sowie aus der Höhe des vereinbarten Bestandszinses von S 45.000,- ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin - wenngleich eine Betriebspflicht nicht expressis verbis vereinbart worden sei - sehr wohl ein Interesse am Bestehen des Betriebes gehabt habe und durch das Bestandentgelt eine fortdauernde Einnahmequelle zu erwerben getrachtet habe.

Dagegen richtet sich die Beschwerde, mit der die Beschwerdeführerin Rechtswidrigkeit des Inhalts und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht. Die Beschwerdeführerin erachtet sich aus dem Beschwerdevorbringen erkennbar in ihrem Recht, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, verletzt.

Die belangte Behörde legte den Akt des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 4 des Wiener Getränkesteuergesetzes 1992, LGBl. Nr. 3/1992

(Wr GStG 1992) lautet:

"§ 4. Entsteht die Steuerpflicht in einem Pachtbetrieb, so haftet der Verpächter für die Steuerbeträge, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Beendigung der Betriebsführung durch den Pächter liegenden Kalenderjahres entfallen, mit folgenden Einschränkungen:

1. Der Verpächter haftet für jedes Kalenderjahr bis zu 110 vH des Steuerbetrages, der im zweitvorangegangenen Kalenderjahr im verpachteten Betrieb angefallen ist; hat der Betrieb nicht das ganze Vergleichsjahr bestanden, so ist der im Vergleichsjahr angefallene Steuerbetrag auf ein ganzes Jahr hochzurechnen, hat er überhaupt nicht bestanden, so ist ein vergleichbarer Betrieb heranzuziehen.

2. Der Verpächter haftet aber immer bis zur Höhe des Pachtschillings, der für den Zeitraum, für den die Haftpflicht besteht, vereinbart wurde."

Grundvoraussetzung der Haftung nach § 4 Wr GStG 1992 ist das Vorliegen eines Pachtbetriebes im Zeitpunkt des Entstehens der Getränkesteuerforderung. Im vorliegenden Fall war daher zu klären, ob im Zeitraum Oktober 1996 bis Mai 1997 ein Pachtbetrieb bestanden hat.

Bei der Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht lassen sich keine festen, allgemein anwendbaren Regeln aufstellen. Es kommt vielmehr immer auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles an (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 1993, Zl. 91/17/0119)

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Unternehmenspacht nur vor, wenn tatsächlich ein lebendes Unternehmen, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum Begriff des "good will" gehört, als das in Bestand gegebene Objekt angesehen werden kann. Neben den Räumen muss dem Bestandnehmer in der Regel auch das beigegeben werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört, also die wirtschaftliche Quelle zur Verfügung gestellt werden, aus der die Erträge fließen. Indizien für das Vorliegen eines Pachtverhältnisses sind die Beistellung von Betriebsmitteln, Kundenstock, Warenlager, Gewerbeberechtigung etc. durch den Bestandgeber. Das Fehlen einzelner Komponenten schließt die Beurteilung als Pachtvertrag jedoch nicht aus. Maßgebend ist, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt, nicht aber die von den Parteien gewählte Bezeichnung. Bei Gastronomieunternehmungen zählen das Gebäude und die Einrichtung, nicht jedoch das Warenlager und das Personal zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Mai 2001, Zl. 2000/16/0196, und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Im hier zu beurteilenden Fall wurden die für einen Gastgewerbebetrieb wesentlichen Betriebsmittel übergeben, was die der Behörde vorgelegte Inventarliste deutlich macht. Die Beschwerdeführerin behauptet auch nicht, die S GmbH habe den Bestandgegenstand erst mit erheblichem Aufwand betriebsfähig gemacht oder einen vom Gaststättenbetrieb der Beschwerdeführerin abweichenden Lokaltyp mit einem anderen Kundenkreis betrieben, was ihr auch auf Grund des Vertrages verboten gewesen wäre. Die durch die S GmbH von der Beschwerdeführerin übernommenen Einrichtungsgegenstände und Geräte bilden daher den Kern der für ihren Gaststättenbetrieb notwendigen Betriebsmittel.

Im Beschwerdefall ist weiters unstrittig, dass der Geschäftsbetrieb des Gastgewerbeunternehmens unterbrochen war und erst nach 15 Monaten von der S GmbH wieder aufgenommen wurde. Diesbezüglich vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, es sei kein lebendes Unternehmen übergeben worden.

Auch ein erst zu errichtendes oder zum Vertragszeitpunkt stillgelegtes Unternehmen kann Gegenstand eines Pachtvertrages sein, wenn der Bestandgeber alle wesentlichen Betriebsgrundlagen überlässt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. Mai 2001, Zl. 2000/16/0196, und vom 29. April 1992, Zl. 91/17/0023). Werden wesentliche Bestandteile des Unternehmens zur Verfügung gestellt, dann fällt es auch nicht entscheidend ins Gewicht, dass ein konkreter Kundenkreis nicht übergeben werden konnte, eine ständige Nachfrage sich aber aus der Lage des Bestandobjektes ergibt (vgl. das Urteil des OGH vom 19. März 1992, 7 Ob 531/92).

Im eben zitierten Urteil des Obersten Gerichtshofes, in dem wie im vorliegenden Fall die für einen Gasthausbetrieb wesentlichen Betriebsmittel übergeben wurden, stand der Umstand, dass wegen der Stilllegung des Betriebes durch sechs Monate hindurch kein aktueller Kundenkreis mehr vorhanden war, der Annahme einer Unternehmenspacht nicht entgegen, weil die damalige Klägerin in dem Bestandobjekt ein Gastgewerbeunternehmen aufgebaut, länger als 20 Jahre (selbst oder durch Pächter) betrieben und damit die wesentlichen Voraussetzungen für die Entwicklung eines Kundenkreises am Standort ihres Unternehmens selbst geschaffen hatte.

Wie schwer der Umstand der Stilllegung für die Beurteilung wiegt, ob ein lebendes Unternehmen Gegenstand eines Bestandvertrages war, hängt auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere von der Dauer der Stilllegung bzw. davon ab, inwieweit sich in dieser Zeit ein allfälliger Kundenstock verflüchtigt hat (vgl. insbesondere die hg. Erkenntnisse vom 11. Dezember 1992, Zl. 89/17/0259, und vom 26. Februar 1993, Zl. 91/17/0119). Auch nach der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes hindert die vorübergehende Stilllegung des Unternehmens die Annahme einer Unternehmenspacht nicht, wenn ein wieder zu aktivierender Kundenstock vorhanden ist und das stillgelegte Unternehmen jederzeit wieder aufgenommen werden kann (vgl. dazu die Urteile des OGH vom 6. Dezember 2000, Zl. 7 Ob 270/00g, vom 15. Februar 2000, 10 Ob 11/00s und vom 10. Juni 1999, Zl. 6 Ob 1 06/99b). Es kommt daher nach der

Rechtsprechung beider Höchstgerichte bei der Unterscheidung von Unternehmenspacht und Geschäftsraummiete im Falle der Stilllegung eines Unternehmens auch entscheidend darauf an, ob ein zu aktivierender Kundenstock am Standort des Unternehmens vorhanden ist.

Die belangte Behörde räumt im angefochtenen Bescheid ein, der Gastgewerbebetrieb sei vor der Wiedereröffnung über einen längeren Zeitraum stillgestanden, vertritt aber - ohne nähere Begründung - die Ansicht, dass dies der Annahme eines Pachtverhältnisses nicht entgegenstehe. In der Berufungsvorentscheidung argumentierte die Behörde, es könne dahingestellt bleiben, ob das Unternehmen nach einer 15-monatigen Schließung noch als lebender Betrieb zu bezeichnen sei, wesentlich sei vielmehr, dass der Betrieb lebensfähig gewesen sei und als wirtschaftliche Einheit weiter bestanden habe. In der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wird - wie schon im verwaltungsbehördlichen Verfahren - vorgebracht, bei der Wiederaufnahme des Geschäftbetriebes sei weder ein Kundenstock noch ein "good will" übergeben worden.

In der Literatur (Schimetschek, Mietrechtsübergang an Geschäftsräumlichkeiten, Österreichische Immobilien-Zeitung vom 10. Mai 1994, Heft 9, 171f) wird die Ansicht vertreten, ein Unternehmen, das schon länger als ein Jahr geschlossen gewesen sei, könne nicht als lebendes bzw. "betriebenes" Unternehmen angesehen werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung auch des OGH (vgl. Urteil vom 19. März 1992, 7 Ob 531/92) sind bei stillgelegten Betrieben die Anforderungen, um von einer Unternehmenspacht ausgehen zu können, strenger anzusetzen als bei nicht stillgelegten Betrieben. Im Beschwerdefall sprechen die Übergabe der Betriebseinrichtungen und der nach Vertragsabschluss kurze Zeitraum bis zur Eröffnung des Betriebes für eine Unternehmenspacht. Auch bei einem Zeitraum von 15 Monaten zwischen der Betriebsstilllegung und der Wiedereröffnung kann nicht stets davon ausgegangen werden, dass kein lebendes Unternehmen übernommen worden sei. Es ist auch in einem solchen Fall die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles entscheidend. Auf Grund des langen Zeitraumes der Betriebsstilllegung wird die Frage eines überhaupt vorhandenen bzw. vorhanden gewesenen Kundenstockes sowie dessen Reaktivierung und des übergebenen "good will" aber nicht unbeachtet bleiben können, sondern diesen Umständen wird ein besonderer Stellenwert beizumessen sein, um eine Abgrenzung zur Geschäftsraummiete vornehmen zu können. Insbesondere ist dabei auch von Bedeutung, wie lange der stillgelegte Betrieb vorher bestanden hat und ob und in welchem Ausmaß ein Kundenstock entstanden ist, der auch bei einer Stilllegung des Betriebes von 15 Monaten dem neuen Betriebsinhaber zugute kommen konnte. Gleiches gilt für alle Umstände, die zum Begriff des "good will" gehören. Hat der neue Betriebsinhaber außer den Betriebseinrichtungen keine weiteren Betriebsgrundlagen übernommen und den Betrieb völlig neu begonnen ohne aus dem aufgegebenen Betrieb Vorteile gezogen zu haben, dann kann von einer Unternehmenspacht nicht ausgegangen werden.

Im angefochtenen Bescheid fehlen schlüssige und nachvollziehbare Feststellungen darüber, dass dem neuen Betriebsinhaber auch nach einer 15-monatigen Stilllegung des von ihm übernommenen Betriebes wesentliche Betriebsgrundlagen, wie Kundenstock und "good will" noch zugute gekommen sind. Die belangte Behörde belastete den angefochtenen Bescheid wegen dieser Begründungsmängel mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Im Hinblick auf das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97, wonach sich niemand auf Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie 92/12 berufen könne, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlass dieses Urteils entrichtet wurden oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt, ist festzustellen, dass sich die Beschwerdeführerin in ihren im Verwaltungsverfahren eingebrachten Rechtsmitteln ausschließlich gegen die Heranziehung zur Haftung gewandt hat. Erst in ihrer vor dem Verwaltungsgerichtshof eingebrachten Beschwerde vom 22. Dezember 2000 wendet sie sich erstmals gegen den Abgabeanpruch und macht die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer geltend.

Aus der Bestimmung des § 193 WAO, wonach der Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen den Bescheid über den Abgabeanpruch berufen bzw. bei Selbstbemessungsabgaben eine Berichtigung der Abgabenerklärung einbringen kann, ergibt sich - ebenso wie aus dem Vorbild dieser Bestimmung, dem § 248 BAO -, dass das Verfahren hinsichtlich Haftung und jenes hinsichtlich des Abgabeanpruches durchwegs getrennt ist. Demzufolge ist auch eine Verbindung der Verfahren über Berufungen gegen solche Bescheide nicht möglich (vgl. Ritz, BAO-Kommentar2, 596 und die dort angeführte Rechtsprechung). Gegen den Anspruch an Getränkesteuer selbst hat die Beschwerdeführerin keine Klage erhoben und keinen Rechtsbehelf (z.B. durch Berichtigung der Abgabenerklärung) eingelegt. Da der Abgabeanpruch nur in jenen Fällen durch das oben angeführte Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften berührt ist, in denen gegen diesen Anspruch rechtzeitig eine Klage erhoben oder ein Rechtsbehelf eingelegt worden ist, folgt auch aus der grundsätzlichen Akzessorietät der Haftungsschuld nicht, dass sich die Beschwerdeführerin als Haftungsschuldner im Verfahren über die Inanspruchnahme der Haftungsschuld auf dieses Urteil berufen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 7. Dezember 2000, Zl. 2000/16/0601 und vom 11. Mai 2000, Zl. 2000/16/0347).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG aus den genannten Gründen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.



Auf Basis der zitierten Rechtsprechung konnte die Entscheidung in einem nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat getroffen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 28. Juni 2001