

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.02.2005

Geschäftszahl

2004/16/0199

Betreff

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 S KG in L, vertreten durch Dr. Rainer Stadler, Wirtschaftsprüfer in 4020 Linz, Römerstraße 51, gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 18. August 2004, Zl. Gem-522974/5-2004-Sto/Pi, betreffend Getränkesteuer (mitbeteiligte Partei: Landeshauptstadt Linz, vertreten durch den Bürgermeister), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Oberösterreich hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Bescheid vom 22. April 1999 setzte der Magistrat der Landeshauptstadt Linz der "S Gesellschaft m.b.H. & Co KG" (in der Folge: KG) im Zusammenhang mit der Veräußerung von Getränken für den Abgabenz Zeitraum 1. April 1997 bis 31. März 1998 bei einer Bemessungsgrundlage von S 11,430.600,-- die bereits fällige Getränkesteuer mit S 646.157,30 vorläufig fest. Dem Rückerstattungsbegehren wurde keine Folge gegeben.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung gab das zuständige Mitglied des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz mit Bescheid vom 2. März 2000 keine Folge.

Die belangte Behörde gab der gegen diesen Bescheid erhobenen Vorstellung Folge, hob den Bescheid des zuständigen Mitglieds des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 2. März 2000 auf und verwies die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Landeshauptstadt Linz. In der Begründung dieses Bescheides wurde im Wesentlichen auf das Urteil des EuGH vom 9. März 2000, Rs C- 437/97, und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Juni 2000, Zl. 2000/16/0296, verwiesen.

Mit Bescheid vom 1. Juni 2001 setzte der Magistrat der Landeshauptstadt Linz der KG mit Spruchpunkt 1. die Getränkesteuer für den Zeitraum 1. April 1997 bis 31. März 1998 für alkoholfreie Getränke bei einer Bemessungsgrundlage von S 4,529.260,-- mit S 226.463,-- und für Speiseeis bei einer Bemessungsgrundlage von S 44.580,-- mit S 4.458,--, mit Spruchpunkt 2. die Getränkesteuer für den Zeitraum 1. April 1997 bis 31. März 1998 für alkoholische Getränke bei einer Bemessungsgrundlage von S 0,-- mit S 0,-- endgültig fest und wies mit Spruchpunkt 3. den Antrag auf Rückzahlung der für den genannten Abgabenz Zeitraum entrichteten Getränkesteuer für alkoholische Getränke in Höhe von S 415.236,-- als unbegründet ab, schrieb die bereits entrichtete Getränkesteuer nicht gut bzw. zahlte sie nicht zurück, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei.

In der Begründung dieses Bescheides führte der Magistrat der Landeshauptstadt Linz zur Verweigerung der beantragten Rückzahlung der Getränkesteuer für alkoholische Getränke aus, es sei davon auszugehen, dass es sich bei der Getränkesteuer für alkoholhaltige Getränke um eine indirekte Steuer handle und solche Steuern generell nicht vom Steuerpflichtigen getragen, sondern auf die Konsumenten abgewälzt würden. Unter Berücksichtigung der Aktenlage (Preislisten, Getränkearten, Steuererklärung, etc.) sei die Abgabenbehörde zur Rechtsauffassung gelangt, die Getränkesteuer für alkoholische Getränke sei vom Steuerpflichtigen auf die Konsumenten überwält worden. Nach § 186a Oö. LAO sei der bereits an die Abgabenbehörde entrichtete,

jedoch auf die Konsumenten überwältigte Betrag nicht rückzuerstatten, da es zu einer Bereicherung des Steuerpflichtigen kommen würde.

In der gegen Spruchpunkt 3. dieses Bescheides eingebrachten Berufung erhob die KG gemeinschaftsrechtliche und verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Bestimmung des § 186a Oö. LAO. Weiters brachte sie vor, die "Gemeinde" habe zu beweisen, dass der Steuerpflichtige die Getränkesteuer seinen Kunden überwältigt habe. Dieser Beweis dürfte schwer zu führen sein. Es könne nämlich nicht mit Sicherheit behauptet werden, dass der Preis des Erzeugnisses ohne die Steuer niedriger gewesen wäre als mit der Steuer. Insbesondere im Gastronomiebereich käme es auf Grund der knappen Kalkulation zu keinen Preissenkungen nach dem Urteil des EuGH. 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 ergebene höhere Belastung auszugleichen, zu einer Verringerung des Absatzes und folglich des Gewinnes führen könne. Der Magistrat der Stadt Linz sei in keiner Weise seiner Beweispflicht nachgekommen. Es seien in der Begründung der Entscheidung lediglich Rechtsvorschriften zitiert, auf Grund derer sich ergeben solle, dass eine Rückzahlung der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke abzuweisen sei. Die Berufung auf formale Vorschriften sei in keinsten Weise dazu geeignet, eine Bereicherung des Abgabepflichtigen zu beweisen. Die tatsächliche Überwälzung sei nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu beurteilen. Diesbezügliche Ermittlungen seien von der Behörde nicht angestellt worden.

Mit Vertretern des Unternehmens wurde am 26. Jänner 2004 eine Niederschrift aufgenommen, die nachstehenden, auszugsweise wiedergegebenen, Inhalt hat:

"Herr J ... ist in der verfahrensgegenständlichen Firma Prokurist und für das gesamte Rechnungswesen des Konzerns zuständig.

- Eine Preisliste für das Jahr 1998 liegt im Amt auf, ebenso für 1999. Auch liegen alle Abgabenerklärungen vor.
- Lt. eigener Einschätzung handelt es sich um ein Hotel-Restaurant mit Catering (+ gastronomische Betreuung von Messeveranstaltungen im DC) im gehobenen Bereich.
- Die Produktpalette an alkoholischen Getränken lt. Preisliste umfasst weit mehr als 20 Produkte.
- Die beiden meist abgegebenen Produkte sind Bier und Wein (zwischen 29 % und 24 % des gesamten Wareneinsatzes an Getränken).
- Die Brutto-Rohaufschläge im Zeitraum 4/1997 bis 3/2001 bewegen sich zwischen 378 % und 504 % (nur alkoholische Getränke) und somit deutlich über den ermittelten Rohaufschlägen der Wirtschaftskammer bzw. der Finanzbehörden von durchschnittlich 300 %.
- Die Kostenfaktoren, wie Personalaufwand, sonstiger Aufwand, Energie und Verbrauchsmaterial, sowie die Miete (für Beherbergung Hotel ... und Catering ...) sind aus der Herrn J ... überreichten Auflistung ersichtlich und es behält sich dieser diesbezüglich eine Kontrolle vor.
- Der ermittelte Getränkesteueranteil im Verhältnis zu den vorstehenden Kostenfaktoren liegt zwischen 1,85 % und 1,97 %.
- Nach Ansicht der Prüfungsorgane liegen die ermittelten Brutto-Rohaufschläge über denen normaler Gaststätten, jedoch im Bereich der übrigen Hotel-Restaurants vergleichbarer Betriebe (3- Stern bis 4- Stern Betriebe, z.B. ...).
- Die Lage des Hotels ist im Zentralbereich; der Kundenstock setzt sich aus Geschäftsreisenden, Reisegruppen, Donauradfahrt usw. zusammen. Laufkundschaft ist eher die Ausnahme.
- Eine Preiselastizität ist nach Ansicht der Prüfungsorgane nicht gegeben.
Es werden Qualitätsprodukte (s. Preisliste) angeboten.
- Nach Wissen von Herrn J ... hat sich durch den Wegfall der Getränkesteuer keine Verbilligung der Getränkepreise ergeben.
- Getränkesteuerbedingte umfassende Umsatzeinbußen bzw. -erhöhungen konnten nicht festgestellt werden.
- Produktkalkulationen bezüglich Deckungsbeitrag sind nicht vorhanden.

Herr J ... wird innerhalb einer Woche die Gewinnentwicklung des Hotel-Restaurants und Catering-Betriebes bekannt geben (eventuell Verschiebungen bei Gewinn/Verlust durch Abschreibungen etc.).

Sämtliche voranstehende Ausführungen wurden mit Herrn J ... ausführlich besprochen; des Weiteren wurden ihm die Berechnungen der Prüfer zur Verfügung gestellt.

Auf ein weiteres Parteiengehör wird einvernehmlich verzichtet. Das Recht einer Stellungnahme zur Niederschrift steht innerhalb von 14 Tagen zu."

In einer im Akt befindlichen Aufstellung wurden für mehrere Wirtschaftsjahre die Erlöse, der Wareneinsatz und der Bruttorohaufschlag von Bier, Wein, Sekt, Spirituosen und alkoholfreie Getränke sowie Kostenfaktoren wie Personalaufwand, sonstiger Aufwand, Energie, Verbrauchsmaterialien, Miete, Getränkesteuer sowie Anteil der Prozente am Aufwand festgehalten.

Das Unternehmen nahm zu der Niederschrift mit der Eingabe vom 12. Februar 2004 Stellung: Die Einbeziehung lediglich von Bier und Wein in die Beurteilung entspreche nicht dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148. Der Verwaltungsgerichtshof habe entschieden, dass das gesamte Warenangebot an alkoholischen Getränken und der gesamte Rückzahlungszeitraum betrachtet werden müsse, um auszuschalten, dass kurzfristige Preisreduktionen oder ein einzelnes Produkt mit besonders geringem Rohaufschlag das Ergebnis verzerre. In der Darstellung seien nicht sämtliche Kostenfaktoren berücksichtigt worden. Insbesondere sei nicht berücksichtigt worden, dass bei der KG ein kalkulatorischer Unternehmerlohn in die Rechnungsgrundlage einzubeziehen sei, der mit einem Monatsbetrag von mindestens S 52.860,-- oder einem Jahresbetrag von S 740.000,-- anzusetzen sei. Weiters sei eine kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung durch die erzielten Erlöse ebenfalls nicht berücksichtigt worden. Diese Kosten seien aber in eine gesamtheitliche Betrachtung einzubeziehen. Nach Ansicht der Prüfer sei eine Preiselastizität nicht gegeben. Dieser Ausführung werde entschieden entgegengetreten. Ein Nichtvorliegen einer Preiselastizität bedeutete, die Getränkesteuer sei zur Gänze auf die Kunden überwältigt worden und es seien keine Gewinneinbußen durch die Getränkesteuer gegeben. Es sei vielmehr von einer sehr preiselastischen Nachfrage auszugehen. Maßgeblich für die Preiselastizität der Nachfrage sei die Möglichkeit der sachlichen Substitution, das heiße des Ausweichens von besteuerten auf nicht oder geringer besteuerte Güter. Im Beschwerdefall habe die Getränkesteuer auf Grund einer intensiven Konkurrenz und einer preiselastischen Nachfrage keinesfalls auf die Konsumenten überwältigt werden können. Es sei zu Gewinneinbußen gekommen, weil durch diese Konkurrenzsituation keine entsprechenden Preissetzungsspielräume vorhanden gewesen seien. Dies lasse sich auch dadurch feststellen, dass es mit dem Wegfall der Getränkesteuer keine Verbilligung der Getränkepreise gegeben habe. Dies sei Indiz für die Tragung der Getränkesteuer und der Unmöglichkeit bei der vorliegenden Konkurrenzsituation, die Getränkesteuer an die Kunden zu überwälzen. Wäre eine Überwälzung in Betracht gezogen worden, so wären die Preise zu erhöhen gewesen, was zu einem noch größeren Gewinnengang geführt hätte, weil in diesem Fall die Kunden auf andere vergleichbare Betriebe ausgewichen wären. Wenn die vorliegende Rohaufschlagshöhe als Indiz für die tatsächliche Überwälzung der Getränkesteuer herangezogen werde, werde auch dem entgegengetreten. Lediglich dann, wenn der vom Anbieter vorgenommene Zuschlag auf den Einstandspreis einen gemeinde- und anbietertypischen durchschnittlichen Rohaufschlag überschreite, könne angenommen werden, dass dem betreffenden Anbieter die Überwälzung der Getränkesteuer auf den Preis gelungen sei. Es sei darauf hinzuweisen, dass die Höhe des Rohaufschlags nur sehr beschränkte Aussagekraft habe. Die Höhe des Rohaufschlages sei ein Resultat einer Reihe von Einflussfaktoren (Lohnkosten, Pacht und sonstige Kosten), deren jeweilige quantitative Bedeutung nicht isoliert gesehen und beziffert werden könne. Auch zwischen einzelnen Anbietern differenzierende Rohaufschläge müssten also nicht notwendigerweise auch unterschiedliche Preissetzungsspielräume und damit Überwälzungswahrscheinlichkeiten ergeben. Wenn in der Niederschrift festgestellt werde, dass getränkesteuerbedingte Umsatzeinbußen bzw. -erhöhungen nicht festgestellt haben werden können, so lasse dies darauf schließen, dass es zu keiner Überwälzung der Getränkesteuer gekommen sei. Aus den Rohaufschlagsrechnungen sei ersichtlich, dass die Rohaufschläge in den Jahren kontinuierlich gesunken seien, dies lasse darauf schließen, dass durch eine intensive Konkurrenzsituation allfällige Kostenerhöhungen nicht an die Kunden weitergegeben werden könnten.

Die Behörde erster Instanz teilte mit Schreiben vom 13. April 2004 das Ergebnis des Beweisverfahrens mit:

"Zur Überwälzung

- die Speise- und Getränkekarten weisen grundsätzlich Bruttopreise aus,
- den Abgabenerklärungen nach wurde die Getränkesteuer von einer Bemessungsgrundlage ohne Steuer ermittelt,
- der Kostenfaktor Getränkesteuer (alkoholfreie und alkoholische) betrug im Abgabenzzeitraum 1,97 % an den Gesamtkosten; zusätzliche Kosten werden den Kostenfaktor verringern,
- ein Preisvergleich mit gleichwertigen Betrieben ergab annähernd gleiche Preise bei Wein (bei Bier lagen zum Teil höhere Preise vor, zum Teil haben Vergleichsbetriebe etwas niedrige Einheitspreise ausgewiesen); nach Abschaffung der Getränkesteuer wurde das Preisniveau gehalten,
- die durchschnittlichen gewichteten Bruttorehaufschläge (Keller) entsprechend einer Studie der Bundeswirtschaftskammer betragen bei Hotels mit Restaurantbetrieben rund 260 %, wobei bei Wein als meistverkauftes und Bier als zweitmeistverkauftes Getränk ein Abschlag von 25 % gerechtfertigt ist.

Die individuellen Bruttorehaufschläge (Keller) liegen im konkreten Abgabenzzeitraum 1997/1998 bei 502 %, der Bruttorehaufschlag bei Wein als meist getrunkenes Getränk betrug 296 %, der Durchschnittsbruttorehaufschlag aus Bier und Wein betrug 380 %

--> die Getränkesteuer wurde daher zur Gänze überwältigt.

Zu wirtschaftlichen Nachteilen

- im gesamten Abgabenzzeitraum wurde nicht dargetan, ob bzw. wenn ja, aus welchen Gründen der gegenständliche Betrieb von einem vergleichbaren Betrieb im Hinblick auf die Preiselastizität (Reaktion der Nachfrage auf Preisänderungen) abwich,

- die Umsatzerlöse aus alkoholischen Getränken wiesen ab dem Wirtschaftsjahr 1994/1995 bis zum Wirtschaftsjahr 1997/1998 ständig steigende Tendenzen auf,
- die Preiselastizität der Nachfrage von Hotelgästen nach alkoholischen Getränken ist nach den Wifo-Studien tendenziell als sehr gering einzuschätzen, weshalb die Überwälzung der Getränkesteuer für die Endnachfrager weitgehend unmerklich erfolgte und somit daraus keine Absatz- und Gewinneinbußen resultieren können,
- ein Betrieb der Kategorie 4-Stern mit einer hochwertigen Produktpalette mit insgesamt mehr als 20 Sorten von alkoholischen Getränken weist nach diesen Wifo-Studien eine praktisch preisunabhängige Nachfrage aus,
- nach den erwähnten Wifo-Studien wird für die Nachfrageelastizität auch die wirtschaftliche (Bruttoregionalprodukt, Kaufkraft, Nettojahreseinkommen) und touristische (Nächtigungen, Beherbergungsbetriebe) Situation in der jeweiligen Region, in welcher sich die Betriebsstätte befindet, von Relevanz sein; aus diesem Titel war keine Nachfrageelastizität ableitbar
- --> finanzieller Nachteil mit 0 % eingeschätzt."

Dem Unternehmen wurde die Möglichkeit zur Äußerung eingeräumt.

Mit der Eingabe vom 14. April 2004 wurde Stellung genommen. Die "kategoriale" Einstufung des Hotelbetriebes sei nicht möglich, da eine individuelle Betriebssituation sowie ein besonderer Konkurrenzdruck gegeben sei. Daher weiche der Betrieb von einem vergleichbaren Betrieb hinsichtlich der Preiselastizität weitgehend ab. Die Preise seien im Wesentlichen bei gleich bleibendem Absatz und bei gleich bleibender Gewinnspanne nach dem Wegfall der Getränkesteuer für alkoholische und nicht alkoholische Getränke im Gastgewerbe nicht reduziert worden. Es gebe keine Kalkulationsgrundlagen, da die Preise meist nach der Konkurrenzsituation am Markt festgesetzt würden und flexibel sein müssten. Die Preisorientierung erfolge nach Maßgabe des üblichen Preises und nicht nach fixen Kalkulationsgrundlagen. Überdies seien die Lage und die Ausstattung des Betriebes sowie der Kundenkreis und die Konkurrenzsituation wichtige Preisfaktoren. Die Konkurrenzsituation in der Gastronomie bleibe unberücksichtigt. Da insbesondere im Bereich der Landeshauptstadt Linz ein hoher Konkurrenzdruck, insbesondere in 4-Stern Betrieben, herrsche, sei eine Überwälzung umso schwieriger. Eine Verkaufspreiselastizität sei gegeben. Gestiegene Einkaufskosten würden nicht über die Verkaufspreise auf die Kunden überwältigt werden. Als Zeuge werde Dir. S angeboten. Die Preise seien trotz Veränderung von Kalkulationsgrößen (Senkung des Mehrwertsteuersatzes von Speisen und Getränken auf 10 %) stabil geblieben. Die Kalkulation sei daher nicht von unten nach oben, sondern retrograd erfolgt. Die WIFO-Studie sei auf den konkreten Fall nicht anwendbar, da sie eine zu große Verallgemeinerung darstelle. Auch die Aussage, die Preiselastizität der Nachfrage von Hotelgästen nach alkoholischen Getränken sei tendenziell sehr gering einzuschätzen, weshalb die Überwälzung der Getränkesteuer auf die Endabnehmer weitgehend unmerklich erfolgt sei und damit keine Absatz- und Gewinneinbußen resultieren könnten, sei zu allgemein und durch keinerlei Beweismittel erhärtet. Durch die Getränkesteuer sei dem Unternehmen sehr wohl ein finanzieller Nachteil entstanden, weil die Getränkesteuer auf Grund der erfolgten retrograden Kalkulation nicht auf die Kunden habe überwältigt werden können.

In der am 17. Mai 2004 aufgenommenen Niederschrift mit Dir. S wurde Folgendes zu Protokoll genommen:

- "Grundsätzlich orientiert sich der Verkaufspreis einer Ware am ortsüblichen Marktpreis. Dies gilt für Getränke und Speisen genauso wie für Hotelpreise.
- Im Vergleich mit Mitbewerbern ... liegen die Getränkepreise

zwischen 20 bis 30 % darunter (Hotelbetrieb).

- Umsatzschwerpunkt im gegenständlichen Zeitraum war getränkemäßig im Design Center, gefolgt von Catering, dann Hotel.
- Die Preissituation bei Getränken hat sich in den letzten sieben Jahren bedingt durch Konkurrenzsituation (d. h., dass man einen Auftrag bekommt) nach unten entwickelt; d. h., die abzuführende Getränkesteuer war nie ausschlaggebend für den Verkaufspreis und auf den Umsatz.
- Im Cateringbereich ist der Wettbewerb nur möglich, wenn man preisflexibel ist und auch sämtliche Auflagen und Normen erfüllt werden.
- In Bezug auf die Preiselastizität weicht der Betrieb von Vergleichsbetrieben ab, da nur dadurch Kunden angelockt werden können. Die Getränkepreise sind generell niedriger als bei

vergleichbaren Mitbewerbern ... Geschäftsreisende brauchen nicht

für den Zimmerpreis, aber für die Nebenkonsumation aufkommen, so war ein günstiger Getränkepreis ebenso wie ein Gratisparkplatz oft ausschlaggebend für eine Hotelbuchung.

- Im Vergleich zu Mitbewerbern (die teilweise jüngeren Betriebsstandorte in Linz haben als (die KG)) ist ein großer Investitionsaufwand in die Bau- und Ausstattungssubstanz zu tätigen, um den Hotelpreis zu halten. Bis zu diesem Zeitpunkt (Abschluss der Renovierung) wird vermehrt mit günstigen Getränkepreisen die Gäste anzulocken, bzw. zu halten."

Mit Bescheid vom 14. Juni 2004 gab das zuständige Mitglied des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz der Berufung keine Folge und bestätigte den bekämpften Bescheid im Spruchpunkt 3. insofern als der Antrag auf Rückzahlung der für den Zeitraum 1. April 1997 bis 31. März 1998 bereits entrichteten Getränkesteuer für alkoholische Getränke in Höhe von EUR 30.176,38 (S 415.236,--) zu Recht als unbegründet abgewiesen und die bereits entrichtete Getränkesteuer nicht gutgeschrieben bzw. nicht rückbezahlt worden war, weil die Abgabe insoweit wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden war.

In der Begründung dieses Bescheides führte die Abgabenbehörde zweiter Instanz aus, wenn der Landesgesetzgeber vom wirtschaftlichen Tragen der Getränkesteuer spreche, vermeine er damit sicherlich primär das objektive Faktum der Kostenüberwälzung

und in der Folge Kostentragung und lediglich subsidiär das Element der Preisbildung, welches zwar von verschiedenen markt- und unternehmensbezogenen (betriebswirtschaftlichen) Kriterien beeinflusst werde, aber auch von sehr vielen persönlichen, subjektiv beeinflussten Entscheidungen des Steuerpflichtigen selbst ausgesetzt sei und daher kein objektiv gleiches Bild für die rechtliche Beurteilung der Kostentragung bei wirtschaftlichen Unternehmen ermögliche. Die Behörde habe abzusprechen, in welchem Umfang die Abgaben nicht gutzuschreiben oder nicht rückzuzahlen seien, weil sie wirtschaftlich von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden seien. Sie treffe die Beweispflicht darüber. Die Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben könne abgelehnt werden, wenn nachgewiesen werde, dass die Abgabenlast von einem anderen als dem Abgabepflichtigen getragen worden sei und wenn die Erstattung an den Abgabepflichtigen daher zu dessen ungerechtfertigter Bereicherung führen würde. Das Beweisverfahren in Angelegenheiten der Getränkesteuererstattung sei äußerst schwierig, wie dies bereits der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 29. November 2000, B 1735/00, erkannt und auch der Generalanwalt beim EuGH in seinen Schlussanträgen in der Rs C-147/01 den Abgabenbehörden attestiert habe. Den Abgabenbehörden sei daher zumutbar, über die Wahrscheinlichkeit einen Beweis zu führen, ob der Abgabepflichtige die Steuerbelastung abgewälzt und möglicherweise daraus einen wirtschaftlichen Verlust erlitten habe. Gerade die vielfach zu berücksichtigenden Indizienbeweise unter Einschluss betriebswirtschaftlicher und makroökonomischer Überlegungen könnten lediglich eine Wahrscheinlichkeitsentscheidung zulassen, inwieweit die Steuern überwältzt werden könnten, ob diese Überwälzung wirtschaftliche Nachteile nach sich gezogen habe oder im Fall einer Rückzahlung der Getränkesteuer dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Antragstellers führen würde. Das Beweisverfahren der Abgabenbehörden über die Steuerüberwälzung und das wirtschaftliche Tragen der Steuerlast werde sich somit nur im Rahmen von Indizien bewegen können. Die Behörde habe daher im Rahmen des ihr gesetzlich eingeräumten Rechts einer freien Beweiswürdigung zur Sachverhaltsfrage der Kostenüberwälzung und vor allem finanzieller Nachteile nach den Prinzipien der allgemeinen Erfahrungswerte und den wirtschaftlichen Bezogenheiten ein Beweisergebnis zu erzielen. Dabei stehe die Befugnis der Abgabenbehörde zur Schätzung keineswegs generell mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Widerspruch. Nach den abgabenrechtlichen Vorschriften sei allerdings nur dann zu schätzen, wenn die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht mit herkömmlichen Mitteln feststellen oder berechnen oder den Sachverhalt nicht vollständig ermitteln könne. Es liege keine Vermutung oder gar Beweislastumkehr dann vor, wenn die Behörde zwar die Steuerüberwälzung zu prüfen und auch allfällige wirtschaftliche Nachteile nachzuweisen habe, im Rahmen des diesbezüglichen Abgabenverfahrens jedoch den Beschwerdeführer in die behördlichen Ermittlungen einbeziehe. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung vom 4. Dezember 2003 im Zusammenhang mit der Frage von Absatzeinbrüchen und damit verbundenen Gewinnrückgängen eindeutig festgestellt, dass der Abgabepflichtige darzulegen habe, wie stimulierend sich bei ihm allfällige Preissenkungen auf den Umsatz ausgewirkt hätten. Im Beschwerdefall habe es die Beschwerdeführerin während des gesamten Verfahrens unterlassen, derartige preisbedingte Umsatzveränderungen vorzubringen bzw. konkrete Gewinneinbußen darzutun. Vielmehr hätten anlässlich der Abgabenprüfung getränkesteuerbedingte Umsatzeinbußen und Umsatzerhöhungen nicht festgestellt werden können, sodass die Behörde allfällige Gewinnminderungen anhand makroökonomischer Analysen zu verifizieren habe. Es könne nämlich keinesfalls der Behörde allein zugemutet werden, dass sie ihrerseits einen bloß in den Raum gestellten möglichen, jedoch keinesfalls bezifferten Gewinnentgang des abgabepflichtigen Unternehmens nachzuweisen habe. Bei der Beurteilung eines wirtschaftlichen Schadens komme es nicht auf das subjektive Empfinden des Geschädigten an, sondern darauf, ob dem Steuerpflichtigen ein objektiv feststellbarer Nachteil am Vermögen zugefügt worden sei. Nach den Prinzipien der österreichischen Rechtsordnung sei nämlich ein Schaden und damit auch ein allfällig entgangener Gewinn nicht allgemein zu behaupten, sondern vielmehr ganz konkret zu beziffern. Diese Grundprinzipien würden auch im Beschwerdefall gelten.

Die Getränkeverkaufspreise seien jene Preise, zu denen die Waren am Markt angeboten würden. Getränkepreise enthielten in der Regel auch Steuern, wie etwa Umsatzsteuer und Getränkesteuer, wenn nichts anderes Abweichendes vereinbart worden sei bzw. abweichender Handelsbrauch es bestimme (Urteil des OGH vom 9. Juli 1992, 7 Ob 574/92). Dafür spreche auch das Preisauszeichnungsgesetz, BGBl. Nr. 146/92, idF BGBl. Nr. I 55/00, wonach die Preise einschließlich der Umsatzsteuer sowie aller sonstigen Abgaben und Zuschläge auszuzeichnen seien. Auch die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts hätten sich bereits mit der Frage der Preisauszeichnung im Zusammenhang mit der Getränkesteuer auseinandergesetzt und festgestellt, dass die Getränkesteuer als Teil der Bemessungsgrundlage bei der Abgabeberechnung unberücksichtigt zu bleiben habe, wenn die Konsumenten auf die Entrichtung der

Getränksteuer in geeigneter Weise auf Preislisten aufmerksam gemacht worden seien (Erkenntnis des VwGH vom 27. Jänner 2000, Zl. 97/16/0190). Unter Berücksichtigung dieser zivilrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Rechtsprechung sei auch im konkreten Fall abzuleiten, dass es sich bei den Verkaufspreisen in den Getränkearten um Bruttoverkaufspreise handle, wonach zu schließen sei, dass die Getränkesteuer jedenfalls formalrechtlich im Preis enthalten und von den Konsumenten entrichtet worden sei. Wenn der Europäische Gerichtshof die Berücksichtigung einer Steuer im Bruttoverkaufspreis (Warenpreis) als Indiz für die Steuerüberwälzung akzeptiert habe und in den Getränke- bzw. Speisekarten im konkreten Fall die Getränkepreise eindeutig als Bruttoverkaufspreise inklusive Getränke- und Umsatzsteuer ausgewiesen worden seien, sollte dies zumindest als Indiz für eine formalrechtlich abgewickelte Steuerüberwälzung und für die Annahme einer Gleichbehandlung von Getränke- und Umsatzsteuer gewertet sowie dafür gesehen werden, dass den Konsumenten nicht nur im Rechtsbehelfszeitraum, sondern schon auch in den Jahren vorher die Leistung eines Getränkepreises inklusive Getränkesteuer bewusst gewesen und offensichtlich auch akzeptiert worden sei. Im Rahmen der im Beschwerdefall vorliegenden Abgabenerklärungen für den gesamten Abgabenzeitraum seien die einzelnen Schlüsselzahlen ersichtlich, welche für die Getränkesteuerberechnung der einzelnen Warenprodukte aus dem Bruttoverkaufspreis herangezogen worden seien.

Nach den materiell-rechtlichen Getränkesteuernormen, nämlich der Getränkesteuerordnung der Landeshauptstadt Linz, zähle die Getränkesteuer, die Umsatzsteuer sowie das Bedienungsgeld nicht zur Bemessungsgrundlage und sei daher bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für die Getränkesteuer in Abzug zu bringen. Ziel der Aufzählung der bei der Getränkesteuerfestsetzung abziehbaren Bestandteile von den den Letztverbrauchern in Rechnung gestellten Warenpreisen sei es, jene Beträge aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden, die zwar durch den Steuerpflichtigen von den Konsumenten eingehoben worden seien, jedoch in Wahrheit die Konsumenten und nicht den unternehmerischen Abgabepflichtigen tangieren sollten (Erkenntnis des VwGH vom 19. Februar 1998, Zl. 95/16/0291). Wenn jedoch die Getränkesteuer einerseits im Bruttoverkaufspreis enthalten sei, andererseits jedoch bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage herausgerechnet worden sei, könne daraus zumindest geschlossen werden, dass die Getränkesteuer von den Konsumenten bezahlt und damit jedenfalls faktisch formalrechtlich auf die Konsumenten überwältzt worden sei. Die Getränkesteuer sei nicht von den Kostenfaktoren Bedienungsgeld sowie Steuern und Abgaben berechnet worden.

Aus den Kalkulationsunterlagen hätten die Rohaufschläge ermittelt werden können. Der Rohaufschlag könne ein Indiz für die Überwälzung der Getränkesteuer sein. Verkaufspreise mit Rohaufschlägen (Handelsspannen) über dem Durchschnitt in der jeweiligen Branche ließen den Schluss zu, dass die Getränkesteuer auf die Konsumenten überwältzt worden sei. Abgesehen davon, sei das "Gutachten" des österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung von

Lehner/Brandner/Kratena/Smeral/Wüger "Überwälzung der Getränkesteuer" vom November 2000 zur Schlussfolgerung gelangt, dass die Überwälzung der Getränkesteuer jedenfalls im Restaurations- und Gastgewerbe im hohen Ausmaß gelungen sein dürfte. In diesem "Gutachten" werde ebenfalls auf die Rohaufschläge als Indiz für die Steuerüberwälzung verwiesen.

Die Durchschnittsrohaufschläge seien anhand einer Studie der Bundeswirtschaftskammer aus dem Jahre 2001 (Betriebskennzahlen des österreichischen Gastgewerbes, Ergebnisse des Betriebsvergleiches 1999, *Karl Wöber*, Herausgeber:

Fachverband der Gastronomie und Fachverband Hotellerie) ermittelt worden. Die Durchschnittsrohaufschläge bezögen sich auf die Brutorohaufschläge Keller ohne die besten 25 %. Die besten 25 % seien nämlich in den anderen Durchschnittskennzahlen enthalten, sodass ohne diese Weglassung eine Doppelberücksichtigung erfolgen würde. Der durchschnittliche Brutorohaufschlag Keller - der etwa dem Durchschnitt bei Wein entspreche - in der Kategorie Hotel- und Beherbergungsbetriebe sei bei 288 % gelegen. Dies entspreche einem Medianwert (Wert unter bzw. über dem die Hälfte der Betriebe lägen) von ca. 260 %. Der Rohaufschlag bei Bier liege ca. 100 % unter dem durchschnittlichen Kellerrohaufschlag (also bei ca. 160 %), wogegen er bei den übrigen Alkoholika, ausgenommen Wein, darüber liege. Unter Berücksichtigung der im Betrieb der Beschwerdeführerin im prüfungsrelevanten Kalenderjahr anlässlich der Abgabenprüfung festgestellten Brutorohaufschläge auf Bier und Wein zeige sich, dass die individuellen Rohaufschläge, bei Bier 465 % und bei Wein 296 %, zum Teil über den durchschnittlichen Brutorohaufschlägen lägen. Nachdem jedoch im konkreten Fall anhand der Prüfung konkrete Umsatzanteile von Bier (42 %) und Wein (44 %) sowie konkrete Rohaufschläge festgestellt worden seien, hätten auch Gewichte der betriebsspezifischen, durchschnittlichen Rohaufschläge ermittelt werden können (42 % = durchschnittlicher Bierumsatz x 160 % = durchschnittlicher Rohaufschlag + 44 % = durchschnittlicher Weinumsatz x 260 % = durchschnittlicher Rohaufschlag : 86 % = durchschnittlicher Umsatz der meist getrunkenen alkoholischen Getränke wie Bier und Wein). Dies ergebe gewichtete Brutorohaufschläge von 211 %. Da die individuellen betriebsspezifischen Rohaufschläge in der gegenständlichen Betriebsstätte der Beschwerdeführerin die durchschnittlichen gewichteten Rohaufschläge überschritten hätten, könne von einer vollständigen Überwälzung der Getränkesteuer auf den Konsumentenpreis ausgegangen werden.

Nach der Bestimmung der Überwälzung der Getränkesteuer habe die Abgabenbehörde in einem weiteren Verfahrensschritt zu prüfen, inwieweit die Getränkesteuer zu einer Absatzänderung und damit zu einem

Gewinnrückgang geführt habe. Diesbezüglich sei zu prüfen gewesen, inwieweit sich die fiktive Abschaffung der Getränkesteuer und vollständige Weitergabe an die Letztverbraucher im Rückzahlungszeitraum auf den Absatz ausgewirkt hätte. Dafür wäre das Konsumverhalten der Kunden bzw. des Kreises der potentiellen Kunden des Steuerpflichtigen bei einem durch die fiktive Abschaffung der Getränkesteuer reduzierten Getränkepreis zu eruieren gewesen. Unter Preiselastizität sei das Verhältnis zwischen der mengenmäßigen Nachfrage 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 abgewälzt werden, das heiße, formale und materielle Inzidenz fielen zusammen. Dies bedeute, dass der Anbieter bei seinen Preisgestaltungen keine Umsatz- und damit keine Gewinneinbußen erleide. Die Preiselastizität sei ein Maßstab der Reaktion der Nachfrage der Konsumenten auf Preiserhöhungen; je weniger die Konsumenten auf eine steuerindizierte Preiserhöhung mit einer Nachfrageeinschrnkung reagierten, desto geringer sei die Preiselastizität. Die Analyse des Konsumentenverhaltens bei fiktiver Getrnkesteuersistierung könne nur makroökonomisch vorgenommen werden, wobei anhand typischer betrieblicher und im Umfeld des Betriebes liegender nachstehender angefuhrter und erläuterter Merkmale und Umstände die individuelle fiktive Absatzsituation des Steuerpflichtigen bei einem Szenario ohne Getränkesteuer ermittelt werde. Einseitige Preissenkungen des Steuerpflichtigen eigneten sich zur Ermittlung seiner 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. Das Hotel- und Beherbergungsgewerbe biete für den bernchtigungsgast eine Vielzahl von Leistungen, unter denen die konsumierten Getränke nur eine geringe quantitative Rolle spielten. In diesem Bereich sei generell eine hohe Variabilität der Nachfrage anzunehmen. Die preislichen Faktoren, welche die Auswahl einer Unterkunft determinierten, bezögen sich in erster Linie auf die Nchtigungspreise. Die Preiselastizität der Nachfrage von Hotelgästen nach Getränken sei dagegen tendenziell sehr gering einzuschätzen. Die Wettbewerbsintensität und damit der Preissetzungsspielraum im Hotel- und Beherbergungsgewerbe seien negativ korreliert mit der qualitativen Kategorie des Unternehmens. Für Anbieter der gehobenen Kategorie (4-Stern Hotel) stelle sich die Nachfrage besonders unelastisch dar, weil die Konsumenten in diesem Bereich mit hoher Kaufkraft ausgestattet seien und zudem zur qualitativ hochwertigen Leistungspalette auch das Angebot an Getränken qualitativ passen müsse. Die Konkurrenzsituation und damit auch die Preissetzungsmacht hingen darüber hinaus vom Ausmaß der Produktdifferenzierung sowie von der Art des Leistungsangebotes ab. Dieses Leistungsangebot reiche im Beschwerdefall über Design-Center Betreuung, Catering, Radtourismus bis zum Hotelbetrieb. Die Getränkesteuer könne in der Gesamtkalkulation des Hotel- und Beherbergungsbetriebes berücksichtigt werden. Somit könne auch die Getränkesteuer, die der Anbieter für nicht in Rechnung gestellte Getränke entrichten müsse, durch eine "Schrgwlzung" auf gegen Entgelt abgegebene Leistungen an den Nachfrager der Gesamtleistungen weitergegeben werden. Die Möglichkeiten seien im Hotel- und Beherbergungsgewerbe hoch, weil Getränke im Gesamtangebot und somit auch für die Gesamtkosten des Anbieters nur eine geringe Bedeutung hätten. Sowohl die auf unentgeltlich abgegebene als auch auf regulär verkaufte Getränke zu entrichtende Steuer, könne im Preis sämtlicher angebotener Leistungen einkalkuliert werden, ohne - auf Grund ihres im Verhältnis zu den gesamten Kosten geringen Volumens - insgesamt zu signifikanten Preiserhöhungen zu führen. Die Einhebung der Getränkesteuer und ihre Überwälzung erfolgten daher weitgehend unmerklich und verursachten damit auch keine Absatz- und Gewinneinbußen. Die im konkreten Fall nach Angaben der KG verlangten niedrigen Preise sprchen auch dafür. Daher sei anzunehmen, dass die Nachfrage nach alkoholischen Getränken nicht merkbar selbst auf höhere Preise auf Grund der Überwälzung der Getränkesteuer reagiere. Diese Relation zwischen Nachfrageelastizität und Erstattung der Getränkesteuer sei dem Gutachten des sterreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung "Kriterien zur Überwälzung der Getränkesteuer" (*Margit Schratzenstaller*) entnommen. Aus diesen makroökonomischen Überlegungen habe die Behörde aus dem Faktor Betriebsart keine Erstattung an Getränkesteuer ableiten können.

Aus der Kategorie Qualitätsstufe des Hotel- und Beherbergungsbetriebes sei abzuleiten, dass es sich nach den Angaben der KG selbst um einen Betrieb der gehobenen Kategorie handle. Die Nachfrage in diesem Segment sei praktisch preisunabhngig. Auch diese Relation zwischen Nachfrageelastizität und Erstattung der Getränkesteuer sei dem "WIFO-Gutachten" entnommen. Dem stehe auch die Aussage des Geschäftsführers nicht entgegen, dass gerade Geschäftsreisende günstige Getränkepreise oder auch sonstige Begünstigungen, wie etwa Gratisparkpltze usw., für eine Buchung abhängig machten und die Preiselastizität von Vergleichsbetrieben abweiche, um dadurch Kunden anzulocken. Lockangebote, um mit Vergleichsbetrieben konkurrieren zu können, seien nicht geeignet, eine steuerabhngige Nachfrageelastizität aus der Getrnkesteuererhebung abzuleiten. Auf Grund dieser makroökonomischen Überlegungen habe aus dem Faktor Qualitätsstufe des Unternehmens keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewährt werden können.

Die Preiselastizität der Nachfrage nach alkoholischen Getränken werde bei Anbietern, deren Produktpalette ein hohes Maß an Differenzierung aufweise, geringer sein. Die Anbieter hätten auf Grund der Differenzierung und der Qualität der angebotenen Produkte einen hohen Preissetzungsspielraum. Außerdem gehörten alkoholische Getränke zu jenen Gütern, bei denen zumindest langfristig stabile Präferenzen angenommen werden könnten, weshalb einer Änderung im Konsumverhalten selbst auf Grund

steuerbedingter Preiserhöhungen wenig wahrscheinlich sei. Dies gelte insbesondere für Österreich mit seiner ausgeprägten Wein- und Bierkultur. Der Grad der Differenzierung sei jedoch eine entscheidende Determinante der Preiselastizität der Nachfrage. Je ausgeprägter die Produktdifferenzierung, desto geringer dürften die Preiselastizität der Nachfrage und damit die Gewinneinbußen des Anbieters sein. Die Angebotspalette an alkoholischen Getränken im Betrieb umfasse mehr als 20 hochwertige Sorten. Auf Grund dieser hohen Differenzierung und Qualitätssituation werde keine Erhöhung der Elastizität der Nachfrage für diesen Faktor berücksichtigt. Die Abgabenbehörde habe daher aus dem Faktor des Umfangs und der Qualität angebotener alkoholischer Produkte keine Erstattung der Getränkesteuer gewährt.

Die wirtschaftliche Situation in der Landeshauptstadt Linz sei eine weitere wichtige Determinante für die Feststellung einer Bereicherung bei Steuerpflichtigen im Falle einer Getränkesteuererstattung, wobei die Einkommen u.a. die wichtigste Bestimmungsgröße der Kaufkraft seien. Mit steigender Kaufkraft sei eine geringere Nachfragerreaktion der Konsumenten auf Preisänderungen zu erwarten. Je höher die Kaufkraft desto unelastischer sei die Nachfrage und desto geringer seien die diesbezüglichen Gewinneinbußen. Ein weiterer Zusammenhang zwischen Wertschöpfung in einer Gemeinde und der Preiselastizität der Nachfrage könnten dermaßen hergestellt werden, dass Gemeinden mit einer hohen Wertschöpfung vermutlich im durchschnittlichen Ausmaß von Geschäftsreisenden frequentiert würden. Die Preiselastizität der Nachfrage hinsichtlich derartiger Getränkekonsumenten sei auf Grund der geringen Kenntnis der einzelnen Anbieter im Gaststätten- und Restaurationsgewerbe niedriger als bei ortsansässigen Konsumenten, abgesehen von den geringen Zeitressourcen der Möglichkeit zur Verschaffung eines gründlicheren Marktüberblicks. Schon wirtschaftliche Analysen zeigten auf Grund eines Gutachtens der Wirtschaftskammer Oberösterreich, Handel in Kooperation mit dem Land Oberösterreich, Abteilung Statistik, vom Dezember 2003, dass die Summe der Einkommen in Linz wesentlich höher lägen als beispielsweise in Linz Land. Der Betrieb befinde sich in Linz und damit in einer Region, in der 1999 die durchschnittlichen Nettoeinkommen weit über den durchschnittlichen Nettoeinkommen in Österreich gelegen seien. Da sich das Hotel in einer Region mit starker Kaufkraft und regionalem Wohlstand mit Durchschnittseinkommen über dem österreichischen Durchschnitt befinde, sei die Nachfrage von alkoholischen Getränken als praktisch preisunelastisch zu beurteilen. Die Abgabenbehörde habe daher aus dem Faktor der wirtschaftlichen Situation in Linz keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer zu gewähren.

Die touristische Situation sei weiters ein bedeutender Erklärungsfaktor für regional differenzierte Preissetzungsspielräume sowie Nachfragerreaktionen und damit Gewinnrückgangswahrscheinlichkeiten im Bereich des Gaststättengewerbes. Generell sei davon auszugehen, dass Touristen eine geringere Nachfragerreaktion aufwiesen als Einheimische, was die Preiselastizität der Gesamtnachfrage senke und damit die Überwälzungsmöglichkeit insgesamt erhöhe. Diese Annahme werde dadurch gestützt, dass auswärtige Besucher oft auf Grund fehlender Marktkenntnis keine oder nur unzureichende Informationen über einen angemessenen Preis hätten und damit auch Preise akzeptierten, die sie im Heimatort oder in vertrauten Gegenden als überhöht empfänden, ihnen Informationen darüber fehlten, wo Anbieter zu finden seien, welche andere Preise verlangten oder andere Produkte anböten und sie eine höhere Zahlungsbereitschaft aufwiesen sowie "auf Preiserhöhungen mit einer Einschränkung der Nachfrage nach Alkoholika" reagierten. Diesbezüglich müsse darauf hingewiesen werden, dass Linz als Kultur- und Sportstadt in Österreich und vor allem im oberösterreichischen Zentralraum eine bedeutende Rolle spiele. Die Behörde habe daher aus dem Faktor der touristischen Situation in Linz keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewährt. Auch könne die Behörde aus dem Faktor der Grenznähe keine prozentuelle Erstattung der Getränkesteuer gewähren.

Die sehr auf die Marktkonkurrenz von Hotelbetrieben in Linz ausgerichteten Ausführungen des Betriebes zur behördlichen Beurteilung der wirtschaftlichen Nachteile seien gerade unter Berücksichtigung des Faktums des Vorliegens einer indirekten Steuer nicht gerechtfertigt. Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 29. November 2000, G 1735/00, erkannt, dass die rechtstheoretische Unterscheidung zwischen indirekten und direkten Steuern und auch der Harmonisierungsauftrag bezüglich indirekter Steuern nach Mehrwert-Verbrauchssteuerrichtlinien von der Vorstellung der Überwälzung bei indirekten Steuern ausgehe. Diese Rechtsauffassung kooperiere mit jener im EuGH-Urteil vom 8. Juni 1999, Rs C-338/97, wonach gerade bei indirekten Steuern die Konsumenten die Steuerbelastung trügen. Auch in der Finanzwissenschaft werde die Rechtsmeinung vertreten, dass die Konsumenten nach der Belastungskonzeption indirekter Steuern diese Steuern im Rahmen der Verkaufspreise trügen (verfassungsrechtliche Überlegungen zur Reform der Getränkesteuer, *Ruppe*, ÖStZ 1991, und *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I6). Selbst die Bundeswirtschaftskammer als unternehmensspezifischer Interessenvertreter habe bei einer Musterkalkulation aus dem Jahre 2000 vorgegeben, dass bei der Preisgestaltung in den sogenannten Sollverkaufspreis jedenfalls der Soldeckungsbeitrag (Rohaufschlag, Handelsspanne), die 10 %ige Umsatzsteuer und das 10 %ige Bedienungsgeld und die 10 %ige Getränkesteuer miteinzubeziehen seien. Diese Aspekte seien bei der behördlichen Würdigung der Steuerabwälzungen insbesondere beim Nachweis der allfälligen wirtschaftlichen Nachteile aus der Steuerüberwälzung einzubeziehen, handle es sich doch um ein branchenentsprechendes Gewohnheitsrecht, wenn nicht sogar um einen Handelsbrauch.

Dem Hinweis auf die spezifische Preiskalkulation und marktorientierte Preisbildung im Betrieb müsse entgegnet werden, dass die Annahme der reinen Theorie der Marktformen zu allgemein sei und markttheoretische Aussagen über die Preisbildung nur wenig praktische Bedeutung hätten. Die von den Marktbeteiligten tatsächlich gewählte Strategie einer Preisbildung bestätige das Ergebnis einer Willensentscheidung auf Grund bestimmter Erwartungen (Zielsetzung, Verhaltensweise und Preisbildung in Preistheorie von *Univ. Prof. Dr. Schneider*). Für den Marktmechanismus seien daher die verschiedenen Marktformen und vor allem die Preiselastizität der Nachfrage und des Angebots von Bedeutung. Nachdem konkret kein vollkommener Markt (viele Anbieter und Nachfrager mit Gewinn- und Nutzenmaximierung, keinerlei Marktpräferenzen etc.) vorliege, hänge die Nachfrage von vielen ausgewiesenen Faktoren ab (siehe auch *Werner Röck*, Preisbildung durch Markt-Macht-Staat, Verlag Kohlhammer), weshalb die verschiedensten subjektiv unternehmensspezifischen und objektiv marktspezifischen Faktoren für das Preisverhalten und damit für die Nachfrage der Konsumenten relevant seien. Der Einfluss der Erhebung der Getränkesteuer sei auf Grund makroökonomischer Analysen ermittelt worden. Gerade diese makroökonomischen Analysen hätten gezeigt, dass die Preisfestsetzungsmöglichkeiten im Restaurant- und Hotelgewerbe durch das große Leistungsangebot eines solchen Betriebes infolge der Möglichkeit zur sogenannten "Schrägüberwälzung" als hoch einzustufen sei, weshalb auch niedrigere Preise zu keinen Gewinneinbußen führten. Wenn aber, wie anlässlich der Einvernahme von Dr. S behauptet werde, niedrigere Preise zur Kundenwerbung verlangt worden seien, müsste die Abgabenbehörde von einer völlig unelastischen Nachfrage ausgehen.

Zur Preisgestaltung selbst sei "vor allem darauf hinzuweisen, dass diese

- von der von diversen Steuern und Abgaben unabhängigen Marktsituation (diese werde vom Konsumentenverhalten, Tourismusbewegungen, Produktangeboten bestimmt);
- der Preisgestaltung der Konkurrenzunternehmen zur Marktbeherrschung (aber auch die Konkurrenz sei zu einer kostenspezifischen Preisfestsetzung unter Berücksichtigung aller Kosten einschließlich der Steuern, verhalten);
- von der eigenen subjektiven Preisfestlegung (dabei seien sämtliche maßgeblichen Kostenfaktoren zu berücksichtigen, wie etwa Wettbewerbssituation, Dumpingangebote, Wirtschaftsziele des jeweiligen Unternehmens etc.) abhängig ist;
- gerade im Hinblick auf ein breites Leistungsangebot (des Betriebes) nicht vom Konkurrenzdruck abhängig sein konnte.

Bei der Preisgestaltung für Getränke muss besonders berücksichtigt werden, dass

- die Getränkesteuer seit dem Jahre 1950 in Österreich eingeführt wurde;
- die Erfahrungen in der Steuerpraxis gezeigt haben, dass permanent Preiserhöhungen in der Regel nicht von Steuererhöhungen abhängig waren;
- gerade Steuerreduzierungen bei alkoholfreien Getränken oder Kaffeeprodukten in der Vergangenheit nicht zu Preissenkungen, sondern zuweilen sogar zu Preissteigerung geführt haben;
- im Jahr 1995 (zu welchem Zeitpunkt es sich bei der Getränkesteuer um eine gemeinschaftsrechtswidrige Abgabe handelt) hier Steuererhöhungen vorgenommen wurden und allfällige Preiserhöhungen sicherlich nicht steuerbedingt waren;
- die steuerpflichtigen Unternehmer als ordentliche Kaufleute bereits seit Jahren eine entsprechende Kalkulation unter Einbeziehung sämtlicher Steuern vorzunehmen gehabt hatten und auch konnten;
- die Nachfrager und Konsumenten ebenfalls sich bereits seit Jahren auf steuerbedingte Getränkepreise bei alkoholischen Getränken eingestellt hatten und daher Getränkeprodukte als äußerst unelastisch anzusehen waren, sodass selbst Preisreduzierungen kaum zu Nachfragesteigerung geführt hätten;
- ein Gesamtwettbewerb gegeben war hinsichtlich sämtlicher steuerpflichtiger Unternehmen in Österreich, sodass es im Zentralraum von Linz aus dem Faktum der Erhebung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen konnte, wie dies etwa in Randbereichen zum steuerfreien Ausland oder bei Importzöllen gegenüber importfreien Produkten der Fall sein könnte.

(Die Beschwerdeführerin) konnte daher gerade bei der Preisgestaltung von Getränken auf diese Fakten Rücksicht nehmen, ohne dadurch Umsatzeinbrüche befürchten zu müssen.

(Die Beschwerdeführerin) verwies vor allem auf Investitionskosten, um der Marktkonkurrenz begegnen zu können. Aus der Vielzahl von Kostenfaktoren (Personal- und Materialkosten, Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten, Steuern, Beträge und Versicherungen, sonstige Kosten wie Reinigung, Fahrtspesen, Repräsentationskosten, Abschreibungskosten) sei eine Schlussfolgerung rechtlich zulässig, dass

- es sich bei Steuern, Beiträgen und Versicherungen lediglich um eine Sparte mehrerer Gruppen noch wesentlich gewichtigerer Kostenfaktoren handelt;
- die Getränkesteuer im Gegensatz zu den wesentlich höheren Erfolgsteuern, wie Einkommensteuer, sowie Beiträgen (Sozialversicherung) und Versicherungszahlungen, den geringsten Faktor in dieser Sparte (Kostengruppe) darstellt;

- in der herrschenden Betriebswirtschaftslehre die Meinung vertreten wird, dass es bei der Vielzahl von Kostenfaktoren etwa im Falle von Verlusten keinesfalls zulässig sei, zu folgern, dass gerade Steuern es wären, die der Unternehmer wirtschaftlich zu tragen hatte ('Handbuch des Steuerrechts unter Einschluss der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Finanzrecht und Finanzwissenschaft', vom Deutschen wissenschaftlichen Steuerinstitut der Steuerberatung und Steuerbevollmächtigten, Bergsche Verlagsbuchhandlung 1981).

Auf Grund der vorgenommenen Abgabenprüfung im Rahmen des Getränkesteuer-Rückzahlungsverfahrens konnte gefolgert werden, dass

- der Kostenfaktor Getränkesteuer im Abgabenzeitraum lediglich einen Prozentsatz von rd. 1,97 % der Gesamtkosten ausmache;
- dieser Kostenfaktor auch die Getränkesteuer für alkoholfreie Getränke berücksichtigt hatte;
- gerade Investitionskosten nicht im Zusammenhang mit der Erhebung der Getränkesteuer gesehen werden können.

Die Behörde gelangte daher im konkreten Abgabenverfahren zur Überzeugung, dass

- auf Grund formalrechtlicher Kriterien (Getränkekarten, Abgabenerklärungen) aber vor allem wirtschaftlicher (Rohaufschläge, Kostenkalkulation) Indizien eine Steuerüberwälzung in vollem Umfang gelungen war;
- eine Nachfrageelastizität nach alkoholischen Produkten hinsichtlich des gegenständlichen Betriebes auf Grund betriebswirtschaftlicher (Art des Betriebes, Qualitätsstufe des Betriebes, Produktpalette alkoholischer Getränke) und makroökonomischer (wirtschaftliche und touristische Situation der Region) Überlegungen nicht festzustellen war;
- Umsatzeinbrüche und damit Gewinneinbußen vom Steuerpflichtigen konkret nicht dargetan wurden, jedoch auf Grund makroökonomischer Analysen unter Berücksichtigung sämtlicher Indizienbeweise aufgrund einer entsprechenden Würdigung diverser angeführter 'WIFO-Gutachten' im Rahmen einer Schätzung ein Absatzrückgang bzw. daraus resultierender Gewinnverlust aufgrund der Erhebung der Getränkesteuer nicht festgestellt werden kann;
- eine Rückzahlung der Getränkesteuer unter Berücksichtigung des Bereicherungsaspektes nicht gerechtfertigt war".

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid Vorstellung. In der Begründung dieser Vorstellung brachte sie zunächst vor, der Bescheid vom 14. Juni 2004 enthalte keine konkrete Bezeichnung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, vielmehr habe der Briefkopf dieselbe Bezeichnung, wie die bekämpften Bescheide erster Instanz. Erst in der Zeile 5 des Bescheidtextes erfolge ein Hinweis "vom zuständigen Mitglied des Stadtsenates". Es werde aber weder dieses Mitglied genau genannt, noch werde der Bescheid von diesem unterzeichnet. Der Bescheid sei vom Leiter der Abgabenbehörde erster Instanz unterzeichnet worden. Der Leiter der Behörde erster Instanz könne nicht gleichzeitig in Personalunion für die Abgabenbehörde zweiter Instanz zeichnen, sondern er sei im Sinne des § 52 Abs. 1 Z 4 Oö. LAO befangen. An dem Bescheid habe eine unzuständige oder eine befangene Person mitgewirkt oder die Berufung sei tatsächlich nicht von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erledigt worden. In diesem Fall müsse der Bescheid als wirkungslos bezeichnet werden.

Den Ausführungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz sei entgegenzuhalten, ob eine wirtschaftliche Überwälzung der Getränkesteuer stattgefunden habe, sei eine in jedem einzelnen Fall festzustellende Sachverhaltsfrage und bedürfe einer Sachverhaltsermittlung auf zwei Ebenen, nämlich der makroökonomischen und der mikroökonomischen Ebene. Auf makroökonomischer Ebene sei auf die Wettbewerbssituation, Preiselastizität sowie Kunden und Kostenstrukturen in den einzelnen betroffenen Branchen einzugehen. Es wird in typisierender Betrachtungsweise eine grobe Aussage über die Überwälzbarkeit der Getränkesteuer getroffen ("WIFO-Gutachten" 2000 und 2003). Die Berufung auf Gutachten, die bundesweit einheitliche Aussagen trafen, genügten den Vorgaben der Rechtsprechung nicht, weil die Gerichte eine Differenzierung nach Getränkeart, Branche, Region, Betriebstypus, Kundenstruktur verlangten. Der Aussagewert der "WIFO-Gutachten" sei insoweit stark relativiert. Die makroökonomische Ebene gebe nur den Plausibilitätsrahmen vor, innerhalb dessen die einzelfallbezogene betriebswirtschaftlich/mikroökonomische Analyse der wirtschaftlichen Überwälzung sich bewege. Der mikroökonomischen Analyse komme ein höherer Beweiswert zu als der makroökonomischen Analyse. Heranzuziehende Unterlagen zur Findung der wirtschaftlichen Überwälzung der Getränkesteuer seien eine Kostenrechnung und die auf Grund handels- oder steuerrechtlicher Vorschriften zu führenden Aufzeichnungen über betriebliche Vorgänge. Nicht geeignete Indikatoren, welche die Abgabenbehörde zum Nachweis der vermeintlichen Überwälzung der Getränkesteuer verwende, seien eine rechnerische Überwälzung lt. Preisliste und die Erzielung von Gewinnen und Verlusten im Gesamtunternehmen. Die Eignung des von der Abgabenbehörde zur Argumentation verwendeten "WIFO-Gutachtens 2003" sei zum Nachweis der Überwälzung der Getränkesteuer nicht gegeben. Für die Festsetzung der Abwälzung der Getränkesteuer seien nach der Rechtsprechung die makroökonomische Sichtweise (Nachfrage- und Wettbewerbssituation) und die mikroökonomische Sichtweise (Kalkulationsunterlagen des Betriebes, falls keine Kostenrechnung vorhanden, Bücher des Getränkesteuerschuldners) maßgebend.

Makroökonomische Gutachten alleine reichten für den von den Behörden zu führenden Nachweis der wirtschaftlichen Abwälzung nicht aus, sondern könnten nur den Plausibilitätsrahmen vorgeben, innerhalb dessen sich der betriebswirtschaftliche/mikroökonomische Nachweis der wirtschaftlichen Überwälzung bewegen müsse. Nur anhand des makroökonomisch orientierten "WIFO-Gutachtens" könne daher keine wirtschaftliche Überwälzung im Einzelfall bewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Die Beweislast für die wirtschaftliche Überwälzung treffe die Behörden, dem Hotelier obliege eine eingeschränkte Mitwirkungspflicht, die aber nicht zur Beweislastumkehr ausgestaltet werden dürfe. Der Ausgang der Prüfung hänge entscheidend von der konkreten betriebswirtschaftlichen Situation des einzelnen Betriebes ab. Diese sei im Beschwerdefall unzureichend vorgenommen worden. Auch wenn eine wirtschaftliche Abwälzung im Einzelfall festgestellt werde, löse dies nicht automatisch eine Rückzahlungssperre aus, weil ein Schaden durch Umsatzrückgang der Bereicherung gegenzurechnen sei. Dies sei von der Abgabenbehörde weder untersucht noch beurteilt worden. Die Behörde müsse der Beschwerdeführerin das Ausmaß der wirtschaftlichen Überwälzung rational nachvollziehbar und rechnerisch quantifiziert darlegen, damit diese Gegenargumente dafür bringen könne, dass die Behördenannahme für ihren konkreten Betrieb nicht voll zutreffend sei. Dies sei im Beschwerdefall nicht erfolgt. Da die Abgabenbehörde die wirtschaftliche Überwälzung nicht bewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht habe, müsse der volle Betrag an Getränkesteuer an die Beschwerdeführerin rückerstattet werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Vorstellung als unbegründet ab. In der Begründung dieses Bescheides verneinte die belangte Behörde das Vorliegen einer Befangenheit des Organs, das den Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz unterfertigte.

Zur Versagung der Rückzahlung der Getränkesteuer führte die belangte Behörde aus, zur Beurteilung der Frage der Überwälzung sei von der Abgabenbehörde zweiter Instanz in die Preislisten und Abgabenerklärungen Einsicht genommen worden und es seien mangels sonstiger Kalkulationsgrundlagen die individuellen Rohaufschläge für Wein und Bier, die den Großteil der von der Beschwerdeführerin veräußerten alkoholischen Getränke darstellten (86 %), ermittelt worden. Bei einem Vergleich mit den durchschnittlichen Rohaufschlägen im österreichischen Hotel- und Gastgewerbe entsprechend einer Studie der Bundeswirtschaftskammer aus dem Jahre 2001 habe sich herausgestellt, dass die individuellen Bruttorehauaufschläge im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zum Teil weit über den durchschnittlichen Bruttorehauaufschlägen lägen. Dieser Umstand bilde ein Indiz für die tatsächliche Überwälzung der Getränkesteuer. Darüber hinaus enthalte der bekämpfte Bescheid der Abgabenbehörde II. Instanz umfangreiche Ausführungen über die Preiselastizität der Nachfrage von Hotelgästen nach alkoholischen Getränken. Die Nachfrageelastizität stelle einen die Überwälzbarkeit der Getränkesteuer entscheidend bestimmenden Faktor dar. Das Ausmaß der Preiselastizität sei überdies für die Auswirkung einer Überwälzung der Steuer auf die Gewinnsituation eines Abgabepflichtigen relevant. Bezogen auf die Betriebsart (Hotel- und Beherbergungsbetrieb), Qualitätseinstufung und das Leistungsangebot der Beschwerdeführerin sowie auf die wirtschaftliche und touristische Situation in Linz habe die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausführlich dargestellt, warum ihrer Ansicht nach eine Nachfrageelastizität und damit verbunden auch ein Gewinnrückgang im Beschwerdefall zu verneinen sei. Was die Untersuchung des Gewinnrückgangs durch die Abgabenbehörden betreffe, habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003 ausgeführt, dass es unerlässlich sein werde, zunächst makroökonomische, branchenspezifische Analysen über das Verbraucherverhalten bei Preissenkungen und die Nachhaltigkeit dieses Verhaltens einzuholen. Die Beschwerdeführerin werde - allenfalls unter Heranziehung ihrer Umsatzsteuererklärungen - darzulegen haben, wie stimulierend bei ihr vorgenommene Dauer-Preissenkungen auf den Umsatz gewirkt hätten. Im Hinblick darauf werde auch im Beschwerdefall - selbst wenn keine Preissenkungen erfolgt seien - davon auszugehen sein, dass es an der Beschwerdeführerin liege, behauptete Gewinneinbußen aus Umsatzverlusten, welche von den Abgabenbehörden trotz eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens nicht festgestellt haben werden können, darzulegen. Von einer Umkehr der Beweislast der den Abgabenbehörden obliegenden Prüfung der Überwälzung der Getränkesteuer, könne keine Rede sein.

Der lediglich pauschal gehaltene Einwand der Beschwerdeführerin im Abgabenverfahren, dass es sehr wohl zu Gewinneinbußen gekommen sei, weil bedingt durch die Konkurrenz keine entsprechenden Preissetzungsspielräume vorhanden gewesen seien, reiche daher nicht aus, um die ausführlichen und nachvollziehbaren Ausführungen in der Begründung des bekämpften Berufungsbescheides zu widerlegen. Gleiches gelte für die Behauptung, es sei bei der Beschwerdeführerin sehr wohl von einer preiselastischen Nachfrage auszugehen. Diese wurde - abgesehen von einem Verweis auf die Konkurrenzsituation - lediglich damit begründet, dass ein Nichtvorliegen bedeuten würde, dass die Getränkesteuer zur Gänze auf die Kunden überwält worden und damit keine Gewinneinbußen durch die Getränkesteuer erfolgt sei.

Dass die Getränkesteuer auf Grund der durchgeführten retrograden Kalkulation - wie die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 14. April 2004 vorbringe - nicht habe überwält werden können, habe nicht zu überzeugen vermocht, weil die Art der Kalkulation keinen Einfluss auf die Überwälzbarkeit der Getränkesteuer habe. Der Vorwurf, bei der Prüfung der wirtschaftlichen Überwälzung sei die konkrete betriebswirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin nur unzureichend berücksichtigt worden, sei nach Auffassung der belangten Behörde nicht gerechtfertigt. Vielmehr hätten die Abgabenbehörden im Rahmen der ihr zur Verfügung stehenden Mittel, d. h. soweit Kalkulationsunterlagen

wie Kostenstellenrechnungen vorhanden seien, die für die Überwälzung maßgeblichen Umstände unter Bezugnahme auf die spezifische Situation der Beschwerdeführerin ausreichend ermittelt. Da die in der Vorstellung vorgebrachten Argumente hinsichtlich der fehlenden Überwälzung und Bereicherung nicht geeignet gewesen seien, die umfangreichen und schlüssigen Ausführungen der Abgabenbehörde II. Instanz in ihrer Berufungsentscheidung zu entkräften, sei die Vorstellung abzuweisen gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, mit der sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht, die für alkoholische Getränke erhobene Getränkesteuer rückerstattet zu erhalten, 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 als "Äußerung" bezeichnete Gegenschrift vor, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die belangte Behörde ergänzte ihre Gegenschrift mit der Eingabe vom 31. Dezember 2004.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Änderung der Firma "S Gesellschaft m.b.H. & Co KG" auf "S Kommanditgesellschaft" wurde am 19. November 1998 in das Firmenbuch eingetragen. Erledigungen, insbesondere Bescheide der Abgabenbehörden hätten daher ab diesem Zeitpunkt an die S Kommanditgesellschaft und nicht an die S Gesellschaft m.b.H. & Co KG zu ergehen gehabt. Erst der angefochtene Bescheid enthält die zutreffend bezeichnete Bescheidadressatin. Selbst in der Vorstellung vom 30. Juni 2004 wird seitens der Partei noch die "alte" Firmenbezeichnung verwendet.

Eine unrichtige Bezeichnung eines Bescheidadressaten ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann unbeachtlich, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Adressaten bestehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. April 2003, Zl. 2003/16/0076).

Zweifel an der Identität der abgabepflichtigen und rückzahlungwerbenden KG bestehen im Beschwerdefall nicht, so dass die unrichtigen Bezeichnungen des Bescheidadressaten in den Bescheiden der Abgabenbehörden unbeachtlich ist.

Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, der Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 24. April 2004 sei von einer unzuständigen Behörde und einem befangenen Organ erlassen worden.

Gemäß § 64 Abs. 1 des Statuts für die Landeshauptstadt Linz 1992, LGBl. für Oberösterreich Nr. 7/1992, entscheidet, sofern nicht durch Gesetz eine andere Berufungsinstanz gegeben ist, in Angelegenheit des eigenen Wirkungsbereiches der Stadtsenat über Berufungen gegen Bescheide des Magistrates. Der Stadtsenat übt gegenüber dem Magistrat auch die in den verfahrensgesetzlichen Bestimmungen vorgesehenen oberbehördlichen Befugnisse aus.

Gemäß § 32 Abs. 6 leg. cit., idF LGBl. für Oberösterreich Nr. 90/2001, hat der Stadtsenat eine Geschäftseinteilung zu beschließen, mit der die in seine Zuständigkeit fallenden Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches der Stadt nach Sachgebieten geordnet in so viele Geschäftsbereiche eingeteilt werden, als der Stadtsenat stimmberechtigte Mitglieder hat. Jedem stimmberechtigten Mitglied des Stadtsenates ist ein Geschäftsbereich nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu unterstellen. Die Geschäftseinteilung des Stadtsenates und jede Änderung dieser Geschäftseinteilung sind im Amtsblatt kundzumachen.

Gemäß § 32 Abs. 7 leg. cit. sind in der Geschäftseinteilung unbeschadet der Bestimmungen des Abs. 6 jene in die Zuständigkeit des Stadtsenates fallenden Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches der Stadt zu bezeichnen, die wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung oder wegen ihrer besonderen finanziellen, wirtschaftlichen oder kulturellen Wichtigkeit der kollegialen Beratung und Beschlussfassung bedürfen.

Nach der Verordnung des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz, mit der die Geschäftseinteilung für den Stadtsenat festgelegt wird, zählen Rechtsmittelangelegenheiten der Getränkesteuer nicht zu den der kollegialen Beratung und Beschlussfassung unterliegenden Angelegenheiten. Demnach war die Zuständigkeit des zuständigen Mitgliedes des Stadtsenates als Einzelorgan gegeben.

Gemäß § 38 Abs. 3 leg. cit. werden die Geschäftsgebarung, der Geschäftsgang und der Schriftverkehr des Magistrates durch die Geschäftsordnung geregelt. In der Geschäftsordnung ist insbesondere auch zu regeln, inwieweit sich der Bürgermeister und die übrigen Mitglieder des Stadtsenates - unbeschadet ihrer Verantwortlichkeit - bei den zu treffenden Entscheidungen oder Verfügungen oder sonstigen Amtshandlungen im Interesse der Zweckmäßigkeit, Raschheit und Einfachheit durch den (die) Magistratsdirektor (Magistratsdirektorin), die Dienststellenleiter (Dienststellenleiterinnen) oder durch sonstige Bedienstete vertreten lassen können.

Nach der Geschäftsordnung konnte sich das zuständige Mitglied des Stadtsenates vertreten lassen und nach den von der Abgabenbehörde dem Verwaltungsgerichtshof übermittelten Unterlagen wurde der Leiter der Abgabenbehörde erster Instanz ermächtigt, die Rechtsmittelbescheide an Stelle des zuständigen Mitgliedes des Stadtsenates zu unterfertigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt der Befangenheitsgrund nur dann vor, wenn das im Berufungsverfahren handelnde Organ in unterer Instanz an der Erlassung des Bescheides mitgewirkt hat, d.h., wenn der Bescheid ganz oder teilweise auf einem Willensakt des betreffenden Organs basiert - was nicht der Fall ist, wenn das Organ bloß durch Handhabung des Weisungsrechtes auf den Inhalt der nachher bekämpften Entscheidung Einfluss genommen hat (vgl. die in *Walter/Thienel*, *Verwaltungsverfahren* Band I2, in E 120 zu § 7 AVG angeführte Rechtsprechung).

Im Beschwerdefall hat der Leiter der Abgabenbehörde erster Instanz den Berufungsbescheid zwar unterfertigt, es handelt sich jedoch um einen Willensakt des zuständigen Mitglieds des Stadtsenates, für das nach der Fertigungsklausel der Bescheid gezeichnet wurde. Überdies hat nach dem Inhalt der vorgelegten Akten dieser Amtsleiter keinen der Vorbescheide unterfertigt. Eine Befangenheit liegt demnach nicht vor (vgl. hiezu auch das hg. Erkenntnis vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0266).

Im Bescheid wird ferner ausdrücklich festgehalten, dass der Bescheid ("Spruch") vom zuständigen Mitglied des Stadtsenates ergeht und in der Fertigungsklausel des Bescheides heißt es: "Für das zuständige Mitglied des Stadtsenates". Aus diesem Bescheid ergibt sich somit unzweifelhaft, wer bescheiderlassende Behörde ist. Dies auch dann, wenn im Kopf dieser Erledigung das "Finanzrechts- und Steueramt, Magistrat der Hauptstadt Linz" angeführt ist, was allerdings zu Missverständnissen führen kann.

Die behauptete Unzuständigkeit bzw. Befangenheit liegt daher nicht vor.

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

Die belangte Vorstellungsbehörde hat die Vorstellung gegen den Bescheid des zuständigen Mitglieds des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz abgewiesen und ist in der Begründung dieses Bescheides zu dem Ergebnis gekommen, die in der Vorstellung erhobenen Vorwürfe gegen den Abgabenbescheid zweiter Instanz seien nicht gerechtfertigt. Die entscheidenden Ermittlungen und Feststellungen, welche die Entscheidung der Versagung der Rückzahlung der Getränkesteuer für alkoholische Getränke im Beschwerdefall tragen, sind im Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz näher dargestellt.

In diesem Bescheid wurde der Gang des Ermittlungsverfahrens dargestellt. Berücksichtigt wurden Preislisten und Abgabenerklärungen, die Produktpalette, die Produkte mit den höchsten Umsätzen und die Rohaufschläge für alle alkoholischen Getränke, die Kostenfaktoren, wie Personalaufwand, sonstiger Aufwand und dergleichen. Weiter wurde der Prozentsatz der Getränkesteuer am Gesamtaufwand festgestellt sowie die Art des Betriebes, die Lage und die Wettbewerbssituation beleuchtet. Mit den Vertretern der Beschwerdeführerin wurden Niederschriften zu Protokoll genommen und der Beschwerdeführerin wurde mehrmals Gelegenheit zur Äußerung gegeben. Die Abgabenbehörde stellte die Berechnung der Getränkesteuer dar, stellte Preisvergleiche mit gleichartigen Betrieben an, verglich die ermittelten betrieblichen Rohaufschläge mit den Rohaufschlägen von Studien, traf Feststellungen zur Preiselastizität des Betriebes der Beschwerdeführerin und zu den behaupteten, durch die Einhebung der Getränkesteuer sich ergebenden finanziellen Nachteilen.

Die Beschwerde rügt, die belangte Behörde habe das Prinzip der Kosten-Äquivalenz außer Acht gelassen. Seien alle Kostenarten gleichwertig und ließen sie sich nicht in dem vom Markt diktierten Verkaufspreis unterbringen, so ergebe sich als einzige mögliche Lösung, dass alle angefallenen Kosten den tatsächlich erzielten Erfolg im gleichen Verhältnis kürzten. Auch der Unternehmerlohn sei, wenn auch gekürzt, wie alle anderen kalkulatorischen Kosten aufzubringen.

Das Prinzip der Kosten-Äquivalenz wird im Bereich der Rückzahlung der Getränkesteuer, wie die Beschwerdeführerin mit Recht vorbringt, anzuwenden sein. Finden die angefallenen und zu berücksichtigenden

Kosten sowie Steuern und dgl. in den Preisen der angebotenen Waren und Leistungen 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.

Es fehlen allerdings Feststellungen der Abgabenbehörde, ob die Aufwendungen im Betrieb der Beschwerdeführerin durch die Preise des Betriebes gedeckt waren oder nicht.

Wenn die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen aber aufzeigen wollte, dass sie im Fall der Abführung der Getränkesteuer ihren Unternehmerlohn schmälerte, dann übersieht sie freilich, dass die Preise der Getränke Inklusivpreise waren und sie daher beim Erstellen der Preisliste die Getränkesteuer bereits berücksichtigt hat. Ihr "Unternehmerlohn" konnte sich daher von vornherein nicht auf diesen Preisteil beziehen. Wurde die von den Konsumenten mit dem Preis der alkoholischen Getränke auch bezahlte Getränkesteuer dann vom Abgabepflichtigen abgeführt, dann liegt darin keine Schmälerung des Unternehmerlohns.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, taugliche Unterlagen zur Findung der wirtschaftlichen Überwälzung der Getränkesteuer seien - so vorhanden - die Kostenrechnung bzw. die auf Grund handels- und/oder steuerrechtlicher Vorschriften zu führenden Aufzeichnungen über betriebliche Vorgänge. Nicht geeignet seien aber Indikatoren, welche die belangte Behörde zum Nachweis der vermeintlichen Überwälzung der Getränkesteuer verwendet habe, wie z.B. rechnerische Überwälzung laut Preisliste und Erzielung von Gewinnen/Verlusten im Gesamtunternehmen.

Dem ist entgegen zu halten, dass unter bestimmten Voraussetzungen auch die Angaben auf den Preislisten und die Gewinnerzielung Beweiskraft für die Überwälzung der Getränkesteuer haben können, zumal gerade bei Gewinnen eher davon auszugehen ist, dass die Getränkesteuer in der Kalkulation und der Kostenrechnung Berücksichtigung gefunden hat. Die rechnerische Überwälzung laut Preisliste ist für die Lösung der Frage der wirtschaftlichen Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten nicht von großer Bedeutung. Sind - nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin - keine Kalkulationen erfolgt und keine Kostenrechnungen erstellt worden, dann ist es Sache der Abgabenbehörde, in diese Richtung Ermittlungen anzustellen und alle Beweismittel aufzugreifen, die in ihrer Gesamtheit konkrete Tatsachenfeststellungen ermöglichen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei die Eignung des von der Abgabenbehörde zur Argumentation verwendeten "WIFO-Gutachtens 2003" hinsichtlich des Nachweises der Überwälzung der Getränkesteuer nicht gegeben, weil für die Feststellung der Abwälzung der Getränkesteuer sowohl die makroökonomische Sichtweise (Nachfrage- und Wettbewerbssituation) und die mikroökonomische Sichtweise (Kalkulationsunterlagen des Betriebes) zu berücksichtigen seien.

In der Beschwerde wurden die Aussagen, insbesondere die dort angegebenen Durchschnittskalkulationen des "WIFO-Gutachten 2003" und der Rohaufschlagsvergleich nicht in Frage gestellt. Der Beschwerdeführerin ist allerdings beizupflichten, dass insbesondere auch die mikroökonomische Situation des Betriebes der Beschwerdeführerin Berücksichtigung zu finden hat, um die Frage der Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten in einem rechtmäßig geführten Verfahren klären zu können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat, um den Abgabenbehörden die nach der Rechtsprechung des EuGH und nach der nationalen Rechtslage erforderlichen Voraussetzungen für eine Entscheidung über die Anträge auf Rückzahlung der Getränkesteuer näher zu bringen, mit dem zitierten Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2003/16/0148, die Ansicht vertreten, die Frage der Überwälzung werde nach diesen Grundsätzen vorrangig anhand der persönlichen Umstände des Abgabepflichtigen zu lösen sein. Damit wurde nur zum Ausdruck gebracht, dass die Beachtung der persönlichen Umstände jedenfalls wesentlich ist, eine die Behörde bindende Beweisregel wurde damit aber nicht aufgestellt. Es obliegt überdies dem - letztinstanzliche Bescheide auf deren Rechtmäßigkeit prüfenden - Verwaltungsgerichtshof nicht, die Behörden anzuleiten, welchen Weg der Ermittlungen sie zwingend einzuschlagen haben, Beweismittel einzuschränken oder solche hervorzuheben, welche von allen anderen abgehoben allein aussagekräftig sein könnten. Im Abgabenverfahren gilt der Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel (*Ritz*, BAO Kommentar2, Rz. 2 zu §166 BAO). Es ist daher vielmehr Sache der Abgabenbehörden, die Ermittlungsschritte zu setzen, die sie für erforderlich erachten, um einen bestimmten Nachweis erbringen zu können.

"Beweisen" heißt die Überzeugung vom Bestehen oder Nichtbestehen eines behaupteten oder angenommenen Sachverhaltes herbeiführen (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Band II, 1757).

Die aufgenommenen Beweise sind zu würdigen. Der dabei geltende Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. März 1994, Zl. 92/16/0031).

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 hat eine Reihe von Ermittlungen geführt und Überlegungen angestellt, die ihrer Ansicht nach für eine Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten sprechen. Sie hat dann den Schluss gezogen:

"Da die individuellen, betriebspezifischen Rohaufschläge in der gegenständlichen Betriebsstätte die durchschnittlichen, (gewichteten) Rohaufschläge überschritten haben, kann von einer vollständigen Überwälzung der Getränkesteuer auf den Konsumentenpreis ausgegangen werden."

Die Abgabenbehörde hat damit allein aus dem Überschreiten der durchschnittlichen durch die betrieblichen Rohaufschläge auf die vollständige Überwälzung der Getränkesteuer geschlossen.

Hiezu ist zunächst festzuhalten, dass dieses Überschreiten des Rohaufschlages - wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch zutreffend feststellt - nur ein Indiz ("Tendenzaussage", "Gradmesser") für eine gelungene Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten sein kann, nicht aber der einzige und zwingend überzeugende Beweis dafür.

Die Abgabenbehörden haben den betrieblichen Rohaufschlag und den Durchschnittsrohaufschlag verglichen. Die Höhe der betrieblichen Rohaufschläge werden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Die durchschnittlichen Rohaufschläge wurden der bereits genannten Studie der Bundeswirtschaftskammer entnommen.

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Aussagekraft der aus der Studie entnommenen ziffernmäßigen Angaben über die durchschnittlichen Rohaufschläge speziell bezogen auf ihren Betrieb nicht. Sie bringt zwar vor, der Vergleich könne nur zwischen "vergleichbaren Gastronomiegruppen" vorgenommen werden, behauptet aber in der Beschwerde nicht, dass dies im Beschwerdefall nicht der Fall sei.

Weiters wird allerdings gerügt, dass sich die Abgabenbehörde allein mit dem Vergleich der Rohaufschläge zum Nachweis der Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten begnüge. Damit hat die Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt, dass die Abgabenbehörde im Beschwerdefall nicht von den Angaben der Studie der Bundeswirtschaftskammer zu Vergleichszwecken hätte ausgehen dürfen. Bei dem Vergleich des betrieblichen Rohaufschlages mit Durchschnittsrohaufschlägen handelt es sich entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin auch nicht um eine "Schätzung", sondern um eine Gegenüberstellung von im Betrieb der Beschwerdeführerin ermittelten mit makroökonomisch zusammengetragenen Daten, aus denen Durchschnittswerte errechnet wurden. Aus diesen ziffernmäßig festgehaltenen Größenordnungen können durchaus Schlüsse in Richtung Überwälzung der Getränkesteuer gezogen werden.

Mit dem genannten Vorbringen rügt die Beschwerdeführerin allerdings, die Abgabenbehörde habe sich nicht mit den konkreten Umständen ihres Betriebes auseinander gesetzt.

Der Rohaufschlagsvergleich ist - wie bereits dargestellt - nur ein Indiz für eine gelungene bzw. nicht gelungene Überwälzung. Vorrangig sind jedoch die "persönlichen" Umstände des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Auch bei einem für die Überwälzung sprechenden Vergleich der Rohaufschläge kommt es letztlich auf die konkreten Umstände und Besonderheiten des Betriebes an, um von einer tatsächlich erfolgten Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten ausgehen zu können. Für eine Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten werden daher Feststellungen der Abgabenbehörde erforderlich sein, die diesen betrieblichen Bereich betreffen. Welche Fragen und Feststellungen dabei im Einzelfall zweckdienlich und zielführend sind, und welche Beweisergebnisse die Beweiswürdigung nachvollziehbar und schlüssig tragen können, wird vom jeweiligen Einzelfall abhängen und von der Abgabenbehörde zu überlegen sein, die den Beweis (das heißt die überzeugende Darlegung) für die Bereicherung der Beschwerdeführerin zu erbringen hat. Dabei liegt es nahe, dass Feststellungen erforderlich sein können, wie z. B. - aus welchen Gründen erfolgte eine/keine Kalkulation oder Kostenrechnung im Betrieb, - welche Kosten, Steuern und dergleichen wurden in der Kalkulation/ Kostenrechnung anteilig/zur Gänze berücksichtigt/nicht berücksichtigt und aus welchen Gründen, - wie konnte auch ohne Kalkulation/Kostenrechnung der Betrieb geführt werden, - was war Zweck des Betriebes (war der Betrieb finanzielle Lebensgrundlage des Betriebsinhabers), - stehen Erlöse/Gewinne/Überschüsse/Verluste in mittelbarem, unmittelbarem bzw. in keinem Zusammenhang mit dem Getränkeverkauf (wo haben Verluste/Gewinne ihre Ursache), - war "Selbstkostendeckung" gegeben und wurden die Aufwendungen gleich behandelt, - wie hoch sind "Gewinnaufschläge" und/oder "Unternehmerlohn", - gibt es allfällige Querkalkulationen, und dergleichen). Die gezielt auf die Tragung oder Nichttragung der Getränkesteuer durch den Abgabepflichtigen geführten Ermittlungen liefern die betriebsbezogenen Beweise, die dann in freier Beweiswürdigung letztlich die Frage beantworten können, ob konkret in diesem Betrieb keine, teilweise oder gänzliche Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten stattgefunden hat.

Bloße Annahmen sowie formale Kriterien, wie sie im Urteil des EuGH, Rs C-129/00, dargelegt werden, sind keine Indizien für die Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten. Schlüsselzahlen, Verluste und Gewinne ohne Bezugnahme auf deren Ursachen, Bruttopreise, Art der Berechnung der Getränkesteuer (Musterkalkulationen), der Anteil der Getränkesteuer am Gesamtaufwand des Betriebes sind nur sehr "allgemeine" Indizien und daher weniger für die Lösung der Frage geeignet, ob konkret im Betrieb der Beschwerdeführerin eine Überwälzung der Getränkesteuer auf die Konsumenten tatsächlich erfolgt ist oder

nicht. Sie können daher die Feststellung, es sei eine gänzliche Überwälzung der Getränkesteuer erfolgt, auch in einem Zusammenhang mit einem Rohaufschlagsvergleich nicht tragen. Der Bescheid der Abgabenbehörde ist demnach ergänzungsbedürftig. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es der Abgabenbehörde im vorliegenden Fall nicht gelungen ist, auf Basis einer der Schlüssigkeitskontrolle des Verwaltungsgerichtshofes standhaltenden Beweiswürdigung zu eindeutigen Feststellungen zu kommen, dass die Beschwerdeführerin durch die Rückzahlung des begehrten Betrages bereichert ist. Nur solche einwandfreien Feststellungen, von denen der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 Abs. 1 VwGG bei der Bescheidprüfung auszugehen hätte, könnten den Rückzahlungsanspruch verhindern.

Die Abgabenbehörde ist entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin auf das Problem der Nachfrageelastizität und auch auf die Problematik eines allfällig entstandenen Schadens eingegangen.

Hinsichtlich der Behauptung der Beschwerdeführerin, wegen der Einhebung der Getränkesteuer sei ein Schaden eingetreten, wird auf das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2004, Zl. 2004/16/0128, verwiesen. Danach wäre es der Beschwerdeführerin als derjenigen, die behauptet durch die Erhebung der Getränkesteuer einen wirtschaftlichen Nachteil und damit einen Schaden gehabt zu haben, nach der nationalen Rechtslage oblegen, den Eintritt dieses Schadens nachzuweisen. Dabei wären von der Beschwerdeführerin konkrete Tatsachen darzulegen gewesen, aus denen bezogen auf ihren Betrieb auf einen durch die Erhebung der Getränkesteuer verursachten Schaden in einem bestimmten Ausmaß geschlossen hätte werden können.

Nur allgemein aufgestellte Behauptungen über Konkurrenzsituationen, Konsumentenverhalten und Substitutionsmöglichkeiten beim Kauf von Getränken, sind keine Nachweise für das Vorliegen eines durch die Erhebung der Getränkesteuer im Betrieb der Beschwerdeführerin verursachten Schadens. Der Nachweis eines Schadens wurde von der Beschwerdeführerin bisher nicht erbracht, sodass sie durch die Annahme der belangten Behörde, es sei durch die Erhebung der Getränkesteuer im Betrieb der Beschwerdeführerin kein Schaden oder nur einer in geringem Ausmaß entstanden, auf Basis der bisherigen Entscheidungsgrundlagen nicht in ihren Rechten verletzt worden ist.

Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass der Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzungsbedürftig ist und teilweise auch von nicht nachvollziehbaren Annahmen ausgeht. Da die belangte Behörde dies nicht zum Anlass der Aufhebung dieses Bescheides und Zurückverweisung der Angelegenheit an die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm, belastete sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben ist.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte im Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 4 VwGG Abstand genommen werden. Überdies steht Art. 6 EMRK der Nichtdurchführung einer mündlichen Verhandlung im Beschwerdefall nicht entgegen, weil Abgabenangelegenheiten keine "civil rights" betreffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. September 2001, Zl. 2001/16/0171).

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

Wien, am 24. Februar 2005