

Der VwGH hat in seinem Erk. Slg. 7949 A/1971 (in Anlehnung an die Rechtsansicht des Obersten Gerichtshofes zu den Zustellungsvorschriften der ZPO; vgl. z. B. OGH 2. Juli 1969, 7 Ob 115/69, EvBl. 1970 Nr. 46) ausgeführt, daß mit Rücksicht auf die Wichtigkeit der Rechtswirkung jeder Zustellung die im Gesetz geforderten Formvorschriften genau eingehalten werden müssen. Der VfGH schließt sich der Rechtsansicht beider Gerichtshöfe an.

Die Bestimmungen des § 27 AVG 1950 sind bei der Zustellung nicht eingehalten worden. Die Verweigerung der Unterschrift auf dem Zustellbogen hat die Zurücklassung des Schriftstückes am Zustellort nicht unmöglich gemacht, sodaß die Hinterlegung beim Gemeindeamt (es sei bemerkt, daß sich der Zusteller, der der Gemeinde vom Amt der Tir. I. Reg. erteilten Weisung gemäß verhalten hat) nicht dem Gesetz entsprach.

Dieser Mangel in der Bekanntgabe von Zeit und Ort des Auflegens des Besitzstandsabweises gegenüber dem Beschwerdeführer bewirkt, daß der Besitzstandsabweis dem Bf. gegenüber als nicht erlassen gilt. c) Ist aber der Besitzstandsabweis gegenüber dem Bf. nicht erlassen worden, dann kann er ihm gegenüber auch nicht rechtskräftig werden. Gegenüber dem Bf. liegt also keine rechtskräftig entschiedene Sache vor.

3. Durch die Zurückweisung des Antrages des Bf. wegen unterschiedener Sache ist ihm also eine Sachentscheidung, auf die er Anspruch hatte, zu Unrecht verweigert worden und er in dem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter verletzt worden.

Der angefochtene Bescheid war als verfassungswidrig aufzuheben. Bei der im Beschwerdefall gegebenen Verfahrenslage konnte vom VfGH auf das Beschwerdeverfahren, das sich dagegen richtet, daß der Bf. durch das Tir. FlurverfassungslandesG daran gehindert ist, seine Eigentumsansprüche im ordentlichen Rechtsweg geltend zu machen, nicht eingegangen werden.

8099

Wr. GetränkesteuerG; keine Bedenken gegen Geltung und Verfassungsmäßigkeit
Wr. AbgabenO; unzulässige Schätzung (§ 125 Abs. 1, § 145 Abs. 1)

Erk. v. 28. Juni 1977, B 34/76 (ebenso B 208/76 und B 80/77 vom gleichen Tag)

Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

I. Die bf. Gesellschaft versendet von ihrem Sitz in Klosterneuburg durch die Post, per Spedition und mit eigenen Fahrzeugen Wein auch an verschiedene Abnehmer in Wien. Für solche Lieferungen in der Zeit zwischen 1. Oktober 1971 und 31. August 1974 schrieb ihr der Magistrat Wien Getränkesteuer in der Höhe von 1 250 000 S samt Säumniszuschlag vor. Die Abgabenberufungskommission der Stadt Wien wies mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung der Bf. als unbegründet ab.

1. Dazu war es wie folgt gekommen:

a) Erstmals mit Schreiben vom 17. Dezember 1973 wurde die Bf. um Mitteilung ersucht, ob und wo sie für Weinlieferungen nach Wien Getränkesteuer entrichte. Diese verneinte eine Steuerpflicht für solche Lieferungen, weil die Abgabe des Getränkes am Erfüllungsort Klosterneuburg erfolge und außerdem an Unternehmen zu Repräsentationszwecken geschehe, so daß diese nicht als Letztverbraucher anzusehen seien; die von ihrer Betriebsstätte Wien Sp-gasse abgegebenen Weine würden ordnungsgemäß versteuert. Einem Versuch des Magistrats, am Unternehmenssitz in die Aufzeichnungen und Unterlagen über die Höhe der Weinabgaben an Wiener Verbraucher Einsicht zu nehmen, stimmte sie nicht zu. Auch die Stadtgemeinde Klosterneuburg zog eine zunächst erteilte Zustimmung zur Steuerprüfung wieder zurück und lehnte in der Folge die Durchführung einer Prüfung im Rechtshilfeweg als nicht in ihren Wirkungskreis fallend ab.

Zwei ihr vom Magistrat als steuerpflichtig vorgehaltene Lieferungen nahm die Bf. schließlich zum Anlaß, unter Vorlage der beiden einschlägigen Rechnungen (von denen eine Lieferung über Auftrag eines Grazer Unternehmens an Privatpersonen in Wien betraf) förmlich die Erlassung eines Bescheides zu begehren, mit dem festgestellt werde, daß diese Fälle keine Steuerpflicht nach dem Wr. GetränkesteuerG begründen.

Ein solcher Bescheid wurde nicht erlassen. Der Magistrat beschaffte sich vielmehr beim Finanzamt für Körperschaften in Wien und beim Finanzamt Wien/Umgebung die von der Bf. zur Alkoholsonderabgabe erklärten Umsätze für einige Zeiträume der Jahre 1971 und 1972, zog davon den Bemessungsbetrag der vom Betrieb Wien Sp-gasse erklärten Getränkesteuer ab, errechnete einen Monatsdurchschnitt und legte ihn auf den Bemessungszeitraum um. Die so gewonnene Summe hielt er der Bf. mit der Einladung vor, eine allfällige Unrichtigkeit der Schätzung durch Nachweis von Getränkesteuerzahlungen an andere Gemeinden als Wien geltend zu machen. Die Bf. wandte sich gegen diese Vorgangsweise, gab aber nunmehr die monatlichen Gesamtbeträge der „aus der entgeltlichen Abgabe ... an Letztverbraucher in Wien erzielten Entgelte“ bekannt.

Der Steuervorschreibung wurde schließlich ein Drittel der aus dem Umsatz zur Alkoholsonderabgabe errechneten und der Bf. vorher bekanntgegebenen Summe ohne Bezugnahme auf die von ihr zuletzt bekanntgegebenen monatlichen Beträge zugrunde gelegt.

b) In ihrer Berufung hielt die Bf. weiter daran fest, daß eine Steuerpflicht durch die Lieferungen an gewerbliche Abnehmer nicht ausgelöst werde, wenn diese zu Repräsentationszwecken erwerben und rügte die Schätzung als unbegründet und viel zu hoch gegriffen. Gleichzeitig bot sie jedoch die Mitteilung jeder nach dem Standpunkt des Steuerbescheides steuerpflichtigen Lieferung an.

Über Aufforderung des Magistrats legte sie schließlich eine chronologische Aufstellung der Fakturen vor. Auf die ursprünglich begehrte Einschau in Rechnungskopien verzichtete die Behörde jedoch. Sie verlangte nunmehr die Vorlage der Unterlagen über sämtliche Getränkeabgaben an Letztverbraucher und gewerbliche Abnehmer. Als dies die Bf. ablehnte, erging der Berufungsbescheid.

2. Die bel. Beh. bejaht im angefochtenen Bescheid die Getränkesteuerpflicht für die in Rede stehenden Lieferungen und erachtet die Schätzung für zulässig. Nach der Aktenlage seien zwar alle im Zuge der Erhebung des Magistrates bei Letztverbraucher vorgefundenen Rechnungen in der vorgelegten Zusammenstellung aufgeschienen, doch ließe sich erst nach Vorlage der Aufzeichnungen für alle Getränkeverkäufe feststellen, ob die Zusammenstellung über Lieferungen nach Wien vollständig sei; diese aber habe die Berufungswerberin verweigert. Bei der Schätzung sei darauf Bedacht genommen worden, daß Wein in Klosterneuburg an Letztverbraucher abgegeben werde; angesichts der Nähe und des potenten Abnehmerkreises Wiens lasse sich aber errechnen, daß etwa ein Drittel der entgeltlichen Weinabgaben an Letztverbraucher auf Wien entfalle.

3. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums und auf Gleichheit vor dem Gesetz, sowie eines von der Beschwerde aus § 8 Abs. 3 F-VG abgeleiteten Rechtes auf Nichteinhebung einer mit Bundesabgaben gleichartigen Abgabe behauptet wird.

II. Die Beschwerde ist im Ergebnis begründet.

1. In erster Linie bekämpft sie die gesetzlichen Grundlagen des angefochtenen Bescheides. Sie macht geltend, die ehemalige GetränkesteuerO der Stadt Wien sei gemäß § 17 Abs. 2 F-VG Ende 1949 außer Kraft getreten, so daß schon ihre Wiederverlautbarung als GetränkesteuerG für Wien (LGBl. 11/1948) rechtswidrig erfolgt sei. Sie sei ferner verfassungswidrig, weil Abgaben von Getränken nach § 13 Abs. 2 FinanzausgleichsG 1973 ausschließlich Gemeindeabgaben seien, zu deren Einhebung nach § 14 Abs. 3 lit. b dieses Gesetzes die Gemeinden ermächtigt seien; das schließe eine landesgesetzliche Regelung aus. Würde man aber annehmen, daß es sich nicht um eine Verbrauchssteuer, sondern bloß um eine Steuer auf die Getränke *a b g a b e* handle, läge eine mit der Abgabe von alkoholischen Getränken nach dem AlkoholabgabeG 1973 gleichartige Abgabe vor, die gegen § 8 Abs. 3 F-VG verstieße.

Diesen Einwänden kann der VfGH nicht beipflichten.

a) Nach § 17 Abs. 2 F-VG blieben abgabenrechtliche Vorschriften des deutschen Reichsrechtes, die auf Grund des Gesetzes StGBL. 12/1945 vorläufig anzuwenden waren, als landesrechtliche Vorschriften längstens bis zum 31. Dezember 1949 in Kraft, soweit die Regelung in die Zuständigkeit der Länder fiel. Da die Wr. GetränkesteuerO als eine solche Vorschrift anzusehen war, wäre sie mit Ablauf des Jahres 1949 außer Kraft getreten, wenn sie nicht durch eine landesgesetzliche Regelung ersetzt worden wäre. Der VfGH hat jedoch bereits im Erk. Slg. 2896/1955 die Getränkesteuernovelle 1947 als eine solche landesgesetzliche Regelung angesehen und die Wiederverlautbarung des Gesetzes als unbedenklich erachtet.

Die Beschwerde hält dem entgegen, die nicht novellierten Bestimmungen der GetränkesteuerO würden – soweit sie nicht in untrennbarem Zusammenhang mit Novellenbestimmungen stünden – keine solche Regelung darstellen. In der Tat hat der VfGH im Erk. Slg. 5996/1969 (zum Salzburger FestspielschutzG) ausgesprochen, eine im Wortlaut unveränderte gesetzliche Bestimmung sei durch eine Novellierung nur dann als neu erlassen anzusehen, wenn sie mit dem novellierten Text in untrennbarem Zusammenhang stehe. Einen solchen untrennbaren Zusammenhang hat der VfGH aber beispielsweise für gegeben erachtet, wenn eine den Gesetzeszweck festlegende grundsätz-

liche und insofern in alle anderen Bestimmungen hineinragende Norm Gegenstand der Novelle war, weil ohne sie die übrigen Bestimmungen des Gesetzes nicht vollzogen werden können (Erk. Slg. 4883/1964, betreffend § 1 eines Nö. WasserleitungsverbandsG).

Die Getränkesteuernovelle 1947 hat den § 1 WrGetrStO wie folgt neu gefaßt:

„Die entgeltliche Abgabe von Getränken mit Ausnahme von Bier und Milch an den Letztverbraucher unterliegt einer Steuer nach Maßgabe dieser Ordnung.“

Damit ist klar ausgedrückt, daß die Geltung des Gesetzes in der bisherigen Fassung mit den gleichzeitig verfügbten weiteren Abänderungen insgesamt dem Willen des Landesgesetzgebers entsprach und dieser von einer neuerlichen förmlichen Inkraftsetzung nur deshalb abgesehen hat, weil Vorschriften der gewünschten Art bereits gegolten haben.

Nun verkennt allerdings die Beschwerde weder die bisherige Beurteilung dieser Frage durch den VfGH noch die Bedeutung der Novellierung des § 1 WrGetrStO. Sie will jedoch Art. II Abs. 2 der GetrSt-Novelle 1947 über die Ermächtigung zur Wiederverlautbarung so deuten, daß die GetränkesteuerO „ihre normative Kraft in den Augen des Wiener Landesgesetzgebers aus ihrer ursprünglichen Erlassung und aus der ... Rechtsüberleitung bezieht“. Dieser Geltung sei durch § 17 Abs. 2 F-VG mit Ablauf des Jahres 1949 der Boden entzogen worden.

Der VfGH vermag aus Art. II Abs. 2 der GetrSt-Novelle 1947 diesen Schluß nicht zu ziehen. Daß der Gesetzgeber eine Wiederverlautbarung ins Auge faßt, kann am Geltungsgrund des von der Novellierung betroffenen Textes nichts ändern. Vielmehr führt dieser Umstand – nach seinem Zweck betrachtet – zu einem der Ansicht der Beschwerde genau entgegengesetzten Ergebnis. Die Ermächtigung zur Wiederverlautbarung ist nämlich ein zusätzlicher Hinweis auf die aus dem novellierten § 1 WrGetrStO gewonnenen Sinn der Novellierung, das gesamte (novellierte) Gesetz in Geltung zu belassen. Damit ist aber jedenfalls den Erfordernissen einer landesgesetzlichen Regelung i. S. des § 17 Abs. 2 F-VG Genüge getan. Ob die GetrSt-Novelle 1947 vor oder nach dem Inkrafttreten des § 17 Abs. 2 F-VG 1948 erlassen wurde, ist bei dieser Sachlage ohne Bedeutung.

Der VfGH sieht sich daher auch unter dem vor der Beschwerde vorgebrachten Gesichtspunkt nicht veranlaßt, von seiner Auffassung über die Geltung des Wr. GetränkesteuerG abzugehen (vgl. auch Erk. Slg. 5088/1965).

b) Die kompetenzrechtlichen Bedenken der Beschwerde gehen davon aus, daß § 13 FAG 1973 den Landesgesetzgeber nicht zur Regelung der Abgaben vom Verbrauch von Speiseeis und Getränken ermächtigt, weil § 14 Abs. 3 lit. b diese Abgaben dem freien Beschlußrecht der Gemeinden übertragen habe. Dabei wird verkannt, daß die Kompetenz

zur gesetzlichen Regelung in Abgabensachen abschließend auf Bund und Länder aufgeteilt ist. Gemäß § 8 Abs. 1 F-VG werden auch die ausschließlichen Gemeindeabgaben durch Landesgesetze geregelt. Der dort ausgesprochene Vorbehalt betrifft nur die Einreihung der Abgabe in die Kategorie der ausschließlichen Gemeindeabgabe (§ 7 Abs. 3), die Beschränkung der Landesabgabengesetzgebung im gesamtstaatlichen Interesse (§ 7 Abs. 4) und die bundesgesetzliche Ermächtigung der Gemeinden, Abgaben auf Grund eines Beschlusses der Gemeindevertretung auszusprechen (§ 7 Abs. 5). Selbst die Ermächtigung nach § 7 Abs. 5 F-VG schränkt jedoch – wie der VfGH bereits ausgesprochen hat – die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers zur Regelung des materiellen Abgabenrechtes nur insoweit ein, als die bundesgesetzliche Ermächtigung reicht (Slg. 2170/1951, 3550/1959).

Der VfGH kann auch nicht finden, daß der Wr. Landesgesetzgeber die ihm gezogenen Grenzen überschritten hat:

Bezüglich des Verbrauches von Getränken ermächtigt § 14 Abs. 3 lit. b FAG 1973 die Gemeinden im eigenen Wirkungsbereich (§ 16) zur Ausschreibung von Abgaben bis zur Höhe von 10 v. H. des Entgeltes, zu welchem gemäß § 14 Abs. 4 nicht die Umsatzsteuer, die Abgabe von alkoholischen Getränken und das Bedienungsgeld gehören. Andere Bestimmungen enthält das FAG 1973 für diese Abgabe nicht. Insoweit ist der Landesgesetzgeber daher zu ihrer näheren Regelung befugt. Nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH (Erk. Slg. 2796/1955, 4048/1961 und 5088/1965) enthält das GetränkesteuerG ungeachtet der aus technischen Gründen erfolgten Anknüpfung an die Abgabe von Getränken eine Regelung dieser Verbrauchsteuer. § 3 WrGetrStG übernimmt den Steuersatz und die Umschreibung der Bemessungsgrundlage aus dem FAG; eine Einschränkung des freien Beschlußrechtes kann daher insoweit keinesfalls stattgefunden haben. Es ist aber auch darüber hinaus keine Regelung erkennbar, die eine solche Einschränkung bewirken würde. Sämtliche Vorschriften sind einer verfassungskonformen Deutung als bloße Konkretisierung zugänglich (vgl. Fröhler-Oberndorfer, Die Gemeinde im Spannungsfeld des Sozialstaates, 87). Demgemäß hat auch die Gemeinde Wien mit Beschluß des Gemeinderates vom 19. Dezember 1973, ABl. vom 27. Dezember 1973, unter Inanspruchnahme der bundesgesetzlichen Ermächtigung eine Abgabe auf das vom GetränkesteuerG zunächst ausgenommene Bier ausgeschrieben.

Daß das WrGetrStG die Einhebung der Steuer in seinem Rahmen der Gemeinde nicht bloß freistellt, sondern diese dazu unmittelbar verpflichtet, ist angesichts des § 8 Abs. 6 F-VG unbedenklich. Aus den Gesichtspunkten des vorliegenden Beschwerdefalles haben sich keine

Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen dieser Verfassungsbestimmung ergeben.

Die Bemühungen der Beschwerde, aus dem Gebrauch eines bestimmten Artikels („die ... Abgaben vom Verbrauch“) in den FAGn. 1973 und 1967 gegenüber der Verwendung des unbestimmten Artikels („eine ... bei der entgeltlichen Abgabe an den letzten Verbraucher zu erhebende Steuer“) in früheren Ausgleichsgesetzen eine Änderung der Kompetenz des Landesgesetzgebers abzuleiten und damit die Verträglichkeit ihrer These mit der bisherigen Judikatur des Gerichtshofes darzutun, gehen also von einer unzutreffenden Rechtsauffassung aus. Die wiederholt bejahte Kompetenz des Landesgesetzgebers zur Regelung der Getränkesteuer war nicht von dem – nach den einschlägigen Gesetzen übrigen meist gar nicht gegebenen – Umstand abhängig, daß der Gemeinde noch eine andere Art von Abgaben dieser Kategorie zur freien Beschlußfassung offenstand. Auch der Versuch, den Charakter der Getränkesteuer als Verbrauchssteuer wegen des fehlenden Zusammenhanges mit § 13 Abs. 1 Z. 8 FAG 1973 zu leugnen und im Hinblick auf das Alkoholabgabengesetz 1973 eine Gleichartigkeit der Abgabe vom selben Besteuerungsgegenstand und damit einen Verstoß gegen § 8 Abs. 3 F-VG zu behaupten, geht an dieser Rechtslage vorbei. Auf die Frage, ob § 8 Abs. 3 F-VG überhaupt ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht begründet, braucht bei diesem Ergebnis nicht eingegangen werden.

2. Bei der gegebenen verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit des GetränkesteuerG kann die Bf. in ihren Rechten auf Unversehrtheit des Eigentums und auf Gleichheit vor dem Gesetz nur verletzt sein, wenn die bel. Beh. das Gesetz denkmöglich angewendet, ihm fälschlich einen gleichheitswidrigen Sinn unterstellt oder Willkür geübt hat.

a) Unter diesem Gesichtspunkt hält die Beschwerde zunächst die schon im Verwaltungsverfahren vertretene Rechtsansicht aufrecht, auch die Versendung von Wein an gewerbliche Abnehmer in Wien, die nicht typische Wiederverkäufer sind, löse keine Getränkesteuerpflicht aus.

Damit ist sie nicht im Recht.

aa) Daß die Behörde auch Unternehmen, die Wein bloß zu Repräsentationszwecken erwerben, als Letztverbraucher i. S. des § 1 WrGetrStG ansehen durfte, bedarf im Hinblick auf die Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts (Slg. 2511/1953, VwGH Z. 2187/61 und 264/63) keiner näheren Erörterung. Danach wird diese Eigenschaft durch jede Verwendung für eigene Zwecke mit Ausnahme des Wiederverkaufes begründet.

bb) Die Beschwerde geht davon aus, daß bei verfassungskonformer Auslegung des WrGetrStG der Verbrauch von Getränken nur innerhalb

des Gemeindegebietes der Steuer unterworfen sei. Es könne zwar aus Gründen zweckmäßiger Verfahrensgestaltung von der Annahme ausgegangen werden, daß die Abgabe von Getränken in der Regel zum Zweck des Konsums innerhalb des Gebietes erfolge und daß die Pflicht zur Führung eines einwandfreien Gegenbeweises den Betroffenen selbst aufgelastet werden dürfe; ein solcher Schluß sei aber bei Versendungsverkäufen aus einem anderen Bundesland nicht mehr berechtigt.

Dieser Einwand trifft nicht zu. Ist der Empfänger des Getränkes nicht – oder wenigstens nicht typisch – Wiederverkäufer, so ist es für die Wahrscheinlichkeit, daß auch der Konsum am Ort des Empfanges stattfindet, gänzlich unerheblich, ob das Getränk unmittelbar an diesem Ort abgegeben oder aus größerer oder geringerer Entfernung dorthin versendet wird. Auch die Wiederlegung dieser Vermutung ist gleicherweise möglich. Die eine (vorläufige) Anknüpfung an die Abgabe von Getränken rechtfertigenden Überlegungen treffen daher auch auf Versendung zu.

cc) Die Beschwerde meint allerdings, daß der Tatbestand der Abgabe im Steuergebiet, an welchen die Vermutung des Verbrauches am Ort und daher zunächst auch die Steuerpflicht anknüpfe, in den Fällen der Versendung nicht vorliege. Erfüllungsort für die Leistung des Verkäufers sei nämlich gemäß § 905 ABGB mangels besonderer – nach den einschlägigen Lieferbedingungen nicht vorliegender – Vereinbarung auch im Falle des Versendungskaufes der Ort der Niederlassung des Verkäufers, wo auch der Eigentumserwerb des Käufers statfinde, wenn er die Art der Versendung bestimmt oder genehmigt habe. Die Beschwerde kommt so für den vorliegenden Fall zu dem von ihr selbst als merkwürdig bezeichneten Ergebnis, daß zwar der tatsächliche Verbrauch des Weines vielfach in Wien erfolgt sein werde, daß aber dennoch in Wien keine Steuerpflicht eintrete, weil nach dem Gesetz nicht der Verbrauch, sondern die Abgabe zur Steuerpflicht führe; diese sei aber nicht in Wien geschehen.

Auch diesem Gedankengang kann der VfGH nicht folgen. Was unter „Abgabe von Getränken“ zu verstehen ist, ergibt sich nicht aus den Vorschriften über den Eigentumsübergang oder die Frage der Vertragserfüllung, sondern zunächst aus dem Zusammenhang und Zweck des WrGetrStG selbst. Wenn dieses Gesetz aber – wie die Beschwerde einräumt – die Steuerpflicht nur deshalb an die Erscheinung der Abgabe des Getränkes anknüpft, um auf diese Weise den Verbrauch auf eine praktisch handhabbare Art beim Unternehmer besteuern zu können (Slg. 2796/1955, 3145/1957, 3417/1958, 4048/1961), dann ist es jedenfalls denkmöglich, unter „Abgabe“ im wörtlichen Sinn die tatsächliche Ablieferung durch den Verkäufer oder einen von ihm Beauftragten zu verstehen.

dd) Zu Unrecht meint die Beschwerde schließlich, aus anderen Vorschriften des WrGetrStG und seiner Durchführungsverordnung ableiten zu können, daß nur Unternehmer mit Sitz in Wien der Steuerpflicht unterworfen seien:

Der Obliegenheit, im Falle der Steuerüberwälzung die Kunden „in geeigneter Weise“ auf die Einrechnung der Steuer in das Entgelt hinzuweisen (§ 3 Abs. 2), kann nicht nur durch die im Gesetz beispielsweise aufgezählten Formen des Aushanges oder des Vermerkes auf der Preiskarte, sondern ebenso durch einen Beisatz auf Angeboten oder Anpreisungen und letztlich auch auf den übersendeten Fakturen entsprochen werden; Pauschalierungsvereinbarungen (§ 4) kann der Magistral mit einem Abgabepflichtigen ohne jede Rücksicht auf seine Niederlassung treffen, und die Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen oder Verwendung von Stempelmarken (§ 8) kann er für den Fall der Abgabe des Getränkes in Wien auch den auswärtigen Unternehmen vorschreiben. Der Inhalt der Durchführungsverordnung ist für die Auslegung des Gesetzes vollends belanglos.

Ob und welche Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten einen außerhalb der Gemeinde ansässigen Unternehmer treffen, ist für die Feststellung der Steuerpflicht ebensowenig ausschlaggebend wie die allfällige Belastung von Versandunternehmern, die in zahlreiche Gemeinden versenden. Maßgeblich ist dafür nur der Inhalt der Regelung über die Steuerpflicht die nach der vertretbaren Auslegung durch die bel. Beh. auf das faktische Geschehen im Gemeindegebiet abstellt. Der VfGH hat daher auch keine Bedenken in der Richtung, daß der Landesgesetzgeber mit einer solchen Regelung der Getränkesteuerpflicht die ihm in territorialer Hinsicht gesetzten Grenzen überschritten hätte. Die Auslegung des WrGetrStG durch die bel. Beh. ist auch insoweit verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

b) Denkunnögliche Gesetzesanwendung und Willkür wirft die Beschwerde der bel. Beh. aber auch deshalb vor, weil sie zur Schätzung der Steuerschuld geschritten sei, obwohl die Bf. ihre Offenlegungspflicht bezüglich der Wiener Abnehmer lückenlos erfüllt habe. Sie habe sich lediglich geweigert, auch Unterlagen für Getränkeabgaben an Letztverbraucher und gewerbliche Abnehmer außerhalb von Wien vorzulegen. Diese seien von ihr nur verlangt worden, damit die Steuerschuld durch Abzug dieses Postens vom Gesamtsatz an alkoholischen Getränken berechnet werden könne, dessen Höhe die Behörde ohne Wissen und Zustimmung der Bf. über die Finanzämter in Erfahrung gebracht habe. Die Weigerung sei jedoch berechtigt gewesen, weil die Bf. zufolge ihres Sitzes in NÖ weder nach § 97 Abs. 1 der Wr. AbgabenO noch nach Art. V der DurchführungsVO zum GetrStG, LGBl. 12/1948, für Zwecke einer Wiener Steuer zur

Führung und Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet sei.

Mit diesem Vorwurf gegen die Schätzung hat die Beschwerde im Ergebnis Recht.

aa) § 145 WrAbgO regelt die Befugnis zur Abgabenschätzung wie folgt:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenverwaltung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

(4) In Abgabenvorschriften enthaltene weitergehende Bestimmungen über die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden bleiben unberührt.“

bb) Eine Bestimmung i. S. des Abs. 4 enthält § 9 WrGetrStG

„Wenn der Steuerpflichtige die ihm durch dieses Gesetz auferlegten Pflichten nicht erfüllt, insbesondere die Meldung über die von ihm abgegebenen steuerpflichtigen Getränke nicht rechtzeitig oder nicht vollständig erstattet, kann die Steuerschuld geschätzt werden.“

Die zuletzt genannte Bestimmung scheint die Schätzung der Steuerschuld ohne Rücksicht auf die sachliche Notwendigkeit schon dann zu ermöglichen, wenn der mutmaßlich Steuerpflichtige eine beliebige ihm durch dieses Gesetz auferlegte Pflicht nicht erfüllt. Der VfGH hat aber bereits ausgesprochen (Slg. 6694/1972), daß die mit einer Schätzung zwangsläufig verbundene Schlechterstellung des Steuerpflichtigen sachlich gerechtfertigt sein muß, um vor dem Gleichheitssatz bestehen zu können. Der Wortlaut des § 9 WrGetrStG gestattet auch eine solche verfassungsgemäße Deutung. Wie der Schaltsatz zeigt, muß es sich nämlich bei den verletzten Pflichten um solche handeln, die der Abgabenbehörde die Ermittlung der Steuerschuld unmöglich machen. Die Schätzungsbefugnis besteht daher auch nur solange, als diese Unmöglichkeit andauert. Das ist nicht mehr der Fall, wenn der Steuerpflichtige die versäumte Handlung vor Erlassung des Steuerbescheides nachholt.

Legt man diese Auffassung dem vorliegenden Fall zugrunde, so ist der These, die geschehene Offenlegung des Sachverhaltes sei als Erfüllung der Meldepflicht anzusehen, beizupflichten.

cc) Der angefochtene Bescheid stützt sich auch gar nicht auf § 9 WrGetrStG, sondern erachtet die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde unmittelbar in § 145 WrAbgO begründet. Es ist daher zunächst zu

prüfen, ob die Bf. vertretbarer Weise als zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen i. S. des § 145 Abs. 3 verpflichtet angesehen werden konnte.

Das WrGetStG enthält eine Buchführungspflicht nicht.

Nach Art. V der Durchführungsverordnung, LGBl. 12/1948, haben die Unternehmer die abzugebenen steuerpflichtigen Getränke täglich einzeln nach Art, Menge und Kleinhandelspreis in einer besonderen Nachweisung einzutragen. Der VfGH ist aber der Auffassung, daß die Abgabe von Getränken an Orten außerhalb Wiens dieser Nachweisungspflicht schon ihrem Wortlaut nach („steuerpflichtige“) nicht unterliegt.

§ 97 Abs. 1 WrAbgO bestimmt allgemein, daß eine nach der BAO bestehende Verpflichtung zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen auch im Interesse der von den Abgabenbehörden der Stadt Wien verwalteten Abgaben zu erfüllen ist. Eine solche Pflicht trifft nach § 124 BAO auch im Interesse der Abgabenerhebung jeden, der nach Handelsrecht dazu verpflichtet ist. Die Bf. hat gemäß § 22 GesmbHG die „erforderlichen“ Bücher zu führen. Sie hat dabei auf verschiedene abgabenrechtliche Vorschriften Bedacht zu nehmen. Demnach gehört die mehr oder weniger detaillierte Aufzeichnung sämtlicher abgegebener Getränke mit zu ihren Pflichten.

§ 97 Abs. 1 WrAbgO erfaßt freilich nicht jede aus handels- oder steuerrechtlichen Gründen notwendige Aufzeichnung, sondern nur solche Akte, die der Erfassung der abgabenpflichtigen Tatbestände dienen. Andere Aufzeichnungspflichten können gar nicht „im Interesse der von der Abgabenbehörde der Stadt Wien verwalteten Abgaben“ erfüllt werden. Dieses beschränkte Ziel liegt nicht nur der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des grundlegenden § 92 WrAbgO („für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht ... bedeutsamen Umstände“), sondern auch der Auskunftspflicht nach § 113 („... für die Verwaltung von Abgaben maßgeblichen Tatsachen“) und dem Nachschatrecht nach § 114 WrAbgO („für die Abgabenverwaltung bedeutsamen Umstände“) zugrunde. Sie war im Wortlaut des § 160 Abs. 1 RAO, dem Vorläufer und Vorbild des § 124 BAO, enthalten gewesen („... die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ...“), und die Gesetzgebungsgeschichte der BAO läßt nicht erkennen, daß durch die Änderung des Wortlautes insoweit der Inhalt geändert werden sollte. An dieses Verständnis der Übernahme bestehender Buchführungspflichten knüpft offenbar § 97 Abs. 1 WrAbgO an.

Auch unter Bedachtnahme auf diese Einschränkung erachtet der VfGH jedoch die Ableitung einer über die in Wien verwirklichten Tatbestände hinausgehenden Aufzeichnungspflicht aus dieser Bestimmung insoweit grundsätzlich für denkmöglich, als die Beweiskraft einer

Buchführung sich erst aus dem Zusammenhang des schon nach anderen Vorschriften zu führenden umfassenden Rechnungswerkes ergibt.

dd) Aus Anlaß der vorliegenden Beschwerde ist indessen nicht im einzelnen zu prüfen, welcher Teil des Rechnungswerkes von der Buchführungspflicht im Interesse der Verwaltung der Wiener Getränkesteuer bei sonstiger Schätzung der Besteuerungsgrundlagen mit erfaßt wird. Hier kommt es nämlich nur darauf an, ob die Bf. zur Vorlage der Bücher oder Aufzeichnungen verpflichtet war (§ 145 Abs. 3 WrAbgO). In dieser Beziehung ist auf § 125 Abs. 1 WrAbgO zu sehen, wonach die Abgabenbehörde die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen und Geschäftspapieren vom Abgabepflichtigen erst verlangen soll, wenn dessen Auskunft nicht genügt oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen. Das stimmt im Ergebnis mit § 145 Abs. 1 WrAbgO überein, der die Schätzung generell nur für den Fall vorsieht, daß die Behörde die Grundlagen der Abgabenverwaltung nicht ermitteln oder errechnen kann: auch davon kann nur die Rede sein, wenn Anlaß besteht, an der Richtigkeit und Vollständigkeit der vom Steuerpflichtigen selbst vorgelegten Unterlagen zu zweifeln. Ohne Rücksicht auf solche Anlässe kann eine Vorlagepflicht oder Schätzungsbefugnis keinesfalls angenommen werden; da dann die Schätzung im Ergebnis ins Belieben der Behörde gestellt wäre, würde diese Auffassung auch unsachlich und damit gleichheitswidrig sein (vgl. Slg. 6694/1972).

Eben diesen unannehmbaren Inhalt will die Behörde aber § 145 WrAbgO geben. Räumt sie doch ein, daß nach der Aktenlage alle im Zuge der Erhebungen des Magistrats bei Letztverbrauchern vorgefundenen Rechnungen über Weinverkäufe der Bf. in der von ihr vorgelegten Zusammenstellung aufscheinen. Ihren „Verdacht“ auf die Unvollständigkeit dieser Unterlagen stützt sie einzig und allein auf die Weigerung, die Aufzeichnungen über alle Getränkeverkäufe im Bemessungszeitraum vorzulegen. Das bedeutet aber der Sache nach nichts anderes als die Annahme, sie sei berechtigt, allein schon wegen der Verweigerung der Vorlage von Aufzeichnungen über die außerhalb Wiens abgegebenen Getränke zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu schreiten. Damit hat sie dem Gesetz einen denkmöglichen und gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt.

3. Die Bf. ist mithin durch den angefochtenen Bescheid in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Unversehrtheit des Eigentums und Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden. Der Bescheid ist aufzuheben, ohne daß noch auf das übrige Beschwerdevorbringen eingegangen werden braucht.