

# TE Vfgh Erkenntnis 1990/3/14 G283/89, G284/89, G285/89, G286/89, G287/89, G288/89, G289/89, G290/89,

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 14.03.1990

## Index

L3 Finanzrecht

L3701 Getränkeabgabe, Speiseeissteuer

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz B-VG Art139 Abs1 / Allg B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität VfGG §61 Oö LAO §149 Oö LAO §185  
Oö Gemeinde-GetränkesteuerG 1950 Oö Gemeinde-GetränkesteuerGNov 1988 ArtII

## Leitsatz

Keine Aufhebung von Teilen des ArtII Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988; rückwirkende Anordnung der Einbeziehung des Wertes der Verpackung in die Bemessungsgrundlage nicht gleichheitswidrig

## Spruch

Der zweite Satz des ArtII des Gesetzes vom 28. Jänner 1988, mit dem das Gemeinde-Getränkesteuergesetz geändert wird (Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988), LGBI. für Oberösterreich Nr. 22/1988, wird nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

1.1. Die vom Verfassungsgerichtshof gemäß §35 Abs1 VerfGG iVm §187 Abs1 ZPO zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Gesetzesprüfungsverfahren G283/89 bis G309/89 betreffen folgende Anlaßfälle:

B173/89 (G 283/89)

B285/89 (G 284/89)

B62/89 (G 285/89)

B180/89 (G 286/89)

B318/89 (G 287/89)

B774/89 (G 288/89)

B775/89 (G 289/89)

B847/89 (G 290/89)

B196/89 (G 291/89)

B287/89 (G 292/89)

B561/89 (G 293/89)

B583/89 (G 294/89)

B585/89 (G 295/89)

B716/89 (G 296/89)

B717/89 (G 297/89)

B718/89 (G 298/89)

B742/89 (G 299/89)

B743/89 (G 300/89)

B747/89 (G 301/89)

B749/89 (G 302/89)

B201/89 (G 303/89)

B286/89 (G 304/89)

B759/89 (G 305/89)

B247/89 (G 306/89)

B1119/88 (G 307/89)

B826/89 (G 308/89)

B827/89 (G 309/89)

1.2. Den Gesetzesprüfungsverfahren G285/89 bis G290/89, G303/89 und G305/89 bis G309/89 liegen Anlaßfälle zugrunde, in denen den Beschwerdeführern gemäß §4 Abs1 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes idF des Artl iVm ArtII der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988, LGBI. für Oberösterreich Nr. 22/1988, Getränkesteuer für mitverkaufte Verpackungen rückwirkend vorgeschrieben wurde. Diese Vorschreibungen stützen sich auf den zweiten Satz des ArtII der Novelle 1988; dieser Bestimmung zufolge ist Artl Z1 leg.cit., wonach der Wert mitverkaufter Verpackungen in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Getränkesteuer einzubeziehen ist, auf alle Sachverhalte anzuwenden, die nach §152 der Oberösterreichischen Landesabgabenordnung (OÖ LAO) noch nicht verjährt sind.

Den Gesetzesprüfungsverfahren G283/89 und G284/89 sowie G291/89 bis G302/89 und G304/89 liegen Anlaßfälle zugrunde, in denen Steuerpflichtige im Hinblick auf inzwischen ergangene Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes, mit denen ausgesprochen wurde, daß nach §4 Abs1 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes idF der Novelle 1974, LGBI. für Oberösterreich Nr. 19/1974, der Wert der mitverkauften Verpackungen in die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer nicht einzurechnen sei, die bescheidmäßige Festsetzung der von ihnen unter Herausrechnung der Verpackungen zu zahlenden Getränkesteuer und die Rückzahlung zu viel bezahlter Getränkesteuer begehrten. Diese Anträge wurden von den Abgabenbehörden unter Berufung auf §4 Abs1 idF des Artl iVm ArtII der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988, LGBI. für Oberösterreich Nr. 22/1988, abgewiesen.

2.1. In den Anlaßfällen sind bei der Beratung über die Beschwerden im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des zweiten Satzes des ArtII des Gesetzes vom 28. Jänner 1988, mit dem das Gemeinde-Getränkesteuergesetz geändert wird (Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988), LGBI. für Oberösterreich Nr. 22/1988, entstanden. Der Verfassungsgerichtshof hat daher beschlossen, Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung von Amts wegen gemäß Art140 Abs1 B-VG einzuleiten.

2.2. Die Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 - die in Prüfung gezogene Bestimmung ist hervorgehoben - hat folgenden Wortlaut:

"Artikel I

Das Gemeinde-Getränkesteuergesetz, LGBI. Nr. 15/1950, in der Fassung der Landesgesetze LGBI. Nr. 28/1951, 12/1967, 19/1970, 19/1974 und 30/1984 wird wie folgt geändert:

1. §4 Abs1 zweiter und dritter Satz haben zu lauten:

'Als steuerpflichtiges Entgelt gilt das dem Letztverbraucher in Rechnung gestellte Entgelt einschließlich des Wertes der mitverkauften Verpackung und Trinkhalme sowie der üblichen Beigaben, die herkömmlicherweise im Preis für das Getränk mitenthalten sind (z. B. Zucker und Milch im Kaffee, Zitrone im Tee usw.). Zum Entgelt gehört nicht die Umsatzsteuer, die Abgabe von alkoholischen Getränken, das Bedienungsgeld und die Gemeinde-Getränkesteuer.'

2. §8 Abs1 erster Satz hat zu lauten:

'Der Steuerpflichtige hat die zu einer sicheren und gerechten Bemessung der Steuer erforderlichen Nachweise über die abgegebenen steuerpflichtigen Getränke zu führen; dies gilt auch für den Fall, daß ein Verbrauch außerhalb des Gemeindegebietes behauptet wird.'

## Artikel II

Dieses Gesetz tritt mit dem auf seine Kundmachung im Landesgesetzblatt für Oberösterreich folgenden Monatsersten in Kraft. Artl Z. 1 dieses Gesetzes ist jedoch auf alle Sachverhalte anzuwenden, für die Verjährung gemäß §152 der O.ö. Landesabgabenordnung noch nicht eingetreten ist."

Da die Kundmachung dieses Gesetzes am 30. März 1988 erfolgt ist, ist das Gesetz am 1. April 1988 in Kraft getreten.

3.1. Der Verfassungsgerichtshof ging in den Einleitungsbeschlüssen davon aus, daß der in Prüfung gezogenen Bestimmung gemäß Art140 Abs1 B-VG Präjudizialität zukommt. Er äußerte das Bedenken, daß die Regelung im Hinblick auf die durch sie bewirkte rückwirkende Einbeziehung des Wertes der mitverkauften Verpackung und Trinkhalme in das für die Bemessung der Getränkesteuer maßgebliche steuerpflichtige Entgelt mit dem den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz aus folgenden Gründen im Widerspruch steht:

"Zwar verbietet es die Bundesverfassung dem Gesetzgeber - sieht man von rückwirkenden Strafvorschriften ab - nicht, ein Gesetz mit rückwirkender Kraft auszustatten, doch muß diese Rückwirkung - wie der Verfassungsgerichtshof immer wieder betont hat - mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, also sachlich zu rechtfertigen sein (vgl. insbesondere VfSlg. 8195/1977, 8421/1978, 8589/1979 und 9483/1982).

Eine rückwirkende gesetzliche Vorschrift kann - wie der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 5. Oktober 1989 G228/89 dargelegt hat - mit dem Gleichheitsgrundsatz jedoch insbesondere dann in Konflikt geraten, wenn sie den im Vertrauen auf eine bestimmte steuerliche Rechtslage Disponierenden nachteilig belastet, wenn diese Belastung von erheblichem Gewicht ist, und wenn sich nicht besondere Umstände finden, die für die Sachlichkeit der gesetzlichen Maßnahme sprechen, so zB, daß durch die Rückwirkung eine ansonsten eintretende Gleichheitswidrigkeit vermieden würde.

Daß Steuerpflichtige auf dem Boden des Oberösterreichischen Gemeinde-Getränkesteuergesetzes 1950 bei ihren Dispositionen darauf vertrauen konnten, daß mitverkaufte Verpackungen nicht getränkesteuerpflichtig seien, ergibt sich - wie der Verfassungsgerichtshof vorläufig annimmt - sowohl aus dem Wortlaut des Gesetzes als auch aus der auf diesen bezugnehmenden einschlägigen Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts; zu letzterem ist zunächst auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. September 1987, Z87/17/0262, zu verweisen, aber auch auf die Kette konformer Erkenntnisse zu gleichlautenden Getränkesteuerregelungen (VwGH vom 27.3.1987, Z83/17/0056, zum Steiermärkischen Getränkeabgabegesetz 1950, vom 10.4.1987, Z85/17/0139, zum Vorarlberger Getränkesteuergesetz 1974 und vom 10.4.1987, Z86/17/0172, zum Niederösterreichischen Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973 (siehe schließlich auch die Erkenntnisse des VwGH vom 28.1.1983, Z17/2816/80, zum Oberösterreichischen Gemeinde-Getränkesteuergesetz 1950 und vom 17.1.1969, Z1054/68, zum Wiener Getränkesteuergesetz 1948)): In all diesen Gesetzen wurde als Bemessungsgrundlage nur der Wert der Getränke bezeichnet und hat der Verwaltungsgerichtshof in grammatischer Interpretation die Einbeziehung des Wertes der Verpackung für unzulässig erachtet.

Die - durch den zweiten Satz des ArtII der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 verfügte - rückwirkende Einbeziehung von Sachverhalten, für die gemäß §152 OÖ LAO Verjährung noch nicht eingetreten ist, dürfte zusätzlich dadurch besondere Belastungen der Betroffenen auslösen, daß unter bestimmten Voraussetzungen eine nachträgliche

Steuervorschreibung einen Zeitraum von mehr als 15 Jahren umfassen kann. Dies erweckt das Bedenken, daß der Gesetzgeber exzessiv vorgegangen ist, zumal die Pflicht zur Aufbewahrung der für die Nachversteuerung erforderlichen Geschäftsunterlagen nach so langer Zeit längst erloschen ist. Es besteht aber auch das Bedenken einer mit dem Gleichheitsgebot nicht zu vereinbarenden unterschiedlichen Behandlung der Steuerpflichtigen unter dem Gesichtspunkt, ob es zur Verjährung kam oder ob durch ein behördliches Vorgehen die Verjährung unterbrochen oder gehemmt wurde.

Der Verfassungsgerichtshof kann vorläufig auch keinen die Notwendigkeit einer rückwirkenden Regelung sachlich rechtfertigenden Aspekt erkennen.

Die in Prüfung gezogene rückwirkende Regelung dürfte daher dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen."

3.2. In den Gesetzesprüfungsverfahren wurden folgende Äußerungen erstattet:

3.2.1. Die Oberösterreichische Landesregierung hat der Annahme der Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Regelung nicht widersprochen, die Bestimmung selbst jedoch wie folgt verteidigt:

"1. Der Verfassungsgerichtshof hegt das Bedenken, daß die in Prüfung gezogene Bestimmung im Hinblick auf die durch sie bewirkte Rückwirkung der Einbeziehung des Wertes der mitverkauften Verpackung und Trinkhalme in das für die Bemessung der Getränkesteuer maßgebliche steuerpflichtige Entgelt mit dem den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz im Widerspruch steht.

2. Im Bericht des Ausschusses für allgemeine innere Angelegenheiten betreffend das Gesetz, mit dem das Gemeinde-Getränkesteuergesetz geändert wird (Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988), Beilage 153/1988 zum kurzschriftlichen Bericht des o.ö. Landtages,

XXIII. Gesetzgebungsperiode, wird zu ArtII der genannten Novelle folgendes ausgeführt:

'Die vorgesehene Rückwirkung des Artl Z. 1 wird damit begründet, daß bei abgeschlossenen Abgabenfestsetzungen, bei denen sich Nachvorschreibungen ergeben, keine die Nachvorschreibung kompensierende Herausrechnung des Verpackungsentgeltes erfolgen können soll. Nach §152 O.ö. Landesabgabenordnung beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre.'

Die österreichische Verfassungsrechtsordnung kennt kein allgemeines Rückwirkungsverbot (vgl. etwa VfSlg. 5411/1966). Ein rückwirkendes Inkrafttreten gesetzlicher Vorschriften darf freilich keine gleichheitswidrigen Ergebnisse zeitigen. Dies ist allerdings im konkreten Zusammenhang nicht zu besorgen, da die Bestimmung gleichwohl alle innerhalb der Verjährungsfrist liegenden Sachverhalte betrifft, gleichgültig ob es sich um ein rechtskräftig abgeschlossenes oder noch anhängiges Verfahren bzw. um ein Verfahren handelt, in dem eine Nachvorschreibung noch möglich ist (vgl. dazu VfSlg. 8421/1978). Ungeachtet dieser Ausführungen wird dieser Rückwirkung in der Praxis nur wenig Bedeutung zukommen, da bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die zu Z. 1 zitierten Erkenntnisse vom 18. September 1987) die Berechnung der Bemessungsgrundlage in der selben Weise vorgenommen wurde, wie sie jetzt im Artl Z. 1 ausdrücklich festgelegt ist.'

Bei den bezogenen Verwaltungsgerichtshofsentscheidungen handelt es sich um die Erkenntnisse vom 18. September 1987, ZI. 87/17/0262 bis 0264 und 87/17/0269.

3. Die unter 2. zitierten Ausführungen erweisen, daß sich der Gesetzgeber mit der Frage der Rückwirkung und ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz ausführlich auseinandergesetzt hat. Die zum Zeitpunkt der Beschußfassung des Gesetzes bekannte weitere diesbezügliche Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist nach Ansicht der o.ö.

Landesregierung ebenfalls nicht geeignet, Zweifel an der sachlichen Rechtfertigung der vom Gesetzgeber getroffenen Regelung zu begründen.

Der Verfassungsgerichtshof hat des öfteren die Aussage getroffen, daß - abgesehen von rückwirkenden Strafgesetzen - die Bundesverfassung (die MRK) es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein Gesetz mit rückwirkender Kraft auszustatten, soweit diese Rückwirkung mit dem Gleichheitsgebot vereinbar ist (VfSlg. 6182/1970, 8195/1977). Er hat konkret auch keine Bedenken gegen eine Rückwirkung der Art geäußert, daß auch ein rechtskräftiger Bescheid kein Hindernis darstellt, steuerliche Feststellungen nochmals nach den neuen Bestimmungen vorzunehmen (VfSlg. 8421/1978). Daß

es auch auf dem Gebiet des Steuerrechts zulässig ist, dem Gesetz rückwirkende Kraft für bereits rechtskräftig abgeschlossene Verfahren zu verleihen, hat der Verfassungsgerichtshof z.B. in den Erk.Slg. 5411/1966 und 8589/1979 dargetan.

4. Der Verfassungsgerichtshof nimmt vorläufig an, daß Steuerpflichtige auf dem Boden des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes bei ihren Dispositionen darauf vertrauen konnten, daß mitverkaufte Verpackungen nicht getränkesteuerpflichtig seien. Dies ergäbe sich sowohl aus dem Wortlaut des Gesetzes als auch aus der diesbezüglichen Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts.

Die o.ö. Landesregierung tritt dieser Ansicht des Verfassungsgerichtshofes mit Nachdruck entgegen und hält sie aus folgenden Überlegungen für nicht zutreffend:

§4 Abs1 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes in der Fassung vor der Novelle LGBI. Nr. 22/1988 ist mit 1. Jänner 1973 in Kraft getreten. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte, daß seit diesem Zeitpunkt bis zum 18. September 1987 (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Zl. 87/17/0262) Steuerpflichtige mit Recht darauf vertrauen konnten, daß mitverkaufte Verpackungen von Getränken nicht in die Steuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen seien.

Nicht nur die Behörden haben §4 Abs1 im Sinn einer Miteinbeziehung auch der Verpackung in das steuerpflichtige Entgelt gehandhabt, auch die weitaus überwiegende Zahl der Steuerpflichtigen (von den Anlaßfällen für die Verwaltungsgerichtshofentscheidungen abgesehen) hat offenbar diese Bestimmung so interpretiert, sodaß sie vom steuerpflichtigen Entgelt die auf die Verpackung entfallenden Anteile nicht in Abzug gebracht haben. Dies erhellt nicht nur aus dem unter 2. zitierten Ausschußbericht, sondern nicht zuletzt daraus, daß es bei der größten Anzahl der Beschwerdefälle, die das Gesetzesprüfungsverfahren bewirkt haben, (auch) um abgewiesene Rückerstattungsanträge betreffend den Wert der mitverkauften Verpackungen geht, also um vermeintlich nicht (mehr) gerechtfertigte Überzahlungen aus der Zeit vor der Neuerlassung des Artl Z. 1 (§4 Abs1) der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988.

5. a) Zur ansonsten vom Verfassungsgerichtshof in den Gesetzprüfungsbeschlüssen zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird bemerkt, daß das zum (O.ö.) Gemeinde-Getränkesteuergesetz ergangene Erkenntnis vom 28.1.1983, Z. 17/2816/80, zur Frage der allfälligen Abzugsfähigkeit der Verpackung vom steuerpflichtigen Entgelt nach h. Ansicht keinerlei Aussage enthält.

Das Erkenntnis vom 17.1.1969, Z. 1054/68 zum Wiener Getränkesteuergesetz 1948 hat lediglich Getränkeumschließungen (=Trinkbecher) bei Abgabe von Getränken durch Automaten betroffen. Beide genannten Entscheidungen können nach Ansicht der o. ö. Landesregierung nicht die Annahme rechtfertigen, daß Steuerpflichtige in Oberösterreich darauf vertrauen konnten, daß nach der Gesetzeslage in Oberösterreich die Verpackung des Getränkes aus der Steuerbemessungsgrundlage herausgerechnet werden kann. Ebenso konnten diese Entscheidungen auch bei der belangten Behörde nicht erwarten lassen, daß sie künftig zu einer anderen Auslegung des (O.ö.) Gemeinde-Getränkesteuergesetzes verhalten wäre.

b) Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Getränkesteuerregelungen anderer Länder können, insbesondere wenn der Gesetzeswortlaut nicht gleichlautend bzw. nur bedingt vergleichbar ist, nach Auffassung der o.ö. Landesregierung grundsätzlich kein Vertrauen der Steuerpflichtigen auf eine bestimmte analoge steuerliche Rechtslage auch in Oberösterreich bewirken. Es ist jedoch besonders darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde bereits beim ersten das (O.ö.) Gemeinde-Getränkesteuergesetz betreffende Verfahren zur Frage der Miteinbeziehung der Verpackung (vgl. VwGH.-Erk. vom 18.9.1987, Z. 87/17/0262) gegenüber der beschwerdeführenden Gemeinde ohnehin den - vom Verwaltungsgerichtshof in der Folge bestätigten - Standpunkt eingenommen hat, daß zufolge des Verwaltungsgerichtshoferkenniss vom 27. März 1987, Zl. 83/17/0056, (betreffend das Getränkeabgabegesetz für die Steiermark) klargestellt sei, daß bei der Berechnung der Getränkesteuer die Verpackungsanteile nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden dürften.

6. Unmittelbar nach Klarstellung der Rechtslage auch für den h. Wirkungsbereich durch den Verwaltungsgerichtshof wurde der Gesetzgeber tätig, um diese von ihm für unzweckmäßig angesehene Rechtslage im Sinne der ohnehin jahrelang gehandhabten Vollzugspraxis zu verändern bzw. seine seit jeher bestandene Absicht zu verdeutlichen.

Frühestens nach Bekanntwerden der genannten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.9.1987 konnte eine nennenswerte Anzahl von Disponierenden überhaupt auf eine geänderte Rechtslage im Sinne der Entscheidung

des Verwaltungsgerichtshofes vertrauen. Daß dies zutrifft, ergibt sich nicht zuletzt auch daraus, daß die Rückerstattungsanträge durchwegs erst nach diesem Zeitpunkt gestellt wurden.

7. Wenn man nicht davon ausgeht, daß auf Grund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 5. Oktober 1989, G228/89, künftig belastende rückwirkende Gesetze überhaupt nicht oder kaum mehr möglich sein sollen, so muß nach Ansicht der o.ö. Landesregierung z.B. bei der zuvor geschilderten zeitlichen Abfolge dem Gesetzgeber jedenfalls der für ein Gesetzgebungsverfahren erforderliche zeitliche Mindestspielraum eingeräumt werden, in dem und für den er ein Gesetz auch rückwirkend noch verändern bzw. neu erlassen kann. Wäre dies nicht der Fall, wären rückwirkende Steuergesetze, die Verpflichtungen bewirken, schon deshalb nicht möglich, weil dadurch zwangsläufig die im Vertrauen auf eine bestimmte vorher bestehende steuerliche Rechtslage Disponierenden immer nachteilig belastet würden. Selbst für den den Zeitraum zwischen der Beschlüßfassung über die Regierungsvorlage im Ausschuß und der Kundmachung des Gesetzes könnte bei dieser Auffassung ein rückwirkendes Inkrafttreten nicht mehr vorgesehen werden (vgl. VfSlg. 8589/1979).

Der Verfassungsgerichtshof hält jedoch auch gemäß seinem Erkenntnis vom 5. Oktober 1989, G228/89, auch eine rückwirkende gesetzliche Vorschrift offenbar nur dann mit dem Gleichheitsgrundsatz für unvereinbar, wenn zur nachteiligen Belastung der im Vertrauen auf eine bestimmte steuerliche Rechtslage Disponierenden hinzutritt, daß diese Belastung von erheblichem Gewicht ist und wenn sich nicht besondere Umstände finden, die für die Sachlichkeit der gesetzlichen Maßnahme sprechen, so z.B. daß durch die Rückwirkung eine ansonsten eintretende Gleichheitswidrigkeit vermieden würde.

Vorweg wird zum Hinweis des Verfassungsgerichtshofes auf sein Erkenntnis G228/89 im Zusammenhang mit dem vorliegenden Gesetzesprüfungsverfahren jedoch die Auffassung vertreten, daß der diesem Erkenntnis zugrundeliegende Fall schon insoferne dem vorliegenden Gesetzesprüfungsverfahren nicht vergleichbar scheint, als dort eine gesetzliche Bestimmung vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben und - nach Inkrafttreten der Aufhebung - später durch eine neue gesetzliche Bestimmung rückwirkend geändert wurde, während §4 Abs1 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes deshalb rückwirkend inhaltlich präzisiert wurde, um einer nur für die jeweiligen Einzelfälle wirksamen Interpretation dieser Bestimmungen durch den Verfassungsgerichtshof den vom Gesetzgeber gewünschten Inhalt der Regelung entgegenzuhalten bzw. diesen unzweifelhaft festzustellen.

8. a) Zur Frage, ob die Steuerpflichtigen mit Grund darauf vertrauen konnten, daß mitverkaufte Verpackungen nicht getränkesteuerpflichtig seien, wurde bereits Stellung genommen. Für die Zeit vor dem Bekanntwerden des ersten das (O.ö.) Gemeinde-Getränkesteuergesetz betreffende Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes ist dies nach Auffassung der belangten Behörde jedenfalls auszuschließen.

Eine Rückwirkung der Novelle von ca. sechs Monaten für die Zeit von ca. Anfang Oktober 1987 bis Ende März 1988 bezüglich der Miteinbeziehung der Verpackung scheint im Hinblick auf die für ein Gesetzgebungsverfahren schon aus Gründen von Verfassungsvorschriften erforderliche Zeit jedenfalls dann zumutbar, wenn davon ausgegangen werden kann, daß nach langjähriger Erfahrung die Steuerpflichtigen in aller Regel die Verpackung der Getränke bisher in die Steuerbemessungsgrundlage miteinbezogen haben und wenn durch die Rückwirkung u.a. lediglich eine klare Festschreibung dieser Gegebenheiten bewirkt werden sollte.

b) Im Hinblick auf die Ausführungen unter a) ergibt sich nach Ansicht der o.ö. Landesregierung auch, daß eine Belastung von erheblichem Gewicht für die Steuerpflichtigen nicht eingetreten ist. Bei einer Durchschnittsbetrachtung ergibt sich, daß der Wert der mitverkaufen Verpackung und Trinkhalme im Verhältnis zum steuerpflichtigen Entgelt, das auf das Getränk ohne mitverkaufte Verpackung und Trinkhalme entfällt, regelmäßig gering oder gar nicht gesondert berechenbar ist. So gesehen kann von einer Belastung von erheblichem Gewicht nicht die Rede sein. Es scheint auch eine (zusätzliche) Belastung von erheblichem Gewicht nicht dadurch gegeben, wenn durch eine rückwirkende Regelung gerade im Sinne des Gleichheitsgrundsatzes auch bewirkt wird, daß Rückforderungsansprüche nicht entstehen können.

c) Auf der Grundlage der vorstehenden Überlegungen stellt sich - und stellte sich auch für den Gesetzgeber - die Frage, ob es nicht aus Gründen des Gleichbehandlungsgrundsatzes geradezu sachlich geboten war, eine Rückwirkungsregelung zu finden, wie sie der Gesetzgeber in der Folge auch getroffen hat.

Diese Rückwirkungsregelung soll nach den Intentionen des Gesetzgebers Rückforderungsansprüche betreffend die Verpackungsanteile vermeiden. Dies ist, wie bereits erwähnt, sachlich damit zu rechtfertigen, daß in aller Regel die

Getränkesteuerpflichtigen auf Grund der bisherigen Verwaltungspraxis die Getränkesteuer auch von dem auf die Verpackung entfallenden Entgeltsanteil ohnedies einbekannt haben und daß durch die Rückwirkung keine zusätzliche Belastung der Steuerpflichtigen eintritt.

Weiters sollte eine Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen auch insoweit vermieden werden, daß bei abgeschlossenen Abgabenfestsetzungen, bei denen sich Nachvorschreibungen ergeben, keine die Nachvorschreibung kompensierende Herausrechnung des Verpackungsentgeltes erfolgen können soll. Es mußte somit gerade aus Gleichbehandlungsgründen im Verhältnis zu den sich (nach der damaligen Auslegung) gesetzeskonform verhalten habenden Steuerpflichtigen sichergestellt werden, daß in diesen besonderen Fällen nicht allenfalls sogar im Ergebnis ebenfalls Rückzahlungsansprüche entstehen.

Wie schon im bereits zitierten Ausschußbericht zum Ausruck gebracht wird, sind durch die Regelung der Rückwirkung keine gleichheitswidrigen Ergebnisse zu besorgen, weil die Bestimmung gleichwohl alle innerhalb der Verjährungsfrist liegenden Sachverhalte betrifft, gleichgültig, ob es sich um ein rechtskräftig abgeschlossenes oder noch anhängiges Verfahren bzw. um ein Verfahren handelt, in dem eine Nachvorschreibung noch möglich ist.

Im Ergebnis ist es - wie die Praxis zeigt - somit tatsächlich zutreffend, daß sämtliche Getränkesteuerschuldner gleich behandelt werden:

In Fällen, in denen in der Vergangenheit die Verpackung der Besteuerung unterworfen wurde, ist die Besteuerung durch die Rückwirkung rechtmäßig. In Fällen, in denen die Verpackung nicht einbezogen worden war, erfolgte eine Nachvorschreibung.

9. Als den dem Gleichheitsgrundsatz am besten entsprechenden Maßstab für den Zeitraum der Rückwirkung hat der Gesetzgeber die Verjährung gemäß §152 der O.ö. Landesabgabenordnung vorgesehen. Dies kann nach Auffassung der belangten Behörde keinesfalls als unsachlich angesehen werden.

Wenn auch die Rückwirkungsregelung auf die Verjährung gemäß §152 der O.ö. Landesabgabenordnung schlechthin Bezug nimmt, so ist doch darauf hinzuweisen, daß in keinem einzigen der prozeßgegenständlichen Fälle eine Nachvorschreibung des Verpakkungsanteiles an der Getränkesteuer über die (normale) 5-jährige Verjährungsfrist (§152 Abs2 O.ö. LAO) hinaus erfolgte und daß in diesen Fällen auch kein Säumniszuschlag vorgeschrieben wurde.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, daß keineswegs Steuervorschreibungen generell rückwirkend auf 15 Jahre erfolgen können, wie dies der Verfassungsgerichtshof in seinen Beschlüssen anzunehmen scheint. Es kann nämlich nicht im nachhinein eine 'zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§54) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung' (§154 Abs1 LAO) gesetzt und damit eine Unterbrechung der Verjährung bewirkt werden. Vielmehr wären hiebei nur (eher theoretische) Einzelfälle denkbar, bei denen nunmehr im nachhinein festgestellt wird, daß in der Vergangenheit eine Amtshandlung zur Unterbrechung der Verjährung gesetzt worden ist und sich dadurch eine längere Rückwirkung als für den Zeitraum von fünf Jahren ergeben könnte. Ein solcher Fall liegt aber weder den vorliegenden Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes zugrunde, noch ist er auch nur ein einziges Mal in der Praxis eingetreten.

Die vom Verfassungsgerichtshof angenommene Möglichkeit, daß eine nachträgliche Steuervorschreibung einen Zeitraum von mehr als 15 Jahren umfaßt und daß damit besondere Belastungen der Steuerschuldner verbunden wären, ist in der Praxis in keinem Fall realisiert worden. Es kann daher durch die Bezugnahme auf die Verjährung (§152 LAO) nach Ansicht der o.ö. Landesregierung keineswegs geschlossen werden, daß der Gesetzgeber, insbesondere bei Zugrundelegung einer Durchschnittsbetrachtung der Praxis bei der Vollziehung des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes, exzessiv vorgegangen ist. Die in Prüfung gezogene Regelung hat also - wie bereits im Ausschußbericht zum Ausdruck kommt - in der Praxis ausschließlich Auswirkungen auf einen Zeitraum von fünf Jahren zurück.

Wäre die Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 nicht rückwirkend in Kraft gesetzt worden, so hätte sich eine Besserstellung nicht zuletzt auch jener Steuerschuldner ergeben, welche den Wert der Verpackung (vor Ergehen der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. September 1987 betreffend die Unzulässigkeit der Einbeziehung der Verpackung) in die Steuerbemessung nicht einbezogen, jedoch die (gesamte) Getränkesteuer sehr wohl auf die Konsumenten überwälzt haben.

Nochmals wird festgehalten, daß die zahlreichen Anträge auf Rückerstattung der Steuer beweisen, daß die Verpackung in den meisten Fällen miteinbezogen wurde. Bei den 27 Anlaßfällen, die der Gesetzesprüfung zugrunde liegen, geht es in 18 Fällen um Anträge auf Rückerstattung der Steuer auf die Verpackung für einen Zeitraum von 1982 - 1987.

10. Zusammenfassend wird somit die Ansicht vertreten, daß durch den zweiten Satz des ArtII der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988, LGBI. Nr. 22, keine Regelung geschaffen wurde, die dem Gleichheitsgrundsatz mangels sachlicher Rechtfertigung widerspricht. Insbesondere wird nach Ansicht der o.ö. Landesregierung dadurch keine erhebliche nachteilige oder gar exzessive Belastung der im Vertrauen auf eine bestimmte steuerliche Rechtslage Disponierenden herbeigeführt. Soweit durch die Rückwirkungsbestimmung zusätzliche Belastungen - oder deren Möglichkeit - überhaupt herbeigeführt werden, ist dies gerade deshalb erfolgt, wie ausführlich dargelegt wurde, um eine ansonsten eintretende Gleichheitswidrigkeit zu vermeiden."

Die Oberösterreichische Landesregierung stellt daher den Antrag, den zweiten Satz des ArtII der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 nicht als verfassungswidrig aufzuheben. Im Falle der Aufhebung wird um Setzung einer Frist von einem Jahr ersucht, um dem Landesgesetzgeber ausreichend Zeit für die Erlassung verfassungsmäßiger Regelungen zu geben.

3.2.2. Die Landeshauptstadt Linz hat sich zu den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes im Gesetzesprüfungsverfahren im wesentlichen wie folgt geäußert:

"Zu den vorliegenden Bedenken des Höchstgerichtes ... erlaubt sich die Stadt Linz zu bemerken, daß die reichhaltige Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zur Frage des Gleichheitsgebotes im Zusammenhang mit Abgaben- bzw. Steuerrechtsnormen grundsätzlich kein generelles Rückwirkungsverbot kennt und das Höchstgericht auch im Rahmen der Aufhebung der Bestimmung des Wiener Getränkesteuergesetzes über die authentische Interpretation unter dem Gesichtspunkt der Verletzung des Gleichheitsgebotes zu diesem generellen Rechtsgrundsatz steht. ...

Durch die generelle rückwirkende Besteuerung der Verpakkungswerte im Zusammenhang mit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer wurde nach Rechtsauffassung der Stadt Linz keine exzessive Belastung der Steuerpflichtigen vorgenommen. Dies vor allem deshalb nicht, weil die Steuerpflichtigen keinesfalls selbst durch diese rückwirkende Steuervorschreibung belastet werden bzw. wurden, sondern ohnedies auf die Konsumenten weiter abwälzen bzw. abwälzten. Dazu kommt, daß diese rückwirkende Steuervorschreibung nicht nur keine wirtschaftliche Belastung der Steuerpflichtigen aus angeführten Gründen mit sich bringt, sondern im Falle des Fehlens eines Rückwirkungsgebotes geradezu zu einer Wettbewerbsverzerrung zwischen den einzelnen Abgabepflichtigen führen würde.

... Die Stadt kann insbesondere in der Möglichkeit einzelner Abgabepflichtiger, von einem Rechtsmittelrecht Gebrauch zu machen, keine Verletzung des Gleichheitsgebotes sehen. Auch wenn nämlich Abgabepflichtige sich mit einer vorerst offensichtlich gerechtfertigten Abgabenvorschreibung einverstanden erklären, ein einzelner Abgabepflichtiger jedoch wider Erwarten mit einer allfälligen Beschwerde vor dem Höchstgericht Recht bekommt und die für die Abgabenvorschreibung grundlegende Gesetzesbestimmung aufgehoben bzw. die Abgabenvorschreibung im Anlaßfall storniert würde, würden die übrigen Abgabepflichtigen, welche die Abgabenvorschreibung in Rechtskraft erwachsen haben lassen, nicht in den Genuß der Rückerstattung der geleisteten Abgabenbeträge gelangen, ohne daß dadurch das Gleichheitsgebot verletzt würde.

...

Schließlich muß darauf hingewiesen werden, daß nach Auffassung der Stadt Linz der Landesgesetzgeber durch das rückwirkende Inkraftsetzen der gesetzlichen Bestimmungen über die Einbeziehung der Verpackungswerte eine bis dahin umstrittene Rechtslage eindeutig geregelt hat. Es kann dabei insofern keine Verletzung des Gleichheitsgebotes gesehen werden, weil gerade dadurch eine ungleiche Behandlung der Abgabepflichtigen von vornherein vermieden wurde. Dies vor allem deshalb, weil durch dieses Rückwirkungsgebot des Landesgesetzes verhindert wurde, daß Abgabepflichtige, die die Getränkesteuerverordnungsnovelle 1984 akzeptierten und entsprechend Getränkesteuer erklärten oder Anlaß zu rechtskräftigen Getränkesteuernachforderungen gaben ungleich gegenüber jenen Abgabepflichtigen behandelt worden wären, die die Getränkesteuernachforderungen auf Grund der Verordnungsnovelle 1984 nicht anerkannten und Rechtsmittel ergriffen hatten; bei Nichterlassung des Rückwirkungsgebotes im Landesgesetz wären die Abgabepflichtigen ungleich von der Abgabenbehörde bzw. vom Gesetzgeber behandelt worden.

Neben diesen rechtlichen Ausführungen haben jedoch die Stadt Linz und alle übrigen öö. Gemeinden ein immenses wirtschaftliches Interesse, daß die Bestimmung des ArtII des Getränkesteuerlandesgesetzes 1988 einer Prüfung vor dem Verfassungsgerichtshof aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes standhält ...

In diesem Sinne sind derzeit bei den Abgabenbehörden der Stadt Linz in erster Instanz 4 Abgabenverfahren anhängig, in denen die Frage der Einbeziehung der Verpackungswerte in die Bemessungsgrundlage Gegenstand eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens ist und wobei insgesamt über eine Abgabennachforderung von S 644.325,-- abzusprechen sein wird.

Vor den Abgabenbehörden der Stadt Linz zweiter Instanz sind derzeit 11 Abgabenverfahren anhängig, wobei über eine Abgabennachforderung von insgesamt S 4.891.035,-- aus dem Titel Nichtberücksichtigung der Verpackungswerte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abzusprechen sein wird.

6 Abgabenverfahren sind bei der Aufsichtsbehörde anhängig und es hat der Stadtsenat in diesen Fällen bereits über eine Abgabennachforderung von insgesamt S 6.394.622,-- abgesprochen, welche von den Abgabenschuldern unter Nichtbeachtung der Getränkesteuerlandesgesetznovelle 1988 ungerechtfertigterweise bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt worden war.

Schließlich sind noch 3 Verfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes anhängig, wobei im Rahmen dieser Entscheidungen über eine Abgabennachforderung von insgesamt S 1.187.376,-- aus dem Titel ungerechtfertigte Kürzung der Bemessungsgrundlage zu erkennen sein wird.

Auf Grund des Inkrafttretens der gegebenen Getränkesteuerlandesgesetznovelle 1988 haben die Höchstgerichte sowie die Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz und schließlich die Aufsichtsbehörde in insgesamt 24 Abgabenverfahren allein aus dem Titel 'ungerechtfertigte Kürzung der Bemessungsgrundlage um die Verpackungswerte' über eine Abgabennachforderungssumme von insgesamt S 13.117.358,-- zu entscheiden bzw. hatten bereits entschieden, und es wären bei Aufhebung der Getränkesteuerlandesgesetznovelle 1988 bzw. der Getränkesteuer-Ordnung der Stadt Linz vom 14.6.1984 in allen diesen Fällen neue Abgabenverfahren durchzuführen; die Stadt Linz hätte dann eine Abgabensumme von über S 13 Mio zurückzuerstatten.

Außerdem muß berücksichtigt werden, daß viele Abgabepflichtige die Abgabenvorschreibung auf Grund der Getränkesteuerlandesgesetznovelle 1988 anstandslos zur Kenntnis genommen und auch keine Rechtsmittel eingebracht hatten und im Falle einer Aufhebung der Getränkesteuerlandesgesetznovelle 1988 diese Abgabenbeträge von der Abgabenbehörde nicht rückerstattet bekommen würden, weil im Falle einer Aufhebung eines verfassungswidrigen Landesgesetzes bzw. einer gesetzwidrigen Rechtsnorm die Abgabenbehörde nur verpflichtet wäre, im gegenständlichen Anlaßfall den Abgabenbetrag zurückzuerstatten; gerade jedoch diese Rechtslage würde zu einer ungleichen Behandlung der Abgabepflichtigen und vor allem zu einer beachtlichen Wettbewerbsverzerrung im Wirtschaftsleben führen.

Schließlich muß bedacht werden, daß in jenen Fällen, in denen die Abgabepflichtigen die Getränkesteuer rückerstattet bekommen würden, diese Steuer nicht den Konsumenten zurückgezahlt werden könnte, sondern lediglich zu einer Bereicherung der Abgabepflichtigen führen würde, weil ja diese die Getränkesteuer zur Gänze den Konsumenten in Rechnung gestellt und auch im Zusammenhang mit den Umsatzsteuererklärungen berücksichtigt hatten; dadurch würden durch die Aufhebung der Getränkesteuerlandesgesetznovelle 1988 viele Abgabepflichtige sicherlich ungerechtfertigt gegenüber anderen Abgabepflichtigen bereichert."

3.2.3. Des weiteren haben sich mehrere Gemeinden als Beteiligte der Gesetzesprüfungsverfahren geäußert, nämlich die Marktgemeinde Bad Schallerbach (G 292/89), die Stadtgemeinde Ansfelden (G 293/89), die Marktgemeinde Engerwitzdorf (G 294/89), die Marktgemeinde Bad Leonfelden (G 295/89), die Gemeinde Micheldorf (G 297/89), die Marktgemeinde Gallneukirchen (G 302/89) und die Stadtgemeinde Gmunden (G 306/89). Sämtliche Gemeinden halten die in Prüfung gezogene Gesetzesstelle aus ähnlichen Gründen, wie sie von der Oberösterreichischen Landesregierung vorgetragen wurden, für verfassungskonform. Die Marktgemeinde Bad Schallerbach bestreitet überdies, daß in dem dem Gesetzesprüfungsverfahren G292/89 zugrunde liegenden Anlaßfall (B 287/89) die in Prüfung gezogene Gesetzesbestimmung anwendbar sei.

3.2.4. Die Mehrzahl der Beschwerdeführer der Anlaßverfahren hat Äußerungen abgegeben, in denen sie den im Einleitungsbeschuß aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Bedenken beitreten. Die Firma U Handelsgesellschaft

m.b.H. als Beteiligte des Gesetzesprüfungsverfahrens G283/89 (Anlaßbeschwerdeverfahren B173/89) regt an, mit einem aufhebenden Erkenntnis auszusprechen, daß die Anwendung der aufgehobenen Bestimmung auch auf alle vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände ausgeschlossen werde, soweit nicht rechtskräftige Bescheide vorlägen, da nach ihrem Wissen etwa 200 Rechtsmittelverfahren anhängig seien.

4. Der Verfassungsgerichtshof hat in den Gesetzesprüfungsverfahren erwogen:

4.1. Zur Zulässigkeit:

In sämtlichen Anlaßfällen hat die Behörde den jeweils von den Steuerpflichtigen bekämpften Bescheid auf die in Prüfung gezogene Regelung gestützt. Die Zulässigkeit der Gesetzesprüfung wurde - mit Ausnahme der Marktgemeinde Bad Schallerbach - von keiner der Parteien bestritten. Die Marktgemeinde Bad Schallerbach bestreitet in ihrer das Gesetzesprüfungsverfahren G292/89 (Anlaßfall B287/89) betreffenden Äußerung die Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Regelung mit der Begründung, daß dem Anlaßfall ein gemäß §185 iVm §149 OÖ LAO unzulässiges Begehen auf Rückzahlung zu viel entrichteter Steuer zugrunde liege. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß mit dem bekämpften Bescheid über ein Festsetzungs- und Rückzahlungsbegehren abgesprochen wurde und - ebenso wie in den anderen der Gesetzesprüfung zugrundeliegenden Anlaßfällen - die Bestimmung des zweiten Satzes des ArtII der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 jedenfalls denkmöglich angewendet wurde. In solchen Fällen wird die Präjudizialität einer Regelung vom Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung bejaht (vgl. VfSlg. 4625/1963, 5373/1966, 10640/1985 und VfGH 27.2.1989 B858/87). Auch der Verfassungsgerichtshof hat die in Prüfung gezogene gesetzliche Regelung bei Beurteilung der an ihn gerichteten Beschwerden anzuwenden. Da auch die sonstigen Prozeßvoraussetzungen in allen Anlaßfällen erfüllt sind, sind sämtliche Gesetzesprüfungsverfahren zulässig.

4.2. In der Sache selbst:

Der Verfassungsgerichtshof kann im Ergebnis die im Einleitungsbeschuß aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die in Prüfung gezogene Regelung nicht weiter aufrecht erhalten.

Wie der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 5. Oktober 1989 G228/89 ausgesagt hat, kommt dem Vertrauenschutz bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Regelung besondere Bedeutung zu; demnach können rückwirkende gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitsgrundsatz in Konflikt geraten, weil und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Normunterworfenen nachträglich belasten. Das kann - wie der Verfassungsgerichtshof betonte - bei schwerwiegenden Eingriffen in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Normunterworfene vertrauen konnte, zur Gleichheitswidrigkeit des belastenden Eingriffes führen (vgl. hiezu auch die im zitierten Erkenntnis genannte Literatur sowie VfSlg. 11309/1987). Aus den Grundgedanken dieser Rechtsprechung folgt, daß es zur Beurteilung der Gleichheitskonformität insbesondere von Bedeutung ist, ob Normunterworfene bei einem Eingriff in ihre Rechtsposition in einem Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden, auf das sie sich berechtigterweise berufen konnten, und nicht etwa besondere Umstände vorliegen, die eine solche Rückwirkung - beispielsweise um einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen - verlangen. Ob ein rückwirkendes Gesetz vertrauensverletzend wirkt, hängt also von einer Mehrzahl von Umständen ab, insbesondere von der Klarheit der gesetzlichen Regelung, die durch die rückwirkende Bestimmung geändert wird; weiters davon, welche Verwaltungspraxis - einheitlich - von den Behörden vor der rückwirkenden Regelung gehandhabt wurde und ob diese im Gesetz Deckung fand. In diesem Zusammenhang kommt der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes maßgebliche Bedeutung zu (vgl. VfGH 14.12.1989 B1560,1561/88).

Für die Frage, ob eine rückwirkende Regelung, durch die in der Vergangenheit verwirklichte Tatbestände zum Gegenstand einer Steuerpflicht gemacht werden, Normadressaten in ihrem Vertrauen auf eine vorausgehende Regelung verletzt, ist zunächst von Bedeutung, ob der Gesetzgeber die Rechtsfolgen der früheren Regelung klar zum Ausdruck gebracht hat, also ob der Sinn der (ormaligen) Regelung schon aufgrund ihres Wortlautes klar war oder ob mehrere Normbedeutungen möglich schienen, die vielfältige Überlegungen notwendig machten, um zum richtigen Verständnis der Norm vorzustoßen, insbesondere aber auch, ob eine Anwendung verschiedener Auslegungsmethoden in vertretbarer Weise zu verschiedenen Ergebnissen führen konnte.

Durch ArtI der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 wurde der zweite und dritte Satz des §4 Abs1 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes 1950 idF der Novelle 1974, LGBI. für Oberösterreich Nr. 19/1974, abgeändert, sodaß ab Inkrafttreten der Novelle 1988 als getränkesteuerpflichtiges Entgelt "das dem Letztverbraucher in Rechnung

gestellte Entgelt einschließlich des Wertes der mitverkauften Verpackung" zu gelten hat. Die in Prüfung gezogene Regelung ordnet an, daß der so novellierte Steuertatbestand auch auf alle Sachverhalte anzuwenden ist, für die Verjährung noch nicht eingetreten ist.

Die aufgeworfene Frage betrifft somit §4 Abs1 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes 1950 idF der Novelle 1974, LGBI. für Oberösterreich Nr. 19/1974. Diese Bestimmung ordnete an, daß von den Gemeinden Getränkesteuer "bis zum Ausmaß von 10 v.H. des Entgelts für die Getränke eingehoben" werden kann. §2 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes 1950 bestimmte - schon seit der Stammfassung des Gesetzes, LGBI. für Oberösterreich Nr. 15/1950, - daß unter Getränken im Sinne dieses Gesetzes "zum Genuß bzw. Trinken bestimmte Flüssigkeiten ... einschließlich flüssiger Grundstoffe zur Herstellung solcher Flüssigkeiten zu verstehen" sind. Eine grammatische Interpretation führt, wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18. September 1987, Zl. 87/17/0262, darlegte, zum Ergebnis, daß mitverkaufte Verpackungen in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer nicht einzubeziehen sind. Die Oberösterreichische Landesregierung meint nun, daß bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes Getränkesteuerpflichtige keineswegs mit Sicherheit damit rechnen konnten, daß der Wert der Verpackungen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer einzubeziehen sei. Mit der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 habe der Gesetzgeber, worauf die Materialien verwiesen, tatsächlich an die Verwaltungspraxis angeknüpft, wie sie vor der Novelle von der Behörde gehandhabt worden war. Dazu komme, daß in der Mehrzahl der Anlaßfälle der Gesetzesprüfungsverfahren Feststellungs- und Rückzahlungsbegehren vorlagen, was erweise, daß ein Großteil der Steuerpflichtigen die Verwaltungspraxis, daß auch für den Wert der Verpackung Getränkesteuer zu bezahlen sei, jedenfalls akzeptierte. Daß der Verwaltungsgerichtshof im Jahre 1969 zum Wiener Getränkesteuergesetz eine Entscheidung gefällt habe, in der die Aussage enthalten gewesen sei, daß der Wert der Verpackungen aus der Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer auszuscheiden sei, falle demgegenüber nicht ins Gewicht, weil diesem Erkenntnis ein - im Vergleich zum oberösterreichischen Gesetz - vom Wortlaut her abweichendes Getränkesteuergesetz eines anderen Bundeslandes zugrundegelegen habe.

Den Überlegungen der Oberösterreichischen Landesregierung kann zwar insoferne nicht gefolgt werden, als aus dem Verhalten einzelner Steuerpflichtiger Rückschlüsse auf das Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage gezogen werden. Daß Steuerpflichtige sich einer Verwaltungspraxis beugen, kann nämlich auch auf Umständen beruhen, die mit den hier maßgeblichen Fragen in keinem Zusammenhang stehen.

Ob und inwieweit eine Verwaltungspraxis eine Rolle für den Vertrauenschutz spielt, hängt vielmehr (letztlich) von der Vertretbarkeit der von der Behörde bezogenen Rechtsmeinung ab. Dabei ist auch zu berücksichtigen - worauf bereits in den Einleitungsbeschlüssen verwiesen wurde -, welches Gewicht die rückwirkende Regelung für die Normadressaten hat und auch ob eine und welche einschlägige Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bestand.

Für die in Prüfung gezogene Regelung ist also mit von Bedeutung, was für die Vertretbarkeit der von den Behörden gehandhabten Auslegung des §4 Abs1 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes idF der Novelle 1974 objektiv sprach. Aus dieser Sicht muß der Verfassungsgerichtshof zulassen, daß einiges zur Rechtfertigung ihrer, letztlich vom Verwaltungsgerichtshof als unrichtig festgestellten, Auffassung in Anspruch genommen werden konnte. Daß die Intention des Gesetzgebers nicht darauf gerichtet war, den Wert von Verpackungen aus der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen, liegt nahe. Die Oberösterreichische Landesregierung verweist mit Recht darauf, daß im allgemeinen nur ein geringer Teil des Verkaufspreises auf die Verpackungen entfiel. Es trifft zu, daß Umhüllungen von Getränken dann, wenn es sich nicht um Pfandflaschen oder Souvenirgegenstände handelt, nach der Konsumation des Getränkes grundsätzlich nur Abfallcharakter besitzen. Auch wenn also eine grammatische Interpretation, wie sie vom Verwaltungsgerichtshof vorgenommen wurde, zum Ergebnis führt, daß nach dem Gemeinde-Getränkesteuergesetz idF der Novelle 1974 der Wert der Verpackungen in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer nicht einzurechnen ist, war die von der Behörde vor der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes gehandhabte Praxis jedenfalls nicht unvertretbar; unter diesen Gesichtspunkten kann aber nicht darauf geschlossen werden, daß die Steuerpflichtigen durch die in Prüfung gezogene Regelung, also mit der rückwirkenden Einbeziehung des Wertes der Verpackung in die Steuerbemessungsgrundlage für die Getränkesteuer, in ihrem Vertrauen auf die vorher bestandene Rechtslage enttäuscht sein mußten.

Im übrigen hat der Gesetzgeber nach den Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. September 1987, Zl. 87/17/0262, Zl. 87/17/0263, Zl. 87/17/0264 und Zl. 87/17/0269, in welchen erstmals zu §4 Abs1 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes idF der Novelle 1974 ausgesprochen wurde, daß der Wert der Verpackungen in die

Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer nicht einbezogen werden dürfe, ohne unnötigen Verzug die Neuregelung erlassen. Dies geht schon daraus hervor, daß die in Prüfung gezogene Regelung bereits am 28. Jänner 1988 beschlossen und am 30. März 1988 im Landesgesetzblatt kundgemacht wurde.

Der Verfassungsgerichtshof hat schließlich bereits mit Erkenntnis vom 5. Oktober 1989 G228/89 dargelegt, daß sich eine rückwirkende Regelung als notwendig erweisen kann, um Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden. Ein solcher Fall liegt hier vor, soweit bereits rechtskräftig abgeschlossene Fälle in die Steuerpflicht für Verpackungen ebenfalls einbezogen werden. Der Oberösterreichischen Landesregierung ist also beizupflichten, daß die in Prüfung gezogene Regelung auch in dieser Hinsicht nicht gleichheitswidrig ist.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, daß die in den Einleitungsbeschlüssen aufgeworfenen Bedenken nicht zutreffen.

5. Es war daher auszusprechen, daß der zweite S

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)