

Gericht

Verfassungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

02.10.1990

Geschäftszahl

G13/90,G14/90,G15/90,G127/90,G142/90,G172/90,G173/90
V73/90,V74/90,V75/90,V202/90,V210/90,V218/90,V219/90

Sammlungsnummer

12479

Leitsatz

Keine Gleichheitswidrigkeit der rückwirkenden Anordnung der Einbeziehung des Wertes der Verpackung in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer; keine Vertrauensverletzung durch die Rückwirkung aufgrund der bereits zuvor gehandhabten Verwaltungspraxis

Spruch

I. Das Gesetz vom 3. Feber 1988, mit dem der Geltungsbeginn des §2 Abs4 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 bestimmt wird, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, wird nicht als verfassungswidrig aufgehoben. Den auf Aufhebung dieses Gesetzes gerichteten Anträgen des Verwaltungsgerichtshofes wird nicht Folge gegeben.

II. 1. Abs2 des §3a der Getränkesteuerverordnung der Gemeindevertretung der Stadtgemeinde Zell am See idF der Verordnung vom 28. Juli 1988, Z4240/1988,

der letzte Satz des §3 Abs3a der Getränkesteuerverordnung der Gemeindevertretung der Stadtgemeinde Hallein vom 10. November 1982 idF vom 6. Oktober 1988 und

der letzte Satz des §3 Abs4 der Verordnung des Gemeinderates über die Erhebung der Getränkesteuer im Gebiet der Landeshauptstadt Salzburg und die hierfür zu führenden Aufzeichnungen (Getränkesteuerverordnung), Beschluß des Gemeinderates vom 15. Dezember 1978, Amtsblatt der Landeshauptstadt Salzburg Nr. 25/1978 idF des Gemeinderatsbeschlusses vom 13. Juli 1988, Amtsblatt Nr. 14/1988,

werden nicht als gesetzwidrig aufgehoben.

2. Den Anträgen des Verwaltungsgerichtshofes,

den letzten Satz des §3a der Verordnung der Gemeindevertretung der Marktgemeinde St. Johann im Pongau vom 16. Dezember 1977 über die Erhebung der Getränkesteuer und die hierfür zu führenden Aufzeichnungen (Getränkesteuerverordnung) idF des Gemeindevertretungsbeschlusses vom 27. Juli 1988,

den letzten Satz des §3 Abs3a der Verordnung der Gemeindevertretung der Stadtgemeinde Radstadt vom 24. April 1981 über die Erhebung der Getränkesteuer und die hierfür zu führenden Aufzeichnungen (Getränkesteuerverordnung) idF des Gemeindevertretungsbeschlusses vom 30. Juni 1988,

den Abs3b des §3 der Verordnung der Gemeindevertretung der Marktgemeinde Saalfelden über die Erhebung der Getränkesteuer und die hierfür zu führenden Aufzeichnungen (Getränkesteuerverordnung), Beschluß der Gemeindevertretung vom 6. März 1978 idF des Beschlusses vom 27. Juni 1988, und

den Satz "Die im Absatz 3a der Getränkesteuerverordnung enthaltene Bestimmung findet auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind." im §3 der Verordnung der Gemeindevertretung der Marktgemeinde Bischofshofen vom 15. Dezember 1977 über die Erhebung der Getränkesteuer und die hierfür zu führenden Aufzeichnungen (Getränkesteuerverordnung) idF des Gemeindevertretungsbeschlusses vom 21. Juni 1988 als gesetzwidrig aufzuheben,

wird nicht Folge gegeben.

Begründung

Entscheidungsgründe:

1.1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B1889/88 ein Verfahren über eine Beschwerde gegen den (Ersatz-)Bescheid der Salzburger Landesregierung vom 8. November 1988, Z11/01-20566/7-1988, anhängig, mit dem einer Vorstellung keine Folge gegeben wurde, die sich gegen einen im Instanzenzug bestätigten Bescheid des Bürgermeisters der Stadtgemeinde Zell am See vom 18. November 1985 richtete. Mit diesem wurde der H KG für den Zeitraum vom 1. Jänner 1980 bis 31. Dezember 1984 Getränkesteuer vorgeschrieben, soweit diese die Kosten für Verpackungsanteile aus der Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer herausgerechnet hatte. Der beim Verfassungsgerichtshof angefochtene Vorstellungsbescheid stützt sich darauf, daß das Salzburger Getränkesteuergesetz 1967 mit Gesetz vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, dahin ergänzt worden sei, daß §2 Abs4 leg.cit. idF LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, wonach mit Wirksamkeit vom 11. Juni 1987 der Wert der Verpackungen des Getränkes zur Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer zähle, auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung finde, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden seien. In Vollziehung dieser Regelung habe die Stadtgemeinde Zell am See am 28. Juli 1988 eine Verordnung dieses Inhaltes erlassen.

Aus Anlaß dieses Beschwerdeverfahrens hat der Verfassungsgerichtshof am 29. November 1989 beschlossen, ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes vom 3. Feber 1988, mit dem der Geltungsbeginn des §2 Abs4 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 bestimmt wird, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, sowie weiters ein Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit des Abs2 des §3a der Getränkesteuerverordnung der Gemeindevertretung der Stadtgemeinde Zell am See idF der Verordnung vom 28. Juli 1988, Z4240/1985, von Amts wegen einzuleiten. Das Gesetzesprüfungsverfahren trägt die Zahl G13/90, das Verordnungsprüfungsverfahren die Zahl V73/90.

1.2. Beim Verfassungsgerichtshof ist weiters ein Verfahren über die Beschwerde gegen den (Ersatz-)Bescheid der Salzburger Landesregierung vom 17. November 1988, Z11/01-20797/8-1988, anhängig, mit dem eine Vorstellung der H KG abgewiesen wurde. Diese Vorstellung richtete sich gegen den im Instanzenzug bestätigten Bescheid des Bürgermeisters der Stadtgemeinde Hallein vom 14. April 1986, mit dem der nunmehrigen Beschwerdeführerin Getränkesteuer für Verpackungsanteile, die sie aus den Getränkeerlösen herausgerechnet hatte, für den Zeitraum vom 1. Jänner 1982 bis 31. Dezember 1985 vorgeschrieben wurde. Begründend wurde im Vorstellungsbescheid ausgeführt, daß das Salzburger Getränkesteuergesetz 1967 mit Gesetz vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 34/1988, dahin ergänzt worden sei, daß §2 Abs4 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 idF LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987 auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung finde, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden seien, und daß in Vollziehung dieser Regelung die Stadtgemeinde Hallein am 6. Oktober 1988 eine Verordnung dieses Inhaltes erlassen habe. Dieses Verfahren ist beim Verfassungsgerichtshof zu B1905/88 protokolliert.

Aus Anlaß dieses Beschwerdeverfahrens hat der Verfassungsgerichtshof am 4. Dezember 1989 beschlossen, ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, und ein Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit des letzten Satzes des §3 Abs3a der Getränkesteuerverordnung der Gemeindevertretung der Stadtgemeinde Hallein vom 3. November 1982 idF vom 6. Oktober 1988 vom Amts wegen einzuleiten. Das Gesetzesprüfungsverfahren trägt die Zahl G14/90, das Verordnungsprüfungsverfahren die Zahl V74/90.

1.3. Beim Verfassungsgerichtshof ist des weiteren eine Beschwerde der K reg. GenmbH gegen den Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Salzburg als Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 13. Juli 1989, Z MD/A-49/5/89, anhängig. Dieser bestätigt einen erstinstanzlichen Bescheid, mit dem der nunmehrigen Beschwerdeführerin für den Zeitraum vom 1. Jänner 1983 bis 31. Dezember 1985 Getränkesteuer (auch) für Verpackungen vorgeschrieben wurde. Der vor dem Verfassungsgerichtshof bekämpfte Bescheid stützt sich darauf, daß dem §2 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 mit Gesetz vom 1. April 1987, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, ein Abs4 angefügt wurde, demzufolge auch für auf Verpackung entfallende Entgeltanteile Getränkesteuerpflicht bestehe, sowie auf das Gesetz vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land

Salzburg Nr. 37/1988, das anordne, daß §2 Abs4 auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung finde, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 1. April 1987 (i.e. der 11. Juni 1987) verwirklicht worden seien; der Gemeinderat der Landeshauptstadt Salzburg habe mit Beschlüssen vom 27. November 1987, kundgemacht im Amtsblatt der Landeshauptstadt Salzburg Nr. 23/1987, und vom 13. Juli 1988, kundgemacht im Amtsblatt der Landeshauptstadt Salzburg Nr. 14/1988, die Getränkesteuerverordnung im diesem Sinne ergänzt. Das Verfahren trägt die Geschäftszahl B987/89.

Der Verfassungsgerichtshof hat auch aus Anlaß dieser Beschwerde am 4. Dezember 1989 beschlossen, ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, und ein Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit des letzten Satzes des §3 Abs4 der Verordnung über die Erhebung der Getränkesteuer im Gebiet der Landeshauptstadt Salzburg und die hierfür zu führenden Aufzeichnungen (Getränkesteuerverordnung), beschlossen vom Gemeinderat am 15. Dezember 1978, Amtsblatt der Landeshauptstadt Salzburg Nr. 25/1978 idF des Gemeinderatsbeschlusses vom 13. Juli 1988, Amtsblatt Nr. 14/1988, von Amts wegen einzuleiten. Das Gesetzesprüfungsverfahren ist zur Zahl G15/90, das Verordnungsprüfungsverfahren zur Zahl V75/90 protokolliert.

1.4.1. Am 23. Mai 1990 und am 22. Juni 1990 stellte schließlich der Verwaltungsgerichtshof gemäß Art140 Abs1 B-VG die Anträge, das Gesetz vom 3. Feber 1988, mit dem der Geltungsbeginn des §2 Abs4 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 bestimmt wird, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, als verfassungswidrig aufzuheben.

Diese Anträge sind zu G127/90, G142/90, G172/90 und G173/90 protokolliert.

1.4.2.1. Im zu V202/90 protokollierten Verfahren stellte der Verwaltungsgerichtshof den Antrag, den letzten Satz des §3a der Getränkesteuerverordnung der Gemeindevertretung der Marktgemeinde St. Johann im Pongau vom 16. Dezember 1977 idF des Gemeindevertretungsbeschlusses vom 27. Juni 1988 als gesetzwidrig aufzuheben.

1.4.2.2. Im zu V210/90 protokollierten Verfahren stellte der Verwaltungsgerichtshof den Antrag, den letzten Satz des §3 Abs3a der Getränkesteuerverordnung der Gemeindevertretung der Stadtgemeinde Radstadt vom 24. April 1981 idF des Gemeindevertretungsbeschlusses vom 30. Juni 1988 als gesetzwidrig aufzuheben.

1.4.2.3. Im zu V218/90 protokollierten Verfahren stellte der Verwaltungsgerichtshof den Antrag, den Abs3b des §3 der Getränkesteuerverordnung der Gemeindevertretung der Marktgemeinde Saalfelden idF des Gemeindevertretungsbeschlusses vom 27. Juni 1988 als gesetzwidrig aufzuheben.

1.4.2.4. Im zu V219/90 protokollierten Verfahren stellte der Verwaltungsgerichtshof den Antrag, den Satz "Die im Absatz 3a der Getränkesteuerverordnung enthaltene Bestimmung findet auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind." in §3 der Getränkesteuerverordnung der Gemeindevertretung der Marktgemeinde Bischofshofen vom 15. Dezember 1977 idF des Gemeindevertretungsbeschlusses vom 21. Juni 1988 als gesetzwidrig aufzuheben.

1.4.3. Der Verwaltungsgerichtshof verweist in allen seinen Anträgen darauf, daß er aufgrund von Säumnisbeschwerden über Vorstellungen gegen Bescheide der Gemeindevertretungen der Gemeinden St. Johann im Pongau, Radstadt, Saalfelden und Bischofshofen zu entscheiden habe; mit den Bescheiden erster Instanz seien Anträge auf Rückerstattung von - infolge Einbeziehung der Gebinde- und Verpackungskosten in die Bemessungsgrundlage - zuviel entrichteter Getränkesteuer abgewiesen worden. Der Verwaltungsgerichtshof gehe davon aus, daß die Erledigung des Antrages eines Abgabepflichtigen auf Rückerstattung einer im Wege der Selbstbemessung (§148 Abs1 Salzburger Landesabgabenordnung - LAO) entrichteten Abgabe die Beantwortung der Rechtsfrage der Abgabenschuldigkeit durch die Behörde voraussetze. Der Verwaltungsgerichtshof gehe des weiteren davon aus, daß die Abgabenbehörden der Gemeinde die angefochtene Verwaltungsstellen anzuwenden gehabt haben, daß diese in der angefochtenen gesetzlichen Regelung ihre Deckung finden und daß er bei der Entscheidung über die Säumnisbeschwerde diese Bestimmungen selbst anzuwenden haben werde.

2.1. Die Salzburger Landesregierung hat Äußerungen erstattet und jeweils beantragt festzustellen, daß die in Prüfung gezogenen Bestimmungen nicht verfassungs- bzw. gesetzwidrig seien.

2.2. Äußerungen wurden auch von den Gemeinden Hallein und St. Johann im Pongau sowie von der Stadt Salzburg erstattet; in diesen wurde geltend gemacht, daß die jeweilige Getränkesteuerverordnung im Gesetz Deckung finde.

3. Die maßgeblichen Bestimmungen des Salzburger Getränkesteuergesetzes sowie der jeweils maßgeblichen Getränkesteuerverordnung - die in Prüfung gezogenen Regelungen sind hervorgehoben - haben folgenden Wortlaut (die Prüfungsverfahren, die jeweils betroffen sind, werden aus Gründen der Übersichtlichkeit jeweils angegeben):

3.1. Betrifft die Gesetzesprüfungsverfahren:

§1 Abs1 des Gesetzes vom 3. November 1967 über die Erhebung einer Abgabe durch die Gemeinden des Landes Salzburg vom Verbrauch von Getränken (Salzburger Getränkesteuergesetz 1967), LGBl. für das Land Salzburg Nr. 14/1968 (im folgenden: Sbg GetrStG) bestimmt:

"(1) Die Gemeinden des Landes Salzburg werden ermächtigt, durch Beschluß der Gemeindevertretung ... vom Verbrauch von Getränken ... eine Abgabe (Getränkesteuer) zu erheben."

§2 Abs1 Sbg GetrStG legt fest:

"(1) Der Steuersatz der Getränkesteuer ist durch Beschluß der Gemeindevertretung ... in einem Hundertsatz bis zum Höchstausmaß von 10 v. H. des Kleinhandelspreises des Getränkes festzusetzen. Der Kleinhandelspreis ist das Entgelt, das dem letzten Verbraucher für das Getränk ausschließlich der Getränkesteuer in Rechnung gestellt wird. ..."

Mit Gesetz vom 1. April 1987, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, wurde das Sbg GetrStG dahingehend geändert, daß dem §2 ein Abs4 folgenden Inhaltes angefügt wurde:

"(4) Der im Entgelt enthaltene Anteil für ein mitverkauftes Gefäß oder eine sonstige mitverkaufte Verpackung des Getränkes zählt zur Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer. Wird für die mitverkaufte Verpackung ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt, so zählt auch dieses zur Bemessungsgrundlage, es sei denn,

- a) es handelt sich um Entgelt, das bei Rückgabe der Verpackung zu erstatten ist, oder
- b) es handelt sich bei der Verpackung um ein selbständiges Wirtschaftsgut, welches für sich allein einen größeren Wert hat, der zudem den Wert des Getränkes zweifelsfrei erheblich übersteigt (z. B. geschliffene Kristallglasflasche)."

Diese Regelung trat am 11. Juni 1987 in Kraft.

Mit Gesetz vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, wurde der Geltungsbeginn des §2 Abs4 des Sbg GetrStG sodann wie folgt bestimmt:

"§2 Abs4 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967, LGBl. Nr. 14/1968, in der Fassung der Gesetze LGBl. Nr. 109/1973 und Nr. 30/1987 findet auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind. Die Gemeinden werden ermächtigt, ihre Beschlüsse über die Einhebung der Getränkesteuer dementsprechend zu ergänzen."

3.2. Zu den Verordnungsprüfungsverfahren:

3.2.1. V73/90:

In Durchführung des Gesetzes vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, wurde mit Verordnung der Gemeindevertretung der Stadtgemeinde Zell am See vom 28. Juli 1988, Z4240/1988, §3a der Getränkesteuerverordnung durch Hinzufügung eines Abs2 ergänzt, sodaß §3a nun wie folgt lautet:

"1) Nicht in die Bemessungsgrundlage einzurechnen sind nur Entgelte für Verpackungen, die bei Rückgabe rückerstattet werden oder Entgelte für Verpackungen, die ein selbständiges Wirtschaftsgut bilden und der Wert der Verpackung den Wert des Getränkes erheblich übersteigt (z.B. geschliffene Kristallglasflaschen).

2) Die in Abs1 beschriebene Regelung findet auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind."

3.2.2. V74/90:

In Durchführung des Gesetzes vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, wurde mit Verordnung der Gemeindevertretung Hallein vom 6. Oktober 1988 dem §3 der Getränkesteuerverordnung vom 10. November 1982 folgender Abs3a hinzugefügt:

"Aufgrund der Novelle zum Getränkesteuergesetz 1987, LGBl. 30/1987 und 37/1988, ist der im Entgelt enthaltene Anteil für ein mitverkauftes Gefäß oder eine sonstige mitverkaufte Verpackung des Getränkes in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer miteinzurechnen.

Wird für die mitverkaufte Verpackung ein besonderes Entgelt in Rechnung gestellt, so zählt auch dieses zur Bemessungsgrundlage, es sei denn,

- a) es handelt sich um Entgelt, das bei der Rückgabe der Verpackung zu erstatten ist, oder
- b) es handelt sich bei der Verpackung um ein selbständiges Wirtschaftsgut, welches für sich allein einen größeren Wert hat, der zudem den Wert des Getränkes zweifelsfrei erheblich übersteigt (z.B. geschliffene Kristallglasflasche).

Dies ist auch für steuerpflichtige Tatbestände anzuwenden, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind."

3.2.3. V75/90:

In Durchführung des Gesetzes vom 1. April 1987, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, wurde dem §3 der Getränkesteuerverordnung, Beschluß des Gemeinderates vom 15.12.1978, Amtsblatt der Landeshauptstadt Salzburg Nr. 25/1978 idF des Gemeinderatsbeschlusses vom 30.3.1984, Amtsblatt der Landeshauptstadt Salzburg Nr. 7/1984, mit Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Salzburg, Beschluß des Gemeinderates vom 27.11.1987, Amtsblatt der Landeshauptstadt Salzburg Nr. 23/1987, ein neuer Abs4 eingefügt; diesem wurde - in Durchführung des Gesetzes vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988 - mit Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Salzburg, Beschluß des Gemeinderates vom 13.7.1988, Amtsblatt der Landeshauptstadt Salzburg Nr. 14/1988, ein Satz angefügt, sodaß §3 Abs4 nun wie folgt lautet:

"4. Der im Entgelt enthaltene Anteil für ein mitverkauftes Gefäß oder eine sonstige mitverkaufte Verpackung des Getränkes zählt zur Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer. Wird für die mitverkaufte Verpackung ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt, so zählt auch dieses zur Bemessungsgrundlage, es sei denn,

- a) es handelt sich um Entgelt, das bei Rückgabe der Verpackung zu erstatten ist, oder
- b) es handelt sich bei der Verpackung um ein selbständiges Wirtschaftsgut, welches für sich allein einen größeren Wert hat, der zudem den Wert des Getränkes zweifelsfrei erheblich übersteigt (z. B. geschliffene Kristallglasflasche).

Diese Bestimmung findet gemäß Gesetz vom 3.2.1988, mit dem der Geltungsbeginn des §2 Abs4 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 bestimmt wird, LGBl. Nr. 37/88, auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung, die vor dem 11.6.1987 verwirklicht worden sind."

3.2.4. V202/90:

In Durchführung des Gesetzes vom 1. April 1987, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, wurde mit Verordnung der Gemeindevertretung St. Johann im Pongau vom 6. Oktober 1987 nach dem §3 der Getränkesteuerverordnung vom 16. Dezember 1977 folgender §3a eingefügt:

"§3a

Der im Entgelt enthaltene Anteil für ein mitverkauftes Gefäß oder eine sonstige mitverkaufte Verpackung des Getränkes zählt zur Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer. Wird für die mitverkaufte Verpackung ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt, so zählt auch dieses zur Bemessungsgrundlage, es sei denn,

- a) es handelt sich um Entgelt, das bei der Rückgabe der Verpackung zu erstatten ist, oder

b) es handelt sich bei der Verpackung um ein selbständiges Wirtschaftsgut, welches für sich allein einen größeren Wert hat, der zudem den Wert des Getränkes zweifelsfrei erheblich übersteigt (z.B. geschliffene Kristallglasflasche)."

In Durchführung des Gesetzes vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, wurde mit Verordnung der Gemeindevertretung St. Johann im Pongau vom 27. Juli 1988 dem obzitierten §3a folgender Satz angefügt:

"Diese Bestimmungen finden auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind."

3.2.5. V210/90:

In Durchführung des Gesetzes vom 1. April 1987, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, wurde mit Verordnung der Gemeindevertretung der Stadtgemeinde Radstadt vom 24. November 1987 nach §3 Abs3 folgender Abs3a eingefügt:

"Aufgrund der Novelle zum Getränkesteuergesetz 1967, LGBl. Nr. 30/1987, ist der im Entgelt enthaltene Anteil für ein mitverkauftes Gefäß oder eine sonstige mitverkaufte Verpackung des Getränkes in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer miteinzurechnen. Dies trifft auch dann zu, wenn für die mitverkaufte Verpackung auch ein Entgelt besonders in Rechnung gestellt wird.

Nicht in die Bemessungsgrundlage einzurechnen sind nur Entgelte für Verpackungen die bei Rückgabe rückerstattet werden oder Entgelte für Verpackungen, die ein selbständiges Wirtschaftsgut bilden und der Wert der Verpackung den Wert des Getränkes erheblich übersteigt (z.B. geschliffene Kristallglasflasche)."

In Durchführung des Gesetzes vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, wurde dem §3 Abs3a der Getränkesteuerverordnung der Stadtgemeinde Radstadt aufgrund eines Beschlusses der Gemeindevertretung vom 30. Juni 1988 folgender Satz angefügt:

"Dies gilt auch für steuerpflichtige Tatbestände vor dem 11. Juni 1987."

3.2.6. V218/90:

§3 Abs3 der Verordnung der Gemeindevertretung der Marktgemeinde Saalfelden über die Erhebung der Getränkesteuer und die hierfür zu führenden Aufzeichnungen (Getränkesteuerverordnung) idF des Beschlusses vom 27. Juni 1988 lautet:

"3) Bei der Berechnung der Getränkesteuer darf das Entgelt für Zugaben, das üblicherweise im Preis der Getränke inbegriffen ist, wie Zucker und Milch beim Kaffee, Zitrone bei Tee u.ä., nicht abgezogen werden.

a) Der im Entgelt enthaltene Anteil für ein mitverkauftes Gefäß oder eine sonstige mitverkaufte Verpackung des Getränkes ist in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer miteinzurechnen. Dies trifft auch dann zu, wenn für die mitverkaufte Verpackung auch ein Entgelt besonders in Rechnung gestellt wird.

Nicht in die Bemessungsgrundlage einzurechnen sind nur Entgelte für Verpackungen, die bei der Rückgabe rückerstattet werden oder Entgelte für Verpackungen, die ein selbständiges Wirtschaftsgut bilden und der Wert der Verpackung den Wert des Getränkes erheblich übersteigt ('z.B. geschliffene Kristallflaschen').

b) §3 Abs3a findet auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung, die vor dem 11. Juli 1987 verwirklicht worden sind."

3.2.7. V219/90:

In Durchführung des Gesetzes vom 1. April 1987, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, wurde mit Verordnung der Gemeindevertretung der Gemeinde Bischofshofen vom 17. November 1987 dem §3 der Getränkesteuerverordnung folgender Abs3a eingefügt:

"Der im Entgelt enthaltene Anteil für ein mitverkauftes Gefäß oder eine sonstige mitverkaufte Verpackung des Getränkes zählt zur Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer. Wird für die mitverkaufte Verpackung ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt, so zählt auch dieses zur Bemessungsgrundlage, es sei denn,

- a) es handelt sich um Entgelt, das bei Rückgabe der Verpackung zu erstatten ist, oder
- b) es handelt sich bei der Verpackung um ein selbständiges Wirtschaftsgut, welches für sich allein einen größeren Wert hat, der zudem den Wert des Getränkes zweifelsfrei erheblich übersteigt (z.B. geschliffene Kristallglasflasche)."

In Durchführung des Gesetzes vom 3. Februar 1988, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988, wurde mit Verordnung der Gemeindevertretung der Gemeinde Bischofshofen vom 21. Juni 1988 dem §3 der Getränkesteuerverordnung folgender Satz angefügt:

"Die im Absatz 3a der Getränkesteuerverordnung enthaltene Bestimmung findet auch auf steuerpflichtige Tatbestände Anwendung, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind."

4. Der Verfassungsgerichtshof hat sämtliche Verfahren zur gemeinsamen Erledigung verbunden.

5. Der Verfassungsgerichtshof ist in den Einleitungsbeschlüssen davon ausgegangen, daß die in Prüfung gezogenen Ordnungsstellen von den Administrativbehörden im Verwaltungsverfahren angewendet wurden und auch anzuwenden waren. Er ist weiters davon ausgegangen, daß auch von ihm diese Bestimmungen bei Erledigung der an ihn gerichteten Beschwerden anzuwenden seien und daß die in Prüfung gezogenen Ordnungsstellen in der in Prüfung gezogenen gesetzlichen Regelung ihre Deckung finden. Da in den Normenprüfungsverfahren nichts Gegenteiliges hervorgekommen ist, treffen die Annahmen des Verfassungsgerichtshofes zu.

Ebenso ist der Verwaltungsgerichtshof in den von ihm erhobenen Prüfungsanträgen von den gleichen Annahmen wie der Verfassungsgerichtshof ausgegangen; das bisher Gesagte trifft auch insofern zu.

Da auch die sonstigen Prozeßvoraussetzungen vorliegen, sind die Verfahren zulässig.

6. Zu den Gesetzesprüfungsverfahren:

6.1. Im Einleitungsbeschluß B1889/88 vom 29. November 1989 hat der Verfassungsgerichtshof seine Bedenken gegen die in Prüfung gezogene Regelung wie folgt zusammengefaßt:

"Die in Prüfung gezogene Regelung scheint im Hinblick auf die durch sie bewirkte Rückwirkung der Einbeziehung des Wertes der mitverkauften Verpackung in das für die Bemessung der Getränkesteuer maßgebliche steuerpflichtige Entgelt auch für steuerpflichtige Tatbestände, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind, mit dem den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz im Widerspruch zu stehen.

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 Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967, LGBl. Nr. 14/1968 idF Nr. 109/1973 - und zwar bis zur Novelle LGBl. Nr. 30/1987 - darauf vertrauen konnten, daß mitverkaufte Verpackungen nicht getränkesteuerpflichtig seien, ergibt sich - wie der Verfassungsgerichtshof vorläufig annimmt - sowohl aus dem damaligen Wortlaut des Gesetzes als auch aus der auf diesen bezughabenden Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts; zu letzterem ist zunächst auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1987, Z87/17/0323, sowie auf das - im vorliegenden Fall ergangene - Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom gleichen Tage, Z87/17/0311, zu verweisen, ebenso aber auch auf die Kette konformer Erkenntnisse zu gleichlautenden Getränkesteuerregelungen (VwGH vom

18.9.1987, Z87/17/0262, zum Oberösterreichischen Gemeinde-Getränkesteuergesetz 1950, 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 grammatikalischer Interpretation die Einbeziehung des Wertes der Verpackung für unzulässig erachtet.

Die durch das in Prüfung gezogene Gesetz verfügte rückwirkende Einbeziehung von Sachverhalten, die vor dem 11. Juni 1987 verwirklicht worden sind, scheint jedenfalls alle Fälle zu betreffen, für die Verjährung noch nicht eingetreten ist, sodaß unter bestimmten Voraussetzungen eine nachträgliche Steuervorschreibung einen Zeitraum von mehr als 15 Jahren erfassen kann. Dies erweckt das Bedenken, daß der Gesetzgeber exzessiv vorgegangen ist, zumal die Pflicht zur Aufbewahrung der für die Nachversteuerung erforderlichen Geschäftsunterlagen dann bereits erloschen wäre. Die in Prüfung gezogene Bestimmung scheint aber auch insofern gleichheitswidrig, als sie im Hinblick auf den von der Rückwirkung erfaßten Zeitraum und das hiedurch bewirkte Ausmaß nachträglicher Vorschreibungen besondere Belastungen für die Betroffenen auszulösen vermag.

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

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

Gleiche Erwägungen liegen sowohl den Einleitungsbeschlüssen in den Gesetzesprüfungsverfahren G14/90 und G15/90 als auch den zu G127/90, G142/90, G172/90 und G173/90 protokollierten Prüfungsanträgen des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde.

6.2. Die Salzburger Landesregierung tritt diesen Bedenken in den von ihr erstatteten Äußerungen wie folgt entgegen:

"5.1. Die zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sind bis auf zwei (VwGH vom 17.1.1969, Zl. 1054/1968, zum Wiener Getränkesteuergesetz 1948; vom 28.1.1983, Zl. 17/2816/1980, zum Oberösterreichischen Gemeinde-Getränkesteuergesetz 1950) nach dem Inkrafttreten der Salzburger Getränkesteuernovelle, LGBl. Nr. 30/1987, am 11. Juni 1987 (VwGH vom 18.12.1987, Zl. 87/17/0323, und Erkenntnis vom gleichen Tag Zl. 87/17/0311 zum Salzburger Getränkesteuergesetz 1967; vom 18.9.1987, Zl. 87/17/0262, zum Oberösterreichischen Gemeinde-Getränkesteuergesetz 1950) oder kurz vorher (VwGH vom 27.3.1987, Zl. 83/12/0056, zum Steiermärkischen Getränkeabgabegesetz 1950, vom 10.4.1987, Zl. 85/17/139, zum Vorarlberger Getränkesteuergesetz und vom 10.4.1987, Zl. 86/12/0172, zum Niederösterreichischen Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1973) ergangen. Aus diesem Grund konnte sich das Vertrauen der Steuerpflichtigen während des rückwirkenden Geltungszeitraumes des §2 Abs4 leg.cit. nur auf die beiden Erkenntnisse aus den Jahren 1969 und 1983 sowie auf den Wortlaut der bis dahin geltenden Bestimmungen stützen.

5.2. Zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.1.1983, Zl. 17/2816/80, muß festgestellt werden, daß hierin keinerlei Aussage zur Steuerfreiheit oder -pflicht einer mitverkauften Verpackung enthalten ist. Es behandelt vielmehr verfahrensrechtliche Fragen und die Problematik, inwieweit nicht in der Gemeinde verbrauchte Getränke dort der Getränkesteuer unterworfen werden können.

5.3. Anders verhält es sich beim Erkenntnis vom 17.1.1969, Zl. 1054/68, zum Wiener Getränkesteuergesetz, LGBl. Nr. 11/1948, wo über die Steuerpflicht von Getränken aus einem Automatenbetrieb abgesprochen wurde. Fraglich war, ob die Kosten für die mitverkauften Getränkebecher aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden dürfen. Der Verwaltungsgerichtshof gestattete den Abzug, weil es sich nicht um Beigaben handelte, die üblicherweise im Preis für das Getränk mitenthalten sind. Allerdings war die Üblichkeit nach der damaligen Verkehrsauffassung zu beurteilen. Diese faßte die Beistellung eines Getränkebechers noch als eigene Leistung auf, für die in der Regel ein gesondertes Entgelt zu entrichten ist. Eine solche Leistung bzw. ein solches Entgelt ist aus der heutigen Verkehrsübung vollständig verschwunden, und die Beistellung von Getränkebechern ist zusammen mit der Abgabe des Getränkes selbst als einheitliche Leistung zu beurteilen. Überdies stellten in dem vom Verwaltungsgerichtshof behandelten Fall die Becher eindeutig Einzelkosten dar, die - nachvollziehbar - aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet werden konnten. Da dieses Erkenntnis zum Wiener Getränkesteuergesetz 1948 für die Salzburger Rechtslage auch nicht präjudiziell war, konnte berechtigt

angenommen werden, der Verwaltungsgerichtshof werde die hier geübte Verwaltungspraxis als zulässig anerkennen.

Daneben ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 5.7.1982, Zl. 82/17/003, zu verweisen, das sogar die im Gesetz ausdrücklich genannten Gedeckkosten nicht als abzugsfähig ansieht. Danach wären grundsätzlich sämtliche Kosten für die allfällige Bereitstellung eines Lokals, die Einrichtung, Heizung, Unterhaltung, AKM etc. anteilig in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer einzurechnen.

5.4. Richtungsweisend für das Steuerrecht ist die Legaldefinition des Entgelts nach §7 Abs1 des Umsatzsteuergesetzes 1972. Demzufolge gehört alles zum Entgelt, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dazu aufzuwenden hat, um diese zu erhalten. Ohne Zweifel hat der Letztverbraucher nicht nur Entgelt für das Getränk im engeren Sinn, sondern auch für die Warenumschißlungen zu entrichten, weil er ansonsten die als einheitliches Produkt in den Handel gelangende Ware nicht erhält. Hierzu vertritt auch die herrschende Lehre (Kranich-Siegel-Waba, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1972) die Rechtsauffassung, daß die Lieferung der Ware und die Überlassung der Warenumschißlung in der Regel eine wirtschaftlich einheitliche Leistung bilden und daher die Entgeltsleistung des Käufers sowohl für das Getränk als auch für die Verpackung in dieselbe Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Abwegig sei es daher, für den Verpackungsanteil den normalen und für den eigentlichen Getränkeanteil den ermäßigten Umsatzsteuersatz zu verwenden. Vielmehr muß, wenn das Getränk dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, dieser auch für die Verpackung angewendet werden.

Bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§17 Salzburger Landesabgabenordnung, LGBl. Nr. 83/1963) erscheint die Einbeziehung der Verpackung aus heutiger Sicht zwingend. Es mag zwar sein, daß mitverkaufte Verpackungen nach den Regeln des Zivilrechtes keine Nebensache zum Getränk darstellen, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise handelt es sich jedoch um eine einheitliche Leistung, die nur willkürlich in Getränke- und Verpackungsanteil zerlegt werden kann. Vielmehr muß die beige stellte Verpackung genauso wie die Transportkosten, Kosten der Lokaleinrichtung und die sonstigen allgemeinen Kosten als Teil des einheitlichen Getränkepreises gesehen werden. Nur wenn die Verpackung als eigenständiges Wirtschaftsgut in Erscheinung tritt, wie z.B. Pfandgut oder bestimmte besonders kunstvoll gestaltete Flaschen, kann das Herausrechnen von der Getränkesteuerbemessungsgrundlage zulässig sein.

5.5. Die Auffassung bestätigt sich bei dem Versuch, eine Herausrechnung nach §2 Abs3 leg.cit. vorzunehmen. Demnach wäre für den Getränkepreis jener Betrag anzusetzen, der in demselben oder ähnlichen Betrieben bei gesonderter Abgabe verrechnet wird. Die gesonderte Abgabe kann aber nur der offene Verkauf von Getränken sein. Da hier der Preis praktisch immer höher ist als die Abgabe in verpackter Form, kann nur die Ansetzung des niedrigeren Preises - und zwar einschließlich Verpackungsanteil - statthaft sein. Von der Möglichkeit, bestimmte Kosten (das Bedienungsgeld ist kein eigentlicher Kostenfaktor) abzusetzen, spricht das Gesetz nicht; folglich stellt der Preis für Getränk und mitverkaufter Verpackung die erlaubte Steuerbemessungsgrundlage dar.

5.6. Die dargestellte Rechtsauffassung zu §2 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 in der Fassung LGBl. Nr. 109/1973 war im Land Salzburg jahrelang einheitlich geübte und unbestrittene Verwaltungspraxis, nach der auch die zur Abfuhr der Getränkesteuer verpflichteten Unternehmer ihre Dispositionen trafen. Diesen Umstand belegt ein Schreiben des Salzburger Gemeindeverbandes vom 9.2.1989, Zl. 920-4/89, in dem es heißt, es 'stand nie in Zweifel, daß die Verpackung der Getränke - soweit es sich nicht um Pfandflaschen handelte - in die Getränkesteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist'. Außerdem wurde festgestellt, 'daß es mit Ausnahme des Anlaßfalles (Anmerkung:

Verwaltungsgerichtshofbeschwerde der H KG gegen den Vorstellungsbescheid der Salzburger Landesregierung über einen Getränkesteuerbescheid der Stadtgemeinde Zell am See) im Rahmen der durchgeführten Getränkesteuerprüfungen in keinem einzigen Fall notwendig war, Nachfestsetzungen an Getränkesteuer wegen Nichteinbeziehung der Verpackung in die Bemessungsgrundlage vorzunehmen'. Daß die Auffassung auch in der Wirtschaft einhellig akzeptiert wurde, zeigt eine Broschüre der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Salzburg über Getränkesteuer und Getränkeabrechnung in Salzburg aus dem Jahre 1978 (vgl. Seite 22).

Erst mit den obgenannten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahre 1987 (vom 27.3.1987, Zl. 83/17/0056, vom 10.4.1987, Zl. 85/17/139, vom 10.4.1987, Zl. 86/17/0172, vom 18.9.1987, Zl. 87/17/0262, vom 18.12.1987, Zl. 87/17/0323, vom 18.12.1987, Zl. 87/17/0311) kam eindeutig zutage, daß der Verwaltungsgerichtshof die in Salzburg geübte Rechtsansicht nicht teilt.

5.7. Da sich aber sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Gemeinden auf eine Verwaltungsübung im Sinne der oben genannten Rechtsauffassung eingerichtet hatten, sah sich der Salzburger Landesgesetzgeber veranlaßt, den §2 Abs4 mit Gesetz vom 1. April 1987, LGBl. Nr. 30, anzufügen. Nach Ansicht des Salzburger Landtages sollte diese Bestimmung auch für die Auslegung von Tatbeständen vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes

maßgeblich sein, um die Gleichmäßigkeit der Erhebungspraxis für die Getränkesteuer zu wahren (vgl. Nr. 58 der Beilagen zum stenographischen Protokoll des Salzburger Landtages, 3. Session der 9. Gesetzgebungsperiode).

6.1. Bei Betrachtung des zeitlichen Ablaufs zeigt sich, daß die Steuerpflichtigen im Land Salzburg erst ab den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.3.1987 bzw. vom 10.4.1987 berechtigterweise mit der Steuerfreiheit des Verpackungskostenanteiles rechnen konnten.

6.2. Die rückwirkende Kraft, welche dem §2 Abs4 leg.cit. durch das Gesetz vom 7. (gemeint wohl: 3.) Feber 1988, LGBl. Nr. 37, gegeben wurde, könnte daher allenfalls die im Zeitraum von Anfang April 1987 bis 11. Juni 1987 Disponierenden belastet haben. Für diesen Zeitraum kann jedoch nicht von einer Belastung mit erheblichen Gewicht gesprochen werden. Überdies erscheint es zweifelhaft, ob auf Grund einer Änderung während des laufenden Jahres innerhalb eines derartig kurzen Zeitraumes wichtige geschäftliche Verfügungen (z.B. Änderung der Kalkulation) getroffen werden. Der Salzburger Landesgesetzgeber ging vielmehr von der Annahme aus, es sei für die wenigen Betriebe, welche Dispositionen in diesem Zeitraum getroffen hätten, eine leicht verkraftbare Belastung.

7. Weiters hatte die rückwirkende Kraft des §2 Abs4 leg.cit. gerade die Funktion, Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden. Abgabepflichtige, deren Getränkesteuerbescheid für Zeiten vor dem 11. Juni 1987 bereits in Rechtskraft erwachsen war, wäre es nicht möglich gewesen, die Getränkesteuer für den Verpackungsanteil zurückzufordern. Andere hätten im Nachhinein ihre Selbstbemessung korrigieren und demnach Rückforderungsansprüche an die Steuergemeinde stellen können.

8. Gleichheitswidrig kann eine rückwirkende Vorschrift nur dann sein, wenn sie zusätzliche Belastungen für die Rechtsunterworfenen beinhaltet. Von einer zusätzlichen Belastung kann aber deshalb nicht gesprochen werden, weil praktisch alle getränkesteuerpflichtigen Unternehmer bereits vor dem 11. Juni 1987 die Getränkesteuer für den Verpackungskostenanteil an die Verbraucher weiterverrechnet hatten. Da eine Rückgabe dieser Beträge an die Konsumenten schon aus faktischen Gründen nicht möglich war, bestand der Sinn dieses Gesetzes u.a. darin, unbeabsichtigte und ungerechtfertigte Mehrgewinne der Unternehmer gar nicht entstehen zu lassen, diese Beträge also der auch von den Unternehmern als solche kalkulierten Steuer zuzuführen.

9. Weiters galt es für den Landesgesetzgeber zu beachten, daß die Steuerbeträge für Verpackungskostenanteile von den Gemeinden im guten Glauben auf die Rechtmäßigkeit vereinnahmt und für öffentliche Zwecke verwendet worden sind. Es wäre daher zumindest unbillig gewesen, einerseits die Gemeinden durch Rückforderungsansprüche in Millionenhöhe erheblichen finanziellen Belastungen auszusetzen, andererseits einigen Unternehmern unerwartete Mehrgewinne zukommen zu lassen. Als sachgemäße Lösung wurde daher erachtet, diese Beträge dem Zweck, für den sie ursprünglich bestimmt waren, zufließen zu lassen. Unter Berücksichtigung aller Umstände überwiegen die Argumente für die gewählte Regelung jedenfalls soweit, daß die Rückwirkung sachlich gerechtfertigt ist.

10. Zusammenfassend wird noch einmal betont, daß die Steuerpflichtigen im Land Salzburg vor den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.3.1987, Zl. 83/17/0056, vom 10.4.1987, Zl. 85/17/0139, und vom 10.4.1987, Zl. 86/12/0172, nicht auf die Steuerfreiheit des Verpackungsanteils vertrauen konnten und sie daher auch nicht gutgläubigerweise entsprechende Dispositionen treffen durften. Daneben kann auf eine einheitliche Rechtsauffassung und Verwaltungspraxis im Land Salzburg verwiesen werden. Für den zweimonatigen Zeitraum bis zum Inkrafttreten des Gesetzes vom 1. April 1987, LGBl. Nr. 30/1987, am 11. Juni 1987 kann von keiner erheblichen Belastung der Steuerpflichtigen gesprochen werden. Im übrigen hatte die rückwirkende Kraft des §2 Abs4 Salzburger Getränkesteuergesetz 1967 die Funktion, Gleichheitswidrigkeiten zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden und durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sich ergebende ungerechtfertigte Mehrgewinne nicht entstehen zu lassen bzw. die davon betroffenen Beträge ihrer Steuerwidmung zuzuführen.

11. Zur Gesetzmäßigkeit des §3a Abs2 der Getränkesteuerverordnung der Stadtgemeinde Zell am See in der Fassung der Verordnung vom 28. Juli 1988, Zl. 4240/1988, wird nur bemerkt, daß sich diese aus der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes vom 3. Feber 1988, LGBl. Nr. 37, mit dem der Geltungsbeginn des §2 Abs4 des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 bestimmt wird, ergibt."

6.3. Der Verfassungsgerichtshof hat in der Sache selbst erwogen:

Die gegen die in Prüfung gezogene Regelung des §2 Abs4 Sbg GetrStG idF LGBl. für das Land Salzburg Nr. 37/1988 aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Bedenken treffen nicht zu:

Wie der Verfassungsgerichtshof inzwischen mit Erkenntnis vom 14. März 1990, G283/89 u.a., - bezugnehmend auf sein Erkenntnis vom 5. Oktober 1989, G228/89 - ausgesagt hat, kommt dem Vertrauensschutz 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. Dieses Ergebnis kann - wie der Verfassungsgerichtshof betonte - bei schwerwiegenden Eingriffen in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Normadressat vertrauen konnte, eintreten (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 Normunterworfenen bei einem Eingriff in ihre Rechtsposition in einem Vertrauen auf eine vorausgehende Regelung 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 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 (vgl. VfGH 14.12.1989, B1560,1561/88, S. 10).

Für die Beantwortung der 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, ob also der Inhalt der (vormaligen) Regelung schon aufgrund ihres Wortlautes klar war, oder ob mehrere Normdeutungen möglich schienen, die diffizile Überlegungen notwendig machten, um zum richtigen Auslegungsergebnis zu gelangen, insbesondere aber auch, ob eine Anwendung verschiedener Auslegungsmethoden in vertretbarer Weise zu verschiedenen Ergebnissen führen konnte (vgl. VfGH 14.3.1990, G283/89 ua., S. 18). Der Verfassungsgerichtshof hält an dieser Rechtsprechung auch weiterhin fest.

Geht man vom Erkenntnis G283/89 ua. aus, ist den Ausführungen der Salzburger Landesregierung im Ergebnis zuzustimmen, daß gegen die in Prüfung gezogene Regelung die in den Einleitungsbeschlüssen aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Bedenken nicht zutreffen. Wohl hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18. Dezember 1987, Z87/17/0311, zu Recht erkannt, daß der Landesgesetzgeber vor der Getränkesteuergesetz-Novelle, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, seine Ermächtigung zur Erhebung von Getränkesteuer nicht auf Verpackungskostenanteile ausgedehnt hatte. Wie die Salzburger Landesregierung jedoch darlegt, hat die Verwaltungspraxis §2 Abs4 Sbg GetrStG immer dahin verstanden, daß der Wert der Verpackungen aus der Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer nicht herauszurechnen sei, weil bei Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Einbeziehung der Verpackung zwingend scheine und weil der Käufer die als einheitliches Produkt in den Handel gelangende Ware andernfalls nicht erhalte. Daß die Verwaltungspraxis das Gesetz in diesem Sinne gehandhabt hat, ist in den Gesetzesprüfungsverfahren von den Verfahrensbeteiligten nicht bestritten worden und wurde auch vom Salzburger Gemeindeverband mit einem Schreiben vom 9. Februar 1989 bestätigt. Der Salzburger Landesregierung ist auch zuzugestehen, daß die Verwaltungspraxis jedenfalls nicht im offenkundigen Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes stand.

Selbst wenn also eine Wortinterpretation - wie sie vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Dezember 1987, Z87/17/0311, vorgenommen wurde - zum Ergebnis führte, daß der Wert der Verpackungen in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer nicht einzurechnen war, kann die gehandhabte Praxis nicht als unvertretbar erachtet werden.

Die Salzburger Landesregierung weist auch zu Recht auf den Umstand hin, daß der Landesgesetzgeber, nachdem der Verwaltungsgerichtshof zu vergleichbaren Getränkesteuerregelungen in anderen Bundesländern ausgesagt hatte, daß Verpackungsanteile der Getränkesteuer nicht unterlägen, unverzüglich eine Neuregelung erlassen hat, durch die die Steuerpflicht für mitverkaufte Verpackungsanteile klargestellt wurde. Die in Prüfung gezogene rückwirkende Bestimmung wurde am 3. Februar 1988 ohne unnötigen Verzug vom Salzburger Landtag beschlossen, nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18. Dezember 1987, Z87/17/0311, in Interpretation der Salzburger Getränkesteuerregelung, wie sie vor dem Landesgesetz vom 1. April 1987, LGBl. für das Land Salzburg Nr. 30/1987, in Geltung stand, die Getränkesteuerpflicht für mitverkaufte Verpackungen verneinte. Die Kundmachung des Gesetzes vom 3. Februar 1988 erfolgte am 25. Mai 1988.

Ebensowenig hat sich auch das weitere, im Einleitungsbeschluß aufgeworfene Bedenken bewahrheitet, daß das Gesetz vom 3. Februar 1988, LGBl. Nr. 37/1988, deshalb gleichheitswidrig sei, weil es auch eine rückwirkende Einbeziehung von Sachverhalten vorsieht, für die rechtskräftige Steuerbescheide gemäß §2 Abs4

des Salzburger Getränkesteuergesetzes 1967 idF vor der Novelle 1987 bereits ergangen waren (siehe auch das Erkenntnis vom 14.3.1990, G283/89 ua.).

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, daß die in den Einleitungsbeschlüssen aufgeworfenen und vom Verwaltungsgerichtshof übernommenen Bedenken nicht zutreffen.

7. Zu den Verordnungsprüfungsverfahren:

Gegen die in Prüfung gezogenen Verordnungsstellen hat der Verfassungsgerichtshof - und ihm folgend der Verwaltungsgerichtshof - nur das Bedenken geäußert, daß im Falle der Aufhebung der in Prüfung gezogenen gesetzlichen Regelung die gesetzliche Deckung entfielen. Wie unter 6.3. dargelegt, treffen die verfassungsrechtlichen Bedenken, die zur Einleitung der Gesetzesprüfungsverfahren führten, jedoch nicht zu. Damit sind aber auch die gegen die Verordnungen erhobenen Bedenken hinfällig.

8. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Der Verfassungsgerichtshof hält fest, daß mit dieser Entscheidung keinerlei Wirkungen für die Anläßfälle verbunden sind.

Dies konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VerfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden.