

**Gericht**

Verfassungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

14.03.1990

**Geschäftszahl**

V104/89,V105/89,V106/89

**Sammlungsnummer**

12325

**Leitsatz**

Feststellung der Gesetzwidrigkeit des §4 Abs2 der Getränkesteuer-Ordnung der Stadt Linz über die Einbeziehung des Wertes der Verpackung in die Steuerbemessungsgrundlage; kein Abgabenerfindungsrecht der Gemeinden; Gesetzlosigkeit bis zur Erlassung der Oö. Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988; dann Konvalidation

**Spruch**

§4 Abs2 der Getränkesteuer-Ordnung der Stadt Linz, Amtsblatt der Landeshauptstadt Linz vom 27. März 1950 (Sondernummer) in der Fassung der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984, Amtsblatt der Landeshauptstadt Linz Nr. 12/1984, war bis 31. März 1988 gesetzwidrig.

Die Oberösterreichische Landesregierung ist zur unverzüglichen Kundmachung dieses Ausspruches im Landesgesetzblatt verpflichtet.

**Begründung**

Entscheidungsgründe:

1. Beim Verfassungsgerichtshof sind Verordnungsprüfungsverfahren aufgrund folgender Anläßfälle anhängig:

1.1. V104/89 (Anlaßfall B1119/88):

Mit Bescheid des Magistrates der Landeshauptstadt Linz-Steueramt vom 11. Dezember 1986 wurde der K reg. Gen.m.b.H. Getränkesteuer in Höhe von S 471.476,- zuzüglich eines Säumniszuschlages in Höhe von S 18.859,- nachträglich vorgeschrieben, weil anlässlich einer durchgeführten Getränkesteuerprüfung für den Abgabenzeitraum vom 1. Jänner bis 31. August 1986 ein ungerechtfertigter Abzug der Verpackungskosten von der Bemessungsgrundlage, nicht nachgewiesene Getränkeverkäufe an Nicht-Linzer im Bereich der Linzer Märkte, Kalkulationsdifferenzen bei den Imbißstuben Landstraße und Mozartstraße sowie die Nichtversteuerung von Kaffeeausschank im Großmarkt Helmholtzstraße festgestellt worden seien.

Mit Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 6. Oktober 1987 wurde der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung keine Folge gegeben.

Der dagegen erhobenen Vorstellung wurde mit Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 7. April 1988, Z Gem - 6931/1 - 1987 - Sl/Wa, Folge gegeben, der Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 6. Oktober 1987 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Landeshauptstadt Linz verwiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die zu B1119/88 protokollierte, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde der K reg. Gen.m.b.H., in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf

Unversehrtheit des Eigentums und auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz sowie die Verletzung in Rechten wegen Anwendung rechtswidriger genereller Normen geltend gemacht werden und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wird.

Die Beschwerde richtet sich gegen die "Ausführungen des angefochtenen Bescheides zur Frage der Steuerpflicht der mitverkauften Verpackung, soweit sie die Abgabenbehörden der Landeshauptstadt Linz binden".

#### 1.2. V105/89 (Anlaßfall B826/89):

Mit Bescheid des Magistrates der Landeshauptstadt Linz-Steueramt vom 12. August 1988 wurde der M Handelsgesellschaft m. b.H. für die Zeit vom 1. Juli 1985 bis 31. Mai 1988 Getränkesteuer in Höhe von S 119.765,01 in Anwendung der Getränkesteuer-Ordnung der Stadt Linz nachträglich vorgeschrieben, weil als steuerpflichtiges Entgelt das dem Letztverbraucher in Rechnung gestellte Entgelt einschließlich des Wertes der mitverkauften Verpackung und Trinkhalme gelte. Des weiteren wurde ein Säumniszuschlag von S 4.791,-- vorgeschrieben.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde mit Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 13. Jänner 1989 hinsichtlich des vorgeschriebenen Säumniszuschlages Folge gegeben; hinsichtlich der nachträglich vorgeschriebenen Getränkesteuer wurde die Berufung unter Hinweis auf die Bestimmungen der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 abgewiesen.

Die dagegen erhobene Vorstellung wurde mit Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 4. Juli 1989, Z Gem - 7081/3 - 1989 - Sl, als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die zu B826/89 protokollierte, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte sowie die Verletzung in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes geltend gemacht werden und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides, hilfsweise die Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof beantragt wird.

#### 1.3. V106/89 (Anlaßfall B827/89):

Mit Bescheid des Magistrates der Landeshauptstadt Linz-Steueramt vom 8. August 1988 wurde der P Gesellschaft m. b.H. & Co für März 1986 bis Mai 1988 Getränkesteuer in Höhe von S 278.850,-- zuzüglich eines Säumniszuschlages in Höhe von S 11.154,-- in Anwendung der Getränkesteuer-Ordnung der Stadt Linz nachträglich vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, daß nach §4 Abs2 leg.cit. als steuerpflichtiges Entgelt das dem Letztverbraucher in Rechnung gestellte Entgelt einschließlich des Wertes der mitverkauften Verpackung und Trinkhalme gelte.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde mit Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 13. Jänner 1989 hinsichtlich des vorgeschriebenen Säumniszuschlages Folge gegeben; hinsichtlich der nachträglich vorgeschriebenen Getränkesteuer wurde die Berufung abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, daß im Rahmen der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988, welche mit 1. April 1988 in Kraft getreten sei, der Landesgesetzgeber die Einbeziehung der Verpackungswerte in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer ausdrücklich vorgesehen habe und diese Regelung auch auf alle noch nicht verjährten Sachverhalte anzuwenden sei.

Die dagegen erhobene Vorstellung wurde mit Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 4. Juli 1989, Z Gem - 7082/3 - 1989 - Sl, als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die zu B827/89 protokollierte, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte sowie die Verletzung in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes geltend gemacht werden und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides, hilfsweise die Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof beantragt wird.

2.1. Bei der Beratung über die zu B1119/88, B826/89 und B827/89 protokollierten Anlaßfälle sind im Verfassungsgerichtshof u. a. Bedenken ob der Gesetzmäßigkeit des §4 Abs2 der Getränkesteuer-Ordnung der Stadt Linz in der Fassung der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984, Amtsblatt der Landeshauptstadt Linz Nr. 12/1984, entstanden; der Verfassungsgerichtshof hat daher gemäß Art139 Abs1 B-VG von Amts wegen beschlossen, Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit dieser Bestimmung einzuleiten.

2.2. Der Verfassungsgerichtshof hat in den Einleitungsbeschlüssen vorläufig angenommen, daß der in Prüfung gezogenen Verordnungsstelle Präjudizialität im Sinne des Art139 Abs1 B-VG zukomme, und hegte das Bedenken, daß sie ohne gesetzliche Deckung erlassen worden sei. Selbst wenn eine rückwirkende Konvalidierung durch den zweiten Satz des ArtII der Gemeinde-Getränksteuergesetznovelle 1988 in Frage käme, würde diese im Falle einer Aufhebung der genannten Gesetzesstelle wegfallen und damit die in Prüfung stehende Verordnungsstelle (wieder) ihre gesetzliche Deckung verlieren.

3. Im Verordnungsprüfungsverfahren haben der Gemeinderat der Landeshauptstadt Linz und die Oberösterreichische Landesregierung Äußerungen erstattet.

3.1. Der Gemeinderat der Landeshauptstadt Linz hat im wesentlichen ausgeführt:

"... Bei dieser auf der Basis des §7 (5) F-VG 1948 erteilten bundesgesetzlichen Ermächtigung im Rahmen des Finanzausgleichsgesetzes handelt es sich um eine solche, die im Sinne des VfGH-Erkenntnisses vom 28.9.1967, B28/67, die Gemeinden im gewissen Sinne zur selbständigen Schaffung materiellen Steuerrechts berechtigt. Von der Rechtslehre wird dazu die Meinung vertreten, daß es sich bei Abgabenverordnungen der Gemeinden auf Grund des freien Beschlußrechtes um sogenannte selbständige Verordnungen handelt (Kathollnig 'Zu den Abgabeverordnungen der Gemeinden auf Grund des freien Beschlußrechtes', Österreichische Gemeindezeitung 1975, Seite 125 ff).

Die Rechtslehre hat sich mit diesem sogenannten selbständigen Verordnungsrecht der Gemeinden ausführlich auseinandergesetzt und ist dabei selbst unter Berücksichtigung der Regelung des §8 (5) F-VG 1948 zur Rechtsauffassung gelangt, daß den Gemeinden ein Anspruch zustehe, im Rahmen der landesgesetzlichen Grundsätze das materiell-rechtliche Abgabenrecht zu vervollständigen und zu konkretisieren (Bauer/Wolny in Fröhler/Oberndorfer 'Das Österreichische Gemeinderecht', 1987, Abschnitt 3.10, Seite 24, sowie Kathollnig 'Zu den Abgabeverordnungen der Gemeinden auf Grund des freien Beschlußrechtes', Österreichische Gemeindezeitung 1975). Die eben dargestellte Rechtsmeinung der Rechtslehre findet aber vor allem ihre Deckung in der Spruchpraxis der Höchstgerichte selbst. Danach wurde den Gemeinden zugestanden, über die Landesgesetze hinaus ergänzendes materiell-rechtliches Abgabenrecht zu schaffen und bei Fehlen einer konkreten landesgesetzlichen Regelung, wie etwa über die Verjährung, Zuständigkeit etc., selbständige Regelungen im Gemeindebereich zu erlassen (VwGH-Erkenntnis vom 29.6.1964, Zl.: 111/64). Diese Rechtsaussage liegt aber auch jener Spruchpraxis zugrunde, wonach selbst bei Zuständigkeit des Landesgesetzgebers zur Regelung des materiell-rechtlichen Abgabenrechtes eine Konkretisierungsmöglichkeit durch den Gemeindeverordnungsgeber bejaht wurde. Schließlich gipfelt diese Rechtsprechung der Höchstgerichte in jenem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3.7.1978, Zl. 1205/1977, wonach die Gemeinden berufen sind, selbständige gesetzesgemäße bzw. gesetzsergänzende, allerdings keine gesetzesändernden Verordnungen zu erlassen.

Unter Berücksichtigung der oben dargestellten Rechtslage und insbesondere der Rechtsprechung der Höchstgerichte gelangte der Gemeinderat der Stadt Linz im Jahr 1984 zur Rechtsansicht, daß es der Landesgesetzgeber im Rahmen der bisherigen getränksteuerbezogenen Rechtsnormen unterlassen hatte, die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer eingehend zu definieren bzw. zu umschreiben. Dies vor allem deshalb, weil sich die Rechtsnormen des Getränkesteuerlandesgesetzes im wesentlichen auf Rechtsverhältnisse des Jahres 1950 bezogen und die Praktiken der Abgabepflichtigen gerade in den letzten Jahren durch eine einseitige ungleiche Auslegung des Entgeltsbegriffes im Getränkesteuerrecht dazu führten, daß einzelne Abgabepflichtige vollkommen willkürlich und sachlich ungerechtfertigt die Verpackungswerte von der Bemessungsgrundlage herausgenommen und demnach die Getränkesteuer gegenüber anderen Abgabepflichtigen in gerade gleichheitswidriger Weise verkürzt hatten. Um dieser gleichheitswidrigen Vorgangsweise einzelner Abgabepflichtiger Einhalt zu gebieten, hat sich der Gemeinderat der Stadt Linz im Jahr 1984 veranlaßt gesehen, eine Konkretisierung seiner Abgabenverordnung vorzunehmen, um im Sinne einer selbständigen Abgabenverordnung die vom Landesgesetzgeber gewollte gleiche Behandlung der Abgabepflichtigen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu gewährleisten. Vor Beschlußfassung dieser Verordnungsnovelle 1984 hat jedoch die Stadt Linz die Vorbegutachtung bei der Aufsichtsbehörde veranlaßt und die Zustimmung der oö. Landesregierung zur Erlassung dieser Gemeindeverordnung erhalten. Der Gemeinderat hat die gegenständliche Verordnung am 14.6.1984 beschlossen, sie wurde ordnungsgemäß im Amtsblatt Nr. 12/1984 der Landeshauptstadt kundgemacht und ist mit 1.7.1984 in Rechtswirksamkeit getreten.

Doch selbst wenn die obzitierte Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz aus dem Jahre 1984 einer Prüfung der Gesetzmäßigkeit nicht standhalten würde, wurde die erforderliche gesetzliche Grundlage durch die Getränkesteuerlandesgesetznovelle 1988 'nachgeschoben' und die Verordnung des Gemeinderates 'validiert'. Zum Inhalt dieser Gesetzesnovelle und damit zur Einbeziehung der Verpackungswerte in die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer wird grundsätzlich festgestellt, daß sich der Verfassungsgerichtshof

bereits im Rahmen seines Erkenntnisses vom 1.10.1983, B330/82, mit dieser Rechtsproblematik auseinandergesetzt und die Einbeziehung der Verpackungswerte in die Bemessungsgrundlage für die Getränkesteuer als rechtlich zulässig erkannt hatte."

3.2. Die Oberösterreichische Landesregierung hat im wesentlichen ausgeführt:

"1. Präjudizialität:

a) In jenen Fällen, welche den Verordnungsprüfungsverfahren V105 und V106 zugrunde liegen, war von den Behörden die Getränkesteuerordnung der Stadt Linz in der Fassung der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 26. April 1988 (kundgemacht an den Amtstafeln der Landeshauptstadt Linz in der Zeit vom 29. April 1988 bis 14. Mai 1988, in Kraft getreten mit 1. Mai 1988) anzuwenden. ... Der in Prüfung gezogene §4 Abs2 der Getränkesteuerordnung der Landeshauptstadt Linz in der Fassung vom 14. Juni 1984 stand daher zum Zeitpunkt des erstinstanzlichen Bescheides nicht mehr in Geltung. Die vorläufige Annahme des Verfassungsgerichtshofes, §4 Abs2 der Getränkesteuerordnung der Stadt Linz in der Fassung der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984 (Amtsblatt der Landeshauptstadt Linz Nr. 12/1984) schein präjudiziell im Sinne des Art139 Abs1 B-VG, ist somit nach h. Auffassung nicht zutreffend.

b) In dem Fall, welcher dem Verfahren V104/89 zugrunde liegt, wurden der erstinstanzliche Bescheid am 11. Dezember 1986, der Bescheid der belangten Behörde am 7. April 1988, beide somit noch vor Inkrafttreten der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 26. April 1988 erlassen. §4 Abs2 der Getränkesteuerordnung der Landeshauptstadt Linz in der Fassung der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984 dürfte daher insofern präjudiziell sein.

Allerdings ist festzuhalten, daß die h.

Vorstellungsentscheidung vom 7. April 1988, Gem-6931/1-1987, den Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 6. Oktober 1987 aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Landeshauptstadt Linz verwiesen hat. Aus diesem Grunde ist die Frage, ob für den Beschwerdeführer überhaupt eine Beschwer eingetreten ist bzw. sein Rechtsschutzinteresse berührt wurde, nach

h. Ansicht zu verneinen (vgl. z. B. die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes vom 27. 6. 1988, B842/88, vom 26. 2. 1988, B101/88, vom 1. 3. 1986, B 855/85 u. a. m.). Deshalb wird die Ansicht vertreten, daß schon die dem Verfahren zugrunde liegende Beschwerde B1119/88 vom Verfassungsgerichtshof als unzulässig zurückzuweisen wäre, sodaß schon deshalb der in Prüfung gezogenen Verordnungsstelle auch in dem Fall, welcher dem Verfahren V104/89 zugrunde liegt, keine Präjudizialität zukommt.

2. Sollte jedoch der Verfassungsgerichtshof der unter 1. b) vertretenen Ansicht nicht beitreten, wird in materieller Hinsicht folgendes ausgeführt:

a) Die Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984 (Amtsblatt der Landeshauptstadt Linz Nr. 12/1984) ist zwar vor dem Inkrafttreten der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 (1. 4. 1988) in Kraft getreten (1. 7. 1984).

Bei der vorläufigen Annahme, die Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984 sei ohne gesetzliche Deckung erlassen worden, wäre nach h. Ansicht jedoch derzeit davon auszugehen, daß durch ArtII 2. Satz der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 rückwirkend Konvalidierung eingetreten ist (vgl. VfGH Slg. 4988, 5813, 7887 u. a.). Zur Verfassungsmäßigkeit des ArtII 2. Satz der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 darf auf die Stellungnahme der o.ö. Landesregierung vom 4. Dezember 1989 zu dem Verfahren G283 bis 309/89 verwiesen werden.

b) Für den Fall der Aufhebung des ArtII 2. Satz der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 wird folgende Rechtsauffassung vertreten:

Die Verordnung vom 14. Juni 1984 stützte sich auf das Gemeinde-Getränksteuergesetz 1950 in der zum Zeitpunkt der Verordnungserlassung geltenden Fassung gemäß LGBl. Nr. 19/1974. Zu diesem Zeitpunkt war davon auszugehen, daß die Steuerbemessungsgrundlage den Wert der Verpackung mitumfaßt. Die anderslautende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erging erst im Jahre 1987 und betraf nur wenige Einzelfälle. In diesem Zusammenhang darf festgehalten werden, daß eine Auslegung über die Unzulässigkeit der Einbeziehung der Verpackung in die Steuerbemessungsgrundlage, wie sie der Verwaltungsgerichtshof vorgenommen hat, vom Verfassungsgerichtshof weder in anderen Verfahren noch im gegenständlichen Prüfungsverfahren zum Ausdruck gebracht wurde. Es muß daher dahingestellt bleiben, ob §4 Abs2 der Getränkesteuerordnung der Stadt Linz in der Fassung der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984 nicht ohnehin durch den Wortlaut des damals geltenden §4 Abs1 des Gemeinde-

Getränkesteuergesetzes seine Deckung gefunden hat. Der Verfassungsgerichtshof hegt das Bedenken, daß die in Prüfung gezogene Verordnungsbestimmung ohne gesetzliche Deckung erlassen wurde, und geht davon aus, daß durch eine Aufhebung des ArtII 2. Satz der Gemeinde-Getränksteuergesetznovelle 1988 die in Prüfung stehende Verordnungsstelle (wieder) ihre gesetzliche Deckung verlieren würde. Auch wenn man diesem Ansatzpunkt folgt, ist jedoch in dieser Aussage aus h. Sicht kein Hinweis enthalten, daß und aus welchem Grund die in Prüfung gezogene Verordnungsstelle nicht auch schon vor dem Inkrafttreten der Gemeinde-Getränksteuergesetznovelle 1988 gesetzmäßig war."

Die Oberösterreichische Landesregierung stellt daher den Antrag, die Prüfungsverfahren wegen fehlender Präjudizialität einzustellen, in eventu im Verfahren V104/89 festzustellen, daß die in Prüfung gezogene Verordnungsstelle nicht gesetzwidrig war.

4. Die in den vom Verfassungsgerichtshof zur gemeinsamen Entscheidung (§35 Abs1 VerfGG, §187 Abs1 ZPO) verbundenen Prüfungsverfahren maßgebliche Gesetzeslage stellt sich wie folgt dar:

4.1. §4 Abs1 des Gemeinde-Getränksteuergesetzes, LGBl. für Oberösterreich Nr. 15/1950 idF LGBl. für Oberösterreich Nr. 19/1974, lautete:

"(1) Die Gemeinde-Getränksteuer kann bis zum Ausmaß von 10 v.H. des Entgeltes für die Getränke eingehoben werden. Zum Entgelt gehören nicht die Umsatzsteuer, die Abgabe von alkoholischen Getränken, das Bedienungsgeld und die Gemeinde-Getränksteuer. Für übliche Beigaben, die herkömmlicherweise im Preis für das Getränk mitenthalten sind (z. B. Zucker und Milch im Kaffee, Zitrone im Tee usw.) darf nichts abgezogen werden."

4.2. Eine Änderung der Gesetzeslage trat durch die Gemeinde-Getränksteuergesetznovelle 1988 vom 28. Jänner 1988, LGBl. für Oberösterreich Nr. 22/1988, ein; diese hat folgenden Wortlaut:

#### **"Artikel I**

Das Gemeinde-Getränksteuergesetz, LGBl. Nr. 15/1950, in der Fassung der Landesgesetze LGBl. 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-Getränksteuer.'

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. ArtI 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 erfolgte, ist das Gesetz am 1. April 1988 in Kraft getreten.

5. Weiters sind folgende Verordnungsbestimmungen - die in Prüfung gezogene ist hervorgehoben - von Relevanz:

5.1. §4 Abs2 der Getränksteuer-Ordnung der Stadt Linz idF der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984, Amtsblatt der Landeshauptstadt Linz Nr. 12/1984 lautet wie folgt:



"(2) Zum Entgelt gehört mit Ausnahme der im Abs1 genannten Faktoren alles, was aufgewendet werden muß, damit der Verbraucher das Getränk (im Sinne des §2 Abs1) erhält. Es umfaßt daher auch den Wert der üblicherweise mitverkauften Warenumschißlungen (Gefäße, Löffel, Trinkhalme)."

Die Bestimmung trat mit 1. Juli 1984 in Kraft.

5.2. Die Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 26. April 1988 (kundgemacht an den Amtstafeln der Landeshauptstadt Linz in der Zeit vom 29. April 1988 bis 4. Mai 1988, in Kraft getreten am 1. Mai 1988) hat schließlich folgenden Wortlaut:

"... Aufgrund des §1 des Gemeinde-Getränksteuergesetzes, LGBl. Nr. 15/1950, in der Fassung der Gesetze LGBl. Nr. 28/1951, 12/1967, 19/1970, 19/1974, 30/1984 und 22/1988, in Verbindung mit §15 Abs3 Z. 2 des Finanzausgleichsgesetzes 1985, BGBl. Nr. 544/1984, i.d.g.F., wird verordnet:

#### Artikel I

1. Im §4 Abs1 hat der 3. Satz ersatzlos zu entfallen.
2. §4 Abs2 hat zu lauten:

'(2) 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.).'

#### Artikel II

Diese Verordnung tritt mit 1. Mai 1988 in Kraft.

Artikel I Z. 2 dieser Verordnung ist jedoch auf alle Sachverhalte anzuwenden, für die die Verjährung im Sinne der Bestimmungen der OÖ. Landesabgabenordnung noch nicht eingetreten ist."

6. Der Verfassungsgerichtshof hat - ebenfalls aufgrund der Anlaßfälle der vorliegenden Verordnungsprüfungsverfahren - gemäß Art140 Abs1 B-VG auch Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des zweiten Satzes des ArtII des Gesetzes vom 28. Jänner 1988, mit dem das Gemeinde-Getränksteuergesetz geändert wird (Gemeinde-Getränksteuergesetznovelle 1988), LGBl. für Oberösterreich Nr. 22/1988, eingeleitet. Mit Erkenntnis vom 14. März 1990, G283/89 ua., hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, daß diese Bestimmung nicht als verfassungswidrig aufgehoben wird.

7. Der Verfassungsgerichtshof hat über die Zulässigkeit der Verordnungsprüfungsverfahren erwogen:

7.1. Nach Meinung der Oberösterreichischen Landesregierung ist die in Prüfung gezogene Verordnungsstelle in den Prüfungsverfahren nicht präjudiziell, weil die Bestimmungen der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 26. April 1988 an ihre Stelle getreten seien; in den Anlaßfällen der Verordnungsprüfungsverfahren V105/89 und V106/89 sei die in Prüfung gezogene Verordnungsstelle nicht angewendet worden, im Anlaßbeschwerdefall des Verfahrens V104/89 gehe es um einen Bescheid, der einer Vorstellung Folge gab, sodaß ein Ersatzbescheid zu ergehen habe, bei dessen Erlassung die in Prüfung gezogene Verordnung jedoch nicht mehr anzuwenden sein werde.

Der Verfassungsgerichtshof hat sich daher zunächst mit der Frage zu befassen, in welchem Verhältnis die in Prüfung gezogene Verordnungsstelle, also §4 Abs2 der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984, und die Regelungen der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 26. April 1988 zueinander stehen.

Entgegen der Meinung der Oberösterreichischen Landesregierung sind die Regelungen der Verordnung vom 26. April 1988, soweit sie auf Sachverhalte, die nach Inkrafttreten der Verordnung vom 14. Juni 1984 und vor dem 1. Mai 1988 verwirklicht wurden, nicht an die Stelle der in Prüfung gezogenen Regelung, sondern zu dieser hinzugetreten. ArtI Punkt 2. der Verordnung vom 26. April 1988 hat mit Wirksamkeit vom 1. Mai 1988 dem §4 Abs2 der Verordnung vom 14. Juni 1984 derogiert. ArtII zweiter Satz der Verordnung vom 26. April 1988 bestimmt sodann, daß die Neuregelung auch für die in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalte, für die Verjährung im Sinne der Bestimmungen der Oberösterreichischen Landesabgabenordnung noch nicht eingetreten ist, anzuwenden ist; dabei handelt es sich aber nicht um eine rückwirkende Änderung der bis dahin

geltenden Rechtslage, sondern um die Erlassung eines neuen Steuertatbestandes, der mit 1. Mai 1988 in Wirksamkeit trat. Die Verordnung vom 26. April 1988 erging aufgrund der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988, LGBl. Nr. 22/1988, die vom Steuererfindungsrecht der Länder Gebrauch machte und für mitverkaufte Verpackungen einen neuen Steuertatbestand, und zwar mit Wirksamkeit vom 1. April 1988, auch für in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte, soweit Verjährung gemäß §152 der Oberösterreichischen Landesabgabenordnung noch nicht eingetreten ist, einführte. Sowohl nach der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 (in Kraft getreten am 1. April 1988) als auch nach der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 26. April 1988 (in Kraft getreten am 1. Mai 1988) trat die Fälligkeit der durch die Einführung des neuen Steuertatbestandes geschaffenen Abgabe - auch für die in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalte - erst mit Inkrafttreten der Novellen ein.

#### 7.2. Daraus folgt für die Verordnungsprüfungsverfahren:

In den Anlaßfällen V105/89 und V106/89 ist der Oberösterreichischen Landesregierung beizupflichten, daß der in Prüfung gezogenen Verordnungsstelle Präjudizialität nicht zukommt. In den Anlaßverfahren stützte sich die nachträgliche Vorschreibung der Getränkesteuer für mitverkaufte Verpackungen auf die Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 26. April 1988; daß die in Prüfung gezogene Verordnung nicht angewendet wurde, erweist sich (auch) daraus, daß ein Säumniszuschlag nicht vorgeschrieben wurde. Die Behörde ist (auch) nicht davon ausgegangen, daß die vorgeschriebene Getränkesteuer aufgrund der Verordnung des Gemeinderates der Landeshauptstadt Linz vom 14. Juni 1984 schon fällig gewesen sei; sie hat diese Verordnung somit nicht angewendet. Auch der Verfassungsgerichtshof hat sie daher in diesen Anlaßfällen nicht anzuwenden, womit die Präjudizialität in diesen Verfahren zu verneinen ist.

Die Verordnungsprüfungsverfahren V105/89 und V106/89 sind daher einzustellen.

Anders verhält es sich demgegenüber im Verordnungsprüfungsverfahren V104/89:

Im Anlaßbeschwerdeverfahren wurde die Getränkesteuer für mitverkaufte Verpackung aufgrund der in Prüfung gezogenen Verordnungsstelle vorgeschrieben; dem Steuerpflichtigen wurde auch ein Säumniszuschlag vorgeschrieben, weil er seiner Steuerpflicht aufgrund der damals maßgeblichen Rechtslage nicht entsprochen hatte. Auch wenn mit dem angefochtenen Bescheid einer Vorstellung Folge gegeben wurde, wird die Behörde bei Erlassung eines Ersatzbescheides die in Prüfung gezogene Verordnung, solange sie dem Rechtsbestand angehört, anzuwenden haben; dies allein schon deshalb, weil die Prüfung der Vorschreibung des Säumniszuschlages (ebenfalls) eine Anwendung der in Prüfung gezogenen Verordnungsstelle erforderlich macht, solange sie dem Rechtsbestand angehört.

Im Verfahren V104/89 ist die in Prüfung gezogene Verordnungsstelle somit präjudiziell und ist - da auch die sonstigen Prozeßvoraussetzungen vorliegen - das Verordnungsprüfungsverfahren zulässig.

#### 8. Der Verfassungsgerichtshof hat im Verfahren V104/89 in der Sache selbst erwogen:

8.1. Der Verfassungsgerichtshof hat im Einleitungsbeschluß das Bedenken geäußert, daß die in Prüfung gezogene Verordnungsregelung ohne gesetzliche Deckung erlassen worden sei.

Soweit die Oberösterreichische Landesregierung die Ansicht vertritt, die in Prüfung gezogene Verordnung hätte bereits im Wortlaut des §4 des Gemeinde-Getränkesteuergesetzes 1950 idF der Novelle 1974 Deckung gefunden, trifft dies nicht zu, wozu es genügt, auf die Ausführungen des Erkenntnisses vom 14. März 1990 im Gesetzesprüfungsverfahren G283/89 ua. zu verweisen.

Der Gemeinderat der Landeshauptstadt Linz äußert jedoch die Meinung, daß die bundesgesetzliche Ermächtigung des §7 Abs5 F-VG 1948 "Gemeinden im gewissen Sinne zur selbständigen Schaffung materiellen Steuerrechts" berechtige. Die Rechtslehre habe sich mit diesem sogenannten selbständigen Verordnungsrecht der Gemeinden ausführlich auseinandergesetzt und sei dabei unter Berücksichtigung der Regelung des §8 Abs5 F-VG 1948 zur Rechtsauffassung gelangt, daß den Gemeinden ein Anspruch zustehe, im Rahmen der landesgesetzlichen Grundsätze das materiell-rechtliche Abgabenrecht zu vervollständigen und zu konkretisieren.

Diese Ausführungen gehen an den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes vorbei. Wie die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts dargelegt haben (siehe VfSlg. 9804/1983 und die Erkenntnisse des VwGH vom 27.3.1987, Z83/17/0247, vom 27.3.1987, Z83/17/0056 und vom 18.9.1987, Z87/17/0262), ist die Einbeziehung des Wertes der Verpackung - unter den in diesen Erkenntnissen genannten Voraussetzungen (vgl. insbesondere VfSlg. 9804/1983, S. 160 Abs1 und 2) - in die Steuerbemessungsgrundlage für die Getränkesteuer, und zwar aufgrund

des Abgabenerfindungsrechtes der Länder, gerechtfertigt. Da der oberösterreichische Landesgesetzgeber vor der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 von seinem Abgabenerfindungsrecht durch Erlassung einer landesgesetzlichen Regelung, die den Wert der Verpackungen in die Steuerbemessungsgrundlage der Getränkesteuer einbezog, keinen Gebrauch gemacht hatte, handelt es sich somit bei der in Prüfung gezogenen Verordnungsstelle keineswegs um eine (bloße) Vervollständigung oder Konkretisierung einer abgabenrechtlichen Bestimmung des Landesgesetzgebers. Die in Prüfung gezogene Regelung würde also ein Abgabenerfindungsrecht der Gemeinden voraussetzen. Ein solches ist jedoch zu verneinen (s. Bauer/Wolny in Fröhler/Oberndorfer, Das österreichische Gemeinderecht, 1987, Punkt

3.10.1.3.) und wird auch vom Gemeinderat der Landeshauptstadt Linz nicht behauptet. Die in Prüfung gezogene Verordnungsbestimmung wurde daher ohne rechtliche Grundlage erlassen. Sie war bis zur Erlassung der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 somit gesetzlos.

Dem Gemeinderat der Landeshauptstadt Linz ist jedoch beizupflichten, daß die in Prüfung gezogene Verordnungsbestimmung hinsichtlich der Einbeziehung des Wertes der Verpackung in die Bemessungsgrundlage mit dem Inkrafttreten der Gemeinde-Getränkesteuergesetznovelle 1988 konvalidiert ist, weil der Landesgesetzgeber mit dieser Novelle vom Abgabenerfindungsrecht Gebrauch machte und durch ArtI der Novelle den Wert der mitverkauften Verpackung in das steuerpflichtige Entgelt einbezog. Da die genannte Novelle am 30. März 1988 mit Wirksamkeit für den folgenden Monatsersten im Landesgesetzblatt kundgemacht wurde, ist die in Prüfung gezogene Verordnungsstelle mit 1. April 1988 konvalidiert.

Rückwirkend, also für die Zeit vor dem 1. April 1988 ist eine Konvalidation demgegenüber nicht eingetreten; die Novelle hat nämlich eine Steuerschuld, die der in Prüfung gezogenen Verordnung entspricht, erst mit Inkrafttreten der Novelle, also mit 1. April 1988, begründet.

8.2. Es war daher auszusprechen, daß §4 Abs2 der Getränkesteuer-Ordnung der Stadt Linz idF der Verordnung des Gemeinderates vom 14. Juni 1984 bis 31. März 1988 gesetzwidrig war.

Die Verpflichtung der Oberösterreichischen Landesregierung zur unverzüglichen Kundmachung dieses Ausspruches erfließt aus Art139 Abs5 B-VG.

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