jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vfgh Erkenntnis 2000/9/28 B2345/98

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.09.2000

Index

32 Steuerrecht
32/05 Verbrauchsteuern

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verordnung
B-VG Art18 Abs1
B-VG Art18 Abs2
Richtlinie des Rates vom 28.05.69. 69/169/EWG, betr Harmonisierung von Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern (Reiseverkehr)
TabaksteuerG §5
TabaksteuerG §6 Abs3 Z5
VerbrauchsteuerbefreiungsV §3a

Leitsatz

Keine Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte durch Vorschreibung von Tabaksteuer für Einfuhr von Zigaretten aus dem Ausland; Verordnungsermächtigung des Tabaksteuergesetzes zur Festlegung von Steuerbefreiungen hinreichend determiniert im Hinblick auf das Kriterium der Gewährleistung einer einheitlichen Besteuerung; ausreichende Grundlagenforschung vor Erlassung der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung; sachliche Rechtfertigung und Gesetzeskonformität der Beschränkung der gegenständlichen Steuerbefreiung auf Tabakwaren in bestimmter Menge und nur bei Einfuhr durch bestimmte Reisende im Handgepäck; keine verfassungswidrige Besteuerung von Abgabenerträgen

Spruch

Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Bescheid weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in seinen Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Kosten werden nicht zugesprochen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Der Beschwerdeführer hatte im Ausland 160 Stück Zigaretten eingekauft und aus der tschechischen Republik kommend im Reisegepäck nach Österreich eingeführt. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid vom 3. November 1998 schrieb der Berufungssenat I der Region Innsbruck bei der Finanzlandesdirektion für Salzburg dafür

Tabaksteuer in Höhe von S 147,-- vor.

2. Gegen diesen Bescheid wendet sich die auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums, die Verletzung des Legalitätsprinzips sowie die Verletzung in sonstigen Rechten infolge Anwendung rechtswidriger genereller Normen behauptet und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wird. In der Begründung wird ua. auf die weit über den Anlaßfall hinausgehende Bedeutung der Beschwerde und auf ein deswegen eingeholtes Gutachten des Univ.Prof. Dr. M. verwiesen. Im übrigen regt der Beschwerdeführer an, der Verfassungsgerichtshof möge von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich §6 Abs3 Z5 Tabaksteuergesetz, BGBl. 704/1995 idF BGBl. 427/1996, und ein Verordnungsprüfungsverfahren hinsichtlich §3a der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung, BGBl. 3/1995 idF BGBl. II 162/1997, einleiten und beide Vorschriften als verfassungswidrig aufheben.

3. Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie die Abweisung der Beschwerde beantragt.

4. Darauf replizierte die beschwerdeführende Partei.

II. Im gegebenen Zusammenhang ist folgende Rechtslage maßgebend:

1. Gemeinschaftsrecht:

a. Nach Art1 der Richtlinie des Rates vom 28. Mai 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr (69/169/EWG), im folgenden: RL 69/169/EWG, ABl. EG Nr. L 133, S 6 ff., (die seit Inkrafttreten des Binnenmarktes zum 1. Jänner 1993 nur noch für die Beziehungen zu Drittstaaten von Bedeutung ist) besteht für Waren, die im persönlichen Gepäck der aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführt werden, ein Freibetrag. Art4 Abs1 dieser Richtlinie sieht ua. für Tabakwaren mengenmäßige Begrenzungen für die Befreiung von der Umsatzsteuer und den Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr vor. Art5 Abs8 der Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten, für Reisende, die aus einem Drittland einreisen, die Mengen ua. an Tabakwaren, für die Steuerfreiheit bei der Einfuhr gewährt wird, niedriger festzusetzen.

b. In der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EG Nr. L 105, S 1 ff. (im folgenden: ZollbefreiungsVO), sind die Fälle festgelegt, in denen bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr Befreiung von Eingangsabgaben (im Sinn der Verordnung) gewährt wird. Art45 dieser ZollbefreiungsVO sieht Eingangsabgabenbefreiungen für aus einem Drittland eingeführte Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden vor. Art46 legt ua. für Tabakwaren Höchstmengen für die eingangsabgabenfreie Einfuhr fest.

c. Nach §2 Abs1 Zollrechts-Durchführungsgesetz, BGBl. 659/1994 (im folgenden: ZollR-DG) gilt das gemeinschaftliche Zollrecht (dazu gehört nach der ausdrücklichen Aufzählung in §1 Abs2 leg.cit. auch die ZollbefreiungsVO) auch hinsichtlich der Erhebung von sonstigen Eingangs- oder Ausgangsabgaben, somit auch für den Bereich von speziellen Verbrauchsteuern, soweit nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

2. Innerstaatliches Recht:

a. Gemäß §1 Abs1 Tabaksteuergesetz 1995, BGBl. 704/1994 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen FassungBGBl. 427/1996 (im folgenden: TabStG 1995), unterliegen der Tabaksteuer ua. Tabakwaren - somit auch Zigaretten (vgl. §2 leg.cit.) -, die in das Steuergebiet eingebracht werden. Gemäß §25 leg.cit. gelten für die Einfuhr von Tabakwaren, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß die Zollvorschriften. Gemäß §6 Abs3 Z1 leg.cit. ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, durch Verordnung im Fall der Einfuhr die Steuerfreiheit unter den Voraussetzungen anzuordnen, unter denen sie nach der erwähnten ZollbefreiungsVO und anderen von der Europäischen Gemeinschaft erlassenen Rechtsvorschriften vom Zoll oder den Verbrauchsteuern befreit werden können. Durch Z5 dieser Bestimmung wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, durch Verordnung die Tabaksteuer von der Eingangsabgabenfreiheit nach §2 Abs1 ZollR-DG auszunehmen, "soweit dies zur Umsetzung der von der Europäischen Gemeinschaft erlassenen Rechtsvorschriften oder zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich ist."

b. Nach §1 Abs1 der ua. auf §6 Abs3 TabStG 1995 gestützten Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Befreiungen von Verbrauchsteuern (Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung), BGBl. 3/1995 in der für den

Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl. II 162/1997 (im folgenden: VerbrauchsteuerbefreiungsVO), sind verbrauchsteuerpflichtige Waren, die aus einem Drittland in das Steuergebiet eingeführt werden, soweit in den §§2 bis 5 nicht anderes bestimmt ist, von den Verbrauchsteuern befreit, wenn sie bei einer Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft nach der ZollbefreiungsVO oder nach dem Zollkodex oder schließlich nach dem ZollR-DG, zollfrei sind. Grundsätzlich gilt somit in der Einfuhr Verbrauchsteuerfreiheit in jenen Fällen, in denen nach zollrechtlichen Bestimmungen Zollfreiheit eingeräumt wird.

Nach §3a der VerbrauchsteuerbefreiungsVO wird jedoch die Verbrauchsteuerbefreiung für Tabakwaren auf 25 Stück Zigaretten (oder 5 Stück Zigarren etc.) beschränkt, wenn die Tabakwaren im persönlichen Gepäck von Reisenden eingeführt werden, die ihren normalen Wohnsitz im Anwendungsgebiet haben und über eine Landgrenze zu anderen Staaten als den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und den EFTA-Staaten in das Anwendungsgebiet einreisen.

3. Die maßgebende Rechtslage ist somit so zu deuten, daß sich die Erhebung von speziellen Verbrauchsteuern anläßlich der Einfuhr von Tabakwaren grundsätzlich nach den zollrechtlichen Vorschriften richtet, somit Befreiungen, die auf zollrechtlichem Gebiet auf Grund unmittelbar anwendbarer gemeinschaftsrechtlicher Normen oder auf Grund innerstaatlicher Vorschriften bestehen, sich auch auf die anläßlich der Einfuhr von Tabakwaren grundsätzlich zu erhebende Tabaksteuer erstrecken. Jedoch wird durch §6 Abs3 Z5 TabStG 1995 der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, im Verordnungsweg von dieser Parallelität abzuweichen und die Befreiung für den Bereich der Tabaksteuer gänzlich oder teilweise zu versagen, "soweit dies zur Umsetzung der von der Europäischen Gemeinschaft erlassenen Rechtsvorschriften oder zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich ist." Auch die erwähnte VerbrauchsteuerbefreiungsVO beruht auf dem Grundsatz (§1 Abs1), daß eine allfällige Zollfreiheit sich auch auf die speziellen Verbrauchsteuern auswirkt, sieht aber in den §§2 bis 5, somit auch in dem hier maßgebenden §3a, davon abweichende Regelungen vor.

III. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage hegt der Verfassungsgerichtshof gegen die den Bescheid tragenden Rechtsvorschriften keine verfassungsrechtlichen Bedenken:

1. Soweit die Beschwerde - zum Teil unter wörtlicher Wiedergabe des von Univ.Prof. Dr. M. erstatteten Gutachtens - geltend macht, §6 Abs3 Z5 TabStG 1995 enthalte für die zu erlassende Verordnung keine hinreichend bestimmten gesetzlichen Determinanten, weshalb die Vorschrift im Hinblick auf Art18 B-VG als verfassungswidrig anzusehen sei, ist ihr folgendes entgegenzuhalten:

Die im vorliegenden Fall zu beurteilende Bestimmung des §3a VerbrauchsteuerbefreiungsVO war - mangels von der Europäischen Gemeinschaft erlassener, innerstaatlich umzusetzender Rechtsvorschriften - offenbar nicht "erforderlich" (im Sinn des §6 Abs3 Z5 TabStG), um Gemeinschaftsrecht (RL 69/169/EWG) umzusetzen.

Für die Beurteilung der Beschwerde ist daher (lediglich) von Bedeutung, ob eine Verordnungsermächtigung, die darauf abstellt, daß die Einschränkung einer Steuerbefreiung "zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich ist", als hinreichend determinierend anzusehen ist. Inhaltlich stellt die Verordnungsermächtigung das ermächtigte Organ - das ist der Bundesminister für Finanzen -, vor die Aufgabe, festzustellen, ob die unveränderte Beibehaltung einer Steuerbefreiung (für die Einfuhr von Tabakwaren) geeignet ist, zu Ungleichmäßigkeiten hinsichtlich der Belastung von Tabakwaren mit einer Verbrauchsteuer zu führen, die so gravierend sind, daß ihre Beseitigung geboten erscheint. Angesichts der Umschreibung des maßgebenden Tatbestandes in §1 TabStG 1995 ist es nun offenbar das Ziel dieser Verbrauchsteuer, den Verbrauch (bzw. die Verwendung von Einkommen für den Erwerb und Verbrauch) von Tabakwaren im Inland (Anwendungsgebiet) gleichmäßig mit einer speziellen Steuer derart zu belegen, daß die Steuerbelastung für die jeweils konsumierten Einheiten (Zigaretten, Zigarren etc.) grundsätzlich die gleiche ist, unabhängig davon, ob die Tabakwaren im Inland erworben oder ob sie im Ausland erworben und in das Inland verbracht werden. Von diesem Ziel werden insoferne Abstriche gemacht, als traditionellerweise für die Einfuhr beschränkter Mengen an sich verbrauchsteuerpflichtiger Waren im privaten Reiseverkehr Zoll- und demnach auch Verbrauchsteuerbefreiungen gewährt werden. Ob diesen Befreiungen bloße Erwägungen der Verwaltungsvereinfachung zugrundeliegen oder ob damit - wie die belangte Behörde vorbringt - auch auf bestimmte Konsumgewohnheiten Rücksicht genommen werden soll, ist im gegebenen Zusammenhang ohne Belang. Entscheidend ist im Hinblick auf Art18 B-VG nämlich nur, daß im Bereich der Tabaksteuer das Ziel "Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung" einen hinreichend bestimmten Inhalt hat, da ihm nämlich die Bedeutung beizumessen ist, daß der Konsum von Tabakwaren im Inland grundsätzlich die gleiche Steuerbelastung auslösen soll,

gleichgültig ob es sich um im Inland erworbene oder um selbst importierte Waren handelt. Im Hinblick darauf hat der Verfassungsgerichtshof auch keine Bedenken dagegen, daß dem Organ, das zur Verordnungserlassung ermächtigt wird, die Beurteilung überlassen wird, ob die Einschränkung der Befreiung zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung "erforderlich" ist. Ist mit hinreichender Bestimmtheit ermittelbar, ob die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (im dargelegten Verständnis) etwa durch faktische Entwicklungen gefährdet oder bereits gestört ist, dann ist es regelmäßig auch möglich zu entscheiden, ob Einschränkungen der Befreiung von Eingangsabgaben erforderlich sind, um die gleichmäßige Belastung zu gewährleisten oder wiederherzustellen. Sollte die Erforderlichkeit im Einzelfall zu verneinen sein, wäre die Verordnung gesetzwidrig. Bedenken ob der mangelhaften Bestimmtheit der Ermächtigung selbst ergeben sich deswegen nicht.

2. In der Tat behauptet die Beschwerde nun auch die Verfassungswidrigkeit des §3a der VerbrauchsteuerbefreiungsVO nicht nur im Hinblick darauf, daß sie auf Grund eines verfassungswidrigen Gesetzes erlassen wurde, sondern auch deswegen, weil die gesetzlichen Vorgaben bei der Erlassung der VO nicht erfüllt waren. Der Bundesminister für Finanzen hätte "vor der Erlassung der VO zu ermitteln gehabt ..., ob und inwiefern die Erlassung der VO zur Erreichung der gesetzlichen Ziele erforderlich ist. Daß eine solche Ermittlung der Entscheidungsgrundlagen tatsächlich stattgefunden hat, ist zwar nicht gänzlich auszuschließen, aber unwahrscheinlich."

Der Gerichtshof vermag diese Einschätzung nicht zu teilen. Aus den Verordnungsakten ergibt sich, daß die Verordnungserlassung für notwendig gehalten wurde, um die steuerfreie Einfuhr von insbesondere verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus (bestimmten) Drittländern durch Personen mit Wohnsitz im Inland einzuschränken. Das Problem ergebe sich vor allem durch die sog. Duty-Free-Läden, die sich zwar im Drittlandsgebiet, aber noch im Gebiet zwischen der österreichischen und der drittländischen Zollstelle befänden. Diese Waren seien auch von der Umsatzsteuer und den Verbrauchsteuern des Drittlandes befreit und könnten somit ohne jegliche Steuerbelastung im Rahmen der derzeit bestehenden Wert- bzw. Mengengrenzen nach Österreich eingeführt werden. Als Entscheidungsgrundlage dienten Unterlagen über die Entwicklung des inländischen Tabakwarenabsatzes und des Tabaksteueraufkommens in den Jahren 1990 bis März 1997 sowie detaillierte Ermittlungen hinsichtlich des Absatzes von Zigaretten in slowenischen und tschechischen Duty-free-shops in den Jahren 1996 und 1997.

Offenbar lag der Entscheidung des Verordnungsgebers somit eine Situation zugrunde, die letztlich dazu führte, daß das Ziel dieser Befreiungsbestimmungen, nämlich die Steuerbefreiung bloß für beschränkte Mengen von im Reiseverkehr eingeführten Tabakwaren zu gewähren, durch faktische Entwicklungen unterlaufen wurde (durch Errichtung von Verkaufsstellen in Grenznähe, die sogar mehrmals am Tag angefahren werden können). In einer solchen Situation erscheint es unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht nur gerechtfertigt, sondern sogar geboten ("erforderlich"), jene Maßnahmen zu ergreifen, die geeignet sind, die Möglichkeit steuerfreien Konsums von Tabakwaren einzuschränken. Dem Gerichtshof erschiene nämlich gerade umgekehrt eine Regelung, die grundsätzlich die Belastung des Konsums einer bestimmten Ware mit einer ins Gewicht fallenden Verbrauchsteuer vorsieht, dann unsachlich und dem Gleichheitssatz widersprechend, wenn nicht zugleich Vorsorge getroffen wird, daß grundsätzlich jeder Konsum dieser Ware die Steuerbelastung zu tragen hat. Dazu kommt noch, daß durch Entwicklungen dieser Art die Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch innerhalb des Bundesgebietes gestört erscheint, liegt es doch auf der Hand, daß die Möglichkeit, sich im Wege des Einkaufstourismus mit billigen ausländischen Tabakwaren zu versorgen, nur Bewohnern bestimmter Regionen offen steht. Wenn der Verordnungsgeber mit dieser Maßnahme daher eine Bevorzugung jener Bevölkerungsteile verhindern kann, die auf Grund der geographischen Situation in der Lage sind, im Wege des Einkaufstourismus Verbrauchsteuerbefreiungen in überdurchschnittlichem Maße in Anspruch zu nehmen, so hält der Verfassungsgerichtshof eine solche Vorgangsweise durchaus für erforderlich, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten.

Daß der Verordnungsgeber dabei nicht alle möglichen Umwegsgestaltungen erfaßt hat, dazu vielleicht sogar gar nicht in der Lage ist (die Beschwerde nennt als Beispiel die Einreise von Tschechien über Deutschland an Stelle einer direkten Einreise), ändert am Ergebnis nichts, weil solche Gestaltungen nur in Ausnahmefällen ohne unverhältnismäßigen Aufwand in Betracht kommen und daher jedenfalls nicht geeignet sind, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in nennenswertem Ausmaß zu stören.

Aus dem Gesagten folgt aber auch unmittelbar, daß - entgegen dem Beschwerdevorbringen - der Umstand, daß §3a VerbrauchsteuerbefreiungsVO sich nur auf Importe über eine Landgrenze bezieht, nicht auf Bedenken stößt. Wenn der

Verordnungsgeber davon ausgeht, daß sich die von ihm konstatierten Verletzungen der Gleichmäßigkeit der Verbrauchsbesteuerung ausschließlich oder jedenfalls ganz überwiegend auf die Entwicklung des Einkaufstourismus per PKW zurückführen lassen, so ist ihm nicht entgegenzutreten. Zu Recht weist die belangte Behörde in diesem Zusammenhang darauf hin, daß bei Flugreisen - anders als beim PKW-Einkaufstourismus - die Möglichkeit des steuerfreien Einkaufs nicht das Motiv der Fahrt, sondern höchstens ein Begleitumstand der Reise ist. Ebenso wenig bestehen unter diesem Aspekt Bedenken dagegen, daß §3a leg.cit. die EFTA-Staaten von diesen Einschränkungen ausschließt, besteht doch - wie der Beschwerdeführer selbst einräumt - in den unmittelbar an Österreich angrenzenden EFTA-Staaten bei Tabakwaren ein Preisniveau, das dem österreichischen vergleichbar ist, womit auch das Bedürfnis nach Ausgleichsmaßnahmen nicht gegeben erscheint.

3. Der Verfassungsgerichtshof kann schließlich dem Argument der Beschwerde nicht folgen, daß durch den die Bemessungsgrundlage der Tabaksteuer regelnden §5 Abs1 TabStG 1995 in verfassungswidriger Weise Abgabenerträge zum Gegenstand einer Besteuerung gemacht werden. Der Gerichtshof hat in dem von der Beschwerde zitierten Erk. VfSlg. 4174/1962 die Auffassung vertreten, aus den Vorschriften des F-VG 1948 (insbesondere aus dessen §6) ergebe sich, daß Abgabenerträge nicht zum Gegenstand einer Besteuerung gemacht werden dürfen; dies deshalb, weil nach §6 F-VG 1948 für Abgabenerträge das Recht der Gebietskörperschaften zur Verfügung im eigenen Haushalt wesentlich sei, die Erträge somit nicht durch eine Besteuerung dieser Verfügung entzogen werden dürften. Der Verfassungsgerichtshof kann nicht erkennen, daß durch eine Belastung von Verbrauchsgütern mit mehreren Verbrauchsabgaben (etwa der Umsatzsteuer und einer speziellen Verbrauchsteuer), wie sie durch §5 TabStG 1995 im Ergebnis bewirkt wird, eine derartige Beeinträchtigung der Erträge von Abgaben eintritt. Der Effekt dieser Regelung ist nicht die Besteuerung von Abgabenerträgen (das heißt eine Partizipation an den Abgabenerträgen einer anderen Gebietskörperschaft, die dadurch gemindert werden), sondern die Belastung einer Ware mit mehreren (indirekten) Steuern, die nach der Belastungskonzeption dieser Steuern auf die Verbraucher überwälzt werden sollen. Selbst wenn die Überwälzung im Einzelfall nicht gelingen sollte oder wenn die Steuerkumulierung einen Rückgang der Nachfrage nach den belasteten Waren zur Folge hätte, käme es dadurch nicht zu einer Besteuerung von (das heißt einer Partizipation an den) Abgabenerträgen einer anderen Gebietskörperschaft.

IV. 1. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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

Schlagworte

Determinierungsgebot, EU-Recht Richtlinie, Abgaben, Tabaksteuer, Verordnungserlassung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2000:B2345.1998

Dokumentnummer

JFT_09999072_98B02345_00

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at