jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1987/10/1 B1260/86

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 01.10.1987

Index

32 Steuerrecht
32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt
UStG 1972 idF BGBl 587/1983 §5 Abs3
UStG 1972 idF BGBl 587/1983 §10 Abs4

Leitsatz

Erhöhter (Einfuhr-)Umsatzsteuersatz gilt nicht für PKW, die im Ausland (unvorhergesehenerweise) repariert und dann wieder nach Österreich gebracht wurden; kein "Einfuhr" eine PKW nach §10 Abs4; Verletzung im Gleichheitsrecht durch - fälschliche - Unterstellung eines gleichheitswidrigen Gesetzesinhaltes

Spruch

Der Bf. ist durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, dem Bf. zu Handen des Beschwerdevertreters binnen 14 Tagen die mit 33.000 S bestimmten Prozeßkosten bei Exekution zu bezahlen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. Im vorliegenden Fall geht es darum, welcher Umsatzsteuersatz bei der Wiedereinfuhr von PKW, die im Ausland (unvorhergesehen) repariert wurden, anzuwenden ist.

Die vornehmlich in Betracht zu ziehenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972 - UStG idF der Nov. BGBl. 587/1983 lauten:

"§1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein

Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens

ausführt. . . .

2. . . . .

3. Die Einfuhr von Waren im Sinne des Zollgesetzes

(Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn eine Ware aus

dem Zollausland in das Zollgebiet gelangt.

(2) . . .

§4. (1) Der Umsatz wird im Falle des §1 Abs1 Z1

nach dem Entgelt bemessen. . . .

§5. (1) Der Umsatzsatz wird bei der Einfuhr (§1 Abs1 Z. 3) nach dem Zollwert (§2 des Wertzollgesetzes 1980) der eingeführten Ware bemessen.

(2) . . .

(3) Ist ein Gegenstand in den Fällen der §§35 Abs1 lita, 42 Abs2, 88 und 90 des Zollgesetzes 1955 oder in einem anderen nach dem Zollgesetz 1955 zulässigen Ausgangsvormerkverkehr ausgeführt, im Ausland für den Ausführer ausgebessert oder veredelt und von dem Ausführer oder für ihn wieder eingeführt worden, so wird der Umsatz bei der Einfuhr nach dem für die Ausbesserung oder Veredlung zu zahlenden Entgelt, falls aber ein solches Entgelt nicht gezahlt wird, nach der durch die Ausbesserung oder Veredlung eingetretenen Wertsteigerung bemessen.

(4) . . .

§10. (1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 vom Hundert der Bemessungsgrundlage (§§4 und 5).

(2) . . .

(3) . . .

(4) Die Steuer erhöht sich auf 32 vom Hundert für die

Lieferungen, die Vermietung, den Eigenverbrauch und die Einfuhr

der in der Anlage B aufgezählten Gegenstände. . . ."

Die Anlage B (zu §10 Abs4) enthält das Verzeichnis der dem Steuersatz 32 vom Hundert unterliegenden Gegenstände. In der Z22a scheinen die "Personenkraftwagen" auf.

II. 1.a) Der in Österreich wohnhafte Bf. reiste im Mai 1986 mit seinem PKW in die BRD aus. Da dort am Fahrzeug ein Motorschaden entstand, mußte er sein Fahrzeug im Ausland reparieren lassen. Hiefür wurde ihm von der deutschen Werkstätte ein Betrag von DM 2.608,41 (inklusive deutscher Umsatzsteuer) in Rechnung gestellt.

Am 23. Mai 1986 brachte er den reparierten PKW wieder ins Inland zurück.

b) Die Finanzlandesdirektion für Tirol (FLD) schrieb ihm mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid vom 30. Oktober 1986 Einfuhrumsatzsteuer iS des §1 Abs1 Z3 und des §5 Abs3 des Umsatzsteuergesetzes 1972 (UStG 1972) in der Höhe von S 5.868,-vor. Als Bemessungsgrundlage diente der Rechnungsbetrag von DM 2.608,41 x 7,03 (Kurs DM : S) = S 18.337,12. Die Behörde wendete den erhöhten Steuersatz für PKW gemäß §10 Abs4 iVm Z22 der Anlage B des UStG 1972 idF der Nov. BGBl. 587/1983, von 32 % an. Daraus errechnete sich der Betrag von S 5.868,-(18.337,12 x 0,32).

Die FLD folgte der vom Bf. in der Berufung vertretenen Ansicht nicht, daß der normale Steuersatz von 20 % zum Tragen hätte kommen müssen.

2. Gegen den Bescheid der FLD wendet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wird. Die Beschwerde wird unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 7. März 1985, B458/83 (= VfSlg. 10387/1985) damit begründet, die Behörde habe dem Gesetz fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, indem sie den erhöhten Steuersatz von 32 % anwendete.

3. Die FLD als bel. Beh. erstattete eine Gegenschrift, in der sie den Antrag stellt, der VfGH möge - von seiner im erwähnten Erkenntnis vom 7. März 1985 vertretenen Auffassung abgehend - die Beschwerde abweisen.

Begründend wird hiezu ausgeführt:

"……..

1.1.1. Der Einfuhrtatbestand des §1 Abs1 Z. 3 UStG knüpft lediglich an das körperliche Gelangen der Ware über die Zollgrenze an. Mehr ist zur Erfüllung dieses Abgabentatbestandes nicht erforderlich. Wenn aber ein Steuergesetz einen bestimmten Vorgang erfaßt, den es per definitionem genau umschreibt, dann kann dem Begriff 'Einfuhr' bei Handhabung des §10 Abs4 UStG kein von der Legaldefinition abweichender Inhalt beigemessen werden. Eine Einfuhr nach §1 Abs1 Z. 3 UStG ist jedenfalls auch dann gegeben, wenn eine aus dem inländischen freien Verkehr stammende Ware nicht etwa nur in den Fällen des §35 Abs1 lita und §42 Abs2 ZollG, sondern auch zur Ausbesserung oder Veredelung (§§88, 90 ZollG) in das Ausland verbracht und von dort wieder in das Zollgebiet zurückgebracht wird. Die Wiedereinfuhr stellt eine Einfuhr im Rechtssinn dar, die Tatbestandsvoraussetzung für die Vorschreibung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer ist (§3 ZollG, §24 Abs2 UStG). Eine konsequente Fortführung der Überlegung des VfGH müßte zum Ergebnis führen, daß bei der Wiedereinfuhr von im Zollausland ausgebesserten und veredelten Waren der Tatbestand der Einfuhr, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft, gar nicht vorliegt, sodaß in diesen Fällen eine Einfuhrumsatzsteuer überhaupt nicht vorgeschrieben werden könnte.

1.1.2. Es kann nicht ohne Widerspruch in sich davon ausgegangen werden, daß im Falle einer Wiedereinfuhr von Pkw. keine Einfuhr im Sinne des §10 Abs4 UStG vorliegt. Dies zeigt sich schon darin, daß ein (neben anderen Ersatzteilen) in einem wiedereingeführten Pkw eingebauter Motor (Gegenstand der Anlage B) nicht dem erhöhten Steuersatz nach §10 Abs4 UStG unterläge, wogegen bei einer gleichen Reparatur im Inland der erhöhte Steuersatz zur Anwendung kommt. Dies hätte eine ungleiche Behandlung der Besteuerung des Motors zur Folge.

Daß der im §10 Abs4 enthaltene Begriff 'Einfuhr' die Wiedereinfuhr nicht erfassen soll, widerspricht jedenfalls dem objektiven Sinn des Gesetzes, da das Umsatzsteuergesetz in seinem §1 Abs1 Z. 3 ZollG für diesen Begriff als Legaldefinition das Gelangen einer Ware aus dem Zollausland in das Zollgebiet vorsieht. Wenn der die Steuersätze regelnde §10 UStG sowohl in seinem Abs1 (Normalsteuersatz), in seinem Abs2 Z. 1 (ermäßigter Steuersatz) als auch in seinem Abs4 (erhöhter Steuersatz) auf den steuerpflichtigen Umsatz der Einfuhr abstellt, kann der bel. Beh., die der Bindung des Gesetzes unterliegt, kein gleichheitswidriges Verhalten angelastet werden, wenn sie bei der Anwendung der zuletzt genannten Gesetzesstelle dem Tatbestandsmerkmal der Einfuhr keine von der Legaldefinition des §1 Abs1 Z. 3 UStG abweichende Bedeutung unterstellt.

1.1.3. Da sich die bel. Beh. bei dieser ihrer Rechtsanwendung auch auf die Auffassung des VwGH, der nach der Verfassung (Artikel 129 B-VG) zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit der öffentlichen Verwaltung berufen ist, stützen kann, wäre es mit dem rechtsstaatlichem Prinzip nicht vereinbar, der in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des VwGH stehenden bel. Beh. gleichheitswidriges Verhalten zu unterstellen. Es würde das verfassungsgesetzlich garantierte rechtsstaatliche Prinzip schwer erschüttern und dessen Aushöhlung bedeuten, wenn sich eine Verwaltungsbehörde bei der Rechtsanwendung nicht mehr an der Auffassung des von der Verfassung eingesetzten Hüters der Gesetzmäßigkeit orientieren kann, ohne sich dabei dem Vorwurf einer verfassungswidrigen Gesetzesanwendung auszusetzen. Letztlich fiele dieser Vorwurf der qualifizierten Rechtswidrigkeit auf den VwGH zurück.

1.1.4. Der in diesem Verfahren erhobene Vorwurf, die bel. Beh. habe dem §10 Abs4 UStG fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH nichts anderes, als daß die Behörde der genannten Vorschrift einen Inhalt unterstellt, der, hätte ihn diese Vorschrift, ihre Gleichheitswidrigkeit bedeuten würde. Nach dem Obgesagten, insbesondere aufgrund des vom Umsatzsteuergesetz in seinem §1 Abs1 Z. 3 selbst definierten Begriff der Einfuhr muß in der Tat davon ausgegangen werden, daß die Vorschrift des §10 Abs4 UStG den von der Verwaltungsbehörde in Übereinstimmung mit der Auffassung des VwGH unterstellten Inhalt hat. Folglich müßte der Ansatzpunkt für die Prüfung des (auch den Gesetzgeber bindenden) Gleichheitsgebotes in der betreffenden Rechtsvorschrift selbst liegen. Sollte der VfGH in dieser Hinsicht, d.h. in der unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung der Einfuhr von im Zollausland ausgebesserten oder veredelten Gegenständen (Fälle des §5 Abs3 UStG) und gleichartigen steuerpflichtigen Umsätzen im Inland - diese Betrachtung ist demnach über den Fall der Pkw-Reparaturen hinaus generell auf alle Werklieferungen und Werkleistungen auszudehnen - weiterhin verfassungsmäßige Bedenken hegen, würde dies die Voraussetzung dafür indizieren, im Sinne des Artikels 140 Abs1 B-VG von amtswegen ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der anzuwendenden Rechtsvorschrift (§10 Abs4 UStG) einzuleiten.

2. Die bel. Beh. erlaubt sich, zu dieser Frage unter ausdrücklichem Hinweis auf die bereits im angefochtenen Bescheid dargelegten Ausführungen (Punkt 4 a-f) nachstehende Gedanken und Überlegungen darzutun, die der VfGH dabei berücksichtigen möge:

2.1. Wenn nach der Auffassung des VfGH offenkundiger Zweck der durch das zweite Abgabenänderungsgesetz 1977 verfügten Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1972 vor allem eine Besserung der Zahlungsbilanz war, wobei zur Erleichterung dieses Zieles als adäquates Mittel die Lieferung von Pkw im Inland und deren Einfuhr aus dem Ausland einer erhöhten Umsatzsteuer unterworfen wurde, so trifft diese Überlegung bezüglich der übrigen Gegenstände der Anlage B nicht zu, da hier zahlreiche Gegenstände enthalten sind, die keineswegs importiert, sondern im Inland hergestellt werden.

Es ist weiters darauf hinzuweisen, daß das erwähnte Ziel der durch das zweite Abgabenänderungsgesetz 1977 verfügten Änderung nicht uneingeschränkt in dem vom VfGH zitierten Zusammenhang gesehen werden darf:

Zunächst ist festzuhalten, daß der erhöhte Steuersatz gemäß §10 Abs4 UStG in der Regierungsvorlage zum zweiten Abgabenänderungsgesetz 1977 noch nicht vorgesehen war, sondern die Regierungsvorlage zunächst nur eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kfz-Kosten auf dem Gebiet der Einkommensteuer und als ergänzende Bestimmung eine Versagung des Vorsteuerabzuges auf dem Gebiet der Umsatzsteuer beinhaltete. Der Hinweis auf eine Verbesserung der Zahlungsbilanz findet sich erstmals im Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zum zweiten Abgabenänderungsgesetz 1977, und zwar zur Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von bestimmten Kfz-Kosten auf ertragsteuerlichem Gebiet. Im Bericht des Finanz- und Budgetausschusses (660 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XIV. GP) heißt es:

'Zu diesem Gesetzesentwurf wird folgendes bemerkt:

Auf ertragsteuerlichem Gebiet soll durch eine Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Anschaffungsund Betriebskosten von Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen eine Verbesserung der Zahlungsbilanz erreicht werden. Diese Maßnahmen sollen dazu beitragen, eine weitere Steigerung der Einfuhren in erträglichen Grenzen zu halten.'

In der Folge heißt es zu den Änderungen auf dem Gebiete der Umsatzsteuer:

'Auf umsatzsteuerlichem Gebiet ist in Ergänzung der ertragsteuerlichen Maßnahmen betreffend eine Einschränkung der steuerlichen Anerkennung der Kosten von Personen- und Kombinationskraftwagen vorgesehen, daß die mit der Anschaffung, Miete und dem Betrieb derartiger Kraftfahrzeuge zusammenhängenden Vorsteuern vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein sollen.'

Erst später wird festgehalten, daß die Abgeordneten Hofstetter, Dr. Tull und Genossen am 5. Oktober 1977 den Antrag 62/A auf Änderung des Umsatzslteuergesetzes 1972 in der geltenden Fassung im Nationalrat eingebracht haben. 'Dieser Intiativantrag sieht in Ergänzung zu den bisherigen Steuersätzen des Umsatzsteuergesetzes 1972 einen erhöhten Umsatzsteuersatz von 30 v.H. für die Lieferungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr von bestimmten Gegenständen vor, die in der Anlage B zum Umsatzsteuergesetz 1972 aufgezählt sind.'

2.2. Die Interpretation des VfGH bezüglich des Begriffes Einfuhr im §10 Abs4 UStG dürfte logischerweise nicht nur für Pkw, die nach einer Reparatur im Ausland wiedereingeführt werden (Fall des §35 Abs1 lita ZollG) gelten, sondern auch bei allen Ausgangsvormerkverkehren zur Ausbesserung und Veredelung (§§80, 90 ZollG), und zwar gleichgültig, ob es sich um Gegenstände der Anlage A (ermäßigter Steuersatz) oder B (erhöhter Steuersatz) handelt, und gleichgültig, ob im Zuge der Veredelung oder Ausbesserung eine Werkleistung oder eine Werklieferung bewirkt wird, wobei es gleichgültig bleibt, ob im Rahmen der Werklieferung ein Gegenstand der Anlage A, der Anlage B oder ein anderweitiger Gegenstand verwendet wird.

2.3. Dieses unter 2.2. aufgezeigte Ergebnis entspricht wie dem Erkenntnis vom 7.3.1985 entnommen werden kann - nicht den Vorstellungen des VfGH über eine 'Gleichbehandlung', wird aber bei Anwendung der Interpretation des VfGH erreicht:

a) Reparaturen bzw. Veredelungen im Inland:

Zwecks Feststellung des Steuersatzes für Reparaturen bzw. für Veredelungen von Gegenständen ist zunächst zu beurteilen, ob eine Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt. Dies deshalb, weil gemäß §10 Abs4 bzw. §10 Abs2 Z. 1

UStG neben der Einfuhr nur die Lieferung, die Vermietung und der Eigenverbrauch dem erhöhten bzw. ermäßigen Steuersatz der in den Anlagen genannten Gegenstände unterliegt, nicht aber (von der Vermietung abgesehen) sonstige Leistungen.

Die Abgrenzung, ob bei Bearbeitung oder Verarbeitung vom Auftraggeber beigestellter Gegenstände eine Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt, ist nach den Kriterien des §3 Abs4 UStG vorzunehmen. Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwendet er hiebei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist nach der genannten Gesetzesbestimmung die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (Werklieferung).

Werkleistung:

Eine Werkleistung, die regelmäßig dem Normalsteuersatz unterliegt, liegt vor, wenn der Unternehmer bloß Zutaten oder Nebensachen beistellt, und zwar gleichgültig, ob diese in der Anlage A oder B zum UStG 1972 enthalten sind oder nicht.

Werklieferungen:

Bei Werklieferungen ist zu unterscheiden, ob der vom Unternehmer beigestellte Hauptstoff zu den Gegenständen der Anlage A oder B zum UStG 1972 zu zählen ist oder nicht. Zählt er zu den Gegenständen der Anlage A, so kommt der ermäßigte Steuersatz, zählt er zur Anlage B, so kommt der erhöhte Steuersatz, und zählt er weder zur Anlage A noch zur Anlage B, so kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.

b) Reparaturen bzw. Veredelungen im Ausland und anschließende Einfuhr:

Nach dem oben zitierten Erkenntnis des VfGH wäre bei Werklieferungen keine Gleichbehandlung erreicht, wenn regelmäßig bei der Wiedereinfuhr der Normalsteuersatz zur Anwendung gelangen würde. Es würde zu einer Ungleichbehandlung führen, wenn ein Gegenstand der Anlage A im Ausland beigestellt wird (z.B. ausgeführte - schadhaft gewordene - Bücher werden im Ausland mit neuen Einbänden versehen; Bilder werden restauriert; Pferde im Ausland dressiert; Lebensmittel - Fleisch, Gemüse, Obst - im Ausland konserviert), oder wenn ein Gegenstand der Anlage B im Ausland beigestellt wird (z.B. Austauschmotor bei Kfz oder Pelzkragen bei einem Ledermantel).

2.4. Der Steuersatz ist nach dem System des §10 UStG 1972 für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland ausgeführt werden (§1 Abs1 Z. 1 UStG), einerseits und für die Einfuhr von Waren (§1 Abs1 Z. 3 UStG) andererseits gleich hoch. Nach dem zitierten Erkenntnis des VfGH ist es zwar zulässig, von diesem System abzugehen und Ausnahmen zu statuieren, dies allerdings nur dann, wenn hiefür einsichtige Gründe vorliegen. Daran würde es mangeln, wenn für im Inland durchgeführte Reparaturen von Pkw der Normalsteuersatz, für im Ausland erfolgte Reparaturen von Pkw hingegen der erhöhte Steuersatz vorgeschrieben wäre. Dafür fände sich keine sachliche Rechtfertigung; insbesondere wäre der Schutz der inländischen Kfz-Reparaturwerkstätten - und nur dieser - vor ausländischer Konkurrenz kein ausreichendes Motiv, zumal der überwiegende Teil der Pkw-Ersatzteile importiert wird.

Bei dieser Überlegung geht der VfGH davon aus, daß der Tatbestand der Leistung (§1 Abs1 Z. 1 UStG - Lieferungen und sonstige Leistungen) im Inland und der Tatbestand der Einfuhr von Waren gleichzusetzen sind. Der Steuersatz müsse daher für Leistungen und für die Einfuhr von Waren gleich hoch sein. Das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz erfordere diese Gleichbehandlung und von diesem System abzugehen und Ausnahmen zu statuieren, sei daher nur zulässig, wenn hiefür einsichtige Gründe vorliegen.

Mit dieser Feststellung wird allerdings nicht Gleiches mit Gleichem, sondern mit Ungleichem verglichen.

Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) unterliegen der Umsatzsteuer, wenn sie ein Unternehmer (§2 UStG 1972) im Inland gegen Entgelt (d.h. im Rahmen eines Leistungsaustausches) im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Eine Einfuhr liegt demgegenüber vor, wenn eine Ware aus dem Zollausland in das Zollgebiet gelangt. Zwischen den Tatbeständen 'Einfuhr von Waren' (§1 Abs1 Z. 3 UStG 1972) und 'Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland' besteht der tatsächliche Unterschied, daß in letzteren Fällen kein Warenverkehr aus dem Ausland ins Inland stattfindet, im erstgenannten Fall aber ein solcher Warenverkehr Steuergegenstand ist. Es liegt daher bereits ein Unterschied im Tatsächlichen vor (siehe diesbezüglich das Erkenntnis des VfGH vom 28. Februar 1969, B316/68, Punkt B I 3.), der zwangsläufig auch zu verschiedenen steuerlichen Ergebnissen führen kann. Differenzierungen zu schaffen, die aus dem Unterschied im Tatsächlichen ableitbar sind, ist dem Gesetzgeber - so der VfGH in ständiger Rechtsprechung - durch den Gleichheitssatz nicht verwehrt.

2.4.1. Der Vorwurf des VfGH könnte sich daher nur dagegen richten, daß die Einfuhr lediglich auf die Warenbewegung vom Zollausland in das Zollgebiet abstellt und nicht berücksichtigt, ob der Gegenstand unentgeltlich oder entgeltlich ins Zollgebiet gelangt, ob im Fall der entgeltlichen Einfuhr eine Lieferung oder Leistung hinsichtlich des eingeführten Gegenstandes ausgeführt wurde und ob im Falle einer Werklieferung Hauptstoffe vom liefernden Unternehmen beigestellt wurden, die in der Anlage A oder B zum UStG genannt sind.

2.5. Gleichbehandlung von Einfuhr und Leistung im Inland:

Eine tatsächliche Gleichbehandlung würde dann vorliegen, wenn der im Ausland gesetzte - und daher nicht steuerbare Tatbestand jeweils fiktiv auf das Inland übertragen wird, und die sich daraus ergebende fiktiv ermittelte Umsatzsteuerschuld bei der Einfuhr des Gegenstandes erhoben wird. Eine solche Vorgangsweise erscheint jedoch unvertretbar. Die Umsatzsteuer bildet dadurch, daß sich die Erhebung eng an die Zollvorschriften anlehnt, eine leicht zu erhebende Eingangsabgabe, weil sie sozusagen mit dem Zoll durch den Zoll wie ein Zoll erhoben wird. Im Interesse einer möglichst weitgehenden Erfassung aller Einfuhrvorgänge und einer raschen und reibungslosen Eingangsabfertigung besteuert der Gesetzgeber gewolltermaßen nicht etwa den Tatbestand 'Einfuhrlieferung', sondern die Einfuhr eines Gegenstandes, unabhängig davon, ob dieser Gegenstand die Zollgrenze aufgrund einer Lieferung aus dem Ausland oder aus anderen Gründen überschreitet. Es ist daher bei Einfuhrvorgängen keineswegs der dem VfGH offenbar vorschwebende Zustand der umsatzsteuerlichen Gleichbehandlung gegeben, da der Tatbestand der Einfuhr von Gegenständen (Waren) eindeutig auch Vorgänge erfaßt, die im Inland nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden (z.B. die Schenkung oder Leihe von Gegenständen, Lieferungen durch Nichtunternehmer, Innenumsätze), andererseits aber auch Vorgänge, die im Inland zur Umsatzsteuer herangezogen werden müßten, nicht erfaßt (so insbesondere sonstige Leistungen, die ohne Verbindung mit der Einfuhr eines Gegenstandes vom Ausland her gegen Entgelt erbracht werden, wie z.B. Know-how, Übertragung von Rechten, gegenstandsbezogene sonstige Leistungen, die zu keiner Wertsteigerung des Gegenstandes führen).

Die Einfuhrumsatzsteuer wird in aller Regel ihrer Aufgabe gerecht, die entgeltliche Einfuhr von Waren den Lieferungen im Inland gleichzustellen, da der häufigste Fall der Einfuhr die Lieferungen von Waren aus dem Ausland in das Inland sind. Eine noch weitergehende Gleichbehandlung im Sinne einer völligen Ausrichtung der Umsatzbesteuerung nach dem im Inland gegebenen Besteuerungszustand würde jedoch sowohl die Zoll- als auch die Finanzverwaltung vor unlösbare administrative Aufgaben stellen.

....."

III. Der VfGH hat über die - zulässige - Beschwerde erwogen:

1. In einem gleichgelagerten Fall hat der VfGH im wiederholt zitierten Erkenntnis vom 7. März 1985, Slg. 10.387, ausgeführt:

"Die bel. Beh. kann sich bei der von ihr vertretenen Meinung auf das im angefochtenen Bescheid und in der Gegenschrift zitierten Erkenntnis des VwGH vom 11. Feber 1982, Z81/16/0157 (= VwSlg. 5656-F/1982), berufen.

Diese Ansicht führt jedoch ..... zu einem verfassungswidrigen Ergebnis. Darauf wurde aber im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht Bezug genommen; das zitierte Erkenntnis setzt sich dann auch mit dieser Frage nicht auseinander.

Der Steuersatz ist nach dem System des §10 UStG 1972 für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland ausgeführt werden (§1 Abs1 Z1 UStG 1972), einerseits und für die Einfuhr von Waren (§1 Abs1 Z3 UStG 1972) andererseits gleich hoch. Es ist zwar zulässig, von diesem System abzugehen und Ausnahmen zu statuieren, dies allerdings nur dann, wenn hiefür einsichtige Gründe vorliegen. Daran würde es mangeln, wenn für im Inland durchgeführte Reparaturen von PKW der normale Umsatzsteuersatz (von seinerzeit 18 vH), für im Ausland erfolgte Reparaturen von PKW hingegen der erhöhte (Einfuhr-)Umsatzsteuersatz (von seinerzeit 30 vH) vorgeschrieben wäre. Dafür fände sich keine sachliche Rechtfertigung; insbesondere wäre der Schutz der inländischen KFZ-Reparaturwerkstätten - und nur dieser - vor ausländischer Konkurrenz kein ausreichendes Motiv, zumal der überwiegende Teil der PKW-Ersatzteile importiert wird.

Weder der Wortlaut noch der Sinn des Gesetzes zwingen aber zu einer solchen Auslegung. Zwar ist nicht daran zu zweifeln, daß für im Inland durchgeführte PKW-Reparaturen der normale Umsatzsteuersatz gilt. Die komplizierte Ableitung, die die Behörde anstellt, um den erhöhten (Einfuhr-)Umsatzsteuersatz für im Ausland erfolgte PKW-

Reparaturen nachzuweisen, läßt schon deshalb Zweifel aufkommen, ob sie dem Sinn des Gesetzes entspricht, weil sie dazu führt, daß auch die ausländische Umsatzsteuer für die Bemessung der inländischen (Einfuhr-)Umsatzsteuer herangezogen wird. §10 Abs4 UStG 1972 (wonach sich die Umsatzsteuer auf - seinerzeit - 30 vH 'für die Lieferung, die Vermietung, den Eigenverbrauch und die Einfuhr der in der Anlage B aufgezählten Gegenstände' - darunter befinden sich nach Z22 lita PKW - erhöht) kann aber zwanglos auch dahin ausgelegt werden, daß der erhöhte Steuersatz nur dann anzuwenden ist, wenn ein PKW im eigentlichen Sinn 'eingeführt' wird, der sohin erstmals ins Inland gelangt und hier mit seinem gesamten Wert der EUSt, unterliegt. Mit anderen Worten: Der erhöhte (Einfuhr-)Umsatzsteuersatz gilt nicht für PKW, die iS des §5 Abs3 UStG 1972 aus Österreich ausgeführt, im Ausland repariert und dann wieder nach Österreich gebracht wurden. In diesen Fällen liegt bei dieser Interpretation keine 'Einfuhr' eines PKW nach §10 Abs4 UStG 1972 vor; in solchen Fällen errechnet sich die EUSt. - ausgehend von der Bemessungsgrundlage nach§5 UStG 1972 - nach dem normalen Steuersatz (§10 Abs1 leg.cit.).

Offenkundiger (verfassungsrechtlich unbedenklicher) Zweck der durch das 2. AbgÄG 1977 verfügten Änderung des UStG 1972 war vor allem eine Verbesserung der Zahlungsbilanz; dazu sollte ua. die Reduzierung des Importes von PKW dienen; ein adäquates Mittel zur Erreichung dieses Zieles war es, die Lieferung von PKW im Inland und deren Einfuhr aus dem Ausland einer erhöhten Umsatzsteuer zu unterwerfen (s. hiezu das zum 2. AbgÄG ergangene Erk. VfSlg. 8457/1978). Es ist jedoch - entgegen der im zitierten Erk. des VwGH VwSlg. 5656-F/1982 zum Ausdruck kommenden Auffasung - nicht erkennbar, daß Gleiches für die im Ausland durchgeführten Reparaturen von PKW angeordnet werden sollte, da dadurch kaum eine besonders ins Gewicht fallende Entlastung der Zahlungsbilanz zu erwarten gewesen wäre.

Die Behörde hat also dem §10 Abs4 UStG 1972 fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt. Sie hat damit den Bf. durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt."

2. Der VfGH sieht sich nicht veranlaßt, von dieser Judikatur abzugehen. Insbesondere sind die von der bel. Beh. dagegen vorgebrachten Argumente (s.o. II.3.) nicht geeignet, ihn davon zu überzeugen, daß seine bisherige Rechtsprechung unzutreffend wäre:

a) Die Behörde versucht nachzuweisen, daß die Auslegung des Gesetzes, wie sie der VfGH vorgenommen hat, unzutreffend sei; sie beruft sich hiebei auf das Erkenntnis des VwGH vom 11. Feber 1982, Z81/16/0157 (= VwSlg. 5656-F/1982). Diese Überlegungen - ebenso wie die von Meinl (der an der soeben zitierten Entscheidung des VwGH mitgewirkt hat) im Artikel "Verfassungsrechtliche Probleme in dem passiven Veredelungsverkehr", ÖStZ 1986, 239 ff. vertretene Meinung versuchen nachzuweisen, daß Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Zweck des Gesetzes nur die Auslegung zulassen, es sei in allen Fällen der Einfuhr von Waren (also auch von PKW, die im Ausland ausgebessert wurden) der erhöhte 32 %-ige Steuersatz anzuwenden.

Der Behörde ist zwar zuzugestehen, daß ihre Auslegung nicht bloß eine vertretbare, sondern auch eine naheliegende Interpretation ist. Hätte das Gesetz aber diesen Inhalt, so verstieße es - wie der VfGH im vorhin zitierten Erkenntnis Slg. 10.387/1985 dargetan hat - gegen den Gleichheitsgrundsatz; die unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung von PKW-Reparaturen, die im Ausland erfolgten, und solchen, die im Inland durchgeführt wurden, widerstreitet dem Gleichheitsgrundsatz. Der Einwand der Behörde, der VfGH vergleiche Gleiches mit Ungleichem, übersieht, daß es im gegebenen Zusammenhang eben nicht auf die formal unterschiedliche Gestaltung des Steuergegenstandes bei der Umsatzsteuer nach §1 Abs1 Z1 und der Einfuhrumsatzsteuer nach §1 Abs1 Z3 UStG ankommt, sondern auf die gleichartigen tatsächlichen Gegebenheiten beim Abgabepflichtigen und die gleichartigen fiskalischen Auswirkungen.

In erster Linie meint die Behörde jedoch - wie erwähnt -, dem Gesetz könne kein anderer als der von ihr angenommene Inhalt beigemessen werden; habe der VfGH bei diesem Inhalt des Gesetzes die erwähnten verfassungsrechtlichen Bedenken, so sei er verhalten, von amtswegen nach Art140 B-VG ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten.

Dazu besteht aber kein Anlaß. Entgegen der Meinung der bel. Beh. ist es nämlich - wie in der folgenden litb näher ausgeführt wird - nicht ausgeschlossen, dem Gesetz einen Inhalt beizumessen, der es nicht verfassungswidrig erscheinen läßt; wenn es aber möglich ist, ein Gesetz verfassungskonform auszulegen, dann ist dieser Interpretation der Vorzug zu geben (vgl. zB VfSlg. 8942/1980, 10043/1984).

Wenn sich die FLD auf das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 11. Feber 1982 (auf das der VfGH im Erkenntnis vom 7.

März 1985 eingegangen ist) beruft und meint, sie habe sich an der Judikatur des VwGH zu orientieren, ist darauf zu verweisen, daß seit Schöpfung des Erkenntnisses des VwGH die anstehende Frage von diesem Gerichtshof nicht mehr judiziert wurde, sodaß gar nicht feststeht, ob er bei seiner Rechtsprechung bleibt oder sich nicht ohnehin jener des VfGH anschließt.

b) Zu erörtern ist, ob tatsächlich - wovon die bel. Beh. ausgeht - eine (unvorhergesehene) Reparatur eines PKW im Ausland eine im Ausland erfolgte Ausbesserung oder Veredelung iS des §5 Abs3 UStG ist. Diese Annahme ist - wie erwähnt naheliegend, aber nicht zwingend: §5 Abs3 UStG kann nämlich nach seinem Wortlaut und nach seinem Sinn - auch dahin interpretiert werden, daß diese Bestimmung nur solche Fälle erfaßt, in denen der ausgeführte und sodann vom oder für den Ausführer wieder eingeführte Gegenstand durch die im Ausland durchgeführte Ausbesserung oder Veredelung eine Wertsteigerung erfahren hat. Wenn ein nach §35 Abs1 lita Zollgesetz ins Ausland gebrachter PKW dort unvorhergesehener Weise repariert werden muß (und nur von diesem Fall ist hier die Rede) so erfolgt in der Regel keine Wertsteigerung des PKW. Ohne Wertsteigerung greift aber - zumindest ist diese Auslegung vertretbar - §5 Abs3 UStG nicht Platz. In derartigen Fällen handelt es sich bei der Zurückbringung des reparierten ("ausgebesserten"), aber nicht werterhöhten PKW denn auch nicht um eine "Einfuhr" in der Bedeutung des §10 Abs4 iVm Z22a der Anlage B zum UStG; also um "keine Einfuhr eines PKW nach §10 Abs4 UStG" (wie dies im hg. Erkenntnis VfSlg. 10387/85 ausgedrückt wurde). Die Einfuhrumsatzsteuer (§1 Abs1 Z3 UStG) soll nach dem Zweck des Gesetzes u.a. den entgangenen Abgabenertrag ausgleichen, der deshalb entfallen ist, weil die Lieferung oder sonstige Leistung nicht im Inland stattfand und deshalb keine Umsatzsteuer iS des §1 Abs1 Z1 UStG anfiel. "Eingeführt" wird hier ausnahmsweise nicht die "Ware PKW", sondern die Reparaturleistung im Ausland. Ungeachtet dessen, daß §5 Abs3 und §10 Abs4 iVm Z22a der Anlage B UStG in solchen Fällen nicht anzuwenden sind, ergibt sich schon aus dem Sinn des Gesetzes, daß Einfuhrumsatzsteuer zu bezahlen ist; Bemessungsgrundlage sind die im Ausland entstandenen Reparaturkosten; der Steuersatz ist jener, der gelten würde, wenn die Leistung im Inland erbracht worden wäre.

Hat das Gesetz diesen Inhalt - was immerhin vertretbar angenommen werden kann -, so bestehen gegen die Regelung keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

3. Zusammengefaßt ergibt sich aus dem Gesagten, daß die Behörde dem Gesetz einen Inhalt beigemessen hat, der das Gesetz hätte es ihn - dieses mit Gleichheitswidrigkeit belasten würde. Es ist aber möglich, das Gesetz anders auszulegen, nämlich derart, daß dieses Ergebnis vermieden wird. Die Behörde hat ihre Verpflichtung, das Gesetz - wenn dies in Betracht kommt verfassungskonform auszulegen, nicht beachtet; sie hat - anders ausgedrückt - dem UStG fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt.

Der Bf. wurde also durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt.

Der Bescheid war infolgedessen aufzuheben.

4. Die Kostenentscheidung gründet sich auf §88 VerfGG.

In den zugesprochenen Kosten ist Umsatzsteuer in der Höhe von 3.000 S enthalten.

Schlagworte

Umsatzsteuer, Steuersätze

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1987:B1260.1986

Dokumentnummer

JFT_10128999_86B01260_00

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at