



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung XY, vertreten durch Ergon WP GmbH, 5020 Salzburg, vom 28. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 21. März 2013 betreffend Umsatzsteuer 2011 entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

### **Entscheidungsgründe**

#### **1. Sachverhalt**

Die Berufungswerberin betreibt ein Speditionsunternehmen. Ein ungarischer Unternehmer, der in Österreich umsatzsteuerlich nicht registriert ist, hat mehrmals in Taiwan unter der Bedingung "unverzollt und unversteuert" Kunststoffgranulate gekauft und die Berufungswerberin damit beauftragt, die gekauften Granulate in Seefrachtcontainern von Taiwan nach Österreich zu transportieren und in das Zolllager der Berufungswerberin bis auf Abruf zollrechtlich einzulagern. Erst bei Abruf durch den Kunden (den ungarischen Unternehmer) sollten die Granulate (in Chargen) je nach Anweisung des Kunden einer weiteren (zollrechtlichen) Behandlung, beispielsweise der Überführung in den freien Verkehr ohne Entstehung der Schuld für die Einfuhrumsatzsteuer (kurz: EUSt) oder einem weiteren Versandverfahren, zugeführt und weitertransportiert werden.

In zwei Fällen kam es jedoch zu zollrechtlichen Unregelmäßigkeiten: Ein von der Berufungswerberin damit beauftragter Subfrächter hat beim Zollamt Wien für zwei derartige Container Versandverfahren in das Zolllager der Berufungswerberin eröffnet. Die Ankunft der

Granulate in ihr Zollager hat die Berufungswerberin jedoch versehentlich nicht dem Zollamt gemeldet (Ankunftsanzeige iSd Art. 408 Abs. 1 lit. a ZK-DVO ist unterblieben). Die Frist zur Gestellung des Versandscheines lief daher ab. Das Zollamt Wien startete daraufhin ein Suchverfahren und schrieb als dessen Ergebnis mit an die Berufungswerberin adressierten Bescheiden Eingangsabgaben, somit auch die EUSt, vor. Zur Begründung führte das Zollamt aus, dass die Gestellung der Waren unterblieben ist, wodurch diese der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden. Das Zollamt verwies dabei auf Art. 203 und Art. 213 Zollkodex (ZK), wonach die Zollschuld auch für die Berufungswerberin entstanden sei und führte weiters aus, dass es, wenn es mehrere Zollschuldner gibt, diese gesamtschuldnerisch zahlungsverpflichtet seien, wobei es der Behörde überlassen sei, von welchem Gesamtschuldner sie die Abgaben ganz oder zum Teil einfordere. Die Berufungswerberin werde als Schuldner herangezogen, weil sie die Waren übernommen habe.

In weiterer Folge beauftragte der ungarische Kunde die Berufungswerberin, die Granulate nach Ungarn zu transportieren. Das für die vom Kunden gewünschte Vorgangsweise einzig geeignete Verfahren 4200 (Anmeldung zum freien Verkehr ohne Entstehung der EUSt-Schuld) unter Verwendung der Sonder-UID der Berufungswerberin war aber in den konkreten Fällen nicht anwendbar, weil die Überführung in den freien Verkehr bereits durch die beschriebene Zollunregelmäßigkeit erfolgt ist.

Nach den Berufungsausführungen weigerte sich der ungarische Kunde, die EUSt der Berufungswerberin zu refundieren, weil er die Berufungswerberin nie beauftragt hatte, die Ware in Österreich (ohne Anwendung des steuerbefreienden Verfahrens 4200) zum freien Verkehr abzuwickeln, obwohl er die EUSt aufgrund der nationalen gesetzlichen Regelung grundsätzlich als Vorsteuer abziehen könnte.

Die Berufungswerberin zog daraufhin die ihr vorgeschriebene und von ihr entrichtete EUSt als Vorsteuer ab. Das Finanzamt anerkannte diesen Abzug nicht.

*Zum besseren Verständnis der Weigerung des ungarischen Kunden, der Berufungswerberin die EUSt zu refundieren:*

*In den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 wird ua. die Steuerfreiheit der Einfuhr bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung ([Art. 7 UStG 1994](#)) abgehandelt (zollrechtlich das sogenannte Verfahren 4200). In Rz 3952 ff wird dazu ausgeführt: Ist der Lieferant (Anm.: der Unternehmer, der die Ware einführt und anschließend in einen andern Mitgliedstaat liefert oder verbringt) im Ausland ansässig und im Inland nicht zur Umsatzsteuer erfasst (Anm.: konkret also der ungarische Kunde), so benötigt er zur Inanspruchnahme der Befreiung eine inländische Steuernummer sowie eine inländische UID. Es besteht aber folgende Möglichkeit einer vereinfachten Abwicklung: Besitzt ein ausländischer Lieferer keine österreichische UID und ist er nicht zur Umsatzsteuer erfasst, so kann dem österreichischen Spediteur, der die Verzollung in indirekter Vertretung durchführt, eine Sonder-UID erteilt werden (dabei wird für den Spediteur ein eigenes Abgabenkonto mit U-Null-Signal angelegt), unter der seine Kunden*

*innergemeinschaftliche Lieferungen durchführen und die Befreiung für die Einfuhr in Anspruch nehmen können. Die Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) ist in diesen Fällen nicht erforderlich, weil die Daten aufgrund der Zollanmeldung von der Zollbehörde erfasst und der ZM-Datenbank automatisch zugespielt werden. Weiters besteht weder für den Spediteur (U-Null-Signal) noch für den Unternehmer eine Erklärungspflicht (keine Voranmeldung, keine Jahreserklärung).*

*Der Kunde weigert sich daher offensichtlich deswegen, weil er sich zwecks Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Österreich umsatzsteuerrechtlich registrieren lassen müsste. Gerade das will aber der ungarische = ausländische Kunde nicht, weil dies in Österreich mit einem nicht unwesentlichen Registrierungs- und laufenden Verwaltungsaufwand verbunden wäre und weil dann auch in Zukunft das Verfahren 4200 unter Verwendung einer Sonder-UID wegen der erfolgten Registrierung nicht mehr anwendbar wäre.*

## **2. Berufung**

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde damit begründet, dass sich die Berufungswerberin durch ihr Verhalten (Verwirkung des Versandverfahrens ohne Anweisung und ohne Willen des Kunden) die für die Abzugsberechtigung maßgebliche Verfügungsmacht angeeignet habe. Die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht könne nämlich nicht nur auf Grund eines übereinstimmenden Willensentschlusses verschafft bzw. erlangt werden (EuGH vom 8.2.1990, C-320/88, SAFE BV). Die Verschaffung der Verfügungsmacht setze auch nicht voraus, dass der Lieferer das Eigentum an dem Gegenstand innehabe. Die tatsächliche Verfügungsbefähigung reiche aus, wobei diese auch durch ein Unterlassen erlangt werden könne. Auch wenn ein Dieb oder Hehler nicht Eigentümer von gestohlenen Gegenständen ist, sei die entgeltliche Übertragung an einen Erwerber eine Lieferung und befähige den Erwerber, über die Gegenstände im eigenen Namen zu verfügen (vgl. Geordy in Plückebaum/Malitzky/Widmann, UStG<sup>10</sup>, § 3 Rz 134; Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 3 Tz 40).

Wenn jemand ohne Auftrag tätig wird oder eine beauftragte Tätigkeit bzw. Handlung unterlässt, so werde dieser auf eigene Rechnung tätig bzw. bleibe auf eigene Rechnung untätig. Alle mit der Unterlassung der Gestellung des Versandscheines auftretenden Kosten habe jedenfalls die Berufungswerberin zu tragen.

Der ungarische Kunde weigere sich, der Berufungswerberin die EUSt zu refundieren, obwohl er diese als Vorsteuer abziehen könnte. Dürfe die Berufungswerberin die EUSt nicht als Vorsteuer abziehen, werde diese zum Kostenfaktor. Dies widerspreche dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. Ein Dokument, das die Berufungswerberin als Schuldner der EUSt und den Betrag der geschuldeten EUSt ausweist, liege jedenfalls vor.

Darüber hinaus sei grundsätzlich fraglich, ob überhaupt eine Einfuhr vorliegt, ob also die EUSt zu Recht vorgeschrieben wurde.

Zur weiteren Begründung verwies die Berufungswerberin auf Rechtsgutachten von

Schrömbges/Kuhr und ein Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19.12.2012, 5 K 302/09, wonach der Vorsteuerabzug dem Spediteur zustehe.

### 3. Rechtsgutachten von Schrömbges & Partner vom 27.4.2010

Nach diesem Gutachten sei die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über den eingeführten Gegenstand weder nach dem UStG noch nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSysRL) Voraussetzung für den Vorsteuerabzug:

Nicht das körperliche Verbringen über die Grenze sei das Entscheidende für die umsatzsteuerrechtliche Einfuhr, sondern die Überführung oder die Entnahme in den freien Verkehr durch den Zollanmelder oder den Täter einer Unregelmäßigkeit nach Art. 202 ZK. Die Verfügungsmacht sei kein Tatbestandsmerkmal des Einfuhrbegriffs iSd [§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#). Die Einfuhr sei unabhängig von einer Lieferung. Das Kriterium der Verfügungsmacht sei also weder vom Wortlaut noch bei systematisch-teleologischer Auslegung Tatbestandsmerkmal der Vorsteuerabzugsregelung des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#). Gründe, die letztgenannte Bestimmung einschränkend auszulegen, seien nicht ersichtlich. Vielmehr gebiete der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass derjenige Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, der den Gegenstand eingeführt und dabei Schuldner der EUSt wird. Einführer sei aber der Zollanmelder oder der Verantwortliche der Unregelmäßigkeit.

Die Vorschriften der MwStSysRL betreffend die Vorsteuerabzugsberechtigung räumen den Mitgliedstaaten keinen Ermessensspielraum ein. Nach Art. 168 lit. e MwStSysRL gilt:

*Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: Die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.*

*Nach Art. 178 lit. e MwStSysRL muss der steuerpflichtige Unternehmer für den Vorsteuerabzug nach Art. 168 lit. e in Bezug auf die Einfuhr von Gegenständen ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, das ihn als Empfänger der Lieferung oder Importeur ausweist und den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweist oder deren Berechnung ermöglicht.*

Diese Voraussetzungen erfülle der Spediteur, der in indirekter Stellvertretung Schuldner des Zolls und der EUSt wird, darüber einen Einfuhrabgabenbescheid erhält, der ihn als Importeur ausweist und der die Beträge der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweist.

Es könnte aber bezweifelt werden, dass der Spediteur die eingeführten Gegenstände zur Ausführung von Ausgangsumsätze (für Zwecke seiner besteuerten Umsätze) verwendet, weil mangels Verfügungsmacht bzw. Eigentums nicht er, sondern sein Kunde die eingeführten Gegenstände weiterliefert oder wiederausführt. Letzteres ist aber nach Art. 168 lit. e MwStSysRL nicht erforderlich. Es genüge daher, dass die eingeführten Gegenstände im Rahmen seiner steuerpflichtigen Speditionsleistungen verwendet werden. Beispielsweise sei auch der Mieter eines Baukrans zum Abzug der bei der Einfuhr angefallenen EUSt berechtigt, soweit er mit diesem Baukran im Inland steuerpflichtige Leistungen erbringt. Entscheidend sei daher, dass die eingeführten Gegenstände direkt oder unmittelbar mit besteuerten Umsätzen, also auch Dienstleistungen, zusammenhängen.

**4. Rechtsgutachten von Dr. Ulrich Schrömbges (Rechtsanwalt und Steuerberater) und Werner Kuhr (Präsident des Finanzgerichts Hamburg a. D.) vom 27.11.2012**

Darin wird zunächst ausgeführt, dass die Mitgliedstaaten den Vorsteuerabzug nur in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen einschränken dürfen. Der Abzug der EUSt (gemeint wohl: der Umsatzsteuer) stelle nicht auf einen Leistungsaustausch ab, weshalb die diesbezüglichen Bestimmungen nur auf die innere Umsatzsteuer und die Erwerbsteuer (im Gutachten als "allgemeine USt" bezeichnet) zugeschnitten sei, nicht hingegen auf die EUSt, bei der kein Leistungsaustausch stattfinde. Die herrschende Ansicht (zB. VwGH 25.9.1978, 0856/78; BFH 16.3.1993, V R 65/89), wonach nur der im Zeitpunkt der Einfuhr Verfügungsberchtigte zum Abzug berechtigt sei, sei unzutreffend, weil sie das Recht auf Abzug der EUSt unabhängig von deren Entstehungsvoraussetzungen festlege und in Folge dieses Irrtums die steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit des Logistikunternehmers systemwidrig mit Umsatzsteuer belege.

Nach dem Urteil des EuGH vom 29.3.2012, Veleclair, sei es den Mitgliedstaaten verwehrt, das Recht auf Abzug der EUSt von der vorherigen Zahlung abhängig zu machen.

Bei Zollunregelmäßigkeiten werde der Spediteur als Alleintäter einziger Schuldner des Zolls und der EUSt. Daher dürfe auch nur der Spediteur die ihm vorgeschriebene EUSt als Vorsteuer abziehen. Dies gebiete auch der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

Das Vorsteuerabzugsrecht des Spediteurs dürfe allerdings nicht dazu führen, dass die Besteuerung des (privaten) Letztverbrauchs beeinträchtigt wird. Habe beispielsweise ein Privatmann einen Spediteur mit der Einfuhr und der Abwicklung des Zolls für ein Klavier beauftragt, stehe dem Spediteur der Abzug der EUSt nicht zu, weil er das Klavier einem Privatmann überlassen und daher nicht unternehmerisch verwendet habe. Die unternehmerische Verwendung durch den Spediteur (und damit dessen Abzugsrecht) sei

---

hingegen zu bejahen, wenn er eingeführte Waren an einen Unternehmer ausliefert.

## **5. Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19.12.2012, 5 K 302/09**

Nach diesem Urteil darf jener Unternehmer, der die Zollunregelmäßigkeit begangen hat, die ihm vorgeschriebene EUSt als Vorsteuer abziehen, sofern dieser grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Zur Begründung führte das Finanzgericht aus:

Eine Einfuhr liege vor, wenn Nicht-Gemeinschaftsware in den freien Verkehr gelange. Letzteres liege ua. dann vor, wenn die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden. Die Eingangsabgaben sind dem Unternehmer, der die Entziehung zu verantworten hat, vorgeschrieben worden.

Für die Vorsteuerabzugsberechtigung sei entscheidend, dass die zum Abzug begehrte EUSt wirksam festgesetzt und deswegen geschuldet wird. Ob die Festsetzung rechtmäßig ist, sei ohne Bedeutung. Die im deutschen UStG normierte Voraussetzung, dass die EUSt entrichtet worden ist, stehe nicht im Einklang mit Art. 168 lit. e MwStSysRL und Art. 178 Lit. e MwStSysRL und sei daher insoweit nicht anzuwenden.

Wird dem Unternehmer, der die Zollunregelmäßigkeit zu verantworten hat (im konkreten Verfahren war dies eine gewerbliche Lagerhalterin, die Klage gegen das Finanzamt eingebbracht hat), die EUSt vorgeschrieben, so besitze dieser in Form des Eingangsabgabenbescheides ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument, das ihn als Importeur ausweist.

Nach der alten Fassung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 dUStG unterlag die Einfuhr in das Inland der (Einfuhr)Umsatzsteuer. Laut § 15 Abs. 1 Nr. 2 dUStG darf der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Daraus habe der BFH geschlossen, dass nur derjenige Unternehmer die EUSt als Vorsteuer abziehen darf, der im Zeitpunkt der Einfuhr die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über die eingeführten Gegenstände hatte. Welcher von mehreren in Frage kommenden Personen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, sei dadurch klar bestimmt.

Nach der Neufassung des § 1 Abs. 1 Nr. 4 dUStG unterliegt hingegen die Einfuhr im Inland der (Einfuhr)Umsatzsteuer. Laut § 15 Abs. 1 Nr. 2 dUStG darf der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nach der Neufassung sei daher für die Entstehung der EUSt nicht mehr der Zeitpunkt des tatsächlichen Grenzübergangs, sondern der der Überführung in den freien Verkehr maßgebend. Die zu diesem Zeitpunkt als Einführer iSd

Zoll- und Umsatzsteuerrechts verantwortliche Person lasse sich ungleich einfacher bestimmen. Im Regelfall der Überführung in den freien Verkehr sei dies der Zollanmelder oder bei indirekter Vertretung (auch) die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. In den anderen Fällen (vorschriftswidriges Verbringen in das Zollgebiet, Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung, Pflichtverletzung des in Anspruch genommenen Zollverfahrens) ist die verantwortliche Person die jeweils tatsächlich regelwidrig handelnde Person.

Auch die MwStSysRL setze die Befähigung, im eigenen Namen mit dem eingeführten Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insbesondere ihn wie ein Eigentümer zu nutzen, nicht voraus. Wer im Zeitpunkt der Einfuhr verfügberechtigt war, sei daher nicht entscheidend.

Die Klägerin habe die eingeführten Gegenstände ausschließlich zur Ausführung von steuerpflichtigen Dienstleistungen verwendet. Ohne die Gegenstände hätte sie nämlich keine Lagerleistungen erbringen können. Damit sei jedoch in richtlinienkonformer Auslegung dem Merkmal der Einfuhr für das Unternehmen Genüge getan.

Auch der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gebiete die Abzugsfähigkeit der EUSt. Da im Eingangsabgabenbescheid nur die Klägerin und nicht deren Auftraggeber als Steuerschuldnerin und (somit) Empfänger der Lieferung bzw. Importeur genannt sei, dürfe der Auftraggeber die EUSt nicht als Vorsteuer abziehen. Daher könne es zu keinem doppelten Abzug kommen, andererseits müsse jedoch der einfache Abzug zustehen. Dieser könne (aus den genannten Gründen) nur in der Person der Klägerin umgesetzt werden.

## **6. In taxlex 2013, 56, kommentiert Schrömbges das unter 5. angeführte Urteil des Finanzgerichts Hamburg.**

Schrömbges führt darin einleitend aus, dass das Finanzgericht zwar sein (Hilfs)Argument, dass nämlich der Logistikunternehmer bei einer unregelmäßigen EUSt alleiniger Einführer sei, also nicht nur bei der Einfuhr mitwirke, mithin im umsatzsteuerrechtlichen Sinn Verfügungsmacht habe, weil er sich quasi wie ein Dieb bei einer zollrechtlichen Unregelmäßigkeit die Verfügungsmacht über die Nichtgemeinschaftsware widerrechtlich aneigne, nicht für ergiebig erachtet. Das Finanzgericht hält es letztlich für allein ausschlaggebend, dass das Logistikunternehmen die EUSt im Rahmen ihrer Logistikleistungen schulde, nicht warum.

Die nationale Regelung des § 12 Abs. 1 Z 2a UStG 1994 schränke den Vorsteuerabzug stärker ein als in Art. 168 lit. e MwStSysRL vorgesehen. Nach der nationalen Regelung dürfe nur die entrichtete EUSt abgezogen werden und die Gegenstände müssen für sein Unternehmen

eingeführt worden sein. Nach der Art. 168 lit. e MwStSysRL dürfe hingegen bereits die geschuldete EUSt abgezogen werden und die Gegenstände müssen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze eingeführt worden sein. Jede unternehmensbezogene und damit steuerpflichtige Verwendung erfülle die letztgenannte Voraussetzung. In diesem Licht sei richtlinienkonform das Kriterium "für sein Unternehmen" zu interpretieren. Eine solche Auslegung stehe voll und ganz im Einklang mit Art. 178 lit. e MwStSysRL.

Sollte der UFS trotz des oa. Urteils des Finanzgerichts Hamburg daran Zweifel haben, sei die vorliegende Frage durch Auslegung der MwStSysRL zu klären. Dies sei jedoch dem EuGH und nicht dem VwGH vorbehalten.

**7. Am 28. März 2013 fand über Ersuchen der Berufungswerberin eine Besprechung statt. Teilnehmer waren Frau MMag. Bräumann (steuerliche Vertreterin), Herr PR (Vertreter der Berufungswerberin), Herr Dr. Schrömbges, Herr Kuhr (beide in Vertretung der Berufungswerberin; siehe auch 4.) und der Referent.**

#### 7.1. Verwendungsabsicht

Der Referent hielt dabei vor, dass für den Fall, dass dem die Zollunregelmäßigkeit Begehenden der Vorsteuerabzug zuerkannt wird, systemwidrig der Vorsteuerabzug selbst dann zustünde, wenn der über die eingeführte Ware Verfügungsberechtigte nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (weil er unecht steuerfreie Umsätze tätigt oder nicht Unternehmer ist).

Dagegen wurde ins Treffen geführt, dass die letzliche Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug entscheidend sei. Will der Verfügungsberechtigte die Ware nur privat (oder für unecht steuerfreie Umsätze) verwenden, sei die Weitergabe der Ware vom Begeher der Zollunregelmäßigkeit an den Verfügungsberechtigten eine private bzw. nicht steuerpflichtige Verwendung und berechtige daher den Begeher der Zollunregelmäßigkeit nicht zum Vorsteuerabzug.

#### 7.2. Missing trader

Seitens der Berufungswerberin wurde auch argumentiert, dass für den Fall, dass dem Logistikunternehmer keine Zollunregelmäßigkeit unterlaufen ist, dieser in Anwendung des Verfahrens 4200 für einen Warenempfänger die Steuerfreiheit der Einfuhr und die Steuerfreiheit des anschließenden innergemeinschaftlichen Verbringens geltend macht, er jedoch in weiterer Folge als Zollschuldner herangezogen wird, weil sich herausgestellt hat, dass es sich bei dem angeblichen Warenempfänger um einen sogenannten "missing trader" handelt, keine andere Person als den Logistikunternehmer gebe, die den Vorsteuerabzug

geltend machen könnte, weil es ja den "missing trader" gar nicht gibt. Da die Ware im Inland keiner privaten Verwendung (bzw. keiner Verwendung für unecht steuerfreie Umsätze) zugeführt wurde, müsste aber aufgrund des Prinzips der Neutralität der Mehrwertsteuer der Vorsteuerabzug zustehen.

### 7.3. Zollschuldner sei Importeur

Schließlich wurde noch eingewendet, dass Importeur jene Person sei, die Schuldner der EUSt sei. Dies ergebe sich aus Art. 32 Satz 2 MwStSysRL und [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) und habe zur Folge, dass der als Zollschuldner herangezogene Logistikunternehmer die Voraussetzungen des Art. 178 lit. e MwStSysRL erfülle.

## **Über die Berufung wurde erwogen:**

### **A. Rechtliche Grundlagen:**

Art. 168 lit. e MwStSysRL lautet:

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: Die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.

Nach Art. 178 lit. e MwStSysRL muss der steuerpflichtige Unternehmer für den Vorsteuerabzug nach Art. 168 lit. e in Bezug auf die Einfuhr von Gegenständen ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, das ihn als Empfänger der Lieferung oder Importeur ausweist und den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweist oder deren Berechnung ermöglicht.

Gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. d MwStSysRL unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.

Nach Art. 30 MwStSysRL gilt als Einfuhr die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrags befindet, in die Gemeinschaft.

Liegt der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland, gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, sowie der Ort etwaiger anschließender Lieferungen jedoch als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden (Art. 32 Satz 2 MwStSysRL).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 darf der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 12 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 darf jedoch die (Einfuhr)Umsatzsteuer für Gegenstände insoweit nicht als Vorsteuer abgezogen werden, als der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet. Dieser Vorsteuerausschluss tritt nicht ein, wenn die Umsätze nach lit. a bis c steuerfrei sind (sogenannte echt steuerfreie Umsätze).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Einfuhrumsatzsteuer. Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt.

**§ 3 Abs. 9 UStG 1994** bestimmt:

Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist.

Nach Art. 201 Abs. 1 ZK entsteht ua. dann eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wird. Gemäß Abs. 2 entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird. Nach Abs. 3 ist der Anmelder der Zollschuldner. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Nach Art. 202 Abs. 1 entsteht ua. dann eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder wenn eine solche Ware, die sich in einer Freizone oder einem Freilager befindet, vorschriftswidrig in einen anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft verbracht wird. Gemäß Abs. 2 entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird. Nach Abs. 3 sind Zollschuldner:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;
- die Personen, welche die betreffenden Waren erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

Nach Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht die Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Gemäß Abs. 2 entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Nach Abs. 3 sind Zollschuldner:

- die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat (dies ist im konkreten Fall die Berufungswerberin);
- die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Waren der zollamtlichen Überwachung entziehen;

- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war;
- gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtung einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer eingangsabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens ergeben (dies ist im konkreten Fall der eingangs erwähnte, von der Berufungswerberin beauftragte Subfrächter).

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind dies gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet (Art. 213 ZK).

## **B. Rechtliche Würdigung**

### **B.a. Entrichtete oder geschuldete EUSt?**

Unionskonform reicht aus, dass die EUSt geschuldet wird (siehe auch EuGH vom 29.3.2012, C-414/10, Veleclair). In den konkreten Fällen ist dies jedoch ohne Bedeutung, weil die EUSt von der Berufungswerberin ohnehin vor dem begehrten Abzug entrichtet wurde.

Es wurde auch die Frage aufgeworfen, ob die Vorschreibung der EUSt zu Recht erfolgte. Darüber ist aber im gegenständlichen Verfahren weder abzusprechen noch spielt dies eine Rolle. Es darf nämlich auch eine zu Unrecht vorgeschriebene EUSt grundsätzlich als Vorsteuer abgezogen werden (siehe Finanzgericht Hamburg vom 19.12.2012, 5 K 302/09).

### **B.b. Verwendung für Zwecke der besteuerten Umsätze**

Der EuGH hat in mehrere Urteilen zum Ausdruck gebracht, dass eine Verwendung für Zwecke der besteuerten Umsätze und damit eine Vorsteuerabzugsberechtigung nur dann vorliegt, wenn die Kosten für die mit Umsatzsteuer belasteten Gegenstände Kostenelement eines bestimmten besteuerten Umsatzes sind oder wenn sie zu den allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen gehören und als solche in den Preis der Produkte seines Unternehmens eingehen (Urteile 6.4.1995, C-4/94, BLP-Group; 8.6.2000, C-98/98, Midland Bank; 22.2.2001, C-408/98, Abbey National; 27.9.2001, C-16/00, Cibo Participations; vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 106).

**Ein Logistikleistungen erbringender Unternehmer erwirbt hingegen die eingeführten bzw. in den freien Verkehr überführten Gegenstände nicht und hat daher keine diesbezüglichen Kosten. Schon daraus geht klar hervor, dass ein Logistikunternehmer die auf besagten Gegenständen lastende Steuer nicht als Vorsteuer abziehen darf.**

Die innerstaatliche Vorschrift, dass der Unternehmer (nur) die EUSt für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen darf, entspricht genau

---

dieser Auslegung des EuGH.

Dagegen wurde eingewendet, dass besagte Auslegung des EuGH nur auf Lieferungen, also auf die "allgemeine USt", anzuwenden sei, nicht hingegen auf die Überführung einer Ware in den freien Verkehr, weil die EUSt ausschließlich aufgrund des Zollschuldrechts entstehe.

Letzteres trifft zwar zu, dass die Auslegung des EuGH nur für die "allgemeine USt" gelte, findet jedoch im klaren Wortlaut des Art. 168 lit. e MwStSysRL keine Deckung.

**Damit ist die Sache bereits eindeutig entschieden. Es gibt allerdings noch weitere Gründe, die gegen das Abzugsrecht von Spediteuren sprechen:**

Das Finanzgericht Hamburg und Schrömbges/Kuhr vertreten im genannten Urteil bzw. in Rechtsgutachten die Meinung, dass ein Spediteur die vorgeschriebene EUSt als Vorsteuer abziehen darf, weil er die in den freien Verkehr überführen Gegenstände zur Ausführung von steuerpflichtigen Logistikleistungen verwendet.

Würde diese (im klaren Widerspruch zur soeben angeführten EuGH-Judikatur stehende) Meinung zutreffen, stünde auch anderen Personen, die die Gegenstände zur Ausführung von steuerpflichtigen Leistungen verwenden, beispielsweise einem Subfrächter, der Vorsteuerabzug zu. Ein mehrfacher Vorsteuerabzug ist aber zweifellos nicht zulässig.

Das Finanzgericht Hamburg und Schröbges/Kuhr setzen also unzutreffend den Vorsteuerabzug in Bezug auf den Gegenstand an sich mit dem Vorsteuerabzug für bezogene Leistungen, die für die Erbringung von Logistikleistungen verwendet werden bzw. diesen dienen, gleich. Dem Logistikunternehmer steht aber nur der Vorsteuerabzug für Leistungen zu, die er im Zusammenhang mit seinen Logistikleistungen bezogen hat, zu. Der Vorsteuerabzug für den Gegenstand an sich steht hingegen (wenn überhaupt) nur dem Empfänger des Gegenstands oder dem Importeur zu (siehe nachfolgend).

**B.c. Zum Abzug berechtigter Personenkreis**

Es könnte eingewendet werden, dass der zum Abzug berechtigte Personenkreis aufgrund der Bestimmung des Art. 178 lit. e MwStSysRL eingeschränkt ist, sodass selbst dann kein mehrfacher Vorsteuerabzug zusteht, wenn der Meinung des Finanzgerichts Hamburg bzw. der genannten Autoren gefolgt wird. Nur jene Person, der die EUSt vorgeschrieben wurde, sei abzugsberechtigt.

Letzteres ist durch Art. 178 lit. e MwStSysRL nicht gedeckt und schon deshalb unzutreffend, weil mehrere Personen als Zollschuldner in Betracht kommen (siehe Art. 201 bis 203 ZK) und daher mehreren Personen die Zollschuld und damit ua. die EUSt (gesamtschuldnerisch)

---

vorgeschrieben werden kann (Art. 213 ZK).

Dass die EUSt nur einem von mehreren in Betracht kommenden Schuldner vorgeschrieben wurde, ist erstens nur ein vorläufiger Zustand - die EUSt könnte in weiterer Folge auch dem/den anderen Zollschuldner(n) vorgeschrieben werden - und zweitens weiß ein Zollschuldner, dem die EUSt vorgeschrieben wurde, oft gar nicht, ob die EUSt auch anderen Zollschuldner vorgeschrieben wurde oder wird. Wem die EUSt tatsächlich vorgeschrieben wurde, ist daher für die Vorsteuerabzugsberechtigung ohne Bedeutung.

Gemäß Art. 178 lit. e MwStSysRL ist nur der "Empfänger der Lieferung" oder der "Importeur" abzugsberechtigt. Da andernfalls ein doppelter oder gar mehrfacher Vorsteuerabzug zustünde, kann es je nach Sachverhaltskonstellation nur entweder den "Empfänger der Lieferung" oder den "Importeur" geben:

Liegt der Einfuhr eine Lieferung zugrunde und meldet der Lieferant an bzw. beauftragt jemanden damit (dies ist normalerweise bei der Lieferbedingung "verzollt und versteuert" der Fall), ist der Lieferant der "Importeur". Dafür sprechen auch die Bestimmungen des [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) sowie Art. 32 Satz 2 MwStSysRL, wonach die Lieferung im Inland, also erst nach der Einfuhr erfolgt, weshalb es im Zeitpunkt der Einfuhr umsatzsteuerrechtlich noch keinen "Empfänger der Lieferung" gibt.

Liegt (wie in den konkreten Fällen) der Einfuhr eine Lieferung zugrunde und hat nicht der Lieferant anzumelden bzw. jemanden damit zu beauftragen (dies ist bei der Lieferbedingung "unverzollt und unversteuert" der Fall) und verhält sich der Lieferant auch bedingungsgemäß, ist der Lieferant nicht "Importeur". Vielmehr ist sein Vertragspartner "Empfänger der Lieferung".

Liegt der Einfuhr keine Lieferung zugrunde, gibt es keinen "Empfänger der Lieferung". Es kann daher nur ein Verbringen zur eigenen Verfügung gegeben sein. Der Verbringer ist der "Importeur".

Demnach ist ein bloß Logistikleistungen erbringender Unternehmer weder "Empfänger der Lieferung" noch "Importeur". Vielmehr ist "Empfänger der Lieferung" bzw. "Importeur" der Auftraggeber des Logistikunternehmers.

Dies trifft unzweifelhaft und unstrittig jedenfalls dann zu, wenn die Zollschuld nicht aufgrund einer Zollunregelmäßigkeit iSd Art. 202 und 203 ZK entsteht bzw. entstanden ist. Ist die EUSt (nur) dem Logistikunternehmer vorgeschrieben und von diesem bezahlt worden, ist idR zivilrechtlich ein Rückersatzanspruch gegenüber seinem Auftraggeber vereinbart. Ist der Auftraggeber des Logistikunternehmers grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, darf der

Auftraggeber die EUSt als Vorsteuer abziehen, wenn er die Verzollungsdokumente (iSd Art. 178 lit. e MwStSysRL) besitzt. Daher ist idR vereinbart, dass der Logistikunternehmer besagte Dokumente seinem Auftraggeber aushändigt, womit die EUSt nicht zum Kostenfaktor in der Unternehmerkette wird.

Ein Logistikunternehmer wird nach Art. 32 Satz 2 MwStSysRL auch nicht deswegen "Importeur", weil er (auch) Steuerschuldner ist. Die genannte Bestimmung setzt nämlich auch voraus, dass der "Importeur" die eingeführten Gegenstände liefert. Letzteres tut jedoch der Logistikunternehmer jedoch gerade nicht.

## **B.d. Zollunregelmäßigkeit**

### **B.d.1. Importeur, maßgeblicher Zeitpunkt, mehrfacher Vorsteuerabzug?**

Ist die Zollschuld hingegen aufgrund einer Zollunregelmäßigkeit entstanden, wird argumentiert, dass ein Logistikunternehmer durch Begehen einer zollrechtlichen Unregelmäßigkeit zum "Importeur" wird, weil nur durch sein Verhalten die Überführung in den freien Verkehr bewirkt wurde. Maßgeblich sei nicht der Zeitpunkt des Grenzübergangs, sondern der Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr. Personen, die "Empfänger der Lieferung" oder "Importeur" wären, wenn keine Zollunregelmäßigkeit stattgefunden hätte, werden aus dieser Position verdrängt. Besagter Logistikunternehmer werde also zum "alleinigen Importeur".

Dies trifft insofern zu, als maßgeblicher Zeitpunkt für die Entstehung der Zollschuld der Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr ist (siehe auch Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 230, zweite Alternative; Achatz in Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich, Linz 2007, 99).

Dass der Logistikunternehmer zum "Importeur" wird, ist hingegen unzutreffend. Unzweifelhaft darf nämlich eine Zollunregelmäßigkeit nicht dazu führen, dass ein Vorsteuerabzug zusteht, der ohne Zollunregelmäßigkeit nicht zustünde.

Ist der Auftraggeber des Logistikunternehmers grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, etwa weil er die in den freien Verkehr überführten Gegenstände privat oder zur Ausführung von nicht besteuerten Umsätzen verwendet, würde ein dem Logistikunternehmer zustehender Vorsteuerabzug zu einer systemwidrigen Umsatzsteuerentlastung führen.

Das dagegen ins Treffen geführte Argument, dass dem Logistikunternehmer (bei Begehung einer Zollunregelmäßigkeit) nur dann der Vorsteuerabzug zusteht, wenn seinem Auftraggeber der Vorsteuerabzug zustünde, entbehrt einer gesetzlichen

Grundlage. Die Vorsteuerabzugsberechtigung ist nicht davon abhängig, ob eine andere Person zum Abzug berechtigt wäre. Eine unzutreffende Lösung (Vorsteuerabzug für den Logistikunternehmer) kann nicht durch eine unzutreffende Einschränkung der Lösung (Vorsteuerabzug nur, wenn einer anderen Person der Vorsteuerabzug zustünde) saniert werden.

Fest steht, dass nicht sowohl der Logistikunternehmer als auch sein Auftraggeber zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Das Argument, der Logistikunternehmer sei zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sein Auftraggeber zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre, ist ein Zirkelschluss: Einerseits dürfte (wegen sonstigem Doppelabzug) der Auftraggeber deswegen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, weil der Logistikunternehmer zum Abzug berechtigt ist. Andererseits wäre aber der Logistikunternehmer nur dann zum Abzug berechtigt, wenn der Auftraggeber doch zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

### **B.d.2. Keine Besteuerung der Privatnutzung?**

"Wäre" der Auftraggeber des Logistikunternehmers zum Vorsteuerabzug berechtigt und nutzt der Auftraggeber die Gegenstände auch für Zwecke außerhalb seines Unternehmens, wäre dies systemwidrig nicht einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt, weil ja nicht der Auftraggeber, sondern der Logistikunternehmer zum Vorsteuerabzug "berechtigt ist" (siehe Art. 26 MwStSysRL und [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#)).

### **B.d.3. Weitergabe der in den freien Verkehr überführten Gegenstände vom Logistikunternehmer an seinen Auftraggeber?**

Es wurde auch damit argumentiert, dass die Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug entscheidend sei. Will der Auftraggeber die in den freien Verkehr überführten Gegenstände privat oder für nicht besteuerte Umsätze verwenden, sei die Weitergabe der Gegenstände durch den Logistikunternehmer, der sich ja zunächst durch Begehung der Zollunregelmäßigkeit die Verfügungsmacht angeeignet hat, an seinen Auftraggeber, eine private bzw. nicht besteuerte Handlung des Logistikunternehmers, die systemkonform dazu führe, dass der Logistikunternehmer die EUSt nicht als Vorsteuer abziehen dürfe.

Käme es darauf an, wie der Empfänger an ihn gelieferte Gegenstände verwendet, würden sämtliche Lieferungen an Private bzw. an Unternehmer, die nicht besteuerte Umsätze tätigen, nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Dass dies nicht zutrifft, und zwar auch in Bezug auf die Abzugsberechtigung des Logistikunternehmers, bedarf wohl keiner Begründung.

Wenn zuträfe, dass sich ein Logistikunternehmer durch Begehung einer Zollunregelmäßigkeit die Verfügungsmacht aneignet, muss er diese letztlich an seinen Auftraggeber übertragen. Ein

Entgelt bekommt er aber dafür nicht. Schließlich ist ja sein Auftraggeber Eigentümer oder Besitzer der Gegenstände. Die "Weitergabe" durch den Logistikunternehmers würde demnach keinen besteuerten Umsatz darstellen und daher den Logistikunternehmer nicht zum Abzug der auf den "weitergegebenen" Gegenständen lastenden EUSt berechtigen. Dies unabhängig davon, ob der Auftraggeber die an ihn "weitergegebenen" Gegenstände für private Zwecke bzw. für nicht besteuerte Umsätze oder für besteuerte Umsätze verwendet. Dieses zwar zutreffende Ergebnis ist aber in dem Fall, dass der Auftraggeber die Gegenstände für seine besteuerten Umsätze verwendet, gerade jenes, das in der Berufung als unzutreffend bezeichnet wird.

### **B.e. Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr**

Wie ausgeführt ist ein bloß Logistikleistungen erbringender Unternehmer ua. deswegen nicht zum Abzug der EUSt berechtigt, weil er weder "Empfänger der Lieferung" noch "Importeur" ist. Abzugsberechtigt ist vielmehr (wenn überhaupt) nur der "Empfänger der Lieferung" bzw. der "Importeur", also der Auftraggeber des Logistikunternehmers (siehe B.c.), somit jene Person, die im Zeitpunkt der Überführung der Gegenstände in den freien Verkehr über diese umsatzsteuerrechtlich verfügen konnte (so auch die herrschende Meinung sowie Judikatur, beispielsweise VwGH vom 25.9.1978, 856/78, BFH vom 16.3.1993, V R 65/89; Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 224).

Dass beispielsweise ein Unternehmer, der einen angemieteten Baukran importiert, um damit steuerpflichtige Leistungen zu erbringen, zum Abzug der EUSt berechtigt ist, ändert nichts am Erfordernis der Verfügungsmacht. Infolge Anmietung befindet sich der Baukran ja auch in der (wenn auch eingeschränkten) Verfügungsmacht des Mieters. Der Vermieter importiert nicht, daher ist (nur) der Mieter zum Abzug der EUSt berechtigt.

Einem Argument, dass sich auch ein gewerbsmäßig tätiger Dieb, der Diebstahl importiert und im Inland nachhaltig veräußert, die Verfügungsmacht angeeignet hat und daher zum Abzug der (ihm vorgeschriebenen) EUSt berechtigt ist, weshalb dies auch für einen Logistikunternehmer gelten müsse, der eine Zollunregelmäßigkeit begeht und sich dadurch die Verfügungsmacht angeeignet hat, wäre entgegenzuhalten: Es trifft zwar zu, dass ein derartiger Dieb die EUSt abziehen darf (die Weiterlieferung unterliegt ja auch der Umsatzsteuer, auch wenn der Dieb diese nicht von sich aus versteuern wird). Der Unterschied liegt jedoch darin, dass der Dieb den Eigentümern die Verfügungsmacht entzogen hat (dies ist ja gerade das Merkmal eines Diebstahls), ein nicht kriminell vorgehender Logistikunternehmer tut dies jedoch nicht. Vielmehr ist er auch trotz Begehung einer Zollunregelmäßigkeit an die Weisungen seines Auftraggebers gebunden und verfügt daher nicht wie ein Eigentümer über

---

die Gegenstände.

### **B.f. Innerstaatliche Umsetzung**

Das Erfordernis der Verfügungsmacht ist innerstaatlich damit umgesetzt worden, dass die Gegenstände für das Unternehmen des Unternehmers eingeführt worden sein müssen, der den Vorsteuerabzug begehrte.

### **B.g. Neutralität der Mehrwertsteuer**

#### **B.g.1. Maßgebliches Dokument**

Gegen die Ausführungen unter B.e., dass wenn überhaupt nur der Auftraggeber des Logistikunternehmers zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, könnte eingewendet werden, dass es bei Vorliegen einer Zollunregelmäßigkeit ein (einziges) Dokument, das die Einfuhr bescheinigt und den den Vorsteuerabzug Begehrenden als "Empfänger der Lieferung" oder "Importeur" ausweist, gar nicht gibt, weil der Eingangsabgabenbescheid nur den oder die Zollschuldner ausweist, jedoch nicht darüber abspricht, wer "Empfänger der Lieferung" oder "Importeur" ist. Demnach stünde niemandem der Vorsteuerabzug zu. Da dies den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verletzen würde, sei doch die Person, der die EUSt vorgeschrieben wurde, abzugsberechtigt.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass zumindest innerstaatlich der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt wurde, zum Abzug berechtigt ist. Eine solche Person gibt es nur dann nicht, wenn es sich um eine nicht unternehmerisch tätige Person handelt. Diesfalls soll jedoch ohnehin kein Vorsteuerabzug zustehen.

Ein innerstaatlich zustehender Vorsteuerabzug kann durch die MwStSysRL nicht eingeschränkt werden. Allerdings schränkt auch die MwStSysRL den genannten Vorsteuerabzug nicht ein. Wie bereits unter B.d. ausgeführt steht dem Logistikeistungen erbringenden Unternehmer aus systematischen Gründen der Abzug der EUSt nicht zu. Andererseits gebietet der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass irgendeine Person (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) abzugsberechtigt ist. Art. 178 lit. e MwStSysRL ist daher nicht so zu verstehen, dass es sich bei dem darin genannten Dokument um ein einziges handeln muss.

Liegt der Einfuhr eine Lieferung zugrunde, geben der der Lieferung zugrundeliegende Vertrag und allenfalls die diesbezügliche Rechnung, Versendungspapiere und andere Geschäftsunterlagen Auskunft darüber, wer "Empfänger der Lieferung" bzw. "Importeur" ist.

Liegt der Einfuhr hingegen keine Lieferung zugrunde, gibt es logischerweise keine derartigen Unterlagen. Damit steht aber der Verbringer als "Importeur" fest.

Auch wenn keine Zollunregelmäßigkeit vorliegt, gibt das die Überführung in den freien Verkehr bescheinigende Einheitspapier bzw. dessen elektronisches Pendant keine Auskunft darüber, wer "Importeur" ist. Es können nämlich nur der "Versender/Ausführer", der "Empfänger" und der "Anmelder/Vertreter" angegeben werden. Ein ausfüllbares Feld "Importeur" gibt es hingegen nicht. Auch daraus ist ersichtlich, dass es sich bei dem im Art. 178 lit. e MwStSysRL genannten Dokument nicht um ein einziges handeln muss.

Überdies hat ein unrichtiges Ausfüllen der genannten Felder allenfalls zollrechtliche Folgen, umsatzsteuerrechtliche jedoch nicht. Wird beispielsweise bei einer Lieferung "verzollt und versteuert" und (daher) Anmeldung durch den Lieferanten bzw. durch eine vom Lieferanten dazu beauftragte Person im Feld "Empfänger" unzutreffend der (spätere) Empfänger statt richtiger Weise der Lieferant angegeben, ist dennoch der Lieferant (als "Importeur") und nicht der spätere Empfänger abzugsberechtigt. Liegt der Einfuhr keine Lieferung zugrunde, ist der Verbringer selbst dann abzugsberechtigt, wenn im Feld "Empfänger" eine andere Person angeführt ist. Auch bei Nichtvorliegen einer Zollunregelmäßigkeit gibt daher nicht bloß ein Dokument Auskunft darüber, wer "Importeur" ist.

### **B.g.2. Missing trader**

Weiters wurde argumentiert, dass für den Fall, dass dem Logistikunternehmer keine Zollunregelmäßigkeit unterlaufen ist, dieser in Anwendung des Verfahrens 4200 für einen Warenempfänger die Steuerfreiheit der Einfuhr und die Steuerfreiheit des anschließenden innergemeinschaftlichen Verbringens geltend macht, er jedoch in weiterer Folge als Zollschuldner herangezogen wird, weil sich herausgestellt hat, dass es sich bei dem angeblichen Warenempfänger um einen sogenannten "missing trader" handelt, keine andere Person als den Logistikunternehmer gebe, die den Vorsteuerabzug geltend machen könnte, weil es ja den "missing trader" gar nicht gibt. Da die Ware im Inland keiner privaten Verwendung (bzw. keiner Verwendung für unecht steuerfreie Umsätze) zugeführt wurde, müsse aber aufgrund des Prinzips der Neutralität der Mehrwertsteuer der Vorsteuerabzug zustehen.

Dagegen ist einzuwenden, dass sich der soeben ins Treffen geführten Sachverhalt insofern vom berufungsgegenständlichen unterscheidet, als es bei Begehung einer Zollunregelmäßigkeit sehr wohl eine andere abzugsberechtigte Person als den Logistikunternehmer gibt. Abgesehen davon wird ein Logistikunternehmer auch im Fall des "missing traders" nicht zum Empfänger der Lieferung oder zum Importeur und ist daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Frage, ob deswegen der Neutralitätsgrundsatz gebietet, die Eingangsabgaben bei nachweislichem Verbringen in einen anderen Mitgliedstaat nicht zu

erheben oder zu erstatten, ist im gegenständlichen Verfahren nicht zu beantworten. Hat der Logistikunternehmer nicht fahrlässig oder missbräuchlich gehandelt, besteht aber ohnehin die Möglichkeit, die Einfuhrabgaben nach Art. 239 ZK zu erstattet oder zu erlassen.

### **C. Handeln auf eigene Rechung?**

In der Berufung wurde ausgeführt, dass wenn jemand ohne Auftrag tätig wird oder eine beauftragte Tätigkeit bzw. Handlung unterlässt, dieser auf eigene Rechnung tätig werde bzw. auf eigene Rechnung untätig bleibe. Alle mit der Unterlassung der Gestellung des Versandscheines auftretenden Kosten habe jedenfalls die Berufungswerberin zu tragen.

Selbst wenn eine solche Verpflichtung vorläge, wäre diese zivilrechtlicher Natur und würde nichts an den öffentlich-rechtlichen Beziehungen zwischen der Berufungswerberin und dem Bund, also an der nicht bestehenden Abzugsberechtigung, ändern.

### **D. Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH?**

In Anbetracht der (nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates) klaren Gesetzeslage verbietet sich geradezu, ein derartiges Ersuchen zu stellen.

Wenn jemand ein Vorabentscheidungsersuchen stellen hätte müssen, dann das Finanzgericht Hamburg, das ja von der Linie des EuGH (für den Vorsteuerabzug reicht nicht aus, dass Gegenstände schlechthin zur Ausführung besteueter Umsätze verwendet werden) und der herrschenden Meinung abweichen möchte bzw. abgewichen ist.

### **E. Zusammenfassung**

Der (bloß) Logistikleistungen erbringende Unternehmer verwendet eingeführte Gegenstände mangels diesbezüglicher Anschaffungskosten nicht für Zwecke seiner besteuerten Umsätze, ist selbst dann nicht "Empfänger der Lieferung" oder "Importeur", wenn die Zollschuld wegen einer von ihm begangenen Zollunregelmäßigkeit entstanden ist und darf die EUSt selbst dann nicht als Vorsteuer abziehen, wenn die EUSt ihm vorgeschrieben wurde. Vielmehr ist sein Auftraggeber entweder der "Empfänger der Lieferung" oder der "Importeur" und (wenn überhaupt) nur dieser abzugsberechtigt.

Dass der zum Abzug der EUSt Berechtigte die EUSt dem Logistikunternehmer nicht refundiert, ändert nichts an obiger Beurteilung.

Wäre die EUSt nicht vorzuschreiben gewesen oder wäre eine zu Recht vorgeschriebene EUSt zu erstatten oder zu erlassen, würde sich das Problem, wer die EUSt abziehen darf, nicht stellen. Darüber ist jedoch im gegenständlichen Verfahren nicht abzusprechen.

---

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 5. Juli 2013