

Neuregelung der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG im zollrechtlichen »Verfahren 42«*



DIETMAR AIGNER / PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL

Abstract

Die Zollabfertigung nach dem Verfahrenscode »42« dient der Abwicklung einer (nach Art 6 Abs 3 UStG) steuerbefreiten Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung oder Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat. Zur Vereinfachung dieses Verfahrens bietet die Finanzverwaltung inländischen Spediteuren dabei die Verwendung einer ihnen erteilten Sonder-UID anstelle einer Registrierung der Auftraggeber in Österreich an. Die konkrete Ausgestaltung dieses vereinfachten Verfahrens zwingt die Spediteure jedoch zum Handeln als indirekte Stellvertreter im Zollverfahren, wodurch sie zu Mitschuldndern der Einfuhrumsatz-

steuer ohne Recht auf Vorsteuerabzug werden und daher unabhängig von eigenem Fehlverhalten ein großes Haftungsrisiko tragen. Den dagegen in den vergangenen Jahren mehrfach vonseiten verschiedener Spediteure erhobenen Rechtsmitteln blieb bislang der Erfolg versagt. Dieser Beitrag analysiert die derzeitige Rechtslage, Verwaltungspraxis und Judikatur zum »Verfahren 42« insbesondere im Hinblick auf diese beiden Aspekte (Art der Stellvertretung und Möglichkeit des Vorsteuerabzugs) aus einfuhrumsatzsteuerlichen Gesichtspunkten, zeigt bestehende Schwächen auf und schlägt Möglichkeiten zur Verbesserung und Neuregelung vor.

Schlagworte

Einfuhrumsatzsteuer, Speditionswirtschaft, Sonder-UID

Rechtsquellen

Art 6 Abs 3 UStG

Inhaltsübersicht

I.	Einleitung	164
II.	Geltende Rechtslage und Verwaltungspraxis iZm dem »Verfahren 42« zur Abwicklung der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung gem Art 6 Abs 3 UStG	164
III.	Zwingende indirekte Stellvertretung durch den Spediteur im »Verfahren 42«	166
IV.	Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für vom Spediteur im Zollverfahren geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer	170
V.	Rechtspolitische Vorschläge zur Verbesserung der Rechtslage rund um das »Verfahren 42«	172
VI.	Zusammenfassung	174

* Dieser Beitrag entstand auf fachliche Anregung durch den Fachverband Spedition und Logistik der Wirtschaftskammer Österreich.

I. Einleitung

Im zollrechtlichen »Verfahren 42«¹ können österreichische Spediteure für ihre ausländischen Kunden die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art 6 Abs 3 UStG geltend machen. Die umsatzsteuerliche Abwicklung geschieht dabei entsprechend der Konzeption durch die Finanzverwaltung über eine dem österreichischen Spediteur erteilte »Sonder-UID«; seinen ausländischen Kunden treffen in Österreich keinerlei umsatzsteuerlichen Verpflichtungen. Die Einfuhr von für das EU-Ausland bestimmten Waren über Österreich soll dadurch attraktiver werden. Eine im Auftrag der Wirtschaftskammer angefertigte Studie aus dem Jahr 2011 geht davon aus, dass durch diese Vorgangsweise zwischen rund 50 und 100 Mio EUR an zusätzlicher Wertschöpfung erzielt und zwischen rund 800 und 2.000 Jahresbeschäftigte in Österreich geschaffen werden.²

Die konkrete Handhabung des »Verfahrens 42« durch die Behörden und die dazu ergangene Judikatur der vergangenen Jahre scheinen jedoch von der Praxis nicht besonders positiv beurteilt zu werden. So warnt etwa der Fachverband Spedition und Logistik der Wirtschaftskammer mittlerweile vor »unkalkulierbarem Risiko« im Zusammenhang mit dem »Verfahren 42«³ und auch Summersberger hat jüngst zwar die zum »Verfahren 42« ergangene Judikaturlinie in Österreich verteidigt, die bestehende Rechtslage diesbezüglich insgesamt aber als »problematisch« beurteilt.⁴ Vor diesem Hintergrund analysiert der vorliegende Beitrag die geltenden rechtlichen Grundlagen und die Verwaltungspraxis

¹ Den Verfahren zur Zollabfertigung werden – insbesondere im Hinblick auf die weitgehende Abwicklung mittels elektronischer Datenverarbeitung – bestimmte vierstellige Codenummern zugeordnet. Das hier interessierende Verfahren zur »gleichzeitigen Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit mehrwertsteuerbefreiernder Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat, gegebenenfalls mit Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung« wird dabei mit Codes bezeichnet, welche »42« an den ersten beiden Stellen führen (siehe BMF, Codelisten [Stand 1.6.2016] 52, verfügbar unter <<https://www.bmf.gv.at/zoll/e-zoll/CodelistenReport201606.pdf?5f0jh5>> [abgefragt 8.6.2016]). Diese Verfahrensart wird daher üblicherweise als »Verfahren 42« (oder »Verfahren 42xx« bzw. »Verfahren 4200«) bezeichnet.

² Siehe Breinbauer/Edlmaier/Fürst, Die wirtschaftliche Bedeutung Österreichs als Abfertigungsstandort – Auswirkungen von gesetzlichen Veränderungen im Einfuhrumsatzsteuerverfahren bei der Einfuhr innergemeinschaftlicher Lieferungen, Projektstudie der FH bfi Wien im Auftrag der Wirtschaftskammer Österreich (2011) 59ff, verfügbar zB unter <https://www.wko.at/Content.Node/branchen/oe/Spedition-Logistik/Studie_Die_wirtschaftliche_Bedeutung_Oesterreichs.pdf> [abgefragt 8.6.2016].

³ Siehe *Fachverband Spedition und Logistik*, Vorsicht bei Zollabfertigungen nach Verfahrenscode 42xx (Stand 28.1.2016), verfügbar unter <https://www.wko.at/Content.Node/branchen/oe/Spedition-Logistik/Vorsicht_bei_Zollabfertigungen_nach_Verfahrenscode_42xx.html> [abgefragt 8.6.2016].

⁴ Siehe Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (58).

iZm dem »Verfahren 42« und der »Sonder-UID« zur Umsetzung der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung gem Art 6 Abs 3 UStG und geht dabei insbesondere auf aus Sicht der Praxis bestehende Grundprobleme der Spediteure ein, welche vor allem in der Judikatur der vergangenen Jahre offenbar wurden. Die Analyse erfolgt dabei primär aus Sicht des Umsatzsteuerrechts – das Zollrecht wird hier nur im für die Einfuhrumsatzsteuer erforderlichen Ausmaß mitdiskutiert.

Im Fokus stehen dabei nach einer Schilderung der geltenden Rechtslage und Verwaltungspraxis (Abschnitt II) insbesondere die Stellvertreter-Problematik im »Verfahren 42« (Abschnitt III) und die Frage des Vorsteuerabzugs für die Spediteure, welche die Einfuhr für ihre Kunden abwickeln (Abschnitt IV). Der Beitrag schließt mit rechtspolitischen Vorschlägen für Normänderungen, welche die gravierendsten der aufgezeigten Probleme in Angriff nehmen würden (Abschnitt V).

II. Geltende Rechtslage und Verwaltungspraxis iZm dem »Verfahren 42« zur Abwicklung der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung gem Art 6 Abs 3 UStG

Entsprechend Art 6 Abs 3 UStG ist die Einfuhr jener Gegenstände iSd § 1 Abs 1 Z 3 UStG steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art 7 UStG) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art 7 UStG buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt. Die legistische Einbettung der Bestimmung des Art 6 Abs 3 UStG in die »Binnenmarktregelung« (und nicht etwa in den Katalog der Befreiungen der Einfuhr in § 6 Abs 4 bis 6) des UStG ergibt sich aus ihrer engen Verbindung mit den Vorschriften über den innergemeinschaftlichen Warenverkehr.

Die Befreiung erklärt sich mit der ohnedies bestehenden Umsatzsteuerbefreiung für die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung nach Art 6 Abs 1 iVm Art 7 UStG, welche als »echte« Umsatzsteuerbefreiung ausgestaltet ist, für die nach Art 12 Abs 2 UStG kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug eintritt. Durch die unmittelbare Befreiung der Einfuhr anstelle der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer mit anschließendem Vorsteuerabzug (bzw praktisch häufig Rückerstattung) tritt eine deutliche Vereinfachung ein: Die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer wird konzeptionell direkt durch die Erwerbsbesteuerung beim unternehmerischen

Empfänger im Zielland der anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung substituiert. Gedanklich korrespondiert diese Regelung daher zB mit Art 6 Abs 2 Z 4 UStG, welcher innergemeinschaftliche Erwerbe für Zwecke des anschließenden Bewirkens echt steuerbefreiter Umsätze (wie zB einer weiter anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung) unmittelbar von der Erwerbsbesteuerung nach Art 1 Abs 1 UStG befreit.⁵

Da die Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG auf einen »Anmelder« und damit auch auf eine Anmeldung abstellt, kann sie nur bei der Überführung von Waren in den freien Verkehr nach Art 77 ZK⁶ in Österreich (womit iSd Art 60 und 61 MwStSyst-RL⁷ auch der Einfuhratbestand in Österreich verwirklicht wird) zur Anwendung gelangen.⁸ Zu diesem Zeitpunkt muss auch bereits die Bestimmung der eingeführten Waren zum Weitertransport in einen anderen Mitgliedstaat nachgewiesen werden (Art 6 Abs 3 lit c UStG). Dieser Weitertransport muss dabei nicht zwangsläufig in Ausführung eines Umsatzes mit einem anderen Unternehmer erfolgen, auch das innergemeinschaftliche Verbringen der Waren zur eigenen Verwendung durch den Einführenden ist ausdrücklich den innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichgestellt (Art 3 Abs 1 Z 1 iVm Art 7 Abs 2 Z 1 UStG) und erfüllt somit die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer (wiederum angesichts der ohnedies erfolgenden Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsstaat).⁹ Zur Inanspruchnahme der Befreiung sind den Zollbehörden schließlich noch die in Österreich und im Zielstaat verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern mitzuteilen (Art 6 Abs 3 lit a und b UStG).

Die Formulierung des Art 6 Abs 3 UStG deutet dabei darauf hin, dass der Anmelder im Zollverfahren und der innergemeinschaftliche liefernde/verbringende Unter-

nehmer für die Inanspruchnahme der Befreiung ein und dieselbe Person sein müssen (arg: »Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluß an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; [...]«). Der Gesetzeswortlaut selbst schränkt die Bestimmung daher auf jene Fälle ein, in denen der anschließend liefernde/verbringende Unternehmer tatsächlich selbst die Anmeldung zum freien Verkehr durchführt oder eine solche von einem direkten Stellvertreter – der definitionsgemäß unmittelbar im Namen des liefernden/verbringenden Unternehmers handelt – durchführen lässt.

Vom Wortlaut nicht mehr gedeckt ist jedoch streng betrachtet die Anmeldung durch einen indirekten Stellvertreter. Diese Form der Vertretung ist zwar im Zollrecht ausdrücklich als der direkten Vertretung prinzipiell gleichwertig zugelassen, jedoch erstattet der indirekte Stellvertreter die Zollanmeldung im eigenen Namen und lediglich auf Rechnung des später liefernden/verbringenden Unternehmers (Art 18 Abs 1 ZK). Damit ist der indirekte Stellvertreter aber zugleich alleiniger »Anmelder« im Sinne des Zollrechts (Art 5 Z 15 ZK); der indirekt Vertretene wird lediglich als Mitschuldner der Einfuhrabgaben bestimmt (Art 77 Abs 3 ZK).¹⁰ Da der (als »Anmelder« bestimmte) Stellvertreter in dieser Konstellation aber gerade nicht mit der Person des später liefernden/verbringenden Unternehmers ident ist, geht die Befreiung des Art 6 Abs 3 UStG bei wörtlicher Betrachtung ins Leere. Die Gesetzesmaterialien zu einer späteren Änderung des Art 6 Abs 3 UStG mit BGBl 1996/756 führen hingegen aus, dass auch Fälle indirekter Stellvertretung von der Befreiung umfasst sein sollen.¹¹ Die auf eine derartige Auslegung der Materialien gestützte Rechtansicht der Finanzverwaltung wurde vom VwGH bestätigt, welcher die Anwendung des Art 6 Abs 3 UStG auf den indirekt vertretenen späteren Lieferer insbesondere auch aufgrund »richtlinienkonformer Auslegung« geboten sah.¹²

Die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer erfolgt im Regelfall durch die Zollbehörden im Rahmen des Zollverfahrens (§ 26 Abs 1 und 3 UStG, § 2 Abs 1 ZollR-DG); das BMF hat darauf aufbauend zur Umsetzung der Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG im zollrechtlichen »Ver-

5 Vgl Tumpel in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) Art 6 Rz 29; Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) BMR Art 6 Rz 19; Mayr/Ungericht, UStG⁴ (2014) Art 6 Anm 5.

6 VO (EU) des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (Neufassung), ABl L 2013/269, 1 idF Berichtigung vom 29.10.2013. Bis 1.5.2016 galt die (inhaltlich in den hier interessierenden Fragen weitestgehend gleiche) VO (EWG) 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft, ABl L 1992/302, 1 idF VO 1791/2006. Sämtliche Verweise in diesem Artikel beziehen sich bereits auf den neuen ZK.

7 Im österreichischen UStG fehlt eine explizite diesbezügliche Regelung. Die entsprechenden Rechtsfolgen ergeben sich auf nationaler Ebene daher aus dem Verweis auf die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer in § 26 Abs 1 UStG.

8 Siehe Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (51f); Scheiner/Kolacny/Caganek, MwSt (46. Lfg 2015) Art 6 UStG Rz 17 ff; Mayr/Ungericht, UStG⁴ (2014) Art 6 Anm 5.

9 Siehe Art 1 Abs 3 UStG für die diesbezügliche österreichische Rechtsgrundlage; dazu Rz 3951 UStR; Tumpel in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) Art 6 Rz 31.

10 Siehe auch Gepperth/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-ON^{2,06} (1.9.2014) Art 6 Rz 33.

11 Siehe ErläutRV 396 BlgNR 20. GP 18. Dabei wurde die Bestimmung allerdings lediglich um einen zweiten Satz ergänzt, ohne dass der gegenteilige Wortlaut des ersten Satzes (welcher gerade auf den »Anmelder« abstellt) abgeändert oder ihm widersprochen worden wäre; dazu auch unten Abschnitt III.

12 Siehe VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009; Mayr/Ungericht, UStG⁴ (2014) Art 6 Anm 5; Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (47).

fahren 42« eine »Arbeitsrichtlinie ZK-4200¹³ mit wesentlichen Modalitäten der Abwicklung erlassen.¹⁴ Die in ihrer Einleitung als »Auslegungsbehelf« bezeichnete Arbeitsrichtlinie sieht dabei als Kernkonzept eine verfahrensrechtliche Abwicklung von Einfuhr und Befreiung über das in Österreich umsatzsteuerlich erfasste, mit dem jeweiligen Transportvorgang beauftragte Speditionsunternehmen vor. Diesem wird für die Abwicklung der Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG für alle seine Auftraggeber gleichermaßen eine eigene »Sonder-UID« (neben der bestehenden UID für die eigenen Umsätze) zugeteilt. Das von der Spedition vertretene Unternehmen »erspart« sich bei Einsatz dieser Sonder-UID die Verwendung einer eigenen inländischen UID und damit auch die Registrierung sowie die etwaige Bestellung eines Fiskalvertreters für umsatzsteuerliche Zwecke. Gleichzeitig können jedoch die Umsatzsteuerbefreiungen für die Einfuhr nach und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung/Verbringung aus Österreich uneingeschränkt in Anspruch genommen werden.¹⁵ Für die unter der Sonder-UID des Spediteurs abgewickelten Umsätze sind dabei weder Zusammenfassende Meldungen zu erstellen noch Umsatzsteuererklärungen einzureichen.¹⁶

Die Finanzverwaltung setzt für die Inanspruchnahme dieser Variante mit Sonder-UID jedoch zwingend voraus, dass der Spediteur die Zollanmeldung im eigenen Namen durchführt, somit als indirekter Stellvertreter und daher auch »genereller Zoll- und Steuer-schuldner« auftritt.¹⁷ Direkte Stellvertretung durch den Spediteur ist umgekehrt nur möglich, wenn sein Kunde über eine eigene österreichische UID verfügt. Ist dies der Fall, kommt jedoch zugleich eine vereinfachte Abwicklung über die Sonder-UID des Spediteurs (auch in indirekter Stellvertretung) nicht mehr in Betracht.¹⁸ Der Spediteur kann eine Abwicklung über die ihm erteilte Sonder-UID also nur solange durchführen, als der Kunde noch nicht in Österreich umsatzsteuerlich registriert ist, sich maW im Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerverfahren ausschließlich indirekt vertreten lässt.

Die Finanzverwaltung gewinnt mit dieser Vorgangsweise einen zusätzlichen Mitschuldner für den Zoll (Art 5 Z 15 iVm Art 77 Abs 3 ZK) und durch den Verweis in §§ 19 Abs 5 iVm 26 Abs 1 UStG auch für die Einfuhrumsatzsteuer. Würde der Spediteur im Verfahren hingegen als direkter Vertreter handeln, wären seine Handlungen dem Vertretenen unmittelbar zuzurechnen und

würden auch nur Letzteren zum Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuldner werden lassen.¹⁹ Da diesfalls aber die vereinfachte Abwicklung über die Sonder-UID des Spediteurs nach Meinung der Finanzverwaltung unmöglich ist, wird der Spediteur aus Wettbewerbsgesichtspunkten gegenüber seinen Kunden kaum auf dieser Variante bestehen können. Daraus ergibt sich insgesamt ein Risiko, welches aus Sicht der Spediteure zumindest kalkulierbar sein sollte. Für diese ergeben sich daher wohl zwei entscheidende Fragen, welchen die folgenden Abschnitte gewidmet sind:

- ▷ Ist das Insistieren der Finanzverwaltung auf ausschließlich indirekter Stellvertretung und damit voller Mitschuld des Spediteurs für die Einfuhrumsatzsteuer bei Verwendung der Sonder-UID im »Verfahren 42« zulässig?
- ▷ Sollte die Mitschuld im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer (welche regelmäßig höher als die Zollschuld sein wird) schlagend werden, weil die Befreiung aufgrund eines Verfahrensfehlers oder vergleichbaren Problems entfällt: Besteht zumindest die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug durch den Spediteur, wenn ihm keinerlei Beteiligung an betrügerischem Verhalten zur Last gelegt werden kann?

III. Zwingende indirekte Stellvertretung durch den Spediteur im »Verfahren 42«

Schon mehrfach wurde versucht, den Zwang zur indirekten Stellvertretung bei Verwendung der Sonder-UID im »Verfahren 42« gerichtlich zu rügen. Die Judikatur hat bislang an der Vorgangsweise der Finanzverwaltung aber keinerlei Anstoß genommen. So verneinten sowohl der UFS²⁰ als auch später der VwGH²¹ die Zulässigkeit von Rechtsmitteln gegen Fehlermeldungen des von der Finanzverwaltung zur elektronischen Abwicklung des Zollverfahrens eingesetzten »e-Zoll«. Werden in der elektronischen Abwicklung des »Verfahrens 42« die nach der Arbeitsrichtlinie ZK-4200 erteilte Sonder-UID des Spediteurs und zugleich die Kennzahl für direkte Stellvertretung in die jeweiligen Felder der Eingabemaske gesetzt, gibt »e-Zoll« lediglich eine Fehlermeldung aus und übernimmt die eingegebenen Daten nicht ins System. Eine Bekämpfung dieser Vorgangsweise im Rechtsmittelwege ließen die angerufenen Instanzen nicht zu. Zwar spielten in den jeweiligen Entscheidungen lange Zeit vor allem formale Kriterien

¹³ BMF, 2.2.2010, GZ BMF-010300/0003-IV/6/2010 idF vom 31.8.2015, GZ BMF-010313/0641-IV/6/2015.

¹⁴ Siehe auch Rz 3956 UStR.

¹⁵ Siehe Rz 3953 UStR.

¹⁶ Siehe Rz 3955 UStR.

¹⁷ Siehe Arbeitsrichtlinie ZK-4200, Pkt 1.1; Rz 3957 UStR.

¹⁸ Siehe Rz 3953 UStR.

¹⁹ Siehe auch Gasperlmair/Wölflingseder, Der Spediteur als Vertreter im Zollrecht, in Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer und Zoll (2013) 69 (78f).

²⁰ UFS 13.2.2013, ZRV/0001-Z3K/11; UFS 2.7.2013, ZRV/0062-Z2L/12.

²¹ VwGH 29.1.2015, 2013/16/0056; VwGH 19.3.2015, 2013/16/0164.

die entscheidende Rolle (vA die Fragen, ob eine Fehlermeldung im »e-Zoll« überhaupt als zollbehördliche Entscheidung zu werten ist und ob gegebenenfalls der Stellvertreter selbst dagegen vorgehen könnte), dennoch sind die Möglichkeiten zur Erlangung einer gerichtlichen Entscheidung durch diese Judikatur empfindlich eingeschränkt. Denkbar scheint Rechtsschutz in dieser Frage nur noch in Form einer Beschwerde gegen die Nichtannahme einer Zollanmeldung in direkter Vertretung, wenn der Vertretene selbst das Rechtsmittel begeht und die betroffenen Waren nicht anschließend durch Wahl der indirekten Stellvertretung in das Verfahren überführt werden.²²

Auch einer auf ebendiese Weise erhobenen Beschwerde erteilte das BFG jedoch jüngst eine Absage.²³ Die Beschwerdeführerin in diesem Verfahren hatte als Argument im Wesentlichen vorgebracht, dass auch bei Auswahl direkter Stellvertretung mit Angabe der Sonder-UID des Stellvertreters im »Verfahren 42« eine aus Sicht des Unionsrechts vollständige und ordnungsgemäße Zollanmeldung vorliege. Der direkte Stellvertreter sei nämlich als »Steuervertreter« iSd Art 143 Abs 2 lit a MwStSyst-RL zu betrachten, weshalb auch ohne österreichische UID des Vertretenen alle notwendigen Angaben für eine Inanspruchnahme der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung vorliegen würden. Die Zollbehörden hätten die Annahme der Anmeldung folglich nicht verweigern dürfen. Das BFG hielt dem entgegen, dass der Spediteur gerade kein »Steuervertreter« iSd MwStSyst-RL sei, da er – zumindest im Falle direkter Stellvertretung – die Einfuhrumsatzsteuer nicht schulde, wie dies der Wortlaut des Art 143 Abs 2 lit a MwStSyst-RL fordert. Damit genüge aber dessen Sonder-UID auch nicht für eine vollständige Zollanmeldung bei direkter Stellvertretung im »Verfahren 42«; in dieser Variante sei stattdessen eben gerade die UID des Vertretenen selbst erforderlich. Obwohl die Erlangung einer solchen mit administrativem Aufwand verbunden sei, bleibe damit auch die Möglichkeit direkter Stellvertretung (wenngleich eben ohne Rückgriff auf die Sonder-UID des Speditors) erhalten. Eine Einschränkung der zollrechtlichen Vertretungsfreiheit liege nach Ansicht des BFG daher nicht vor.

Das BFG schloss im erwähnten Erkenntnis auch die ordentliche Revision an den VwGH aus, da sich diese Rechtsansicht – also die Inkompabilität von direkter Stellvertretung und Sonder-UID des Speditors – bereits aus bestehender höchstgerichtlicher Judikatur ergebe und daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nach Art 133 Abs 4 B-VG vorliege.²⁴ Der VwGH

selbst wies die dennoch erhobene außerordentliche Revision aus ebendiesem Grund per Beschluss zurück und bestätigte damit prinzipiell die Entscheidung des BFG:²⁵ Der Spediteur in zollrechtlich direkter Vertretung sei mangels Steuerschuldnerschaft kein »Steuervertreter« iSd MwStSyst-RL, die nur mit seiner Sonder-UID abgegebene Anmeldung im »Verfahren 42« daher schon nach dem »klaren Wortlaut des Unionsrechts« unvollständig. Die Ablehnung der Anmeldung durch die Zollbehörden sei schon aus diesem Gesichtspunkt zutreffend und werfe folglich auch keine Rechtsfragen auf, deren Bedeutung nach Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision zulassen würde. Der VwGH sah aufgrund der »klaren und eindeutigen unionsrechtlichen Bestimmungen« auch keinen Anlass für eine Anrufung des EuGH.

Diese jüngeren, sich auch inhaltlich mit der Stellvertreterproblematik auseinandersetzenden Entscheidungen der Gerichte drehten sich also vor allem um die Frage, ob der Spediteur mit seiner Sonder-UID als mehrwertsteuerlicher »Steuervertreter« zu beurteilen ist. In diesem Falle müsste (auch nach dem Wortlaut des österreichischen Art 6 Abs 3 lit a UStG) seine UID für die Inanspruchnahme der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung genügen. Die in der MwStSyst-RL als Option vorgesehene Figur eines »Steuervertreters«, der als solcher auch die Steuer schuldet,²⁶ ist dem österreichischen Umsatzsteuerrecht in dieser Form aber tatsächlich fremd. Einzig Art 6 Abs 3 lit a UStG verwendet den Begriff des »Steuervertreters«, ohne ihn näher zu definieren. Die Erwähnung des im österreichischen Recht nicht ausgestalteten »Steuervertreters« in dieser Bestimmung dürfte daher als redaktionelles Versehen durch unveränderte Abschrift aus der MwStSyst-RL zu werten sein.²⁷ Eine Verwendung der Sonder-UID in direkter Stellvertretung wird auf diesen Begriff daher tatsächlich kaum gestützt werden können.

Die materielle Zulässigkeit des Ausschlusses von direkter Stellvertretung in der mittels Sonder-UID vereinfachten Abwicklung des »Verfahrens 42« kann freilich auch nach dieser Judikatur aus rechtssystematischen und -politischen Gesichtspunkten kritisch betrachtet werden. Immerhin sieht Art 18 Abs 1 ZK schon auf Ebene des unmittelbar anwendbaren Unionsrechts vor, dass im Zollverfahren sowohl die direkte als auch indirekte Vertretung grundsätzlich gleichermaßen zulässig sind. Einschränkungen sind nur im Hinblick auf

²² Siehe Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (57).

²³ Siehe BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015.

²⁴ Siehe BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015.

²⁵ Siehe VwGH 30.6.2016, Ra 2016/16/0033.

²⁶ Siehe insbesondere Art 204 MwStSyst-RL.

²⁷ Siehe ein dazu von Deloitte für die Wirtschaftskammer Österreich erstelltes Gutachten vom 12.4.2012, verfügbar unter <https://www.wko.at/Content.Node/branchen/oe/Spedition-Logistik/Deloitte_Gutachten.pdf> (abgefragt 8.6.2016); sowie Haunold, Der Steuervertreter im österreichischen Recht, in Summersberger (Hrsg.), Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014) 94 (101 ff).

²² Siehe Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (57).

²³ Siehe BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015.

²⁴ Siehe BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015.

die Ansässigkeit der Stellvertreter (Abs 2 leg cit) oder deren persönliche Befugnis (Abs 3 leg cit) vorgesehen. Eine nationale Verwaltungspraxis, welche die Vertretungsmöglichkeiten in einzelnen Verfahrenstypen beschränkt, widerspricht daher dieser ausdrücklichen Wahlfreiheit und damit der Wertung des Unionsrechts.

In diesem Zusammenhang sei nochmals die schon im vorigen Abschnitt dargestellte, etwas missglückte Formulierung des Art 6 Abs 3 UStG angeführt, welche ihrem Wortlaut folgend eigentlich gerade Fälle indirekter Stellvertretung von der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung ausschließen würde. Nur im Wege interpretativer Ausdehnung unter Beachtung der Gesetzesmaterialien bzw der diesbezüglich vom VwGH²⁸ angewandten »richtlinienkonformen Interpretation« können derartige Fälle überhaupt von der Bestimmung erfasst werden: Art 6 Abs 3 UStG basiert auf Art 143 Abs 1 lit d MwStSyst-RL, der voraussetzt, dass die spätere innergemeinschaftliche Lieferung »[...] durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird [...]«. Nach Art 201 MwStSyst-RL wird der Steuerschuldner der Einfuhrumsatzsteuer von den jeweiligen Mitgliedstaaten bestimmt. Da das österreichische UStG (§ 19 Abs 5 iVm § 26 Abs 1 UStG) in dieser Frage auf das Zollrecht verweist und dieses bei indirekter Stellvertretung auch den Vertretenen zum Mitschuldner erklärt (Art 77 Abs 3 ZK), müsste auch ihm nach der Argumentation des VwGH die für die Befreiung nach Art 143 Abs 1 lit d MwStSyst-RL notwendige Eigenschaft als zum »Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur« zukommen.

Diese Auslegung wird zwar den Vorgaben der MwStSyst-RL nicht zuwiderlaufen, doch steht auch sie nicht auf methodisch festen Beinen: Die ursprünglichen Gesetzesmaterialien bekunden nämlich sehr wohl den Willen des historischen Gesetzgebers, die Befreiung bewusst auf den »Anmelder« beschränkt zu haben.²⁹ Erst im Zuge einer späteren Novellierung des Art 6 Abs 3 UStG sprechen die Materialien davon, dass die Bestimmung auch im Falle indirekter Stellvertretung anwendbar sein soll; der entgegenstehende Bezug auf den »Anmelder« in S 1 wurde dabei aber zugleich nicht geändert.³⁰ Ob die vom VwGH vorgenommene richtlinienkonforme Auslegung auf dieser innerstaatlichen Grundlage überhaupt möglich ist,³¹ kann durchaus be-

zweifelt werden.³² Wird die Argumentation des VwGH zu Ende gedacht, könnte wohl ebenso folgerichtig auf eine (unheilbare) Unionsrechtswidrigkeit des derzeitigen Art 6 Abs 3 UStG geschlossen werden.³³

Auf dieses rechtlich wenig solide Fundament baut das von der Arbeitsrichtlinie ZK-4200 vorgesehene »Verfahren 42« unter Verwendung der Sonder-UID auf und geht sogar noch einen gedanklichen Schritt weiter, indem bei dieser Variante ausschließlich die indirekte Stellvertretung zulässig ist. Damit wird der bloß auf eine nicht unzweifelhafte Interpretation zurückgehende gesetzliche »Ausnahmefall« zur Regel erhoben. Besonders widersprüchlich wird diese Verbindung, wenn man die im vorigen Absatz dargestellte Begründung des VwGH zur Anwendung des Art 6 Abs 3 UStG in Fällen indirekter Stellvertretung anhand des Unionsrechts beachtet. Kernpunkt dieser Argumentation ist die im österreichischen Recht letztlich über den ZK auf die MwStSyst-RL durchschlagende Parallelität zwischen direkter und indirekter Stellvertretung im Zollrecht: In beiden Varianten wird der Vertretene zum gesetzlichen Abgabenschuldner, weshalb seine spätere innergemeinschaftliche Lieferung unter die Befreiung fallen kann. Im »Verfahren 42« wird aber letztlich gerade wieder zwischen direkter und indirekter Stellvertretung differenziert, was die widersprüchlichen Werungen in diesem Bereich deutlich macht.

Rechtfertigen lässt sich die rigide Beschränkung der Sonder-UID im »Verfahren 42« auf Fälle indirekter Stellvertretung indes mit der Risikogeneigtheit dieser Vorgangsweise aus Sicht der Finanzverwaltung.³⁴ Der vom Spediteur vertretene ausländische Unternehmer muss sich (wie bereits erwähnt) in Österreich weder umsatzsteuerlich registrieren lassen noch Erklärungen oder Zusammenfassende Meldungen abgeben.³⁵ Auch der Spediteur hat keine derartigen umsatzsteuerlichen Pflichten hinsichtlich der unter der Sonder-UID für den Vertretenen durchgeführten Lieferungen zu erfüllen,³⁶ weshalb ihm auch nicht die Stellung eines Fiskalvertreters nach § 27 Abs 7 UStG zukommt und damit auch keine Haftung auf dieser Basis treffen kann.³⁷ Vor die-

²⁸ Siehe VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009.

²⁹ Siehe ErläutRV 1715 BlgNR 18. GP 77.

³⁰ Siehe ErläutRV 396 BlgNR 20. GP 18 zu BGBl 1996/756. Vgl zum Ganzen Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (47 FN 29).

³¹ Dazu allgemein Klamert, Richtlinienkonforme Auslegung und unmittelbare Wirkung von EG-Richtlinien in der Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte, JBl 2008, 158.

³² Siehe auch Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (47 FN 29).

³³ Der deutsche Gesetzgeber änderte die korrespondierende Regelung in § 5 Abs 1 Nr 3 des deutschen UStG aus ebenen Überlegungen und verwendet nunmehr das Wort des »Steuerschuldners« anstelle des »Anmelders«; vgl Hillek/Roscher in Rau/Dürrwächter (Hrsg), UStG (166. Lfg, 2016) § 5 Rz 233 ff.

³⁴ Dazu etwa Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (43f).

³⁵ Siehe Rz 3953 ff UStR.

³⁶ Siehe UFS 11.4.2012, RV/0759-G/10.

³⁷ Siehe Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (58).

sem Hintergrund möchte die Finanzverwaltung durch das Abstellen auf die indirekte Stellvertretung und die damit verbundene Mitschuld des Spediteurs für die Einfuhrumsatzsteuer wohl einen etwaigen Missbrauch der Befreiung hintanhalten.³⁸

Die Gerichte³⁹ hingegen scheinen die Verwendung der Sonder-UID im »Verfahren 42« zugleich als Art freiwillig ausgeübtes Wahlrecht betrachtet zu haben, dessen Inanspruchnahme eben mit dem Nachteil der zwingenden indirekten Stellvertretung verbunden sei. Eine Abwicklung in direkter Stellvertretung durch den Spediteur stehe den Beteiligten schließlich nach wie vor offen. Lediglich die Verwendung der Sonder-UID des Spediteurs komme dann nicht in Frage, stattdessen sei eine umsatzsteuerliche Registrierung des Vertretenen in Österreich (und die Verwendung der dabei erteilten UID) als umsatzsteuerlicher Normalfall möglich,⁴⁰ womit freilich die zukünftige Verwendung der Sonder-UID des Spediteurs für diesen Kunden aus Sicht der Finanzverwaltung nicht mehr möglich ist.⁴¹

Das BFG betonte zudem, dass es ohnedies nur die im Gesetz selbst vorgesehene Vorgangsweise (dh die umsatzsteuerliche Registrierung der von den Spediteuren Vertretenen in Österreich) anwenden könne. Die Arbeitsrichtlinie ZK-4200 stelle lediglich eine nicht außenwirksame Verwaltungsanweisung an die Zollbehörden dar, welche es als für sich nicht anwendbar betrachtete.⁴² Aus diesem Grunde könne es die Praxis der Finanzverwaltung auch nicht im Wege eines Vorlageantrages an den EuGH beurteilen lassen.⁴³ Wie die bisherigen Entscheidungen zeigen, ist der einzige »Ausweg«, welchen die Rechtsmittelinstanzen anbieten können, daher die Rückkehr zum »umsatzsteuerlichen Normalfall«, also zur Registrierung des ausländischen Auftraggebers des Spediteurs in Österreich mit allen damit verbundenen Konsequenzen. Rechtspolitisch eröffnet diese Konsequenz dabei ein gewisses Spannungsfeld zwischen Gerichten und Finanzverwaltung (was etwa darin gipfeln könnte, dass keine Rechtsmittel mehr ergriffen werden, nur um mit Gewissheit im Anwendungsbereich der Arbeitsrichtlinie ZK-4200 zu bleiben).

Diese Argumente zeigen aber auch eine weitere »Schwachstelle« der derzeitigen Verwaltungspraxis aus

³⁸ IdS etwa Scheiner/Kolacny/Caganek, MwSt (46. Lfg 2015) Art 6 UStG Rz 33/8; wohl auch Arbeitsrichtlinie ZK-4200, Pkt 1.1.

³⁹ UFS, 13.2.2013, ZRV/0001-Z3K/11; UFS 2.7.2013, ZRV/0062-Z2L/12; BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015; VwGH 30.6.2016, Ra 2016/16/0033.

⁴⁰ Vgl UFS 2.7.2013, ZRV/0062-Z2L/12; BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015; VwGH 30.6.2016, Ra 2016/16/0033.

⁴¹ Siehe Arbeitsrichtlinie ZK-4200, Pkt 1.2; Rz 3953 UStR; dazu Gasperlmair/Wölfingseder, Der Spediteur als Vertreter im Zollrecht, in Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer und Zoll (2013) 69 (84f).

⁴² Vgl UFS 11.4.2012 RV/0759-G/10; UFS 2.7.2013, ZRV/0062-Z2L/12; BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015.

⁴³ Siehe UFS 2.7.2013, ZRV/0062-Z2L/12.

rechtsstaatlichen Gesichtspunkten: Die Vergabe einer Sonder-UID findet insgesamt im Gesetz keine entsprechende Stütze.⁴⁴ Umgekehrt ist fraglich, ob in Konstellationen, in denen das UStG zwingend die Bestellung eines Fiskalvertreters vorsehen würde (§ 27 Abs 7 iVm Art 27 Abs 4 UStG), ein Verzicht auf die Bestellung eines solchen durch Verwendung der Sonder-UID aus Sicht des Umsatzsteuerrechts überhaupt zu rechtfertigen ist.⁴⁵ Auch die Finanzverwaltung selbst kann in diesem Bereich daher bei der derzeitigen gesetzlichen Ausgangslage nicht gewiss sein, noch innerhalb zulässiger Spielräume rechtskonform vorzugehen.

Pointiert kritisch formuliert ist die Durchführung des »Verfahrens 42« unter Verwendung der Sonder-UID eines Spediteurs daher kaum mehr als eine aus »Goodwill« gewährte Verfahrensvereinfachung, die in dieser Form gesetzlich nicht gedeckt ist. Trotz seiner wirtschaftlichen Bedeutung steht dieses Verfahren auf keinem gesicherten rechtlichen Fundament, was aus rechtsstaatlicher Sicht bedenklich erscheint. Da diese Form der Abwicklung durch Verwendung der Sonder-UID als von der Finanzverwaltung gewährte, besondere verfahrenstechnische »Begünstigung« ausgestaltet ist, wird dieser aber umgekehrt auch freistehen, die genauen Kriterien für die Anwendung der Begünstigung festzusetzen und widrigfalls auf dem »gesetzlichen Normalfall« (dh umsatzsteuerlicher Registrierung des Vertretenen in Österreich und Erfüllung der mit den innergemeinschaftlichen Lieferungen verbundenen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen) beharren zu können. Solange dieser gesetzliche Normalfall den Beteiligten offensteht und beide Formen der Vertretung ermöglicht, wird die innerstaatliche Praxis trotz offenkundiger Wertungswidersprüche auch nicht als Einschränkung der vom ZK vorgesehenen Freiheit der Form der Vertretung beurteilt werden können.

Auch wenn die Vertreterfrage im »Verfahren 42« daher keine höherrangige Norm eindeutig zu verletzen scheint, könnte der Gesetzgeber angesichts der aufgezeigten Hintergründe bei einer zumindest rechtspolitisch motivierten Novellierung des Art 6 Abs 3 UStG dennoch mehrere Unklarheiten »mit einem Streich« beseitigen: Neben der Korrektur des unionsrechtlich bedenklichen Abstellens auf den »Anmelder« im Wortlaut könnte so insbesondere eine gesetzliche Basis für die Sonder-UID (zumindest in Form einer Verordnungskompetenz) geschaffen und im Idealfall zugleich geklärt werden, wie der Gesetzgeber selbst die Stellvertretungsfrage beurteilt. Eine derartige Aussage ließe sich beispielsweise in einen geänderten Art 6 Abs 3 lit a UStG

⁴⁴ Vgl Tumpel in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) Art 6 Rz 33.

⁴⁵ Vgl Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (58f).

einbauen. Derzeit enthält dieser Teil der Bestimmung nämlich unter anderem die Möglichkeit der Angabe der »*Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Steuervertreters*«, obwohl dieser Begriff im österreichischen Recht einen Fremdkörper darstellt. Seine Verwendung ist, wie bereits oben dargestellt, offenbar darauf zurückzuführen, dass in diesem Aspekt der Wortlaut der MwStSyst-RL übernommen wurde, obwohl das (optionale) Konzept des Steuervertreters, der als solcher die Steuer schuldet (siehe Art 204 MwStSyst-RL), in Österreich nicht umgesetzt wurde.⁴⁶ Diese Wendung könnte daher einer Verankerung der Sonder-UID weichen⁴⁷ und dabei zugleich eine gesetzgeberische Entscheidung hinsichtlich der Stellvertretungsform treffen, die Rechtssicherheit für die Beteiligten erhöhen und konsequenterweise auch einer richterlichen Prüfung zugänglich sein.

IV. Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für vom Spediteur im Zollverfahren geschuldete Einfuhrumsatzsteuer

Die Mitschuldnerschaft des Spediteurs für die Einfuhrumsatzsteuer belastet diesen solange nicht, als die Befreiung des Art 6 Abs 3 UStG tatsächlich zum Tragen kommt. Entfallen deren Voraussetzungen aber planwidrig (zB aufgrund einer unbeabsichtigten Unregelmäßigkeit im Zollverfahren)⁴⁸ und wird die dadurch entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld nicht vom Kunden getragen, etwa weil sich dieser hierzu in Österreich umsatzsteuerlich registrieren lassen müsste und die Anwendung des vereinfachten »Verfahrens 42« damit aufgrund der Erteilung einer österreichischen UID künftig ausgeschlossen wäre, droht dem Spediteur die tatsächliche Inanspruchnahme – selbst, wenn das Verbleiben der Waren in der Unternehmertkette außer Frage steht.⁴⁹

In einer ähnlichen Situation befindet sich der Spediteur, wenn er selbst über das Vorliegen der Voraus-

setzungen der Befreiungen nach Art 6 Abs 3 UStG getäuscht wurde: Auch wenn ihm keinerlei vorsätzliche Beteiligung an Mehrwertsteuerbetrug und nicht einmal das fahrlässige Nichterkennen eines solchen vorgeworfen werden kann, bleibt er als Mitschuldner der Einfuhrumsatzsteuer zur Zahlung derselben verpflichtet. Die Finanzverwaltung lehnt eine (analoge) Anwendung des Vertrauensschutzes nach Art 7 Abs 4 UStG in diesen Fällen kategorisch ab, weil diese nur die Steuerfreiheit der anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung bewahre, nicht aber jene der Einfuhrumsatzsteuer. Vertrauensschutz für die Einfuhrumsatzsteuer bestehe nur im Rahmen des Erlassverfahrens nach zollrechtlichen Vorschriften.⁵⁰ Der UFS hat diese Ansicht der Finanzverwaltung geteilt.⁵¹ Der VwGH schloss sich – zumindest für Fälle einer an die Einfuhr anschließenden innergemeinschaftlichen Verbringung – im Ergebnis dieser Ansicht an, da es bei dieser Ausgangslage an einem »Abnehmer« nach Art 7 Abs 4 UStG mangle und die Anwendung der Bestimmung daher schon begrifflich ausgeschlossen sei.⁵² In der Literatur wird diese Frage indes kontrovers diskutiert.⁵³

Einen in diesen Konstellationen möglichen Vorsteuerabzug des mit der Durchführung der Einfuhr beauftragten Spediteurs für planwidrig entstandene Einfuhrumsatzsteuerschulden in Nicht-Betrugsfällen lehnte der VwGH⁵⁴ jüngst ausdrücklich ab. Wie schon zuvor vom UFS⁵⁵ wurde der Vorsteuerabzug des Spediteurs hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer verneint, da die betroffenen Gegenstände nicht »für das Unternehmen« des Spediteurs eingeführt worden seien (wie der Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 2 lit a UStG voraussetzt). Nach der Begründung des VwGH finde dies auch in der unionsrechtlichen MwStSyst-RL Deckung, deren Art 168 den Vorsteuer-Abzug nur zulasse, wenn der Steuerpflichtige die betroffenen Gegenstände und Dienstleistungen »für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet«. Unter Verweis auf bestehende EuGH-Judikatur und deutsche Literatur führte der VwGH aus, dass dies auf eine als Spediteur für die Einfuhr eines Kunden entrichtete Einfuhrumsatzsteuer gerade nicht zutreffe. Der VwGH erblickte darin auch keine unklare Unionsrechtsfrage, welche eine Vorlage an den EuGH zur Voraben-

⁴⁶ Siehe auch ein dazu von Deloitte für die Wirtschaftskammer Österreich erstelltes Gutachten vom 12.4.2012, verfügbar unter <https://www.wko.at/Content.Node/branchen/oe/Spedition-Logistik/Deloitte_Gutachten.pdf> (abgerufen 31.5.2016).

⁴⁷ Das würde systematisch der Umsetzung durch den deutschen Gesetzgeber in Buchstabe a in § 5 Abs 1 Nr 3 des deutschen UStG vergleichbar sein.

⁴⁸ Siehe zu derartigen Konstellationen Bieber, Der Einfuhrbegriff im Zoll-, Umsatz- und Verbrauchsteuerrecht, in Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer und Zoll (2013) 33 (36 ff); Mairinger, Unregelmäßigkeiten und Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer in Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer und Zoll (2013) 105 (109 ff).

⁴⁹ Siehe auch das diesbezügliche Parteienvorbringen in UFS 5.7.2013, RV/1311-L/11.

⁵⁰ Siehe Arbeitsrichtlinie ZK-4200, Pkt 4.2.1.

⁵¹ Siehe UFS 5.12.2011, ZRV/0032-Z2L/10.

⁵² Siehe VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009; dazu Rz 4016 UStR.

⁵³ Der Finanzverwaltung zustimmend Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (53 f); derselbe, Vertrauensschutz im Verfahren 42, SWI 2014, 278; Mayr/Ungericht, UStG⁴ (2014) Art 6 Ann 5; ausdrücklich ablehnend Schrömbges, Vertrauensschutz für den Spediteur im VC 42, SWK 2014, 108; ebenso für eine Anwendung des Art 7 Abs 4 UStG Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) BMR Art 6 Rz 21/1.

⁵⁴ Siehe VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238.

⁵⁵ Siehe UFS 5.7.2013, RV/1311-L/11.

tscheidung erforderlich gemacht hätte. Der VwGH ging jedoch nicht darauf ein, dass sich die bisherige (von ihm angeführte) EuGH-Judikatur⁵⁶ zu diesem Thema ausschließlich mit Fragen der Abgrenzung von privater und unternehmerischer Sphäre befasst hatte.

Die Ansicht des VwGH scheint jedoch nachträglich in der Rechtsprechung des EuGH Deckung zu finden. In der Rs *DSV Road*⁵⁷ hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass einem Beförderer, der vom dänischen nationalen Recht zum Mitschuldner der Einfuhrumsatzsteuer bestimmt wurde, der Vorsteuerabzug für die auf dieser Basis gezahlte Mehrwertsteuer versagt werden kann. Da der Wert der Waren nicht Eingang in den vom Beförderer verlangten Preis finde und damit nicht zu dessen Kosten für Vorleistungen zähle, seien die Waren nicht für Zwecke seiner besteuerten Umsätze eingeführt worden. Dies sei aber nach Art 168 MwStSyst-RL generelle Voraussetzung für einen möglichen Vorsteuerabzug. Die bloße Zollabfertigung im Rahmen seiner Beförderungstätigkeit genüge dafür nicht. Diese Argumentationslinie deckt sich im Wesentlichen mit der zuvor dargestellten Entscheidung des VwGH.

Die Entscheidung des EuGH scheint ein gerichtliches Erlangen des Vorsteuerabzugs durch den Spediteur in der bestehenden Rechtslage unmöglich zu machen. Der EuGH hat relativ eindeutig ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug hinsichtlich der für bestimmte Waren entrichteten Einfuhrumsatzsteuer nur jenem Unternehmen zusteht, in dessen Auftrag eingeführt wird, nicht aber dem bloß mit der Einfuhr beauftragten Dienstleister. In gewisser Hinsicht verlässt der EuGH damit seine ansonsten klare Haltung zur »Neutralität der Mehrwertsteuer« als eines der Grundprinzipien der MwStSyst-RL, dem zufolge Unternehmer vollständig von der im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden sollen.⁵⁸ Sollte die Entscheidung daher nicht als völliger Bruch mit der bisherigen Judikatur gesehen werden, muss der EuGH implizit eine sonstige Möglichkeit vor Augen gehabt haben, eine Entlastung von der – im Ausgangsverfahren eindeutig im Kontext unternehmerischer Leistungsbeziehungen angefallenen – Einfuhrumsatzsteuer zu erwirken. Der EuGH wird wohl davon ausgegangen sein, dass der Unternehmer, für den die Einfuhr durchgeführt wurde, ohnedies das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann, weshalb ein »notfalls bestehender« Vorsteuerabzug des gesamthänderisch in die Steuerschuld einbezogenen Importdienstleisters nicht erforderlich sei. Auch der

VwGH hat in seiner Entscheidung zu diesem Thema betont, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer gesichert sei, weil der ausländische Auftraggeber des Spediteurs ohnedies den Vorsteuerabzug (nach erfolgter umsatzsteuerlicher Registrierung in Österreich) in Anspruch nehmen könne.⁵⁹

Der VwGH ignoriert dabei freilich, was die betroffene Beschwerdeführerin schon vor dem UFS vorgebracht hatte: Der ausländische Auftraggeber lehnte eine Registrierung in Österreich ab, weil mit Erteilung einer österreichischen UID die Anwendung des »Verfahrens 42« unter Verwendung der Sonder-UID eines Spediteurs für alle Zukunft ausgeschlossen würde und er dadurch mit einem massiven administrativen Mehraufwand zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten in Österreich konfrontiert sei.⁶⁰ Die von der österreichischen Finanzverwaltung entwickelten »Schranken« im Hinblick auf die Verwendung der Sonder-UID eines Spediteurs im »Verfahren 42« sind somit letztlich dafür verantwortlich, dass der eigentlich nach der Konzeption der MwStSyst-RL dazu berufene Berechtigte – entgegen dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer – keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nahm. Würde er dies tun, hätte er durch den entstehenden zukünftigen Mehraufwand einen Wettbewerbsnachteil gegenüber vergleichbaren Unternehmen zu tragen. Ein derartiger »Druck« zum Verzicht auf den Vorsteuerabzug steht dabei aber in auffälligem Widerspruch zu den Prinzipien der MwStSyst-RL, insbesondere dem bereits mehrfach angesprochenen Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. In diesem Lichte kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Ausschluss vom Vorsteuerabzug unter Miteinbeziehung der Verwaltungspraxis zum »Verfahren 42« in Gesamtbetrachtung durchaus die Prinzipien der MwStSyst-RL in systemwidriger Weise verletzt.

Auch in diesem Bereich zeigt sich daher, dass das »Verfahren 42« nach der Arbeitsrichtlinie ZK-4200 in seiner derzeitigen Form zu rechtspolitisch und möglicherweise auch rechtsstaatlich nicht unerheblichen Verwerfungen führt und im Gesamtkontext der Mehrwertsteuer einen Fremdkörper darstellt. Wiederum wird es den Betroffenen jedoch kaum möglich sein, bei derzeitiger Rechtslage auf gerichtlichem Wege eine Verbesserung ihrer Situation zu bewirken: Da Gerichte die Arbeitsrichtlinie ZK-4200 als bloße Verwaltungsrichtlinie gar nicht anzuwenden haben,⁶¹ bleibt als Folge in einem gerichtlichen Verfahren nur die Rückkehr zum »umsatzsteuerlichen Normalfall«, also der Registrierung des ausländischen Auftraggebers des Spediteurs

56 Siehe EuGH 21.2.2013, C-104/12, Becker; EuGH 13.3.2014, C-204/13, *Malburg*.

57 Siehe EuGH 25.6.2015, C-187/14, *DSV Road*.

58 Siehe zB EuGH 13.3.2014, C-204/13, *Malburg*.

59 Siehe VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238.

60 Siehe UFS 5.7.2013, RV/1311-L/11.

61 Vgl UFS 11.4.2012 RV/0759-G/10; UFS 2.7.2013, ZRV/0062-Z2L/12; BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015.

in Österreich mit allen damit verbundenen Konsequenzen. Wenn die Finanzverwaltung und die Gesetzgebung die mit dem »Verfahren 42« offenbar beabsichtigten Vereinfachungen für alle Seiten aufrecht erhalten wollen, scheint auch aus diesen Gesichtspunkten eine solide Neuregelung zumindest rechtspolitisch unerlässlich.

V. Rechtspolitische Vorschläge zur Verbesserung der Rechtslage rund um das »Verfahren 42«

Die in den vorigen Abschnitten aufgezeigten Probleme iZm dem »Verfahren 42« könnten wohl am ehesten durch rechtspolitisch motivierte Eingriffe vonseiten des Gesetzgebers geklärt werden, da die derzeitige Rechtslage und Verwaltungspraxis sowie die dazu erlangene Judikatur einigermaßen festgefahren erscheinen. Sinnvolle Verbesserungen sollten einerseits das Betrugsbekämpfungsinteresse der Finanzverwaltung beachten, andererseits aber auch der wirtschaftlichen Situation der Spediteure Rechnung tragen. Diese laufen derzeit Gefahr, als sozusagen »schwäächstes Glied der Kette« endgültig mit Einfuhrumsatzsteuer belastet zu werden, auch wenn ihnen keinerlei Fehlverhalten im Zusammenhang mit Mehrwertsteuerbetrugshandlungen vorgeworfen werden kann oder die Vorsteuerabzugsberechtigung des Warenempfängers dem Grunde nach außer Frage steht. Aus Wettbewerbsgesichtspunkten kann der einzelne Spediteur jedoch auch kaum auf die Anwendung des »Verfahrens 42« unter Verwendung seiner Sonder-UID verzichten und es erscheint auch gesamtwirtschaftlich nicht sinnvoll, die vereinfachte Abwicklung insgesamt aufzugeben.

Als Ansatzpunkt für »minimalinvasive« Lösungen bieten sich dabei zwei verschiedene Stoßrichtungen an: Erstens könnte die wirtschaftliche Letztbelastung der Spediteure bei aufrechter Mitschuldnerschaft für die Einfuhrumsatzsteuer vermieden werden, zweitens könnte das »Verfahren 42« in einer Weise modifiziert werden, die von vornherein eine unbedingte und uneingeschränkte Mitschuldnerschaft der Spediteure vermeidet.

Die erste Vorgangsweise – eine Beibehaltung der Mitschuldnerschaft bei gleichzeitiger Entlastung der Spediteure in entsprechenden Fällen – könnte beispielsweise über die Schaffung eines besonderen Vorsteuerabzugs umfassend erreicht werden. Ein solcher müsste freilich unmittelbar mit der tatsächlichen Leistung der Einfuhrumsatzsteuer durch den Spediteur selbst gekoppelt werden. Durch das Zusammentreffen von Einfuhrumsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzugsberechtigung würde der Vorgang aus Sicht des Steueraufkommens (ähnlich

wie in Reverse-Charge-Fällen) zum »Nullsummenspiel« werden. Eine Gefährdung der österreichischen Steuerbasis könnte dadurch hintangehalten werden, dass der Vorsteuerabzug analog der Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG nur zukommen kann, wenn im Zeitpunkt der Einfuhr der Weitertransport an einen unternehmerischen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat bereits hinreichend gesichert erscheint. Über den Vorsteuerabzug würde die Finanzverwaltung dennoch einen weiteren »Kontrollmechanismus« gewinnen, der bereits umfangreich durch höchstrichterliche Judikatur geschlossen wurde und daher ausreichend gefestigt scheint. Aus dieser ergibt sich schließlich bereits länger, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn der Berechtigte wusste oder hätte wissen müssen, dass ein in der Lieferkette vorangehender oder nachfolgender Umsatz im Zusammenhang mit Mehrwertsteuer-Betrug steht bzw stand.⁶² Auf dieses durchaus etablierte Fundament könnte die notwendige Sicherung der Besteuerungsrechte aufgebaut und damit sichergestellt werden, dass nur jene Spediteure entlastet werden, denen im Hinblick auf etwaige Betrugshandlungen keinerlei Vorwurf gemacht werden kann.

Die nach der derzeitigen Rechtslage verbleibende Einfuhrumsatzsteuerschuld der Spediteure mag zwar Steuerausfälle des Staates verhindern, bildet aber streng betrachtet einen Fremdkörper im Mehrwertsteuersystem. Immerhin steht in den oben angesprochenen Fällen das prinzipielle Bestehen eines Vorsteuerabzugs außer Frage (bei bloßen Unregelmäßigkeiten im Zollverfahren) oder kann (in Betragsfällen) dem Spediteur zumindest kein Fehlverhalten angelastet werden. Daraus ist auch schwer begründbar, weshalb er für einen betrügerisch verursachten Steuerausfall aufkommen soll, während sich der Staat als eigentlicher Steuergläubiger schadlos halten kann.

Prägnant zeigt dies auch ein Vergleich mit Kommissionärsstrukturen: Würde der Spediteur bei ansonsten gleicher Konstellation als Kommissionär für die transportierten Waren auftreten und daher zumindest eine »juristische Sekunde« lang die Verfügungsmacht über diese besitzen, würde seine Vorsteuerabzugsberechtigung außer Frage stehen (sofern er eben weder wusste noch wissen musste, dass andere Unternehmer in der Kette in Mehrwertsteuer-Betrug involviert sind). Obwohl seine Einbindung in die Leistungskette als reiner Transportdienstleister rechtlich weniger intensiv als jene eines Kommissionärs ist, trifft den Spediteur derzeit ein wesentlich höheres Risiko hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer.

⁶² Siehe dazu ganz allgemein Rz 1877 UStR; Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) § 12 Rz 45ff; Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) § 12 Rz 92 ff.

Erforderlich für eine rechtlich saubere Begründung des Vorsteuerabzugs scheint lediglich die Anerkennung der Einfuhr der Gegenstände als Vorleistung für die steuerbaren Umsätze des Spediteurs. Auch wenn der EuGH dieses Verständnis in der oben geschilderten Rs *DSV Road* als nicht zwingend erachtete, scheint einer derartigen Interpretation umgekehrt nichts im Wege zu stehen. Die MwStSyst-RL überlässt auch die Steuerschuldnerschaft im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer generell der autonomen Entscheidung der Mitgliedstaaten (Art 201 MwStSyst-RL) und knüpft auch mit anderen Bestimmungen⁶³ an diese Wahlfreiheit der Mitgliedstaaten an. Bei Anwendung indirekter Stellvertretung nimmt der Spediteur die Zollanmeldung (und damit die Einfuhr der Waren) sogar im eigenen Namen vor und ist auf dieser Basis nicht bloß ein »reiner Mitschuldner« der Einfuhrumsatzsteuer. Bei Berücksichtigung dieser Punkte im Lichte der Neutralität der Mehrwertsteuer als eines der tragenden Prinzipien der MwStSyst-RL scheint durchaus vertretbar, die Steuerschuldnerschaft des (nicht einmal fahrlässig an Betrug mitwirkenden) Spediteurs in der Einfuhrumsatzsteuer national mit einem korrespondierenden Vorsteuerabzug zu verbinden.

Wird die Schaffung eines derartigen Vorsteuerabzugsrechts als zu kühn empfunden, bliebe noch die Möglichkeit, die Befreiung des Art 6 Abs 3 UStG aufrecht zu erhalten, wenn dem Spediteur nicht einmal fahrlässiges Fehlverhalten zur Last gelegt werden kann. Hier könnte der Vertrauenschutz des Art 7 Abs 4 UStG (zB für einen neu zu schaffenden Art 6 Abs 4 UStG) als konzeptionelles Vorbild dienen. Die Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung könnte dem bloß mit dem Transport beauftragten Spediteur etwa auch dann zustehen, wenn Art 6 Abs 3 UStG zwar materiell verletzt wurde, die Verletzung jedoch ausschließlich auf fehlerhaften Informationen des Auftraggebers beruht und der Spediteur weder wusste noch wissen konnte, dass damit ein Mehrwertsteuer-Betrag verbunden war. Eine derartige Regelung wurde in Betrugsfällen im Ergebnis eine ähnliche Situation schaffen wie ein Vorsteuerabzug des Spediteurs, ohne dass in die bestehenden Grenzen der Regelungen zum Vorsteuerabzug eingegriffen werden müsste. Der große Nachteil dieser Variante besteht allerdings darin, dass nicht-betrügerische Fälle, in denen der Spediteur mit Einfuhrumsatzsteuer belastet wird (etwa aufgrund von Unregelmäßigkeiten im Zollverfahren), dadurch wiederum nicht auf Ebene des Umsatzsteuerrechts gelöst werden könnten.

Wie oben angesprochen bestünde eine zweite denkbare Stoßrichtung für rechtspolitische Verbesserungen in einer Modifikation des »Verfahrens 42«. Als näherungsweises Vorbild könnte hier beispielsweise die

korrespondierende deutsche Regelung dienen:⁶⁴ Dem Spediteur könnte ein Auftreten in direkter Stellvertretung und damit eine Vermeidung der Mitschuld in der Einfuhrumsatzsteuer ermöglicht werden, wenn er die – ohnedies bereits in § 27 Abs 8 UStG verankerte – Möglichkeit in Anspruch nimmt, als Fiskalvertreter seines Auftraggebers zu agieren. Der Spediteur müsste in diesem Fall zwar die inländischen Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten seines Auftraggebers erfüllen, umgekehrt beschränkte sich das umsatzsteuerliche Risiko der Spediteure jedoch auf die Vertreterhaftung nach § 9 BAO und damit zumindest auf eigene Pflichtverletzungen.⁶⁵ Diese rein rechtlich jetzt schon mögliche Vorgangsweise scheint in Österreich derzeit nicht sonderlich verbreitet, weil (anders als in §§ 22d deutsches UStG) der Spediteur als Fiskalvertreter gerade nicht mehr unter einer Sonder-UID für alle seine Kunden in diesen Fällen gleichermaßen auftreten kann, sondern jeweils einzelne UID-Nummern (und Registrierungen in Österreich) benötigen würde.⁶⁶

Eine konkrete Lösung könnte also darin bestehen, die Sonder-UID für Spediteure als Fiskalvertreter gesetzlich zu verankern (analog der Rechtslage in Deutschland).⁶⁷ Ergänzend müsste das »Verfahren 42« dergestalt modifiziert werden, dass die direkte Stellvertretung durch den Spediteur als Fiskalvertreter zum Regelfall wird. Die Spediteure müssten zwar die Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten für ihre Kunden (unter der Sonder-UID) erfüllen, ihre Haftung würde sich aber umgekehrt auf die Vertreterhaftung nach § 9 BAO beschränken und nicht mehr die gesamte Mitschuldnerschaft hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer in allen Fällen umfassen.

Der Nachteil dieser Variante besteht allerdings darin, dass die Verwendung einer Sonder-UID des Fiskalvertreters zur Nutzung der Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG nach einigen Meinungen in der Literatur von der MwStSyst-RL möglicherweise nicht hinreichend gedeckt ist, da hierfür eine eigene UID des einführenden Unternehmers oder die eines »Steuervertreters«, der die Steuer auch schuldet, erforderlich sei.⁶⁸ Die tatsächliche Bindung der Mitgliedstaaten durch die unionsrechtlichen

64 Dazu etwa Scheller/Zaczek, Logistikunternehmen als Vertreter im Zoll- und Mehrwertsteuerrecht, UR 2016, 225 (229 ff).

65 Dazu Kollmann in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) § 27 Rz 67f.

66 Siehe zum Problem und zum selben Lösungsansatz auch Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (59).

67 Zur ohnedies bestehenden Sanierungsbedürftigkeit der Rechtslage diesbezüglich schon oben Abschnitt III.

68 Siehe zum Ganzen Haunold, Der Steuervertreter im österreichischen Recht, in Summersberger (Hrsg), Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014) 94 (101 ff); Summersberger, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (56).

63 Siehe Art 20, Art 32 und Art 143 Abs 1 lit d MwStSyst-RL.

Grundlagen in diesem Bereich, insbesondere durch Art 143 Abs 2 MwStSyst-RL, ist jedoch ungeklärt und muss nicht zwangsläufig derart streng betrachtet werden. So gestattet etwa Art 145 Abs 2 MwStSyst-RL den Mitgliedstaaten jene Verwaltungsverfahren anzuwenden, »die ihnen zur Durchführung der Steuerbefreiung am geeignetsten erscheinen«. Die Sonder-UID kann in diesem Kontext als zur Verwaltungsvereinfachung geschaffenes Substitut einer eigenen österreichischen UID des Auftraggebers des Spediteurs betrachtet werden. Damit würde sie einer ihm selbst vom Einfuhrstaat erteilten UID (und nicht einer solchen seines Steuervertrüters)⁶⁹ iSd Art 143 Abs 2 lit a MwStSyst-RL gleichkommen.

Doch auch wenn eine derartige Regelung tatsächlich nicht in der MwStSyst-RL Deckung finden würde, stellte sie eine Begünstigung für die Betroffenen dar und müsste somit zumindest nicht im Wege richtlinienkonformer Interpretation korrigiert werden. Zudem würde sie in ihrem Anwendungsbereich weitestgehende Rechts- und Wettbewerbsgleichheit mit Deutschland herbeiführen.⁷⁰ Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass auch eine gesetzliche Verankerung der Sonder-UID gegebenenfalls zumindest keinen größeren Verstoß gegen die MwStSyst-RL darstellen kann als die gegenwärtige Verwaltungspraxis. Schon diese findet bei enger Auslegung der MwStSyst-RL nämlich aus genau denselben Erwägungen keine Deckung.

VI. Zusammenfassung

Die derzeitige Ausgestaltung des »Verfahrens 42« in Österreich ist nicht nur aus Sicht der Spediteure, welche dabei im Regelfall zu Mitschuldern der Einfuhrumsatzsteuer ohne möglichen Vorsteuerabzug werden, unbefriedigend, sie steht auch in zumindest wertungsmäßigen Spannungsfeldern zum ZK und der MwStSyst-RL und basiert auf einem unklaren rechtlichen Fundament. Die Gerichte haben die Vorgangsweise nach der geltenden Rechtslage dennoch bis dato nicht als unzulässig beurteilt, wobei sie aber zugleich die Arbeitsrichtlinie ZK-4200 der Finanzverwaltung als wesentliche Grundlage einiger Probleme mangels Rechtsqualität gar nicht beurteilen konnten. Wenngleich wohl nicht als offen rechtswidrig muss die derzeitige Situation mit ihrer Kombination aus Rechtsunsicherheit und praktischen Problemen zumindest als rechtspolitisch unbefriedigend beurteilt werden. Der Gesetzgeber könnte hier an mehreren Punkten ansetzen, um eine Verbes-

serung zu erreichen. Denkbar wären zB die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs für die belasteten Spediteure, die Schaffung eines Vertrauensschutztatbestandes analog Art 7 Abs 4 UStG für Fälle des Art 6 Abs 3 UStG oder die Öffnung des »Verfahrens 42« für Spediteure als Fiskalvertreter unter einer Sonder-UID (nach dem Vorbild der deutschen Regelung). Zumindest eine gesetzliche Verankerung der Sonder-UID (im Idealfall mit einer gesetzgeberischen Entscheidung über die möglichen Formen der Stellvertretung) ist dringend anzuraten.

Korrespondenz:

*Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-9494
Mail: dietmar.aigner@jku.at*

*Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-9494
Mail: peter.braeumann@jku.at*

*Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht
und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-8205
Mail: georg.kofler@jku.at*

*Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-9494
Mail: michael.tumpel@jku.at.*

⁶⁹ Dazu bei geltender Rechtslage insbesondere auch BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015.

⁷⁰ Siehe zu diesen beiden Punkten auch Haunold, Der Steuervertreter im österreichischen Recht, in Summersberger (Hrsg), Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014) 94 (105f).