

Unkalkulierbares Risiko?

Problemfelder der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art 6 Abs 3 UStG im zollrechtlichen „Verfahren 42“ aus Sicht der Speditionsirtschaft

Rechtspolitisch wenig überzeugende Konzepte hinsichtlich der Stellvertretung, des Vertrauensschutzes und des Vorsteuerabzugs legen eine Neuregelung nahe

DIETMAR AIGNER / PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL*)

Art 6 Abs 3 UStG befreit Einfuhren von der Umsatzsteuer, wenn die Gegenstände anschließend unmittelbar einer innergemeinschaftlichen Lieferung dienen. Diese Befreiung wird bei der Zollabfertigung unter dem Verfahrenscode „42“¹⁾ abgewickelt. Für in Österreich ansässige Spediteure sieht die Finanzverwaltung dabei eine besondere Vereinfachung vor: Sie können sich einer ihnen für alle ihre Kunden gleichermaßen zugewiesenen „Sonder-UID“ bedienen; die Auftraggeber benötigen im Gegenzug keine österreichische UID. Diese Vereinfachung ist allerdings mit Voraussetzungen verbunden, welche die Spediteure zu Mitschuldnern der Einfuhrumsatzsteuer (und des Zolls) werden lassen, ohne dass ihnen ein umsatzsteuerlicher Vertrauensschutz oder ein Vorsteuerabzug zukommt. Der Fachverband Spedition und Logistik der Wirtschaftskammer warnt seine Mitglieder in diesem Zusammenhang bereits öffentlich vor „unkalkulierbarem Risiko“.²⁾ Dieser Beitrag³⁾ zeigt die geltende Ausgangssituation im „Verfahren 42“ sowie die als besonders problematisch empfundenen Punkte und schließt mit Vorschlägen für eine Neuregelung.

1. „Verfahren 42“ und Sonder-UID der Spediteure

Entsprechend Art 6 Abs 3 UStG ist die Einfuhr jener Gegenstände steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung (oder einer gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringung)⁴⁾ verwendet werden. Das erklärt sich mit dem ohnedies zustehenden Vorsteuerabzug aufgrund der echten Umsatzsteuerbefreiung für die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung. Da die Befreiung auf einen „Anmelder“ abstellt, kann sie nur bei der Überführung von Waren in den freien Verkehr nach Art 77 ZK⁵⁾ zur An-

¹⁾ A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner, Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann, Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel sind Mitglieder des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz. – Dieser Beitrag entstand auf fachliche Anregung durch den Fachverband Spedition und Logistik der Wirtschaftskammer Österreich.

²⁾ Den Verfahren zur Zollabfertigung werden – insb 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, die „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?5fojh5> [Zugriff am 20. 10. 2016]). Diese Verfahrensart wird daher üblicherweise als „Verfahren 42“ (oder „Verfahren 42xx“ bzw „Verfahren 4200“) bezeichnet.

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 (Zugriff am 20. 10. 2016).

⁴⁾ Eine ausführliche Fassung der hier wiedergegebenen Überlegungen finden Sie in Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, Neuregelung der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG im zollrechtlichen „Verfahren 42“, StAW 2016, 163.

⁵⁾ 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.

⁶⁾ VO (EU) des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 9. 10. 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (Neufassung), ABI L 269 vom 10. 10. 2013, S 1, idF Berichtigung vom 29. 10. 2013. Bis 1. 5. 2016 galt die (inhaltlich in den hier interessierenden Fragen weitestgehend gleiche) VO

wendung gelangen.⁶⁾ Zu diesem Zeitpunkt muss bereits die Bestimmung der eingeführten Waren zum Weitertransport in einen anderen Mitgliedstaat nachgewiesen werden (Art 6 Abs 3 lit c UStG); zudem sind den Zollbehörden die in Österreich und im Zielstaat verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern mitzuteilen (Art 6 Abs 3 lit a und b UStG).

Der Wortlaut des Art 6 Abs 3 UStG deutet darauf hin, dass der Anmelder im Zollverfahren und der anschließend liefernde Unternehmer für die Inanspruchnahme der Befreiung ein und dieselbe Person sein müssen. Das würde Fälle indirekter Stellvertretung ausschließen, da der Stellvertreter hier die Zollanmeldung im eigenen Namen abgibt und damit nach Art 5 Z 15 ZK auch alleiniger „Anmelder“ ist.⁷⁾ Die Befreiung wird jedoch von Finanzverwaltung und Judikatur interpretativ auch auf diese Form der Stellvertretung ausgedehnt.⁸⁾

Das BMF hat zur Abwicklung der Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG im zollrechtlichen „Verfahren 42“ eine Arbeitsrichtlinie ZK-4200⁹⁾ mit bedeutenden Umsetzungsmodalitäten erlassen.¹⁰⁾ Die als „Auslegungsbeihilfe“ bezeichnete Arbeitsrichtlinie sieht als Kernkonzept eine vereinfachte Abwicklung über das mit dem Einfuhrvorgang beauftragte österreichische Speditionsunternehmen vor. Diesem wird für die Anmeldung im „Verfahren 42“ für alle seine Auftraggeber gleichermaßen eine eigene „Sonder-UID“ (neben der UID für die eigenen Umsätze) zugeteilt. Das von der Spedition vertretene Unternehmen „erspart“ sich bei Einsatz dieser Sonder-UID die Verwendung einer eigenen UID und damit auch die umsatzsteuerliche Registrierung in Österreich. Gleichzeitig können jedoch die Umsatzsteuerbefreiungen für die Einfuhr und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung uneingeschränkt in Anspruch genommen werden.¹¹⁾ Für die unter der Sonder-UID des Spediteurs abgewickelten Umsätze sind weder Zusammenfassende Meldungen noch Erklärungen einzureichen.¹²⁾

Die Finanzverwaltung setzt für die Inanspruchnahme dieser vereinfachten Variante mit Sonder-UID jedoch zwingend voraus, dass der Spediteur die Zollanmeldung im eigenen Namen durchführt, somit als indirekter Stellvertreter auftritt und daher auch „genereller Zoll- und Steuerschuldner“ wird.¹³⁾ Direkte Stellvertretung durch den Spediteur (was dessen Mitschuld ausschließen würde)¹⁴⁾ ist hingegen nur möglich, wenn sein Kunde über eine eigene österreichische UID verfügt. Ist dies der Fall, kommt eine vereinfachte Abwicklung über die Sonder-UID des Spediteurs (auch in indirekter Stellvertretung) aber generell nicht mehr in Betracht.¹⁵⁾ Der Spediteur kann eine Abwicklung über die ihm erteilte Sonder-UID für einen bestimmten Auftraggeber also nur so lange durchführen, als dieser in Österreich noch nicht umsatzsteuerlich registriert ist.

(EWG) 2913/92 des Rates vom 12. 10. 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft, ABI L 302 vom 19. 10. 1992, S 1, idF VO 1791/2006. Sämtliche Verweise in diesem Artikel beziehen sich bereits auf den neuen ZK.

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

⁷⁾ Siehe auch Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-ON^{2,06} (1. 9.2 014) Art 6 Rz 33.

⁸⁾ Siehe VwGH 28. 3. 2014, 2012/16/0009; Mayr/Ungericht, UStG⁴ (2014) Art 6 Anm 5; Summersberger, STAW 2016, 43 (47).

⁹⁾ BMF 2. 2. 2010, BMF-010300/0003-IV/6/2010 idF vom 31. 8. 2015, BMF-010313/0641-IV/6/2015.

¹⁰⁾ Siehe auch Rz 3956 UStR.

¹¹⁾ Siehe Rz 3953 UStR.

¹²⁾ Siehe Rz 3955 UStR.

¹³⁾ Siehe Arbeitsrichtlinie ZK-4200, Pkt 1.1; Rz 3957 UStR.

¹⁴⁾ Siehe auch Gasperlmair/Wölfingseder, Der Spediteur als Vertreter im Zollrecht, in Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer und Zoll (2013) 69 (78 f).

¹⁵⁾ Siehe Rz 3953 UStR.

2. Wesentliche Problemfelder für die beteiligten Spediteure

2.1. Zwang zur indirekten Stellvertretung

Der Zwang zur indirekten Stellvertretung und die damit verbundene Mitschuld (insbesondere für die Einfuhrumsatzsteuer) konfrontieren die Spediteure mit einem enormen wirtschaftlichen Risiko. Zugleich kann der einzelne Spediteur im Wettbewerb aber auch kaum auf die Verwendung der Sonder-UID verzichten und von seinen Kunden damit die (vermeidbare) Registrierung in Österreich fordern. Wenig überraschend wurde daher schon mehrfach von verschiedenen Betroffenen versucht, die Verwendung der Sonder-UID auch in direkter Stellvertretung im Rechtsmittelverfahren durchzusetzen. Diesen Versuchen blieb bislang aber jeder Erfolg versagt. Standen in den ersten Entscheidungen vor allem noch technische Überlegungen zur Rechtsqualität von Fehlernmeldungen des „E-Zoll“-Systems sowie zur Rechtsmittellegitimation des Spediteurs als bloßer Stellvertreter letztlich im Zentrum der Entscheidungen,¹⁶⁾ hat das BFG spätestens in seinem jüngsten Erkenntnis auch seine inhaltliche Ablehnung deutlich gemacht: Eine Zollanmeldung im „Verfahren 42“, die mit der Sonder-UID des Spediteurs in direkter Stellvertretung eingereicht wird, ist unvollständig und ihre Nichtannahme durch die Zollbehörden daher rechtens.¹⁷⁾ Der VwGH wies die dagegen erhobene (außerordentliche) Revision als unzulässig zurück.¹⁸⁾

In den Entscheidungen wurde dabei stets betont, dass die zollrechtliche Vertretungsfreiheit nicht eingeschränkt sei: Den Spediteuren bleibe die direkte Stellvertretung schließlich offen, sie müssten nur zum umsatzsteuerlichen „Normalfall“ zurückkehren und auf die Vereinfachung mittels Sonder-UID verzichten. Zudem könnten die Gerichte selbst die Sonder-UID ohnedies nicht berücksichtigen, da sie im Gesetz nicht angelegt sei und lediglich auf verwaltungsinternen Anweisungen beruhe. Außerdem könne der Spediteur mit seiner Sonder-UID nicht als „*Steuervertreter*“ nach Art 6 Abs 3 lit a UStG gesehen werden (dessen UID für die Nutzung der Befreiung laut Gesetz genügen würde), da ein direkter Stellvertreter die Steuer nicht schulde und somit auch kein „*Steuervertreter*“ nach dem Konzept der MwStSyst-RL sei.

2.2. Kein Vertrauensschutz, kein Vorsteuerabzug

Die Mitschuldnerrschaft im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer belastet die Spediteure dabei nicht, solange die Befreiung des Art 6 Abs 3 UStG tatsächlich zum Tragen kommt. Werden deren Voraussetzungen aber verletzt, wird die Mitschuld schlagend, selbst wenn dem Spediteur keinerlei Fehlverhalten vorgeworfen werden kann und die Verletzung ausschließlich auf Fehlangaben seines Kunden beruht. Einen umsatzsteuerlichen Vertrauensschutz für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung, wie er für aufgrund falscher Abnehmerangaben als steuerfrei behandelte innergemeinschaftliche Lieferungen gilt (Art 7 Abs 4 UStG), lehnen die Finanzverwaltung und bisherige Judikatur ab. Die Vorschrift sei schon den Begrifflichkeiten und Konzepten nach nicht auf die Einfuhrumsatzsteuer zu übertragen, Vertrauensschutz in diesem Bereich bestehe stattdessen höchstens nach zollrechtlichen Vorschriften.¹⁹⁾

Solche Konstellationen bilden für den betroffenen Spediteur letztlich aber vor allem deshalb ein enormes Risiko, weil ihm selbst für entrichtete Einfuhrumsatzsteuer kein Vorsteuerabzug zukommt. Ein solcher wurde von Finanzverwaltung, UFS und VwGH abgelehnt, weil die Waren nicht „*für das Unternehmen*“ des Spediteurs eingeführt worden seien, wie

¹⁶⁾ VwGH 29. 1. 2015, 2013/16/0056; 19. 3. 2015, 2013/16/0164; UFS 13. 2. 2013, ZRV/0001-Z 3K/11; 2. 7. 2013, ZRV/0062-Z 2L/12.

¹⁷⁾ BFG 2. 3. 2016, RV/5200070/2015.

¹⁸⁾ VwGH 30. 6. 2016, Ra 2016/16/0033.

¹⁹⁾ Siehe Arbeitsrichtlinie ZK-4200, Pkt 4.2.1; Rz 4016 UStR; UFS 5. 12. 2011, ZRV/0032-Z 2L/10; VwGH 28. 3. 2014, 2012/16/0009; aA Schrömbges, Vertrauensschutz für den Spediteur im VC 42, SWK 3/2014, 108; Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) BMR Art 6 Rz 21/1.

der Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 2 lit a UStG fordert.²⁰⁾ Der EuGH bestätigte später (in einem nicht-österreichischen Ausgangsfall) die Vereinbarkeit einer solchen Ansicht mit den Vorgaben der MwStSyst-RL im Wesentlichen. Der Wert der eingeführten Waren gehe nicht in die Preisgestaltung eines Importdienstleisters ein und sei daher auch nicht als Vorleistung für dessen unternehmerische Tätigkeit zu betrachten.²¹⁾

3. Bedarf und mögliche Ansatzpunkte einer Neuregelung

Die dargestellte, durch die Judikatur gefestigte Rechtslage erscheint in mehrfacher Hinsicht unbefriedigend. Vor allem die mangelnde gesetzliche Fundierung der Sonder-UID, die darum im Rechtsmittelverfahren nicht angewandt werden kann und in die Nähe einer „Goodwill“-Bestimmung der Finanzverwaltung rückt, ist zu hinterfragen. Im Zuge einer gesetzlichen Regelung derselben könnte eine eindeutige rechtspolitische Weichenstellung, etwa in Bezug auf die Stellvertretungsproblematik, vorgenommen werden. Eine Novelle böte zudem Gelegenheit, den diesbezüglich missverständlichen Begriff des „*Steuervertreter*“, der in der von der MwStSyst-RL angedachten Form im österreichischen Recht ohnedies nicht ausgestaltet wurde,²²⁾ in Art 6 Abs 3 lit c UStG zu beseitigen.

Auch die Letztbelastung des Spediteurs mit Einfuhrumsatzsteuer in „missglückten“ Befreiungsfällen muss kritisch betrachtet werden. Bei allem Verständnis für die Sicherung des Steueraufkommens stellt sich die rechtspolitische Frage, weshalb der Spediteur in jedem derartigen Fall – auch wenn ihm persönlich nicht einmal Fahrlässigkeit zur Last werden kann – den Bund als Steuergläubiger schadlos halten soll. Besonders prägnant zeigen dies Konstellationen, in denen der Spediteur eine (planwidrig) entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld nur deshalb trägt, weil der eigentlich zum Vorsteuerabzug berechtigte ausländische Auftraggeber die Registrierung in Österreich unterlassen will, um nicht künftig von der Verwendung der Sonder-UID ausgeschlossen zu sein.²³⁾ Der EuGH war in seiner oben genannten diesbezüglichen Entscheidung davon ausgegangen, dass der Importdienstleister kein eigenes Recht auf Vorsteuerabzug benötigen würde, weil ein anderer Unternehmer dieses geltend machen könnte und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer gewahrt sei.²⁴⁾ Die österreichische Verwaltungspraxis zur Sonder-UID verbindet aber gerade diesen entscheidenden Vorsteuerabzug des ausländischen Auftraggebers mit zukünftigen Nachteilen.

Diese Verwerfungen könnten zur Forderung führen, dass die – im Gesetz ohnedies nicht angelegte Variante – des „Verfahrens 42“ mit Sonder-UID abgeschafft werden sollte. Auch das scheint aber nicht zielführend. Erstens profitieren sowohl Unternehmer als auch Finanzverwaltung von der Vereinfachung. Zweitens steigert sie die Attraktivität Österreichs als Einfuhrland. Eine im Auftrag der Wirtschaftskammer angefertigte Studie aus dem Jahr 2011 geht davon aus, dass dadurch zwischen rund 50 und 100 Mio Euro an zusätzlicher Wertschöpfung erzielt und zwischen rund 800 und 2.000 Jahresbeschäftigungen im Inland geschaffen werden.²⁵⁾

Eine Neuregelung sollte daher das Betrugsbekämpfungsinteresse der Finanzverwaltung beachten, zugleich aber die Risiken sachlich verteilen und auf Ebene der Spedi-

²⁰⁾ VwGH 24. 3. 2015, 2013/15/0238; UFS 5. 7. 2013, RV/1311-L/11.

²¹⁾ EuGH 25. 6. 2015, C-187/14, *DSV Road*.

²²⁾ Siehe VwGH 30. 6. 2016, Ra 2016/16/0033; BFG 2. 3. 2016, RV/5200070/2015; zuvor bereits etwa Haunold, Der Steuervertreter im österreichischen Recht, in Summersberger (Hrsg), Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014) 94 (101 ff).

²³⁾ VwGH 24. 3.2015, 2013/15/0238; UFS 5. 7. 2013, RV/1311-L/11.

²⁴⁾ EuGH 25. 6. 2015, C-187/14, *DSV Road*.

²⁵⁾ 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) 59 ff, verfügbar zB unter https://www.wko.at/Content.Node/branches/oe/Spedition-Logistik/Studie_Die_wirtschaftliche_Bedeutung_Oesterreichs.pdf (Zugriff am 4. 11. 2016).

teure zumindest kalkulierbar machen, ohne generell auf die Vereinfachungsregelungen zu verzichten. Auf Basis der bisherigen Ausführungen scheinen insbesondere folgende Ansatzpunkte für eine solche Neuregelung grob umrissen denkbar:²⁶⁾

- **Vorsteuerabzug:** Ein solcher müsste an die tatsächliche Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer durch den Spediteur gekoppelt werden und sollte analog der Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG nur dann zukommen, 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 gerade auch im Bereich des Mehrwertsteuerbetrugs bereits durch höchstrichterliche Judikatur erschlossen wurde.²⁷⁾
- **Vertrauenschutz:** Die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung könnte dem bloß mit dem Transport beauftragten Spediteur 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 Mehrwertsteuerbetrug verbunden war. Art 7 Abs 4 UStG könnte hierfür zumindest als konzeptionelle Vorlage dienen.
- **Fiskalvertretung mit Sonder-UID:** Als Vorbild hierfür könnte die korrespondierende deutsche Regelung dienen.²⁸⁾ Dem Spediteur werden ein Auftreten in direkter Stellvertretung und damit eine Vermeidung der Mitschuld in der Einfuhrumsatzsteuer erlaubt, wenn er als Fiskalvertreter seines Auftraggebers agiert. Der Spediteur muss dabei zwar dessen inländischen Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten erfüllen; umgekehrt beschränkt sich sein Risiko jedoch auf die Vertreterhaftung nach § 9 BAO und damit zumindest auf eigene Pflichtverletzungen.²⁹⁾ Diese rechtlich bereits mögliche Vorgangsweise ist derzeit nicht sonderlich verbreitet, weil der Spediteur als Fiskalvertreter nicht unter einer Sonder-UID für alle seine Kunden gleichermaßen auftreten kann. Die entsprechende Lösung könnte also darin bestehen, die „einheitliche“ Sonder-UID für Spediteure als Fiskalvertreter (analog § 22d dUStG) zu ermöglichen.³⁰⁾

i Auf den Punkt gebracht

Die Finanzverwaltung bietet für die Umsetzung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung gem Art 6 Abs 3 UStG im zollrechtlichen „Verfahren 42“ eine stark vereinfachte Abwicklung über in Österreich ansässige Speditionsunternehmen an. Deren ausländische Auftraggeber werden dabei von allen wesentlichen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen befreit. Die beteiligten Spediteure werden im Gegenzug aber zur indirekten Stellvertretung im Zollverfahren und damit Mitschuld für die Einfuhrumsatzsteuer verpflichtet. Angesichts des mangelnden umsatzsteuerlichen Vertrauenschutzes und Vorsteuerabzugs in diesen Konstellationen sind die Spediteure dabei aber mit kaum kalkulierbaren Risiken konfrontiert. Derartige Probleme und das zweifelhafte rechtliche Fundament der grundsätzlich sinnvollen Verfahrensvereinfachung legen eine gesetzliche Neuregelung nahe.

²⁶⁾ Eine ausführliche Diskussion dieser Vorschläge finden Sie in Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, StAW 2016, 163 (172 ff).

²⁷⁾ Siehe dazu ganz allgemein Rz 1877 UStR; Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG², § 12 Rz 45 ff; Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Rz 92 ff.

²⁸⁾ Dazu etwa Scheller/Zaczek, Logistikunternehmen als Vertreter im Zoll- und Mehrwertsteuerrecht, UR 2016, 225 (229 ff).

²⁹⁾ Dazu Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG², § 27 Rz 67 f.

³⁰⁾ Siehe zum Problem und zum selben Lösungsansatz auch Summersberger, StAW 2016, 43 (59).