

Mehrwertsteuerrückvergütung

Vorsteuerabzug nach Abfuhr der Einfuhrumsatzsteuer

Systematik und Fallstricke

CHRISTIAN PRODINGER*)



Belastung mit Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug gehen in der Unternehmerkette Hand in Hand. Bei der Einfuhrumsatzsteuer liegt gedanklich eine Leistung an sich selbst vor. Allerdings ist ein Auseinanderfallen zwischen Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer und Vorsteuerabzugsberechtigtem denkbar. Neben einer Fallanalyse aus der Praxis überlegt *Christian Prodinger*, welche grundlegenden Funktionen die Umsatzsteuer erfüllen soll.

1. Rechtslage

Nach § 1 Abs 1 Z 3 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer. Der Gesetzgeber spricht im Klammerausdruck ausdrücklich von Einfuhrumsatzsteuer. Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt.

Nach § 12 Abs 1 Z 2 lit a UStG kann der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nach § 12 Abs 1 Z 2 lit b UStG gilt dies in den Fällen des § 26 Abs 3 Z 2 UStG für die geschuldete und auf dem Abgabekonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer wiederum für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind.

2. Praxisfall

Der österreichische Unternehmer A bestellt beim ebenfalls österreichischen Unternehmer B Ware. B bestellt diese Ware beim im Drittland ansässigen Unternehmer D. B lässt die Ware von D abholen, wobei die Ware in ein österreichisches Zollfreilager des Spediteurs (für B) verbracht wird. B liefert nun an A. A übernimmt die Ware (durch Vermittlung des Spediteurs). A entnimmt die Ware aus dem Zollfreilager und veräußert sie in Österreich. Deshalb wird nun von A die Ware in den freien Verkehr angemeldet. Die Einfuhrumsatzsteuer wird entrichtet bzw über das Abgabekonto gebucht.

Da A Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wurde, macht A auch den Vorsteuerabzug geltend. B verfällt lange Monate nach dieser Einfuhr aus Gründen, die mit dem geschilderten Geschäftsvorgang nichts zu tun hatten, in Insolvenz.

3. Meinung des Finanzamtes und praktische Konsequenz

Das Finanzamt hält nun fest, dass A im Moment der Einfuhr der Waren in das Inland nicht verfügungsberechtigt war, weshalb A auch der Vorsteuerabzug nicht zusteht. Dieser muss daher folgerichtig dem B zustehen. Das Finanzamt beruft sich dabei auf *Mayr/Ungericht*.¹⁾ Danach soll der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nur für den Unternehmer infrage kommen, der im Zeitpunkt der Einfuhr (körperliches Verbringen in das Inland) umsatzsteuerlich verfügungsberechtigt ist.

Geht man davon aus, dass A tatsächlich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer geworden ist (dazu im Detail weiter unten), wird A zivilrechtlich einen Anspruch auf Refundierung

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

¹⁾ *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2014) § 12 Anm 33.

der Vorsteuer gegenüber B haben. Beahlt B den Vorsteuerbetrag an A, ist A im Ergebnis nicht mit Umsatzsteuer belastet, sodass die Neutralität der Mehrwertsteuer materiell gewährleistet ist. Beahlt B die zivilrechtliche Forderung jedoch nicht, da er – zum Beispiel wie im vorliegenden Fall – in Insolvenz verfallen ist, so ist A im Ergebnis mit der Einfuhrumsatzsteuer belastet.²⁾

4. Steuerliche Überlegungen

4.1. Steuerschuldner der Einfuhrumsatzsteuer

Das Verbringen von Gegenständen aus dem Ausland in ein österreichisches Zolllager erfüllt dem Grunde nach zwar den Tatbestand der Einfuhr, da die Ware in das Inland gelangt ist; allerdings entsteht keine Steuerschuld.³⁾ Daraus ergibt sich auch, dass die Lieferung des Gegenstands, der sich im Zollfreilager befindet, eine steuerbare Inlandslieferung ist. Dies folgt aus dem Unionsrecht; von einer Ausnahmebestimmung in der MwStSyst-RL hat Österreich keinen Gebrauch gemacht.⁴⁾

Genau daraus ergibt sich aber wieder, dass der Tatbestand der Einfuhr dann erfüllt wird, wenn die Ware nunmehr endgültig angemeldet wird. Gleiches folgt wohl auch aus der Auffassung der Finanzverwaltung.⁵⁾ Allerdings stellen die Richtlinien auch klar, dass in diesem Fall Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer nicht derjenige sein kann, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt wird. Sohine könne die Vereinfachungsregelung des § 26 Abs 3 Z 2 UStG nicht zur Anwendung kommen.

Die dazu ergangene Judikatur des VwGH⁶⁾ ist klarerweise lange vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union und somit dem Inkrafttreten des europäischen Mehrwertsteuerrechts ergangen und kann daher nicht einschlägig sein.

4.2. Rechtsmeinungen zum Vorsteuerabzug

Es bestehen Bedenken, dass die Auffassung der Finanzverwaltung der MwStSyst-RL widerspricht und daher unionsrechtswidrig ist. Hingewiesen sei auf den Vorrang des Unionsrechts vor innerstaatlichem Recht. Dieser Vorrang ist auch von der Finanzverwaltung direkt zu beachten.

Diese Auffassung begründet sich wie folgt: *Ruppe/Achatz*⁷⁾ verweisen auf das Unionsrecht und gehen davon aus, dass die Einfuhr mit Abfertigung zum freien Verkehr (und nicht bei Grenzüberschritt) erfolgt. Sonach wäre der Abnehmer umsatzsteuerlich Verfügungsberechtigt und zum Vorsteuerabzug berechtigt. *Achatz*⁸⁾ führt aus, dass gemeinschaftsrechtlich (nunmehr: unionsrechtlich) davon auszugehen sei, dass der Empfänger der Lieferung oder der Importeur abzugsberechtigt ist. Eine Einschränkung auf den umsatzsteuerlich Verfügungsberechtigten erscheint mit diesen Vorgaben nicht vereinbar. Der Anmelder könne sich auf günstigeres Gemeinschaftsrecht stützen. Eine Voraussetzung, dass die Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände angefallen ist, „die für sein Unternehmen eingeführt worden sind“, sei der MwStSyst-RL nicht zu entnehmen.⁹⁾ Die persönliche Abzugsberechtigung setze offenbar lediglich voraus,

²⁾ B mag eine Forderung an das Finanzamt haben. Soweit das Finanzamt die Forderung begleichen muss und nicht mit Abgabenschuldigkeiten des B aufrechnen kann, würde A natürlich nur im Ausmaß der Quote partizipieren, also in aller Regel kaum eine Begleichung der Forderung erwarten können.

³⁾ Siehe *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 1 Tz 443, mit Verweis auf VwGH 18. 9. 2007, 2004/16/0256.

⁴⁾ Vergleiche dazu EuGH 8. 11. 2012, *Profifitube*, C-165/11.

⁵⁾ Rz 1874e UStR.

⁶⁾ VwGH 25. 9. 1978, 0856/78.

⁷⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 230.

⁸⁾ *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmen in Österreich (2008) 99 (112).

⁹⁾ *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmen, 109.

dass die betreffende Person Empfänger der Lieferung oder Importeur der Ware sein muss. Abzugsfähig sei die geschuldete, aber auch die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer. Der Zusammenhang mit dem Unternehmen ist auf Ebene des Abzugsberechtigten zu prüfen; keinesfalls sei aber gefordert, dass im Zeitpunkt der tatsächlichen Einfuhr der Einfuhrumsatzsteuerschuldner umsatzsteuerlich die Verfügungsmacht innegehabt haben muss.

Diese zitierte Auffassung lässt sich auch direkt aus der MwStSyst-RL ableiten: Nach Art 168 lit e MwStSyst-RL kann sich der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist, abziehen, soweit die Gegenstände für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Nach Art 178 lit e MwStSyst-RL muss der Steuerpflichtige ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, das ihn als Empfänger der Lieferung oder Importeur ausweist. Aus diesen Bestimmungen ist also der Zusammenhang mit dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen, der die Einfuhrumsatzsteuer geschuldet oder entrichtet hat, abzuleiten, keinesfalls aber eine Verfügungsberechtigung zu einem bestimmten Zeitpunkt.

Nach Art 201 MwStSyst-RL kann der Mitgliedstaat den Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bestimmen; eine Regelung, dass er auch Sonderregelungen für die Vorsteuerabzugsberechtigung bestimmen kann, ist der MwStSyst-RL gerade nicht zu entnehmen.

Auch *Bieber*¹⁰⁾ kommt in einer groß angelegten Untersuchung (es sei auf die diversen zitierten Entscheidungen und Literaturstellen, insbesondere auf die Entscheidung des FG Hamburg,¹¹⁾ verwiesen) zum Ergebnis, dass das Abstellen auf die Verfügungsmacht nicht überzeugend sei. Die Einfuhr beruhe nicht auf einem Leistungsaustausch, sondern sei ein Umsatz, der in der Regel zusätzlich zum Lieferumsatz hinzutritt und unabhängig davon verwirklicht wird. Durch eine Einfuhr erbringe ein Unternehmer gewissermaßen einen Umsatz an sich selbst, weil der Einfuhr kein anderer Leistungsempfänger gegenüberstehe. Daraus folge, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer auch vorsteuerabzugsberechtigt sein müsse.

4.3. Neue Rechtsprechung des EuGH

Auch die Rechtsprechung des EuGH bestätigt – jedenfalls im Umkehrschluss – dieses Ergebnis: In mehreren Entscheidungen war nämlich fraglich, ob ein Spediteur, der wegen Verletzung der zollrechtlichen Vorschriften zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wurde, auch vorsteuerabzugsberechtigt wäre. Dies wurde vom EuGH¹²⁾ verneint. Der Vorsteuerabzug sei nach ständiger Judikatur des EuGH nämlich nur dann gegeben, wenn die Kosten der Eingangsleistung Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert.¹³⁾ Der Wert der beförderten Waren gehöre nicht zu den Kosten, die in die von einem Beförderer in Rechnung gestellten Preise einfließen.

Wie oben ausgeführt, ist aber wohl unstrittig, dass bei einer Anmeldung erst durch A nach einer innerösterreichischen Lieferung auch A als Abnehmer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Ebenso unstrittig muss aber sein, dass die von B erworbenen Waren von A weiterverkauft worden sind und daher im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des A geliefert wurden, respektive die erworbenen Waren in ihrem Preis auch Eingang in die von A in Rechnung gestellten Waren an die Endabnehmer Eingang ge-

¹⁰⁾ *Bieber*, Der Einfuhrumsatz (2019) 798 ff (803).

¹¹⁾ FG Hamburg 19. 12. 2012, 5 K 302/09.

¹²⁾ EuGH 25. 6. 2015, *DSV Road*, C-187/14.

¹³⁾ EuGH 25. 6. 2015, *DSV Road*, C-187/14, Rn 49.

funden haben. Während daher der Spediteur an den Warenlieferungen als solchen nicht direkt beteiligt ist, kann kein Zweifel daran bestehen, dass A Waren erworben und weiterveräußert hat. Somit ist die dargestellte Judikatur des EuGH, die klarerweise die MwStSyst-RL interpretiert, eindeutig anzuwenden. Daraus ergibt sich, dass die überwiegende Anzahl von Argumenten für die Vorsteuerabzugsberechtigung des A spricht.

Dies wird auch durch eine weitere Entscheidung des EuGH¹⁴⁾ bestätigt. In der Entscheidung ging es dem Grunde nach darum, ob ein Vorsteuerabzug auch dann möglich sei, wenn die Umsatzsteuer nur geschuldet, aber noch nicht entrichtet worden ist. Der EuGH verweist auf die Bestimmungen der 6. MwSt-RL (die im Wesentlichen der MwStSyst-RL entsprechen) und führt aus, dass ein Steuerpflichtiger für den Vorsteuerabzug nur ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen muss, das ihn als Empfänger oder Importeur ausweist. Somit sei das Abzugsrecht nicht von der vorherigen Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer abhängig. Damit wird indirekt auch bestätigt, dass über die Vorgaben der Richtlinien hinaus keine Kriterien für den Vorsteuerabzug gegeben sein können.

Weiters hält der EuGH fest, dass mit dieser Auslegung das Abzugsrecht, das grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann, integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer bleibt. Außerdem könne durch diese Auslegung am besten gewährleistet werden, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird.¹⁵⁾

Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug solle der Unternehmer vollständig von der geschuldeten Mehrwertsteuer entlastet werden. Wenn das Recht auf Abzug davon abhängig gemacht würde, dass diese Steuer zuvor tatsächlich gezahlt wurde, würde dies für eine gewisse Zeit zu einer nicht vom Steuerpflichtigen zu tragenden wirtschaftlichen Belastung führen, die durch das Abzugssystem gerade vermieden werden soll. In einem Größenschluss kann man daher leicht erkennen, dass der Vorsteuerabzug umso mehr gegeben sein muss, wenn ein Unternehmer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist und die Waren für sein Unternehmen verwendet werden. Würde der Vorsteuerabzug hier geleugnet werden, käme es genau zur Verhinderung der Neutralität der Mehrwertsteuer, die aber – wie der EuGH in zahllosen Urteilen bestätigt hat – ein grundlegendes Prinzip des Unionsrechts ist.

In der weiteren Folge setzt sich der EuGH auch mit der Frage der Mehrwertsteuerhinterziehung oder des Missbrauchs auseinander. Er kommt zum Ergebnis, dass die Einfuhr kein Vorgang sei, bei dem die Gefahr der Steuerhinterziehung oder des Missbrauchs größer sei als bei normalen Lieferungen. Im Gegenteil sei die Situation bei einem Schuldner, der zugleich Abzugsberechtigter wäre, ähnlich dem System der Selbstveranlagung, das Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen gerade bekämpfe. Es wäre auch unter diesen Grundprinzipien unverständlich, wenn ein Steuerpflichtiger ohne eine Leistungsbeziehung zu einem anderen Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer bezahlen müsste, der Vorsteuerabzug aber jemand anderem zustünde. Der Ausgleich könnte dann nur auf zivilrechtlichem Wege erfolgen. Damit würde das System der Mehrwertsteuer samt Vorsteuerabzug und Neutralität der Mehrwertsteuer geradezu konterkariert.

4.4. Rechtsprechung des VwGH

Die Rechtsprechung des EuGH wurde auch vom VwGH¹⁶⁾ übernommen. Der VwGH stellt auf die referenzierte Judikatur ab und führt aus, dass entscheidend sei, ob die

¹⁴⁾ EuGH 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10.

¹⁵⁾ EuGH 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, Rn 27 f.

¹⁶⁾ VwGH 18. 10. 2018, Ro 2017/15/0022.

eingeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden. Diese Voraussetzung sei nur erfüllt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt.¹⁷⁾ Der Bezug auf die Umsätze ist daher eindeutig gegeben, woraus sich auch der Bezug auf das Unternehmen ergibt. Von der Verfügungsbefugnis bei der Einfuhr ist nicht die Rede.

4.5. Rechtsmeinung des BFG

In einer Entscheidung des BFG¹⁸⁾ hatte der Beschwerdeführer mit ähnlichen Argumenten und unter ähnlicher Analyse der Judikatur des EuGH und der Bestimmungen des Unionsrechts ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH angeregt. Nach seiner Auffassung wäre das Unionsrecht dahin gehend auszulegen, dass das Recht auf Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer derjenige Steuerpflichtige hat, der die Einfuhrumsatzsteuer als Folge seiner besteuerten Umsätze schuldet, unabhängig davon, ob er bei der Einfuhr Verfügungsmacht über den Gegenstand hat.

Das BFG ist dieser Überlegung nicht gefolgt und hat einige Argumente angeführt, wonach sich aus der Judikatur des EuGH durchaus die Vorsteuerabzugsberechtigung des Verfügungsberechtigten ableiten ließe. Allerdings ist zu beachten, dass das BFG an das vorangehende Erkenntnis des VwGH gebunden war. Nun ist gerade der VwGH – entgegen dem Beschwerdeführer und Revisionswerber – nicht von Lieferungen, sondern von sonstigen Leistungen ausgegangen. Das BFG führt ausdrücklich aus, dass sich aus den Entscheidungen ergäbe, dass die Leistung des Beschwerdeführers als mit der eines Spediteurs bzw. Transportdienstleisters vergleichbar beurteilt werde. Diesfalls würde sich aber der Sachverhalt mit dem Sachverhalt in dem Urteil des EuGH in der Rs *DSV Road*¹⁹⁾ decken.

Sohin kann aus dieser Entscheidung für die diskutierte Frage nichts Endgültiges abgeleitet werden. Es ist ja unstrittig, dass der Spediteur nicht zum Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt ist. Im gewählten Ausgangssachverhalt liegt aber eindeutig kein Spediteur vor, sondern ein Händler, der Ware ein- und wieder verkauft.

4.6. Rechtsmeinung des BMF in den UStR

Die zitierte Judikatur des EuGH²⁰⁾ wurde auch im Rahmen des Entwurfs des Wartungserlasses zu den UStR 2000 diskutiert und übernommen.²¹⁾ Abgestellt wird im Einklang mit dem EuGH darauf, dass die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Unternehmer im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt. Offensichtlich soll damit etwa der Spediteur ausgeschlossen werden.

Die Stellungnahme der KSW im Rahmen des Begutachtungsverfahrens hat unter Berufung auf die Judikatur des EuGH festgehalten, dass die bisher geltende Ansicht, dass nur der beim Grenzübertritt umsatzsteuerlich verfügbare Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, überholt wäre. Daher sollte klarstellend etwa bei Reihenerlieferungen jeder Unternehmer zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt sein. Dem Vernehmen nach scheint das BMF dieser Auffassung wenig abzugewinnen zu

¹⁷⁾ VwGH 18. 10. 2018, Ro 2017/15/0022, Rz 31.

¹⁸⁾ BFG 28. 2. 2019, RV/4100657/2018 (fortgesetztes Verfahren zu VwGH 18. 10. 2018, Ro 2017/15/0022, zu BFG 6. 3. 2017, RV/4100072/2015).

¹⁹⁾ EuGH 25. 6. 2015, *DSV Road*, C-187/14.

²⁰⁾ EuGH 25. 6. 2015, *DSV Road*, C-187/14.

²¹⁾ Rz 1843 UStR.

können. Vielmehr wird in der zitierten Judikatur des EuGH nur eine weitere Einengung der bisherigen Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung erblickt.

Es wird sich daher als notwendig erweisen, dass das BFG als Rechtsmittelbehörde, allenfalls erst der VwGH, ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH zu dieser Frage einleitet, es sei denn die Gerichte sehen die direkte Anwendbarkeit des Vorsteuerabzugs für den Anmelder nach den unionsrechtlichen Bestimmungen als gegeben an.

5. Rechtspolitische Überlegungen

Abschließend sei aus rechtspolitischer Sicht angemerkt: Zweck der Umsatzsteuer ist es, den Endverbraucher mit Steuer zu belasten. Durch Regelungen über den Warenverkehr in der Union bzw die Einfuhr von Waren aus einem Drittland in die Union werden Zuordnungen zu bestimmten Ländern erreicht. Für Unternehmer ist aber – wie der EuGH in zahllosen Urteilen betont hat – Grundprinzip der Mehrwertsteuer die Neutralität. Unternehmer sollen im Ergebnis nicht mit Mehrwertsteuer belastet sein. Zur Erlangung dieser Neutralität sind diverse Vorschriften zu beachten, die zum einen den Sinn haben, den Finanzverwaltungen die Überprüfung der Voraussetzungen für die Neutralität, *in concreto* also für den Vorsteuerabzug, zu ermöglichen. Zum anderen sollen Betrugsszenarien verhindert werden.

Erkennbarer Zweck derartiger Vorschriften und Betrachtungen ist aber nicht, Unternehmen in ihrer Existenz zu gefährden. Es ist nicht ersichtlich, warum Unternehmen nur wegen der Verletzung von Formvorschriften oder wegen formalisierten Bestimmungen bei rechtlichen Voraussetzungen im Ergebnis mit Umsatzsteuer belastet werden, obschon weder für die Finanzverwaltung ein Schaden eingetreten ist, noch auch nur im Ansatz ein Umsatzsteuerbetrug zu vermuten ist.

Auch im gegebenen Fall ist eine unsystematische Belastung mit Umsatzsteuer deswegen zu verzeichnen, weil ein Unternehmer zwar die Einfuhrumsatzsteuer bezahlt, den korrespondierenden Vorsteuerabzug aber nicht geltend machen konnte und die Korrektur wirtschaftlich nicht mehr durchsetzbar war.

Eine Belastung mit 20 % Umsatzsteuer wird für viele Unternehmer zu einer sehr hohen Belastung führen, die die Marge empfindlich belasten wird. In vielen Branchen werden aber nur Margen erwirtschaftet, die deutlich unter 20 % liegen. Es bedarf keiner weiteren Begründung, dass eine Belastung mit 20 % bei einer deutlich niedrigeren Marge wirtschaftlich bedrohend sein muss.

Bei allem Verständnis für Prüfungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung, Einhaltung von Vorschriften durch Unternehmer und die Verhinderung von Missbrauch kann das Ziel der Umsatzsteuer nicht die Gefährdung von Unternehmen sein. Eine derartige Praxis ist auch insofern unverständlich, als der Schaden für die Finanzverwaltung und damit für die Allgemeinheit durch Gefährdung der österreichischen Unternehmerstruktur, insbesondere wenn diese Auslandsbeziehungen haben, größer sein wird, als er bei einzelnen umsatzsteuerlichen Tatbeständen sein kann. Es ist daher zu hoffen, dass die Finanzverwaltung ihre Meinungen und Handlungen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen auch und gerade unter diesem Aspekt beurteilt.



Auf den Punkt gebracht

- Bei Lieferungen in ein Zollfreilager fällt die Einfuhrumsatzsteuer erst bei Anmeldung der Waren an.
- War eine andere Person als der Anmelder bei der Einfuhr in das Inland verfügbungsberechtigt, so ist nach Meinung der Finanzverwaltung der Vorsteuerabzug nicht für den Anmelder gegeben.

- Schon in der österreichischen Literatur wurde ganz überwiegend vertreten, dass die Auffassung der Finanzverwaltung unionsrechtlich nicht haltbar ist. Dies scheint sich aus neuer Judikatur des EuGH zu bestärken. Die Finanzverwaltung will aber in den UStR an der bisherigen Auffassung festhalten.
 - Klärung wird daher wohl nur ein Vorabentscheidungsverfahren bringen, außer BFG und VwGH gehen von der direkten Anwendbarkeit des Vorsteuerabzugs nach dem Unionsrecht aus.
 - Rechtspolitisch ist es bedenklich, wenn durch Festhalten an Formalkriterien und Formalstandpunkten österreichische Unternehmer in ihrer Existenz gefährdet werden.
-
-

Aktuelle Rechtsprechung

Nachsicht von Abgaben gemäß § 236 BAO

BFG: Nachsicht steht bei zweifelsfrei unrechtmäßig vorgeschriebenen Abgaben zu

ROBERT RZESZUT / VICTORIA TURPIN*)



In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass sich ein rechtskräftiger Bescheid nachträglich als rechtswidrig herausstellt. Oftmals fehlen Verfahrenstitel, um einen solchen unrichtigen Bescheid zugunsten des Abgabepflichtigen abzuändern. Nach neuer BFG-Rechtsprechung stellt es einen Nachsichtsgrund dar, wenn Abgaben zweifelsfrei unrechtmäßig vorgeschrieben wurden (§ 236 BAO). Gegen dieses BFG-Erkenntnis vom 18. 7. 2019, RV/2100561/2019, wurde Amtsrevision erhoben.¹⁾

1. Überblick



Gemäß § 236 Abs 1 BAO können fällige Abgaben auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falls unbillig wäre. Nach Ansicht des BFG²⁾ ist es unbillig, die Entrichtung von Abgabennachforderungen lediglich aufgrund einer (formal) rechtswirksamen Vorschreibung zu verlangen, wenn es offenkundig ist, dass die Abgabenvorschreibung rechtswidrig erfolgte. Hierbei ist es ohne Belang, ob die Behörde aufgrund einer zum Zeitpunkt der Abgabenvorschreibung unklaren Rechtslage ein Verschulden an der unrichtigen Lösung der Rechtsfrage traf. Demnach liegt eine sachliche Unbilligkeit aus Sicht des BFG vor, wenn Abgaben zweifelsfrei rechtswidrig vorgeschrieben wurden, sodass diese einer Nachsicht zugänglich sind.

2. Sachverhalt und Verfahrensgang

Ein Arzt (Beschwerdeführer) hatte Umsätze aus der Tätigkeit als Facharzt für plastische, ästhetische und rekonstruktive Chirurgie in den Jahren 2009 bis 2012 zur Gänze als umsatzsteuerfrei gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG behandelt. Im Zuge einer Außenprüfung stellte die Behörde fest, dass bei den Behandlungen eine medizinische Indikation fehlte

*) Mag. Robert Rzeszut ist Partner, Steuerberater und zertifizierter Verfahrensrechtsexperte bei Deloitte in Wien. Victoria Turpin, LL.B. (WU) ist Berufsanwältin bei Deloitte in Wien.

¹⁾ Beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2019/15/0117.

²⁾ BFG 18. 7. 2019, RV/2100561/2019.