

TE Vwgh Erkenntnis 2023/9/19 Ra 2022/16/0010

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 19.09.2023

Index

E000 EU- Recht allgemein
E3R E02101000
E3R E02200000
E3R E02202000
E6j
001 Verwaltungsrecht allgemein
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

ABGB §914
BAO §167 Abs2
EURallg
UStG 1994 §19 Abs5
UStG 1994 §26 Abs1 idF 2010/I/034
UStG 1994 §26 Abs3 idF 2010/I/034
UStG 1994 §26 Abs3 Z2
UStG 1994 §26 Abs3 Z2 idF 2010/I/034
UStG 1994 §26 Abs5 lite
UStG 1994 §26 Abs5 lite idF 2003/I/134
UStG 1994 §26 Abs5 lite idF 2010/I/034
VwRallg
31992R2913 ZK 1992 Art201
32013R0952 ZK 2013 Art77
62020CA0714 U. I. Srl VORAB
1. ABGB § 914 heute
2. ABGB § 914 gültig ab 01.01.1917 zuletzt geändert durch RGBI. Nr. 69/1916
1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. UStG 1994 § 19 heute

2. UStG 1994 § 19 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 19 gültig von 20.07.2022 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. UStG 1994 § 19 gültig von 01.07.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
5. UStG 1994 § 19 gültig von 01.01.2017 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 19 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 19 gültig von 02.08.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
8. UStG 1994 § 19 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
9. UStG 1994 § 19 gültig von 16.06.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. UStG 1994 § 19 gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
11. UStG 1994 § 19 gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. UStG 1994 § 19 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
13. UStG 1994 § 19 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
14. UStG 1994 § 19 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
15. UStG 1994 § 19 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
16. UStG 1994 § 19 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
17. UStG 1994 § 19 gültig von 31.12.1996 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
18. UStG 1994 § 19 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
19. UStG 1994 § 19 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 26 heute
2. UStG 1994 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. UStG 1994 § 26 gültig von 01.07.2020 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. UStG 1994 § 26 gültig von 01.05.2016 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. UStG 1994 § 26 gültig von 16.06.2010 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 26 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996

1. UStG 1994 § 26 heute
2. UStG 1994 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. UStG 1994 § 26 gültig von 01.07.2020 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. UStG 1994 § 26 gültig von 01.05.2016 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. UStG 1994 § 26 gültig von 16.06.2010 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 26 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996

1. UStG 1994 § 26 heute
2. UStG 1994 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. UStG 1994 § 26 gültig von 01.07.2020 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. UStG 1994 § 26 gültig von 01.05.2016 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. UStG 1994 § 26 gültig von 16.06.2010 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 26 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996

1. UStG 1994 § 26 heute
2. UStG 1994 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. UStG 1994 § 26 gültig von 01.07.2020 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. UStG 1994 § 26 gültig von 01.05.2016 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. UStG 1994 § 26 gültig von 16.06.2010 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 26 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996

1. UStG 1994 § 26 heute
2. UStG 1994 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. UStG 1994 § 26 gültig von 01.07.2020 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. UStG 1994 § 26 gültig von 01.05.2016 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. UStG 1994 § 26 gültig von 16.06.2010 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 26 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996

1. UStG 1994 § 26 heute
2. UStG 1994 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. UStG 1994 § 26 gültig von 01.07.2020 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. UStG 1994 § 26 gültig von 01.05.2016 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. UStG 1994 § 26 gültig von 16.06.2010 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 26 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996

1. UStG 1994 § 26 heute
2. UStG 1994 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. UStG 1994 § 26 gültig von 01.07.2020 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. UStG 1994 § 26 gültig von 01.05.2016 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. UStG 1994 § 26 gültig von 16.06.2010 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 26 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma und die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch sowie den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision des Zollamtes Österreich in 1110 Wien, Brehmstraße 14, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts Außenstelle Klagenfurt vom 5. Jänner 2022, RV/7200019/2021, betreffend Einfuhrumsatzsteuer (mitbeteiligte Partei: R GmbH & Co. KG (vormals R GmbH) in W, vertreten durch DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

Zur Vorgeschichte des Revisionsfalls wird zunächst in sinngemäßer Anwendung des § 43 Abs. 2 VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Jänner 2021, Ra 2020/16/0141 (im Folgenden: Vorerkenntnis), verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof hob damit das im ersten Rechtsgang ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. Februar 2020, RV/72000043/2017, in seinem Spruchpunkt 2. wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf und wies die Revision der Mitbeteiligten hinsichtlich des Spruchpunktes 1. zurück. Zur Vorgeschichte des Revisionsfalls wird zunächst in sinngemäßer Anwendung des Paragraph 43, Absatz 2, VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Jänner 2021, Ra 2020/16/0141 (im Folgenden: Vorerkenntnis), verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof hob damit das im ersten Rechtsgang ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. Februar 2020, RV/72000043/2017, in seinem Spruchpunkt 2. wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf und wies die Revision der Mitbeteiligten hinsichtlich des Spruchpunktes 1. zurück.

2

Der Verwaltungsgerichtshof sprach im Vorerkenntnis (im Wege eines Verweises gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Jänner 2021, Ra 2020/16/0140) aus, dass bei Erlassen des vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Bescheides vom 5. Dezember 2016 das Zollamt davon ausgegangen sei, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG nicht vorgelegen seien. Damit wäre die gesetzliche Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer nach § 26 Abs. 5 lit. a UStG nicht gegeben gewesen und das Zollamt hätte die Setzung einer Zahlungsfrist (nunmehr nach Art. 108 Abs. 1 UZK) nachzuholen. Diese Festsetzung der Zahlungsfrist erfolgte mit Spruchpunkt II. des vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Bescheides. Der Verwaltungsgerichtshof sprach im Vorerkenntnis (im Wege eines Verweises gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Jänner 2021, Ra 2020/16/0140) aus, dass bei Erlassen des vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Bescheides vom 5. Dezember 2016 das Zollamt davon ausgegangen sei, dass die Voraussetzungen des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG nicht vorgelegen seien. Damit wäre die gesetzliche Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer nach Paragraph 26, Absatz 5, Litera a, UStG nicht gegeben gewesen und das Zollamt hätte die Setzung einer Zahlungsfrist (nunmehr nach Artikel 108, Absatz eins, UZK) nachzuholen. Diese Festsetzung der Zahlungsfrist erfolgte mit Spruchpunkt römisch zwei. des vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Bescheides.

3

Die entsprechende Wortfolge bilde einen Teil des Spruches der ausdrücklich als Bescheid bezeichneten Erledigung des Zollamtes. Die Pflichten begründende normative, rechtsgestaltende Kraft dieses Spruchteils liege in der Setzung einer Zahlungsfrist gemäß Art. 222 ZK. Eine solche bescheidmäßige Festsetzung dieser Zahlungsfrist habe mit Beschwerde bekämpft werden können. Der Verwaltungsgerichtshof behob mit dieser Begründung die im Spruchpunkt 2. des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 4. Februar 2020, RV/72000043/2017, erfolgte Zurückweisung der Beschwerde der Mitbeteiligten. Die entsprechende Wortfolge bilde einen Teil des Spruches der ausdrücklich als Bescheid bezeichneten Erledigung des Zollamtes. Die Pflichten begründende normative, rechtsgestaltende Kraft dieses Spruchteils liege in der Setzung einer Zahlungsfrist gemäß Artikel 222, ZK. Eine solche bescheidmäßige Festsetzung dieser Zahlungsfrist habe mit Beschwerde bekämpft werden können. Der Verwaltungsgerichtshof behob mit dieser Begründung die im Spruchpunkt 2. des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 4. Februar 2020, RV/72000043/2017, erfolgte Zurückweisung der Beschwerde der Mitbeteiligten.

4

Im fortgesetzten Verfahren gab das BFG der Beschwerde der Revisionswerberin mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung Folge, behob den angefochtenen Bescheid - in seinem noch aufrechten Spruchpunkt II. - ersatzlos und erklärte die Revision für nicht zulässig. Im fortgesetzten Verfahren gab das BFG der Beschwerde der Revisionswerberin mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung Folge, behob den angefochtenen Bescheid - in seinem noch aufrechten Spruchpunkt römisch zwei. - ersatzlos und erklärte die Revision für nicht zulässig.

5

Das BFG stellte - soweit für den Revisionsfall relevant - fest, die Mitbeteiligte habe im Zeitraum zwischen 24. September 2013 und 25. November 2013 als Anmelderin und indirekte Vertreterin des Warenempfängers A.I.S.W in näher genannten Zollmeldungen anlässlich der Überführung von Sonnenblumenöl der D Ltd in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr erklärt, von der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG Gebrauch machen zu wollen. Entsprechend dieser Erklärung seien die mitgeteilten Zollbeträge am Abgabenkonto des Zollamtes gemäß Art. 221 ZK,

und die Einfuhrumsatzsteuer am Abgabenkonto des Finanzamtes verbucht worden. Mit Zollvollmacht vom 20. September 2013 habe der Warenempfänger A.I.S.W. die Mitbeteiligte als direkte Stellvertreterin beauftragt, die für A.I.S.W. einlangenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen, und habe erklärt, als Käufer der Waren zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. A.I.S.W. habe die Mitbeteiligte bevollmächtigt, alle Zollmeldungen abzugeben, Zollerklärungen zu stellen und alle mit der Zollabwicklung zusammenhängenden Handlungen vorzunehmen. Die Mitbeteiligte habe in den Zollanmeldungen als Vertretungsverhältnis die indirekte Vertretung erklärt, obwohl sie laut Zollvollmacht vom 20. September 2013 nur zur direkten Vertretung des A.I.S.W. bevollmächtigt gewesen sei, und erklärt, von der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG Gebrauch machen zu wollen. Das BFG stellte - soweit für den Revisionsfall relevant - fest, die Mitbeteiligte habe im Zeitraum zwischen 24. September 2013 und 25. November 2013 als Anmelderin und indirekte Vertreterin des Warenempfängers A.I.S.W. in näher genannten Zollmeldungen anlässlich der Überführung von Sonnenblumenöl der D Ltd in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr erklärt, von der Regelung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG Gebrauch machen zu wollen. Entsprechend dieser Erklärung seien die mitgeteilten Zollbeträge am Abgabenkonto des Zollamtes gemäß Artikel 221, ZK, und die Einfuhrumsatzsteuer am Abgabenkonto des Finanzamtes verbucht worden. Mit Zollvollmacht vom 20. September 2013 habe der Warenempfänger A.I.S.W. die Mitbeteiligte als direkte Stellvertreterin beauftragt, die für A.I.S.W. einlangenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen, und habe erklärt, als Käufer der Waren zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. A.I.S.W. habe die Mitbeteiligte bevollmächtigt, alle Zollmeldungen abzugeben, Zollerklärungen zu stellen und alle mit der Zollabwicklung zusammenhängenden Handlungen vorzunehmen. Die Mitbeteiligte habe in den Zollanmeldungen als Vertretungsverhältnis die indirekte Vertretung erklärt, obwohl sie laut Zollvollmacht vom 20. September 2013 nur zur direkten Vertretung des A.I.S.W. bevollmächtigt gewesen sei, und erklärt, von der Regelung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG Gebrauch machen zu wollen.

6

Rechtlich folgte das BFG, es handle sich bei der Zollvollmacht vom 20. September 2013 um einen schriftlichen Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG, zumal es Sinn und Zweck des Geschäftsmodells gewesen sei, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen, und der Hinweis auf die Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug hinsichtlich der angemeldeten Waren einen Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG impliziere. Zudem sei - im Hinblick auf die Kommentierung in Ruppe/Achatz, UStG5, § 26 Tz 14 - davon auszugehen, dass die Optionsausübung der Regelfall, die Entrichtung beim Zollamt die Ausnahme sei. Die Mitbeteiligte sei daher gemäß § 26 Abs. 5 lit. e letzter Satz UStG nur dann Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer, wenn auch sie als Anmelderin gewusst hätte oder hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig seien. Wie beweismäßig ausgeführt, sei der Mitbeteiligten kein schuldhaftes Verhalten im Sinne des § 26 Abs. 5 lit. e letzter Satz UStG anzulasten, weshalb die Mitbeteiligte nicht Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer sei. Rechtlich folgte das BFG, es handle sich bei der Zollvollmacht vom 20. September 2013 um einen schriftlichen Auftrag zur Anwendung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG, zumal es Sinn und Zweck des Geschäftsmodells gewesen sei, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen, und der Hinweis auf die Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug hinsichtlich der angemeldeten Waren einen Auftrag zur Anwendung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG impliziere. Zudem sei - im Hinblick auf die Kommentierung in Ruppe/Achatz, UStG5, Paragraph 26, Tz 14 - davon auszugehen, dass die Optionsausübung der Regelfall, die Entrichtung beim Zollamt die Ausnahme sei. Die Mitbeteiligte sei daher gemäß Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, letzter Satz UStG nur dann Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer, wenn auch sie als Anmelderin gewusst hätte oder hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig seien. Wie beweismäßig ausgeführt, sei der Mitbeteiligten kein schuldhaftes Verhalten im Sinne des Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, letzter Satz UStG anzulasten, weshalb die Mitbeteiligte nicht Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer sei.

7

Die gegen dieses Erkenntnis erhobene Revision des Zollamts Österreich legte das BFG dem Verwaltungsgerichtshof unter Anschluss der Akten vor.

8

Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren ein. Die Mitbeteiligte erstattete eine Revisionsbeantwortung.

9

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Revision erwo-gen:

10

Die Amtsrevisionswerberin bringt zur Begründung der Zulässigkeit der Revision vor, es fehle Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, ob im Fall einer indirekten Vertretung ein Verzollungsauftrag/eine Zollvollmacht, der/die lediglich einen Hinweis auf eine Vorsteuerabzugsberechtigung des Vertretenen enthalte, schon als Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG zu werten sei, und ob bei Verneinung dieser Ansicht ein derartiger schriftlicher Auftrag ausdrücklich § 26 Abs. 3 Z 2 UStG anführen müsse. Die Amtsrevisionswerberin bringt zur Begründung der Zulässigkeit der Revision vor, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, ob im Fall einer indirekten Vertretung ein Verzollungsauftrag/eine Zollvollmacht, der/die lediglich einen Hinweis auf eine Vorsteuerabzugsberechtigung des Vertretenen enthalte, schon als Auftrag zur Anwendung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG zu werten sei, und ob bei Verneinung dieser Ansicht ein derartiger schriftlicher Auftrag ausdrücklich Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG anführen müsse.

11

Die Revision ist im Hinblick auf dieses Vorbringen zulässig. Sie ist auch begründet.

Zu den maßgeblichen Rechtsvorschriften

12

§ 26 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) in der Fassung des im Revisionsfall noch anzuwendenden Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 lautete samt Überschrift Paragraph 26, Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) in der Fassung des im Revisionsfall noch anzuwendenden Abgabenänderungsgesetzes 2010, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 34 aus 2010, lautete samt Überschrift: „Sondervorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer

§ 26. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredlungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredlungsverkehr. Eine Erstattung oder ein Erlaß der Einfuhrumsatzsteuer findet in den Fällen der Artikel 235 bis 242 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) statt, ausgenommen der Antragsteller ist in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt; diese Einschränkung gilt in den Fällen des Artikels 236 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 nicht, wenn ein ausdrücklicher Antrag auf Erstattung oder Erlaß der Einfuhrumsatzsteuer gestellt wird. Paragraph 26, (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredlungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredlungsverkehr. Eine Erstattung oder ein Erlaß der Einfuhrumsatzsteuer findet in den Fällen der Artikel 235 bis 242 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) statt, ausgenommen der Antragsteller ist in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt; diese Einschränkung gilt in den Fällen des Artikels 236 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 nicht, wenn ein ausdrücklicher Antrag auf Erstattung oder Erlaß der Einfuhrumsatzsteuer gestellt wird.

(2) In der Zollanmeldung von einfuhrumsatzsteuerbaren Waren sind auch alle für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer maßgeblichen Angaben zu machen und die erforderlichen Unterlagen beizufügen.

(3) 1. Für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer sind die Zollämter zuständig.

2.

Abweichend davon sind für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter zuständig:

-

Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung. Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Artikel 201, der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,

-

der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (Paragraph 2,), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und

-

der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht.

(4) Die Abs. 1 bis 3 gelten entsprechend für Gegenstände, die nicht Waren im Sinne des Zollrechts sind und für die keine Zollvorschriften bestehen.(4) Die Absatz eins, bis 3 gelten entsprechend für Gegenstände, die nicht Waren im Sinne des Zollrechts sind und für die keine Zollvorschriften bestehen.

(5) In den Fällen des Abs. 3 Z 2 gilt weiters Folgendes(5) In den Fällen des Absatz 3, Ziffer 2, gilt weiters Folgendes:

a)

Die Einfuhrumsatzsteuer wird am 15. des Kalendermonates, der dem Tage der Verbuchung auf dem Abgabekonto folgt, frühestens am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum, in dem die Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht, zweitfolgenden Kalendermonates fällig.

b)

Die Gebarung der Einfuhrumsatzsteuer ist mit jener der Umsatzsteuer in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

c)

Einfuhrumsatzsteuerschulden, die in einem Kalendermonat entstanden sind, gelten für die Einhebung und zwangsweise Einbringung als eine Abgabe.

d)

Wurde eine unrichtige Zollanmeldung eingereicht, so gilt ein sich daraus ergebender Fehlbetrag an Einfuhrumsatzsteuer als nicht entrichtete Abgabe im Sinne des Finanzstrafgesetzes.

e)

Im Falle der indirekten Vertretung ist der Anmelder nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn dem Anmelder ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des Abs. 3 Z 2 vorliegt. Dies gilt nicht, wenn der Zollanmeldung unrichtige Angaben zugrunde liegen und der Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind.“Im Falle der indirekten Vertretung ist der Anmelder nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn dem Anmelder ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des Absatz 3, Ziffer 2, vorliegt. Dies gilt nicht, wenn der Zollanmeldung unrichtige Angaben zugrunde liegen und der Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind.“

13

Nach der durch BGBl. I Nr. 134/2003 in Abs. 5 angefügten lit. e des § 26 UStG ist im Fall der indirekten Vertretung der Anmelder (idR der Spediteur) dann nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn ihm ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG vorliegt. Die Materialien (325 BlgNR. 22 GP) begründen dies damit, dass im Fall des Abs. 3 Z 2 die gesamte Gebarung auf das Finanzamtskonto übergeht, sodass der Anmelder keine Kontrollmöglichkeit über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer mehr hat. Die Schuldnerschaft des Anmelders wird daher gemäß § 26 Abs. 5 lit. e UStG ausgeschlossen, sofern er nicht schuldhaft bei der unrichtigen Anmeldung mitgewirkt hat (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 26 Tz 13).Nach der durch Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 134 aus 2003, in Absatz 5, angefügten Litera e, des Paragraph 26, UStG ist im Fall der indirekten Vertretung der Anmelder (idR der Spediteur) dann nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn ihm ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG vorliegt. Die Materialien (325 BlgNR. 22 Gesetzgebungsperiode begründen dies damit, dass im Fall des Absatz 3, Ziffer 2, die gesamte Gebarung auf das Finanzamtskonto übergeht, sodass der Anmelder keine Kontrollmöglichkeit über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer mehr hat. Die Schuldnerschaft des Anmelders wird daher gemäß Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG ausgeschlossen, sofern er nicht schuldhaft bei der unrichtigen Anmeldung mitgewirkt hat vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG5, Paragraph 26, Tz 13).

Zum Vorliegen eines Auftrages zur Anwendung des § 26 Abs. 5 lit. e UStGZum Vorliegen eines Auftrages zur Anwendung des Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG

14

Die im Revisionsfall strittige Frage ist, ob die Mitbeteiligte gemäß § 26 Abs. 5 lit. e UStG deshalb nicht Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer wurde, weil ihr im Rahmen der Zollvollmacht vom 20. September 2013 von A.I.S.W. ein schriftlicher Auftrag zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG erteilt worden war.Die im Revisionsfall strittige Frage ist, ob die Mitbeteiligte gemäß Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG deshalb nicht Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer wurde, weil ihr im Rahmen der Zollvollmacht vom 20. September 2013 von A.I.S.W. ein

schriftlicher Auftrag zur Anwendung der Regelung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG erteilt worden war.

15

Vorauszuschicken ist, dass Art. 211 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten die Festlegung der Einzelheiten der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer überlässt. Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten gemäß § 26 Abs. 1 UStG die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. Gemäß Art. 201 Abs. 3 der - auf den Revisionsfall noch anzuwendenden - Verordnung (EWG) des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302 vom 19.10.1992, (Zollkodex - ZK) ist der Anmelder Zollschuldner. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Ab dem ersten Mai 2016 war die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 269 vom 10.11.2013 (Unionszollkodex - UZK) anzuwenden. Vorauszuschicken ist, dass Artikel 211, der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten die Festlegung der Einzelheiten der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer überlässt. Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten gemäß Paragraph 26, Absatz eins, UStG die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. Gemäß Artikel 201, Absatz 3, der - auf den Revisionsfall noch anzuwendenden - Verordnung (EWG) des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302 vom 19.10.1992, (Zollkodex - ZK) ist der Anmelder Zollschuldner. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Ab dem ersten Mai 2016 war die Verordnung (EU) Nr. 952 aus 2013, des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, Amtsblatt , L 269 vom 10.11.2013 (Unionszollkodex - UZK) anzuwenden.

16

§ 26 Abs. 1 UStG bestimmt für die Einfuhrumsatzsteuer die sinngemäße Anwendung der Rechtsvorschriften für Zölle, sofern im UStG nichts anderes bestimmt ist. Zur Bestimmung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer enthält das UStG keine eigenständige Regelung, es verweist in § 19 Abs. 5 iVm § 26 insoweit auf das Zollrecht. Gemäß § 19 Abs. 5 iVm § 26 Abs. 1 UStG iVm Art. 201 ZK (nunmehr Art. 77 UZK) ist der Anmelder [der Zollanmeldung] Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. § 26 Abs. 5 lit. e UStG bestimmt die Voraussetzungen, unter denen der Anmelder im Falle der indirekten Vertretung nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird. Paragraph 26, Absatz eins, UStG bestimmt für die Einfuhrumsatzsteuer die sinngemäße Anwendung der Rechtsvorschriften für Zölle, sofern im UStG nichts anderes bestimmt ist. Zur Bestimmung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer enthält das UStG keine eigenständige Regelung, es verweist in Paragraph 19, Absatz 5, in Verbindung mit Paragraph 26, insoweit auf das Zollrecht. Gemäß Paragraph 19, Absatz 5, in Verbindung mit Paragraph 26, Absatz eins, UStG in Verbindung mit Artikel 201, ZK (nunmehr Artikel 77, UZK) ist der Anmelder [der Zollanmeldung] Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG bestimmt die Voraussetzungen, unter denen der Anmelder im Falle der indirekten Vertretung nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird.

17

Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat mit Urteil vom 12. Mai 2022, U.I. Srl., C-714/20, zunächst auf seine Rechtsprechung hingewiesen, wonach die Mehrwertsteuer, die auf die Einfuhr von Gegenständen zu erheben ist, nicht zu den Einfuhrabgaben gehört (Rn. 49). Der EuGH legte in diesem Urteil Art. 77 Abs. 3 UZK (vormals: Art. 201 Abs. 3 ZK) dahingehend aus, dass der indirekte Zollvertreter allein nach dieser Bestimmung nur die für die von ihm angemeldeten Waren geschuldeten Zölle und nicht auch die Einfuhrmehrwertsteuer für diese Waren schuldet. In Anbetracht des den Mitgliedstaaten durch Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Ermessens steht es ihnen zwar frei, zur Durchführung dieses Artikels vorzusehen, dass auch die Zollschuldner die Einfuhrmehrwertsteuer schulden und dass insbesondere der indirekte Zollvertreter mit der Person, die ihm eine Vertretungsvollmacht erteilt hat und die er vertritt, gesamtschuldnerisch für die Zahlung dieser Steuer haftet (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 57). Hiezu ist es unerlässlich, dass die Rechtslage, die sich aus den nationalen Maßnahmen zur Umsetzung einer Richtlinie ergibt, ausreichend bestimmt und klar ist, um es den betroffenen Einzelnen zu ermöglichen, Kenntnis vom Umfang ihrer Rechte und Pflichten zu erlangen (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 60, mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 14.2.2012, Flachglas Torgau, C-204/09, Rn. 60). Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat mit Urteil vom 12. Mai 2022, U.I. Srl., C-714/20, zunächst auf seine Rechtsprechung hingewiesen, wonach die Mehrwertsteuer, die auf die Einfuhr von Gegenständen zu erheben ist, nicht zu den Einfuhrabgaben gehört (Rn. 49). Der EuGH legte in diesem Urteil Artikel 77, Absatz 3, UZK (vormals: Artikel 201, Absatz 3, ZK) dahingehend aus, dass der indirekte Zollvertreter allein nach dieser Bestimmung nur die für die von ihm angemeldeten Waren geschuldeten Zölle und nicht auch die Einfuhrmehrwertsteuer für diese Waren schuldet. In Anbetracht des den Mitgliedstaaten durch Artikel 201, der

Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Ermessens steht es ihnen zwar frei, zur Durchführung dieses Artikels vorzusehen, dass auch die Zollschuldner die Einfuhrmehrwertsteuer schulden und dass insbesondere der indirekte Zollvertreter mit der Person, die ihm eine Vertretungsvollmacht erteilt hat und die er vertritt, gesamtschuldnerisch für die Zahlung dieser Steuer haftet (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 57). Hiezu ist es unerlässlich, dass die Rechtslage, die sich aus den nationalen Maßnahmen zur Umsetzung einer Richtlinie ergibt, ausreichend bestimmt und klar ist, um es den betroffenen Einzelnen zu ermöglichen, Kenntnis vom Umfang ihrer Rechte und Pflichten zu erlangen (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 60, mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 14.2.2012, Flachglas Torgau, C-204/09, Rn. 60).

18

Außerdem gebietet es der Grundsatz der Rechtssicherheit u.a., dass Rechtsvorschriften - vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können - klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen vorhersehbar sein müssen (EuGH 12.5.2022, U.I. Srl., C-714/20, Rn. 61, mit Hinweis auf Urteile des EuGH vom 30.4.2019, Italien/Rat [Fangquoten für Schwertfisch im Mittelmeer], C-611/17, Rn. 111, und vom 26.3.2020, Hungeod u. a., C-496/18 und C-497/18, Rn. 93 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Unter diesen Umständen ist es Sache der Mitgliedstaaten, zur Umsetzung von Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit die Person oder die Personen, die die Einfuhrmehrwertsteuer zu entrichten haben, durch hinreichend klare und genaue nationale Rechtsvorschriften zu bestimmen oder anzuerkennen. Daraus folgt, dass eine etwaige Haftung des indirekten Zollvertreters für die Zahlung der von einem Mitgliedstaat vorgesehenen Einfuhrmehrwertsteuer gesamtschuldnerisch mit der Person, die ihm eine Vertretungsvollmacht erteilt hat und die er vertritt, ausdrücklich und eindeutig durch solche nationalen Bestimmungen vorgeschrieben werden muss (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 62 und 63). Außerdem gebietet es der Grundsatz der Rechtssicherheit u.a., dass Rechtsvorschriften - vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können - klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen vorhersehbar sein müssen (EuGH 12.5.2022, U.I. Srl., C-714/20, Rn. 61, mit Hinweis auf Urteile des EuGH vom 30.4.2019, Italien/Rat [Fangquoten für Schwertfisch im Mittelmeer], C-611/17, Rn. 111, und vom 26.3.2020, Hungeod u. a., C-496/18 und C-497/18, Rn. 93 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Unter diesen Umständen ist es Sache der Mitgliedstaaten, zur Umsetzung von Artikel 201, der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit die Person oder die Personen, die die Einfuhrmehrwertsteuer zu entrichten haben, durch hinreichend klare und genaue nationale Rechtsvorschriften zu bestimmen oder anzuerkennen. Daraus folgt, dass eine etwaige Haftung des indirekten Zollvertreters für die Zahlung der von einem Mitgliedstaat vorgesehenen Einfuhrmehrwertsteuer gesamtschuldnerisch mit der Person, die ihm eine Vertretungsvollmacht erteilt hat und die er vertritt, ausdrücklich und eindeutig durch solche nationalen Bestimmungen vorgeschrieben werden muss (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 62 und 63).

19

Daraus folgt zunächst, dass die Beurteilung, ob in der Zollvollmacht vom 20. September 2013 auch ein die Schuldnerschaft der Mitbeteiligten für die Einfuhrumsatzsteuer ausschließender Auftrag zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 5 lit. e UStG enthalten war, anhand der Auslegung dieser nationalen Bestimmung erfolgt. Daraus folgt zunächst, dass die Beurteilung, ob in der Zollvollmacht vom 20. September 2013 auch ein die Schuldnerschaft der Mitbeteiligten für die Einfuhrumsatzsteuer ausschließender Auftrag zur Anwendung der Regelung des Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG enthalten war, anhand der Auslegung dieser nationalen Bestimmung erfolgt.

20

Die Option des § 26 Abs. 3 UStG ist durch eine Erklärung in der Zollanmeldung auszuüben. Dabei genügt der Hinweis, dass der Unternehmer von dieser Regelung Gebrauch machen will (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 26 Rz 14). § 26 Abs. 5 lit. e UStG enthält abgesehen von dem Erfordernis der Schriftlichkeit keine weiteren, insbesondere keine inhaltlichen Anforderungen an die Ausgestaltung eines Auftrages zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG. Die Option des Paragraph 26, Absatz 3, UStG ist durch eine Erklärung in der Zollanmeldung auszuüben. Dabei genügt der Hinweis, dass der Unternehmer von dieser Regelung Gebrauch machen will vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG5, Paragraph 26, Rz 14). Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG enthält abgesehen von dem Erfordernis der Schriftlichkeit keine weiteren, insbesondere keine inhaltlichen Anforderungen an die Ausgestaltung eines Auftrages zur Anwendung der Regelung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG.

21

Aus der zitierten Rechtsprechung des EuGH ergibt sich, dass § 26 Abs. 5 lit. e UStG die Voraussetzungen des

Ausschlusses der Schuldnerschaft des indirekten Vertreters eindeutig festlegen muss, damit für den indirekten Vertreter vorhersehbar ist, ob er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird oder nicht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es Fälle geben kann, in denen die Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG - insbesondere im Hinblick auf den in den Materialien zu dieser Bestimmung angesprochenen Verlust des Anmelders über die Kontrollmöglichkeit über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer - gerade nicht intendiert ist. Ob ein Auftrag mit diesem Mindestinhalt einer Zollvollmacht oder einer anderen Vereinbarung zu entnehmen ist, ist durch Auslegung der schriftlichen Vereinbarung im Einzelfall zu ermitteln. Aus der zitierten Rechtsprechung des EuGH ergibt sich, dass Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG die Voraussetzungen des Ausschlusses der Schuldnerschaft des indirekten Vertreters eindeutig festlegen muss, damit für den indirekten Vertreter vorhersehbar ist, ob er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird oder nicht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es Fälle geben kann, in denen die Anwendung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG - insbesondere im Hinblick auf den in den Materialien zu dieser Bestimmung angesprochenen Verlust des Anmelders über die Kontrollmöglichkeit über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer - gerade nicht intendiert ist. Ob ein Auftrag mit diesem Mindestinhalt einer Zollvollmacht oder einer anderen Vereinbarung zu entnehmen ist, ist durch Auslegung der schriftlichen Vereinbarung im Einzelfall zu ermitteln.

22

Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Die Angaben der Parteien über ihre Absicht im Rahmen des Vertragsabschlusses zählen zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens, welche gemäß § 167 Abs. 2 BAO bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0014, VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035). Gemäß Paragraph 914, ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Die Angaben der Parteien über ihre Absicht im Rahmen des Vertragsabschlusses zählen zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens, welche gemäß Paragraph 167, Absatz 2, BAO bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sind vergleiche , VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0014, VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035).

Zur Auslegung der Zollvollmacht vom 20. September 2013

23

Im vorliegenden Fall stützte sich das BFG bei der Auslegung der Zollvollmacht vom 20. September 2013 auf die darin enthaltene Erklärung von A.I.S.W., als Käufer der Waren zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. Zudem sei es Sinn und Zweck des Geschäftsmodells gewesen, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen. Es handle sich daher bei der Zollvollmacht vom 20. September 2013 um einen schriftlichen Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG. Im vorliegenden Fall stützte sich das BFG bei der Auslegung der Zollvollmacht vom 20. September 2013 auf die darin enthaltene Erklärung von A.I.S.W., als Käufer der Waren zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. Zudem sei es Sinn und Zweck des Geschäftsmodells gewesen, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen. Es handle sich daher bei der Zollvollmacht vom 20. September 2013 um einen schriftlichen Auftrag zur Anwendung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG.

24

Diese Auslegung findet jedoch schon im Wortlaut der Zollvollmacht vom 20. September 2013 keine Deckung. Es trifft zwar zu, dass die Erklärung des Käufers A.I.S.W., zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein, als Indiz für die Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG verstanden werden kann. Dabei ist aber - worauf das Zollamt in der Revision zu Recht hinweist - zu berücksichtigen, dass die Mitbeteiligte als direkte Stellvertreterin des A.I.S.W. bevollmächtigt wurde. Die Konstellation der Zollanmeldung durch die Mitbeteiligte als indirekte Stellvertreterin und die damit verbundene Konsequenz, dass die Mitbeteiligte als Anmelderin Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK iVm § 26 Abs. 1 UStG in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung wurde, ist der Zollvollmacht vom 20. September 2013 hingegen nicht zu entnehmen. Bei der direkten Vertretung mussten die Parteien aber nicht davon ausgehen, dass die Mitbeteiligte selbst Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer werden würde, weshalb diesem - eindeutigen - Wortlaut die Absicht der Parteien, damit auch die Konstellation des Auftrages zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG im Fall der Anmeldung in indirekter Stellvertretung regeln zu wollen, gerade nicht entnommen werden kann. Soweit die Mitbeteiligte in der Revisionsbeantwortung vorbringt, dass die direkte Vollmacht - als Minus - zivilrechtlich auch die indirekte Stellvertretung umfasst habe, kommt es darauf nicht an, weil die Frage der Reichweite der Vollmacht von der Frage, ob die Zollvollmacht vom 20. September 2013 auch einen Auftrag zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG zum Inhalt hatte, zu trennen ist. Diese Auslegung findet jedoch schon im Wortlaut

der Zollvollmacht vom 20. September 2013 keine Deckung. Es trifft zwar zu, dass die Erklärung des Käufers A.I.S.W., zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein, als Indiz für die Anwendung der Regelung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG verstanden werden kann. Dabei ist aber - worauf das Zollamt in der Revision zu Recht hinweist - zu berücksichtigen, dass die Mitbeteiligte als direkte Stellvertreterin des A.I.S.W. bevollmächtigt wurde. Die Konstellation der Zollanmeldung durch die Mitbeteiligte als indirekte Stellvertreterin und die damit verbundene Konsequenz, dass die Mitbeteiligte als Anmelderin Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 201, Absatz 3, ZK in Verbindung mit Paragraph 26, Absatz eins, UStG in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung wurde, ist der Zollvollmacht vom 20. September 2013 hingegen nicht zu entnehmen. Bei der direkten Vertretung mussten die Parteien aber nicht davon ausgehen, dass die Mitbeteiligte selbst Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer werden würde, weshalb diesem - eindeutigen - Wortlaut die Absicht der Parteien, damit auch die Konstellation des Auftrages zur Anwendung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG im Fall der Anmeldung in indirekter Stellvertretung regeln zu wollen, gerade nicht entnommen werden kann. Soweit die Mitbeteiligte in der Revisionsbeantwortung vorbringt, dass die direkte Vollmacht - als Minus - zivilrechtlich auch die indirekte Stellvertretung umfasst habe, kommt es darauf nicht an, weil die Frage der Reichweite der Vollmacht von der Frage, ob die Zollvollmacht vom 20. September 2013 auch einen Auftrag zur Anwendung der Regelung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG zum Inhalt hatte, zu trennen ist.

25

Soweit das BFG auf den „Sinn und Zweck des Geschäftsmodells“ verweist und damit die Absicht der Parteien beim Vertragsabschluss anspricht, ist dem entgegen zu halten, dass das angefochtene Erkenntnis keine Feststellungen zur Absicht der Parteien im Zeitpunkt der Erteilung der Zollvollmacht im Hinblick auf den Fall der indirekten Stellvertretung enthält und das BFG auch keine Ermittlungen zu der Frage vornahm, ob die Erteilung eines Auftrages nach § 26 Abs. 5 lit. e UStG bei der Erteilung der Zollvollmacht vom 20. September 2013 intendiert war. Dass von den Parteien der Zollvollmacht vom 20. September 2013 beabsichtigt war, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen, reicht für die Annahme, der Mitbeteiligten sei ein Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG mit der Konsequenz, dass die Mitbeteiligte nicht Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer wurde, ohne weitere Anknüpfungspunkte im Wortlaut und ohne Auseinandersetzung mit der Parteiabsicht im Zeitpunkt der Erteilung der Zollvollmacht vom 20. September 2013 nicht aus. Dieses Ziel hätte sich nämlich im Wege der direkten Stellvertretung auch verwirklichen lassen. Soweit das BFG auf den „Sinn und Zweck des Geschäftsmodells“ verweist und damit die Absicht der Parteien beim Vertragsabschluss anspricht, ist dem entgegen zu halten, dass das angefochtene Erkenntnis keine Feststellungen zur Absicht der Parteien im Zeitpunkt der Erteilung der Zollvollmacht im Hinblick auf den Fall der indirekten Stellvertretung enthält und das BFG auch keine Ermittlungen zu der Frage vornahm, ob die Erteilung eines Auftrages nach Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG bei der Erteilung der Zollvollmacht vom 20. September 2013 intendiert war. Dass von den Parteien der Zollvollmacht vom 20. September 2013 beabsichtigt war, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen, reicht für die Annahme, der Mitbeteiligten sei ein Auftrag zur Anwendung des Paragraph 26, Absatz 3, Ziffer 2, UStG mit der Konsequenz, dass die Mitbeteiligte nicht Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer wurde, ohne weitere Anknüpfungspunkte im Wortlaut und ohne Auseinandersetzung mit der Parteiabsicht im Zeitpunkt der Erteilung der Zollvollmacht vom 20. September 2013 nicht aus. Dieses Ziel hätte sich nämlich im Wege der direkten Stellvertretung auch verwirklichen lassen.

26

Würde man den Zweck, dem Käufer der Waren den Vorsteuerabzug und die Verrechnung über das Finanzamtskonto zu sichern, im Sinne der Parteienabsicht zur Begründung eines Auftrages nach § 26 Abs. 5 lit. e UStG in Konstellationen ohne Anknüpfungspunkt im Wortlaut genügen lassen, wäre dem Erfordernis des Vorliegens eines schriftlichen Auftrages der Anwendungsbereich entzogen. Dies würde aber dem vom EuGH in dem genannten Urteil vom 12. Mai 2022, U.I. Srl., C-714/20, hervorgehobenen Grundsatz der Rechtssicherheit in Form von klaren, bestimmten und in ihren Auswirkungen vorhersehbaren Rechtsvorschriften zuwiderlaufen. Würde man den Zweck, dem Käufer der Waren den Vorsteuerabzug und die Verrechnung über das Finanzamtskonto zu sichern, im Sinne der Parteienabsicht zur Begründung eines Auftrages nach Paragraph 26, Absatz 5, Litera e, UStG in Konstellationen ohne Anknüpfungspunkt im Wortlaut genügen lassen, wäre dem Erfordernis des Vorliegens eines schriftlichen Auftrages der Anwendungsbereich entzogen. Dies würde aber dem vom EuGH in dem genannten Urteil vom 12. Mai 2022, U.I. Srl., C-714/20, hervorgehobenen Grundsatz der Rechtssicherheit in Form von klaren, bestimmten und in ihren Auswirkungen vorhersehbaren Rechtsvorschriften zuwiderlaufen.

Da das angefochtene Erkenntnis schon aus diesem Grund gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen - vorrangig wahrzunehmender - Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war, war auf das übrigen Revisionsvorbringen nicht mehr einzugehen. Da das angefochtene Erkenntnis schon aus diesem Grund gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen - vorrangig wahrzunehmender - Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war, war auf das übrigen Revisionsvorbringen nicht mehr einzugehen.

Wien, am 19. September 2023

Gerichtsentscheidung

EuGH 62020CA0714 U. I. Srl VORAB

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2 Gemeinschaftsrecht Verordnung EURallg5 Individuelle Normen und Parteienrechte Auslegung von Bescheiden und von Parteierklärungen VwRallg9/1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2022160010.L00

Im RIS seit

08.11.2023

Zuletzt aktualisiert am

11.12.2023

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at