

# Entwicklungslinien der Einfuhrumsatzsteuer – Rückblicke, Einblicke, Ausblicke

*Thomas Bieber*

## **1. Einleitung**

## **2. Rückblicke**

- 2.1. EUSt als Ausgleichsteuer aufgrund Zollgrenzüberschreitung/  
Sinngemäße Anwendung der Vorschriften für Zölle
- 2.2. Sinngemäße Geltung des Zollrechts für die EUSt nach dem UStG 1959  
und 1972
- 2.3. Fortführung der Generalklausel im UStG 1994
- 2.4. Zwischenfazit

## **3. Einblicke**

- 3.1. EUSt-Schuldentstehung bei Zollverstößen
  - 3.1.1. Ausgangslage
  - 3.1.2. Sinngemäße Anwendung des Art 79 UZK
  - 3.1.3. Teleologische Auslegung der sinngemäßen Anwendung des  
Art 79 UZK im Lichte der Art 70 und 71 MwStSystRL
  - 3.1.4. Rechtsprechung
  - 3.1.5. Ergebnis
- 3.2. Einfuhrort
  - 3.2.1. Ausgangslage
  - 3.2.2. Sinngemäße Anwendung des Art 87 UZK
  - 3.2.3. Teleologische Auslegung der sinngemäßen Anwendung des  
Art 87 UZK im Lichte der Art 60 und 61 MwStSystRL
  - 3.2.4. Rechtsprechung
  - 3.2.5. Ergebnis

## **4. Ausblicke**

## 1. Einleitung

Dieser Tagungsband steht unter dem Generalthema „30 Jahre UStG 1994: Rückblicke – Einblicke – Ausblicke“. Anlässlich dieses bevorstehenden Jubiläums gilt es, ausgewählte Entwicklungslinien der Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) nachzuzeichnen. Dabei erscheint ein auf 30 Jahre beschränkter Rückblick insofern knapp bemessen, als die Ursprünge des Einfuhrtatbestands des § 1 Abs 1 Z 3 UStG 1994 bis zur Warenumsatzsteuer 1922 zurückreichen (vgl Kap 2.1.) und auf unionsrechtlicher Ebene bereits die 6. RL<sup>1</sup> Einfuhrregelungen vorsah. Einblicke in Themen- und Problemfelder der EUSt sind an verschiedenen Stellen möglich, wobei mit Blick auf die Rechtsprechung der vergangenen Jahre im vorliegenden Beitrag das Zusammenspiel zwischen zollrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Regelungen bei Zollverstößen (vgl Kap 3.1.) sowie die Bestimmung des Einfuhrortes (vgl Kap 3.2.) herausgegriffen werden sollen.

## 2. Rückblicke

### 2.1. EUSt als Ausgleichsteuer aufgrund Zollgrenzüberschreitung/Sinngemäße Anwendung der Vorschriften für Zölle

Auch wenn die Einfuhr von Gegenständen bereits durch die Warenumsatzsteuer 1922 geregelt wurde, wurden die wesentlichen Grundstrukturen des Einfuhrtatbestands mit dem dUStG 1934<sup>2</sup> geschaffen.<sup>3</sup> Nach § 1 Z 3 dUStG 1934 unterlag der Umsatzsteuer die Einfuhr von Gegenständen in das Inland. Der Gesetzgeber bezeichnete die Umsatzsteuer auf die Einfuhr als Ausgleichsteuer. Eine Einfuhr lag nach § 8 UStDB<sup>4</sup> vor, wenn ein Gegenstand aus dem Ausland in das Inland gelangte. In das Inland gelangte ein Gegenstand durch einfache Zollgrenzüberschreitung.<sup>5</sup>

Nach § 15 Abs 2 dUStG 1934 waren bei der Ausgleichsteuer die Vorschriften, die für Zölle galten, sinngemäß anzuwenden für die Entstehung der Steuerschuld, für die Bestimmung der Person des Steuerschuldners, für die Fälligkeit der Ausgleichsteuer, für die Erhebung der Ausgleichsteuer, für die Erteilung des Steuerbescheides, für die Gewährung eines Zahlungsaufschubs, für die persönliche und dingliche Haftung, für die Steueraufsicht, für das Strafrecht sowie für die Freibezirke. Nach § 2 AStO 1939<sup>6</sup> waren auf die Ausgleichsteuer die Vorschriften des

---

1 Sechste RL 77/388/EWG des Rates v 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl 1977 L 145/1.

2 RGBI I S 942, RStBl S 1166.

3 Vgl dazu zB *Bieber*, Der Einfuhrumsatz (2019) 644 ff.

4 RGBI I S 790.

5 Vgl *Plückerbaum*, UStG 1934 (1938) 160.

6 RGBI 460/1939.

Einfuhrzollrechts sinngemäß anzuwenden. Darüber hinaus enthielt die AStO 1939 eigenständige Regelungen über das Steuerverfahren.

## 2.2. Sinngemäße Geltung des Zollrechts für die EUSt nach dem UStG 1959 und 1972

Das UStG 1959<sup>7</sup> und das UStG 1972<sup>8</sup> veränderten an der Grundstruktur des Einfuhrtatbestands wenig. Nach § 1 Abs 1 Z 3 zweiter Satz UStG 1959 lag eine Einfuhr vor, wenn eine Ware aus dem Zolllausland in das Zollgebiet gelangte. § 1 Abs 1 Z 3 zweiter Satz UStG 1959 bezeichnete die Umsatzsteuer auf die Einfuhr als Ausgleichsteuer. Nach § 1 Abs 1 Z 3 zweiter Satz UStG 1972 lag eine Einfuhr vor, wenn eine Ware aus dem Zolllausland in das Zollgebiet gelangte. § 1 Abs 1 Z 3 UStG 1972 bezeichnete die Umsatzsteuer auf die Einfuhr nicht mehr als Ausgleichsteuer, sondern als Einfuhrumsatzsteuer. Die umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen veränderten sich durch diesen Begriffswechsel nicht.<sup>9</sup> § 24 Abs 2 UStG 1972 enthielt (wie schon das dUStG 1934 und § 15 Abs 5 UStG 1959) die Generalklausel, dass für die EUSt die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten, soweit das UStG 1972 nicht anderes vorsah.

## 2.3. Fortführung der Generalklausel im UStG 1994

Das UStG 1994 (im Folgenden: UStG<sup>10</sup>) trat mit Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union in Kraft (§ 28 Abs 1 erster Satz UStG). Gleichzeitig wurden die nationalen Vorschriften mit den unionsrechtlichen Vorgaben der 6. RL idF Binnenmarkt-RL verzahnt und wurde der Einfuhrtatbestand auf die Einfuhr von Gegenständen aus Drittländern nach Österreich beschränkt. An die Stelle der Einfuhr trat im innergemeinschaftlichen Warenverkehr der innergemeinschaftliche Erwerb.

Die MwStSystRL<sup>11</sup> löste die Regelungen der 6. RL mit 1.1.2007 ab, ohne im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer inhaltliche Änderungen vorzunehmen. Relevante Einfuhrbestimmungen der MwStSystRL sind die Art 2 Abs 1 lit d, 30, 60, 61, 70, 71, 85–89, 91, 93, 94, 143–145, 168 lit e, 178 lit e, 201, 202, 205, 211, 260, 274–277 und 408–410 MwStSystRL sowie Art 45 und 52 DVO 282/2011.<sup>12</sup>

7 BGBl 300/1958.

8 BGBl 224/1972.

9 Vgl EB RV 145 BlgNR 13. GP 27, wonach der Begriffswechsel klarstellen sollte, dass in einzelnen Fällen nichts auszugleichen sei.

10 BGBl 663/1994 idF BGBl I 110/2023.

11 RL 2006/112/EG des Rates v 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl 2006 L 347/1.

12 Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl 2011 L 77/1.

Die einschlägigen Einfuhrregelungen des UStG sind die §§ 1 Abs 1 Z 3, 3 Abs 9, 5, 6 Abs 4–6, 12 Abs 1 Z 2, 16 Abs 4, 18 Abs 1 Z 6, 19 Abs 5, 20 Abs 7, 24 Abs 2, 25b, 26 und 26a UStG sowie die Steuerbefreiung des Art 6 Abs 3 UStG für Einfuhren im Verfahren 42. Die Verwaltungspraxis zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Einfuhrumsatzes erschließt sich neben den UStR 2000 aus den zahlreichen zollrechtlichen Arbeitshilfen, die teilweise Verwaltungspraktiken zur EUSt enthalten. Hervorgehoben sei beispielsweise die Arbeitshilfe ZK-4200 zur Steuerbefreiung gem Art 6 Abs 3 UStG. Die Generalklausel des § 24 Abs 2 UStG 1972 wurde durch § 26 Abs 1 UStG unverändert übernommen. Nach § 26 Abs 1 UStG gelten für die EUSt die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß, soweit im UStG nichts anderes bestimmt ist.

Mit dem AbgÄG 2015<sup>13</sup> wurde das UStG an die Neuregelung des Unionszollrechts angepasst. Sämtliche Änderungen, die die Einfuhr betrafen, traten am 1.5.2016 in Kraft (§ 28 Abs 43 Z 1 UStG). Dies entspricht dem Inkrafttreten der Vorschriften des UZK<sup>14</sup>, der UZK-IA<sup>15</sup> und der UZK-DA<sup>16</sup> sowie dem Großteil der durch das AbgÄG 2015 novellierten Vorschriften des ZollR-DG<sup>17</sup>. In § 26 Abs 1 UStG wurden die Verweisungen auf Art 235 bis 242 ZK sowie Art 236 ZK durch Verweisungen auf Art 116 bis 123 UZK sowie Art 116 Abs 1 lit a UZK ersetzt. Zudem wurde die Verweisung des § 26 Abs 1 UStG auf den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung gestrichen, weil diese Verfahrensvariante im UZK nicht mehr vorgesehen ist, sondern nur mehr die aktive Veredelung in Form des Nichterhebungsverfahrens.<sup>18</sup> In § 26 Abs 3 Z 2 UStG wurde der Verweis auf Art 201 ZK durch einen Verweis auf Art 77 UZK ersetzt.

Mit der RL (EU) 2017/2455<sup>19</sup> und der DVO (EU) 2019/2026<sup>20</sup> wurden neue Regelungen für den EU-Versandhandel sowie für den Einfuhr-Versandhandel<sup>21</sup>

---

13 BGBl I 163/2015.

14 VO (EU) Nr 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl 2013 L 269/1.

15 DVO (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24.11.2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl 2015 L 343/558.

16 Delegierte VO (EU) 2015/2446 der Kommission v 28.7.2015 zur Ergänzung der VO (EU) Nr 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union, ABl 2015 L 343/1.

17 BGBl 659/1994 idF BGBl I 110/2023.

18 EB RV 896 BlgNR 25. GP 36.

19 Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG, ABl 2017 L 348/7.

20 Durchführungsverordnung (EU) 2019/2026 des Rates vom 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl 2019 L 313/14.

21 Vgl dazu *Bieber* in *Achatz/Tumpel/Bieber* (Hrsg), Neuerungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen (2020) 109 (109 ff).

geschaffen, die mit dem AbgÄG 2020<sup>22</sup> und der Sorgfaltspflichten-Umsatzsteuerverordnung (Sorgfaltspflichten-UStV<sup>23</sup>) umgesetzt wurden und seit dem 1.1.2021 gelten. Die österreichische Finanzverwaltung hat diese Rechtslage mit dem Wartungserlass 2019<sup>24</sup> in die UStR 2000 übernommen.<sup>25</sup> Mit dem AbgÄG 2023 (BGBl I 110/2023) wurde in § 26 Abs 1 UStG klargestellt, dass Art 124 Abs 1 lit e UZK für die EUSt nicht gilt.<sup>26</sup> Demnach erlischt zwar die Einfuhrzollschuld, aber nicht die EUSt-Schuld, wenn einfuhrabgabenpflichtige Waren eingezogen oder beschlagnahmt und gleichzeitig oder nachfolgend eingezogen werden. Die Neufassung des § 26 Abs 1 UStG soll dem EuGH-Urteil in der Rs UB<sup>27</sup> Rechnung tragen<sup>28</sup> und ist erstmals auf Einfuhren anzuwenden, für die die EUSt-Schuld nach dem 31.12.2023 entsteht (§ 28 Abs 60 UStG).

## 2.4. Zwischenfazit

Eine im historischen Rückblick nachvollziehbare Entwicklungslinie des österreichischen EUSt-Rechts ist die Anknüpfung an das Zollrecht bzw die Ausgestaltung des EUSt-Rechts durch sinngemäße Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften. Bis zu den Ursprüngen der EUSt zurückverfolgen lässt sich dabei die Anordnung einer „sinngemäßen Geltung“ des Zollrechts, was dahingehend verstanden werden kann, dass die Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften unter Berücksichtigung der Systematik und Teleologie der Umsatzsteuer erfolgen soll. Umso mehr schließt sich der Kreis zu Popitz<sup>29</sup>, der in seiner Kommentierung zum dUStG 1919 bereits festhielt: *„Zahlreich sind die Zusammenhänge des UStG mit dem Zollrecht. Ein- und Ausfuhr spielen eine wichtige Rolle, die Regelung schließt sich vielfach, wenn auch nicht allgemein, an das Zollrecht an [...].“*

Die historisch etablierte Verknüpfung des österreichischen EUSt-Rechts mit dem Zollrecht ist seit dem EU-Beitritt Österreichs an den Vorgaben des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems und den Vorschriften der MwStSystRL für die Gestaltung der EUSt zu messen. Bei der Beurteilung einfuhrumsatzsteuerlicher Sachverhalte ist insbesondere zu prüfen, ob und, wenn ja, inwieweit die zu den Einfuhrbestimmungen der MwStSystRL ergangene Rechtsprechung des EuGH noch Raum für eine enge Verzahnung des EUSt-Rechts mit dem Zollrecht lässt.

22 BGBl I 2019/91.

23 BGBl II 2019/315.

24 Erlass vom 28.11.2019, BMF-010219/0270-IV/4/2019.

25 Einschlägig sind insb UStR 2000 Rz 382, 451, 474j und 3434–3446.

26 EB RV 2086 BlgNR 27. GP 26.

27 EuGH 7.4.2022, C-489/20, UB.

28 EB RV 2086 BlgNR 27. GP 26.

29 Popitz, UStG<sup>2</sup> (1921) 60 f.

### 3. Einblicke

#### 3.1. EUSt-Schuldentstehung bei Zollverstößen

##### 3.1.1. Ausgangslage

Das Verhältnis zwischen Einfuhrzollschuld- und EUSt-Schuldentstehung beschäftigt Rechtsprechung<sup>30</sup> und Schrifttum<sup>31</sup> schon länger. § 19 Abs 5 UStG bestimmt, dass für die EUSt § 26 Abs 1 UStG gilt. Darüber hinausgehende Regelungen für die EUSt-Schuldentstehung und für die Bestimmung des EUSt-Schuldners enthält das UStG nicht. § 19 Abs 5 iVm § 26 Abs 1 UStG ordnet eine sinngemäße Geltung des Einfuhrzollschuldrechts an. Eine Einfuhrzollschuld durch Zollverstoß iSd Art 79 UZK begründet über die Verweisung des § 26 Abs 1 UStG dem Grunde nach eine EUSt-Schuld, sofern nicht der Sinn und Zweck der EUSt einer EUSt-Schuldentstehung entgegenstehen.

Fraglich kann dabei sein, ob die EUSt-Schuldentstehung mit umsatzsteuerlichen Grundsätzen wie dem Neutralitäts- oder Bestimmungslandprinzip in Einklang steht bzw ob vor dem Hintergrund systematisch-teleologischer Überlegungen *jeder* Zollverstoß iSd Art 79 UZK eine EUSt-Schuldentstehung rechtfertigt. Letztlich ist die Frage zu klären, wie die sinngemäße Verweisung des § 26 Abs 1 UStG auszulegen ist.

##### 3.1.2. Sinngemäße Anwendung des Art 79 UZK

Nach § 19 Abs 5 iVm 26 Abs 1 UStG gelten die bei Zollverstößen anzuwendenden Einfuhrzollschuldtatbestände des Art 79 UZK für die EUSt-Schuldentstehung und die Bestimmung des EUSt-Schuldners sinngemäß.<sup>32</sup> Eine EUSt-Schuld entsteht nach § 26 Abs 1 UStG iVm Art 79 Abs 1 lit a UZK durch die Nichterfül-

---

30 Zur Beschlagnahme vorschriftswidrig in die Union verbrachter Waren beim Grenzübertritt vgl zB EuGH 29.4.2010, C-230/08, *Dansk Transport*; zur Vorschreibung von Zoll und EUSt aufgrund Diebstahls vgl EuGH 11.7.2013, C-273/12, *Harry Winston*; zur EUSt-Schuldentstehung aufgrund verspäteter Gestellung vgl EuGH 15.5.2014, C-480/12, X; zur EUSt-Schuldentstehung bei Wiederausfuhr aus der Union vgl EuGH 2.6.2016, C-226/14 u C-228/14, *Eurogate Distribution*; zur Frage der EUSt-Schuldentstehung aufgrund von Fehlmengen vgl EuGH 18.5.2017, C-154/16, *Latvijas dzelzceļš*; zur Entziehung von Nichtunionsgegenständen aus der zollamtlichen Überwachung innerhalb einer Freizone vgl EuGH 1.6.2017, C-571/15, *Wallenborn Transports*; zur Frage der EUSt-Schuldentstehung wegen zollrechtlichen Fehlverhaltens vgl EuGH 10.7.2019, C-26/18, *Federal Express*; zur Frage des Erlöschens von EUSt beim Erlöschen von Zollschulden vgl EuGH 7.4.2022, C-489/20, *UB*.

31 Vgl zB *Reiche*, Zollrechtliche Pflichtverletzung und EUSt, AW-Prax 2011, 83 (83 ff); *Achatz/Summersberger/Tumpel*, Umsatzsteuer und Zoll (2013); *Bieber*, Einfuhr aufgrund zollrechtlicher Pflichtverletzung, BB 2013, 541 (541 ff); *Summersberger*, Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014); *Summersberger* in FS Tanzer (2014) 279 (279 ff); *Jatzke*, Die Entstehung der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuer bei zollrechtlichen Pflichtverstößen, UR 2020, 585 (585 ff); *Bender*, Keine Einfuhrumsatzsteuer ohne Eingang der Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union, UR 2020, 124 (124 ff); *Schrömbges*, Eintritt in den Wirtschaftskreislauf der Union als Entstehungsgrund für die Einfuhrumsatzsteuer, MwStR 2021, 319 (319 ff).

32 *Jatzke* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg), AO/FGO<sup>268</sup> Art 79 UZK Rn 16 (Lfg 5/2022).

lung der Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Nichtunionswaren in das Zollgebiet der Union, auf das Entziehen dieser Waren aus der zollamtlichen Überwachung oder auf die Beförderung, Veredelung, Lagerung, vorübergehende Verwahrung, vorübergehende Verwendung oder Verwertung dieser Waren in diesem Gebiet.

Vorschriftswidriges Verbringen iSd Art 79 Abs 1 lit a 1. Fall UZK liegt vor, wenn zollrechtliche Vorschriften, insbesondere die Beförderungspflicht unter Beachtung des Zollstraßenzwangs iSd Art 135 UZK und die Gestellungspflicht iSd Art 139 UZK, vom Zeitpunkt des Eintritts der Ware in das Zollgebiet der Union bis zu ihrer Gestellung (bzw beim Verbringen der Ware aus einer Freizone oder einem Freilager in das übrige Zollgebiet) verletzt werden.<sup>33</sup> Das vorschriftswidrige Verbringen von Waren ist vollzogen, sobald die Waren über die erste innerhalb des Zollgebiets der Union liegende Zollstelle hinausgelangt sind, ohne dort gestellt worden zu sein.<sup>34</sup> Eine Beteiligung am vorschriftswidrigen Verbringen ist danach nicht mehr möglich, weil die Abgabenschuld bereits entstanden ist.<sup>35</sup>

Nach stRspr des EuGH<sup>36</sup> ist ein „Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung“ iSd Art 79 Abs 1 lit a 2. Fall UZK jede Handlung oder Unterlassung, die die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der nach den gemeinschaftlichen Zollvorschriften vorgesehenen Prüfungen hindert.

Typische Fälle des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung sind

- das unerlaubte Verlassen des Arbeitsplatzes nach ordnungsgemäßer Gestellung,<sup>37</sup>
- das Fehlen der Ware am vorgeschriebenen Verwahrungsort oder Lagerort,<sup>38</sup>
- die elektronische Angabe eines falschen Beladeorts in der Versandanmeldung für Waren in der vorübergehenden Verwahrung,<sup>39</sup>
- die unberechtigte Entladung beim Importeur und
- das Vermischen oder Vermengen mit anderen Waren sowie der Verbrauch der Ware.<sup>40</sup>

33 EuGH 25.1.2017, C-679/15, *Ultra-Brag*, Rn 20.

34 Vgl EuGH 29.4.2010, C-230/08, *Dansk Transport*, Rn 48; EuGH 2.4.2009, C-459/07, *Elshani*, Rn 25.

35 Vgl VwGH 28.5.2009, 2007/16/0161.

36 EuGH 1.2.2001, C-66/99, *Wandel*, Rn 47; EuGH 11.7.2002, C-371/99, *Liberexim*, Rn 55; EuGH 12.2.2004, C-337/01, *Hamann International*, Rn 31; EuGH 29.4.2004, C-222/01, *British American Tobacco*, Rn 47; EuGH 14.1.2010, C-430/08, 431/08; *Terex ua*, Rn 35; EuGH 15.5.2014, C-480/12, X, Rn 34; EuGH 12.6.2014, C-75/13, *SEK Zollagentur*, Rn 28; EuGH 25.6.2015, C-187/14, *DSV Road*, Rn 25; EuGH 29.10.2015, C-319/14, *B & S Global Transit Center BV*, Rn 28; EuGH 18.5.2017, C-154/16, *Latvijas dzelzceļš*, Rn 41.

37 Arbeitsrichtlinie ZK-0770, Kap 3.3.2.2.

38 EuGH 1.2.2001, C-66/99, *Wandel*, Rn 48; UFS 1.12.2006, ZRV/0207-Z 3K/06.

39 BFH 17.3.2009, VII R 17/07.

40 Arbeitsrichtlinie ZK-0770, Kap 3.3.2.2.

Ein Entziehen liegt selbst dann vor, wenn unverzollte Waren aus einem Zolllager gestohlen werden.<sup>41</sup> Als Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gelten demnach alle Fälle, in denen eine der zollamtlichen Überwachung unterliegende Ware, zu deren Überwachung bereits konkrete Maßnahmen eingeleitet wurden, unberechtigt in Verkehr gebracht worden ist.<sup>42</sup>

Weiters entsteht nach § 26 Abs 1 UStG iVm Art 79 Abs 1 lit b UZK eine EUSt-Schuld durch die Nichterfüllung einer der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf die Endverwendung von Waren innerhalb des Zollgebiets der Union. Darüber hinaus entsteht nach § 26 Abs 1 UStG iVm Art 79 Abs 1 lit c UZK eine EUSt-Schuld, wenn eine Voraussetzung für die Überführung von Nichtunionswaren in ein Zollverfahren oder für die Gewährung der vollständigen oder teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben aufgrund der Endverwendung der Waren nicht erfüllt ist.

Nach § 19 Abs 5 UStG ist der Zeitpunkt der EUSt-Schuldentstehung nach § 26 Abs 1 UStG zu bestimmen. Nach § 26 Abs 1 UStG iVm Art 79 Abs 2 lit a UZK ist für die EUSt-Schuldentstehung der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Verpflichtung, deren Nichterfüllung die EUSt-Schuld entstehen lässt, nicht oder nicht mehr erfüllt ist. Der Zeitpunkt der EUSt-Schuldentstehung richtet sich nach dem Zeitpunkt der Nichterfüllung der in Art 79 Abs 1 lit a und lit b UZK aufgezählten Verpflichtungen.

Nach § 19 Abs 5 iVm § 26 Abs 1 UStG iVm Art 79 Abs 3 UZK ist EUSt-Schuldner, wer die betreffenden Verpflichtungen zu erfüllen hatte (lit a), wer wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war, und für Rechnung der Person handelte, die diese Verpflichtung zu erfüllen hatte, oder an der Handlung beteiligt war, die zur Nichterfüllung der Verpflichtung führte (lit b), oder wer die betreffenden Waren erworben oder in Besitz genommen hat und zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Inbesitznahme der Waren wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war (lit c).

Art 79 Abs 4 UA 1 UZK bestimmt die Person des EUSt-Schuldners für die Fälle des Art 79 Abs 1 lit c UZK. Danach ist EUSt-Schuldner, wer die Voraussetzungen für die Überführung der Waren in ein Zollverfahren oder die Pflichten aus der Zollanmeldung der Waren zu diesem Zollverfahren oder für die Gewährung der vollständigen oder teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben aufgrund der Endverwendung der Waren zu erfüllen hat.<sup>43</sup>

Werden Zollanmeldungen zu einem der in Art 79 Abs 1 lit c UZK genannten Zollverfahren erstellt und werden den Zollbehörden nach den zollrechtlichen

---

41 EuGH 11.7.2013, C-273/12, *Harry Winston*, Rn 31 u 36.

42 Arbeitsrichtlinie ZK-0770, Kap 3.3.2.2.

43 Arbeitsrichtlinie ZK-0770, Kap 3.5.



Vorschriften über die Voraussetzungen für die Überführung der Waren in dieses Zollverfahren erforderliche Angaben übermittelt, die dazu führen, dass die Einfuhrabgaben nicht oder nur teilweise erhoben werden, so ist nach Art 79 Abs 4 UA 2 UZK EUSt-Schuldner auch, wer die für die Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert hat und wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren.<sup>44</sup> Dieser weite Kreis möglicher Gesamtschuldner führt zu einer besonderen Sicherung der Abgabenschuld.

### 3.1.3. Teleologische Auslegung der sinngemäßen Anwendung des Art 79 UZK im Lichte der Art 70 und 71 MwStSystRL

Die pauschale Verweisung des § 19 Abs 5 UStG auf § 26 Abs 1 UStG und somit auf die einfuhrzollschuldrechtlichen Bestimmungen des Art 79 UZK überrascht insofern, als Art 70 und Art 71 MwStSystRL konkrete Vorschriften zur EUSt-Schuldentstehung enthalten. Bei Art 70 und 71 MwStSystRL handelt es sich nicht um Wahlrechte, sondern um verpflichtende Vorgaben.

Nach Art 70 MwStSystRL treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu jenem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr erfolgt. Art 30 Abs 1 iVm Art 60 MwStSystRL definieren diese Voraussetzungen für Verbringungsfälle, bei denen der Nichtunionsgegenstand im EU-Eintrittsmitgliedstaat zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wird. Die Steuerschuld entsteht auch in jenen Fällen im EU-Eintrittsmitgliedstaat, in denen Nichtunionsgegenstände unter Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften in den EU-Eintrittsmitgliedstaat verbracht werden. Steuertatbestand und Steueranspruch treten daher nach Art 70 MwStSystRL zu jenem Zeitpunkt ein, zu dem der Gegenstand im EU-Eintrittsmitgliedstat zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wird oder die Grenze vom Drittland in den EU-Eintrittsmitgliedstaat überschreitet.<sup>45</sup>

Der Eintritt des Steuertatbestands und des Steueranspruchs verschiebt sich nach Art 71 Abs 1 UA 1 MwStSystRL, wenn die Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Union einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung unterliegen. Unter Art 71 Abs 1 UA 1 MwStSystRL fallen Verbringungsvorgänge in ein Übergangslager, eine Freizone, ein Freilager, ein Zolllager, die aktive Veredelung, das externe Versandverfahren, das interne gemeinschaftliche Versandverfahren und die vorübergehende Verwendung bei vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben. Die in Art 71 Abs 1 UA 1 MwStSystRL aufgezählten Verfahren und Regelungen sind deckungsgleich mit den in Art 61 MwStSystRL aufgezählten Verfahren und sonstigen Regelungen.<sup>46</sup> Unterliegen die Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung einem dieser Verfahren oder einer dieser Regelungen, treten Steuer-

44 Arbeitsrichtlinie ZK-0770, Kap 3.5.

45 Vgl Bieber, Der Einfuhrumsatz (2019) 485.

46 Vgl Bieber, Der Einfuhrumsatz (2019) 490.

tatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser Regelung nicht mehr unterliegen.<sup>47</sup>

Unter welchen Voraussetzungen die Gegenstände dem betreffenden Zollverfahren oder der betreffenden Regelung unterliegen oder nicht mehr unterliegen, wird durch Art 71 Abs 1 UA 1 MwStSystRL nicht näher bestimmt. Naheliegender erscheint es zunächst, „nicht mehr unterliegen“ iSd Art 71 Abs 1 UA 1 MwStSystRL mit dem Vorliegen eines Zollverstoßes iSd Art 79 UZK gleichzusetzen. Denn ab jenem Zeitpunkt, ab dem das besondere Zollverfahren aus zollrechtlicher Sicht beendet ist, ist zu vermuten, dass die Gegenstände diesem Verfahren auch aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht mehr unterliegen und dass die EUSt-Schuld entsteht. Wie im nachfolgenden Kapitel dargelegt wird, bedeutet diese Vermutung allerdings keinen zwingenden Automatismus zwischen Zoll- und EUSt-Schuldentstehung.

### 3.1.4. Rechtsprechung

Nach einer seit dem Jahr 2016 etablierten Rechtsprechungslinie des EuGH<sup>48</sup> sind eine Zoll- und EUSt-Schuld nicht untrennbar miteinander verbunden, sondern stellt es eine zentrale Voraussetzung für das Entstehen der EUSt dar, dass die betreffenden Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind und somit einem Verbrauch, dh dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang, zugeführt werden konnten.<sup>49</sup> Die Entstehung der Zollsuld und die Entstehung der EUSt-Schuld können nach der Rechtsprechung des EuGH sohin durchaus auseinanderfallen.

Mit dem EuGH-Urteil in der Rs *Federal Express*<sup>50</sup> wurde diese Rechtsprechung durch eine widerlegliche Vermutung konkretisiert. Werden demnach Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht, entsteht die EUSt-Schuld in dem Mitgliedstaat, in dem die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind. Grundsätzlich ist dabei zwar zu vermuten, dass dies der Mitgliedstaat ist, in dem das Fehlverhalten gesetzt wurde. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden.<sup>51</sup> Kann somit nachgewiesen werden, dass trotz des zollrechtlichen Fehlverhaltens der Gegenstand erst im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Bestimmungsland) in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist bzw gelangen soll, dann entsteht die EUSt-Schuld nur in diesem Bestimmungsland, da die EUSt nur einmal entstehen kann.

---

47 Vgl *Bieber*, Der Einfuhrumsatz (2019) 490.

48 EuGH 2.6.2016, C-226/14 u C-228/14, *Eurogate Distribution*; EuGH 18.5.2017, C-154/16, *Latvijas dzelzceļš*; EuGH 1.6.2017, C-571/15, *Wallenborn Transports*; EuGH 10.7.2019, C-26/18, *Federal Express*.

49 EuGH 10.7.2019, C-26/18, *Federal Express*, Rn 44.

50 EuGH 10.7.2019, C-26/18, *Federal Express*, Rn 44.

51 EuGH 10.7.2019, C-26/18, *Federal Express*, Rn 48.