



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., XY, vertreten durch Steuerberater., Wien, vom 24. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer 1998, Umsatzsteuer 2000 (endgültiger Bescheid) und Umsatzsteuer 2001 bis 2004 sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Oktober 2010 betreffend Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 wird als gegenstandslos erklärt.

Die Berufung gegen den endgültigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 und gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2005 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Muttergesellschaft von Gesellschaften, welche in Österreich unter dem Namen „A“ bzw. „B“ bekannte Elektrofachmärkte betreiben. Seit 1. Jänner 1996 ist die Bw. umsatzsteuerlich Organträger dieser Gesellschaften (24 Organgesellschaften).

I. Betriebsprüfung:

Bei der Bw. wurde eine die Jahre 1996 bis 2000 betreffende Außenprüfung und eine die Jahre 2001 bis 2005 umfassende Umsatzsteuernachschauprüfung durchgeführt. Strittig sind folgende Feststellungen der Außenprüfung (idF: BP) betreffend Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 UStG 1994:

Die Bw. habe die Ausfuhrbelege teilweise „optisch archiviert“ und die Originale vernichtet. Bei den von der BP eingesehenen Einheitspapieren (Za 58 A) sei zudem teilweise nur die Vorderseite und nicht die Rückseite, welche die zollamtliche Ausfuhrbestätigung enthält, „optisch archiviert“ worden.

Nach Ansicht der BP, welche sich diesbezüglich auf eine telefonische Auskunft des bundesweiten Fachbereiches und des BMF stützte, wurden der Ausfuhrnachweis und der Buchnachweis in diesen Fällen nicht erbracht, da die dem Ausfuhrnachweis und dem Buchnachweis dienenden Ausfuhrbelege im Original aufbewahrt werden müssten. Somit sei die Steuerfreiheit zu versagen. Dadurch ergebe sich folgende Erhöhung der 20% igen Umsätze:

Jahr		Spediteure	Sonstige Ausfuhren	Gesamtsumme
2000	S	60.350,00	0,00	60.350,00
2001	€	8.230,40	166,04	8.396,44
2002	€	261.602,22	403.723,39	665.325,61
2003	€	49.028,58	709.182,58	758.211,16
2004	€	17.060,89	870.664,58	887.725,47
2005	€	15.366,67	431.192,93	446.559,60

Die BP stellte weiters fest, dass zwei Original-Ausfuhrbelege, und zwar ein U 34 - Formular aus 1998 (Betrag laut Konto 000.000: S 10.673,61) und ein Einheitspapier Za 58 A aus 2001 (Betrag laut Konto 000.000: € 12.183,33) keine zollamtliche Ausgangsbestätigung aufwiesen. Die BP nahm für diese Umsätze ebenfalls eine Nachversteuerung mit dem Normalsteuersatz vor.

Die BP behandelte die Beträge laut Konto 000.000 „steuerfreie Umsätze Ausland-Drittland“ als Bruttoumsätze; die Umsatzsteuer wurde aus diesen Beträgen herausgerechnet. Die BP änderte daher die Bemessungsgrundlagen laut Erstbescheiden wie folgt ab:

a. Verminderung des Gesamtbetrages der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen, sonstige Leistungen und Anzahlungen (Umsatzsteuer):

1998	S	-2.134,72
2000	S	-12.070,00

2001	€	-4.115,95
2002	€	-133.065,12
2003	€	-151.642,23
2004	€	-177.545,09
2005	€	-89.311,92

b. Verminderung der steuerfreien Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Bruttoumsätze):

1998	S	-12.808,33
2000	S	-72.420,00
2001	€	-24.695,72
2002	€	-798.390,73
2003	€	-909.853,39
2004	€	-1.065.270,56
2005	€	-535.871,52

c. Erhöhung der 20% igen Umsätze (Nettoumsätze):

1998	S	10.673,61
2000	S	60.350,00
2001	€	20.579,77
2002	€	665.325,61
2003	€	758.211,16
2004	€	887.725,47
2005	€	446.559,60

Die Bw. wurde aufgrund der Feststellungen der BP mit Bescheiden vom 5. Juli 2006 nach Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 1998 sowie 2001 bis 2005, und mit endgültigem Bescheid vom gleichen Tag zur Umsatzsteuer 2000 veranlagt.

II. Berufung:

1.) Die Bw. beantragte in der Berufung gegen die oben genannten Bescheide die Anerkennung der optisch archivierten Ausfuhrbelege als Ausfuhrnachweise iSd § 7 UStG und die Gutschrift der aus diesem Titel vorgeschriebenen Nachforderungsbeträge in Höhe von € 554.120,82.

Zur Begründung führte die Bw. zusammengefasst aus:

a) Einfachgesetzliche Rechtslage:

Gemäß § 7 Abs. 7 letzter Satz UStG habe der Unternehmer die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren; weiters lege § 18 Abs. 8 UStG fest, dass die dem Buchnachweis dienenden Aufzeichnungen im Inland aufzubewahren sind.

Hätte der Gesetzgeber im Zusammenhang mit Buchnachweisen eine Aufbewahrung im Original verlangt, hätte er dies zumindest in § 18 Abs. 8 UStG gefordert. Da aber § 18 Abs. 8 UStG ausdrücklich nur hinsichtlich des Ortes der Aufbewahrung von den allgemeinen Regeln des § 131 BAO abweichend eine Sonderregelung treffe, müsse davon ausgegangen werden, dass hinsichtlich der Art der Aufbewahrung die allgemeinen Regeln der BAO anwendbar sind.

In den UStR 2000, Rz 1051 werde ausgeführt, dass die Ausfuhrbelege sieben Jahre im Original aufbewahrt werden müssen. Diesbezüglich liege eine nicht zulässige Ausdehnung der gesetzlichen Erfordernisse vor.

Das Erfordernis der Vorlage der Originalbelege werde an anderer Stelle wiederum abgeschwächt. In den UStR 2000, Rz 1083 werde ausgeführt, dass in Fällen, in denen der Unternehmer den Gegenstand ohne Einschaltung eines Spediteurs ins Ausland versendet und das Frachtbriefdoppel einem Dritten überlassen werden muss (z.B. iZm Dokumenteninkasso, Akkreditiv), der Ausfuhrnachweis in Form eines Frachtbrieftriplikates oder einer Ablichtung bzw. bestätigten Abschrift des Frachtbriefdoppels erbracht werden kann. Warum Ersatzbelege bzw. Kopien nur in diesen Fällen zulässig sein sollen, sei nicht ersichtlich. Schließlich könne auch in diesen Fällen die Originalfarbe des Zollstempels auf den Abschriften/Kopien nicht wiedergegeben werden.

Da das UStG 1994 selbst über die Art und Weise der Aufbewahrung keine Aussagen treffe, seien die allgemeinen Regeln der BAO anzuwenden. Die Bestimmungen des § 132 BAO würden immer dann zur Anwendung kommen, wenn Spezialgesetze keine abweichenden Regelungen treffen.

Gemäß § 132 Abs. 2 BAO könne die Aufbewahrung von zu Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belegen, Geschäftspapieren und sonstigen Unterlagen auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Unter den in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen müssten daher Belege nicht im Original aufbewahrt werden.

Die sich auf Datenträger beziehende Regelung lasse alle Arten von EDV-gestützten Systemen zu, die eine gesicherte Erhaltung der Daten und eine inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabemöglichkeit zu bieten vermögen. Unterlagen könnten auch durch Scannen eingelesen und abgespeichert werden.

Sofern das benützte System eine urschriftsgetreue Wiedergabe gewährleistet und dadurch die Unveränderlichkeit sichergestellt ist, müsse § 132 BAO auch auf Ausfurnachweise angewendet werden können.

Im Berufungsfall sei nicht eine elektronische Speicherung im Sinne der Anfragebeantwortung der FLD WNB vom 6. Juni 2000, sondern eine optische Speicherung vorgenommen worden, bei welcher die Manipulationsgefahr als im Vergleich zur elektronischen Speicherung noch geringer anzusehen ist.

Mit den Prüfern sei eine Besichtigung der optischen Archivierung bei der Firma A.GmbH durchgeführt worden und seien seitens der BP keinerlei Einwendungen gegen die Art und Weise der technischen Durchführung der Archivierung gemacht worden.

Bei vorsteuerabzugsvermittelnden Rechnungen sei eine Archivierung auf Datenträgern iSd § 132 BAO für den Vorsteuerabzug nicht schädlich. Es erscheine unsystematisch, wenn bei gleicher Rechtslage und vergleichbarem Normzweck (gemeint: der §§ 7 und 12 UStG) unterschiedliche Ergebnisse erzielt werden.

Nach Auffassung des Gesetzgebers würden sowohl Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 2 UStG als auch Zolldokumente Urkundencharakter besitzen. Im Zusammenhang mit Rechnungen bestehe einwandfrei die Möglichkeit, diese elektronisch oder optisch zu speichern. Die Aufbewahrung der Originalrechnung sei bei einer entsprechenden Archivierung nicht erforderlich. Ebenso zweifelsfrei sei es, das Originalrechnungen zur Fälschungssicherheit vergleichbare Elemente enthalten können wie Zolldokumente. Eine Unterscheidung hinsichtlich der Zulässigkeit der optischen Aufbewahrung dieser Urkunden dahingehend, ob eine Rechnung oder ein Zolldokument vorliegt, sei deshalb sachlich nicht gerechtfertigt.

In der bisherigen VwGH-Judikatur sei noch nicht untersucht worden, ob iSd § 131 f BAO optisch archivierte Belege geeignet sind, den Ausfurnachweis zu erbringen.

Der UFS Wien sei jedoch mit Berufungsentscheidung vom 5.4.2006, RV/0998-W/04 zum Schluss gelangt, dass unter bestimmten Umständen auch eine Kopie des Ausfurnachweises als taugliches Mittel für die Erbringung des Nachweises, dass die Gegenstände tatsächlich ins Drittland gelangt sind, heranzuziehen sei. Dasselbe müsse für optisch archivierte Belege gelten.

b) Verfassungsrechtliche Erwägungen:

Gemäß Erkenntnis des VfGH vom 12.12.2003, B 916/02 verstöße es gegen das Verhältnismäßigkeitsgebot und den Gleichheitsgrundsatz, wenn die Behörde bei völlig

zweifelsfreiem Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit die Steuerbefreiung nicht gewährt, weil formelle Buchnachweise fehlen.

Die von der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit den „optisch archivierten Belegen“ vorgebrachte Begründung, dass eine Wiedergabe der Zollstempel in Originalfarbe aufgrund der Pigmentierung der Zollstempel nicht möglich sei, sei ebenfalls verfassungsrechtlich aufgrund des Verstoßes gegen das Verhältnismäßigkeitsgebot nicht haltbar. Ob hinsichtlich einer Zollbestätigung Echtheit oder Fälschung vorliegt, könne seitens des Unternehmens nicht festgestellt werden. Hinsichtlich der Sicherheitsfarbe bestehe seitens des Unternehmens keine Prüfmöglichkeit, da die entsprechenden Farben nicht veröffentlicht würden. Daher würden die Grundrechte (Eigentum) des Unternehmers durch nicht durchführbare Anforderungen und Vorschriften übergebührend eingeschränkt.

Dem Abwälzen eines eventuellen Ausfallsrisikos bei der Umsatzsteuer auf den gutgläubigen Unternehmer habe auch der EuGH in seiner Entscheidung vom 12.1.2006, C-354/03, C-353/03, C-484/03, Optigen Ltd.) eine deutliche Absage erteilt. Insbesondere dürften durch den Staat gegen den Umsatzsteuerbetrug getätigte Sicherheitsmaßnahmen nicht dazu führen, dass dem Unternehmer die Möglichkeit genommen wird, diesen mit einfachen Mitteln zu überprüfen. Wenn der Gesetzgeber bestimmte Maßnahmen zur Abwehr eines Umsatzsteuerbetruges vorsieht und einführt, müsse er dem Unternehmer auch den „Schlüssel für eine mögliche Kontrolle“ mitgeben. Zollstempelfarben mit definierten Inhaltsstoffen seien indes nur mit optischen, chemischen oder physikalischen Methoden erkennbar.

c) Europarechtliche Bedenken:

Gemäß Art 15 der 6.MWSt-RL würden die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung notwendig sind, die Ausfuhrlieferungen von der Mehrwertsteuer befreien.

Aufgrund der Textierung dieser Bestimmung sei davon auszugehen, dass die korrekte und einfache Anwendung der 6.MWSt-RL im Vergleich zur Verhütung von Steuerhinterziehung als zumindest ebenbürtig anzusehen ist. Auch der EuGH habe festgestellt, dass den Vorschriften im Zusammenhang mit dem Rechtsmissbrauch enge Grenzen zu setzen sind, da andernfalls ein klarer Widerstreit zu dem Grundsatz bestehe, dass Rechtsakte der Gemeinschaft auch bestimmt und ihre Anwendung für die Betroffenen vorhersehbar sein müssen.

Art. 22 der 6.MWSt-RL enthalte keine Vorschriften dahingehend, dass Ausfuhrnachweise im Original aufzubewahren sind. Art 22 räume den Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit

Rechnungen lediglich ein Wahlrecht ein, dass diese in der Originalform aufzubewahren sind, in der sie übermittelt werden. Österreich habe dieses Wahlrecht nicht ausgeübt. Andere MG wie z.B. die Niederlande würden die optische Aufbewahrung von Ausfuhrdokumenten explizit zulassen.

Im Berufungsfall liege weder eine missbräuchliche Gestaltung vor, noch sei von der BP Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung behauptet worden.

Die von der Finanzverwaltung vorgebrachte Begründung (für die Aberkennung der optisch archivierten Belege), dass bei einer optischen Archivierung eine Wiedergabe der Zollstempel in Originalfarbe aufgrund der Pigmentierung der Zollstempel nicht möglich sei, sei europarechtlich nicht haltbar. Da es dem Unternehmen nicht möglich sei, die Echtheit/Richtigkeit der fraglichen Zollstempel nachzuprüfen, würden die Grundrechte (Eigenamt) des Unternehmers durch nicht durchführbare Anforderungen und Vorschriften übergebührend eingeschränkt.

Hinsichtlich anderer Vorschriften zur Bekämpfung des Umsatzsteuermisbrauches, z.B. bei der Überprüfung von UID-Nummern, der Einholung von Ansässigkeitsbescheinigungen oder der Bestätigung als Steuerpflichtiger, bestehe sehr wohl die Möglichkeit der Überprüfung seitens der Unternehmer.

Die in Österreich vorgesehene Verpflichtung zur Aufbewahrung von Ausfuhrbelegen widerspreche dem Ziel einer einheitlichen Auslegung der 6.MWSt-RL. Der Steuerpflichtige sei berechtigt, sich unmittelbar auf die günstigeren Bestimmungen der 6.MWSt-RL zu berufen.

2.) Die Bw. legte beglaubigte Abschriften von Einheitspapieren (Za 58 A) des Zollamtes Graz über Ausfuhrlieferungen iHv. € 168.104,62 (2001) und des Zollamtes Wien über Ausfuhrlieferungen iHv. € 83.962,93 (2002) vor und beantragte „in eventu“ die Anerkennung dieser Belege als Ausfuhrnachweise.

Diese von den Zollbehörden beglaubigten Abschriften von Ausfuhrnachweisen über Ausfuhrlieferungen im Betrag von insgesamt € 252.067,55 seien gemäß § 168 BAO einer öffentlichen Urkunde gleichzustellen. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung würden diesbezüglich vorliegen, sodass die Nichtgewährung der Steuerbefreiung verfassungswidrig sei.

III. Stellungnahme der BP:

1.) Die BP fasste das Ergebnis einer weiteren Nachschau wie folgt zusammen:

a) Unvollständige Ausfuhrbelege:

Der im BP-Bericht erwähnte Beleg U 34 aus 1998 (Originalbeleg) sowie das Za 58 A aus 2001 (es wurde nur die kopierte Vorderseite vorgelegt) würden keine zollamtliche Ausfuhrbestätigung enthalten. Von der BP seien daher die 20%igen Umsätze des Jahres 1998 um S 10.673,61 und des Jahres 2001 um € 12.183,33 erhöht worden.

b) Optisch archivierte Belege:

Bei den unter „Spediteure“ zusammengefassten Ausfuhrbelegen handle es sich, bis auf drei von Spediteuren ausgestellte Ausfuhrbescheinigungen, um Za 58 A, bei denen zudem in den meisten Fällen nur die Vorderseite und nicht die Rückseite mit dem Zollstempel (der zollamtlichen Ausfuhrbestätigung) eingescannt worden sei, um U 34, mit der zollamtlichen Ausfuhrbestätigung versehene Ausgangsrechnungen sowie um Belege betreffend innergemeinschaftliche Lieferungen (siehe unten).

c) Der BP seien im Zuge der Nachschau erstmals zwei Originalspediteursbescheinigungen (betreffend 2002) vorgelegt worden, für welche die Steuerfreiheit zu gewähren sei:

- BelegNr 2200233 über brutto € 1.331,12
- BelegNr 6000000 über brutto € 44.333,33

d) Für folgende der BP vorgelegte Originalbelege sei die Steuerfreiheit weiterhin zu versagen:

- BelegNr. 6000260 (2003):

Diese Spediteursbescheinigung sei nicht an die OrganschaftB GmbH., sondern an die FirmaZZ. Import Export, Wien1 adressiert. Diese sei kein ausländischer Abnehmer. Ein Nachweis, dass die OrganschaftB GmbH. den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat, sei trotz Aufforderung der BP nicht vorgelegt worden.

- BelegNr 1300748 (2005):

Dieses Za 58 A sei an HerrnC, Genf adressiert. Da seitens der BP „aufgrund von Internetrecherchen Zweifel bestehen, ob es sich um einen ausländischen Abnehmer handelt“, sei die Steuerfreiheit zu versagen.

e) Unter den auf Kto 812.000 gebuchten Geschäftsfällen hätten sich folgende innergemeinschaftliche Lieferungen befunden, für welche die Steuerfreiheit zu gewähren sei:

Jahr	Beleg-Nr	Betrag brutto (20%)	Betrag netto
2002	6000126	1.297,47	997,89
2003	6000144	282,49	235,41
2003	6000297	194,83	162,36

2004	6000202	332,50	277,08
2004	6000216	415,83	346,53
2004	1300065	1.190,00	991,67
2004	6000056	665,83	554,86
2005	2200060	499,17	415,98
2005	2200494	1.854,17	1.545,14
2005	6000237	424,89	354,08

2.) Auf den beglaubigten Abschriften der Za 58 A (Zollamt Wien und Zollamt Graz) fehle die zollamtliche Ausfuhrbestätigung. Die zollamtliche Ausgangsbestätigung werde seitens der Zollämter auf der Rückseite des Exemplars 3 des Za 58 A angebracht, welches dem Unternehmer im Zuge des Ausgangs aus dem Gemeinschaftsgebiet übergeben werde. Bei den Zollämtern liege (vor Einführung von E-Zoll) lediglich das Exemplar 1/6 des Za 58 A auf, welches jedoch keine zollamtliche Ausgangsbestätigung aufweise, sondern nur die Tatsache belege, dass eine Zollanmeldung in ein Ausfuhrverfahren gemacht wurde.

Somit sei der Ausfuhrnachweis anhand dieser beglaubigten Abschriften weiterhin nicht erbracht.

3.) In rechtlicher Hinsicht führte die BP aus:

Der Ausfuhrnachweis sei eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Steuerfreiheit. Nach ständiger Verwaltungspraxis und teleologischer Auslegung des § 7 Abs. 4 ff. UStG 1994 sei von der Aufbewahrung bzw. Vorlage der Originalausfuhrbelege auszugehen. In den UStR sei also lediglich eine Klarstellung der jahrelangen Gesetzesauslegung erfolgt. Bei Ausfuhrbescheinigungen (U 34) und schriftlichen Anmeldungen in der Ausfuhr (Za 58 A) handle es sich um öffentliche Urkunden, bei den anderen in § 7 Abs. 5 UStG 1994 genannten Ausfuhrnachweisen um Privaturkunden. Als Urkunde könne nur das Original verstanden werden.

Entgegen den Ausführungen der Bw. werde auch in Rz 2583 der UStR zu § 18 Abs. 8 UStG 1994 davon ausgegangen, dass Ausfuhrnachweise im Original aufzubewahren sind.

In Rz 1083 UStR werde das Erfordernis der Vorlage von Originalausfuhrnachweisen nicht abgeschwächt, sondern lediglich eine Sonderregelung für die Fälle vorgesehen, in welchen dem Unternehmer die Vorlage eines Frachtbriefdoppels nicht möglich ist, da dieses einem Dritten überlassen werden muss. In diesen Fällen erfolge eine Bestätigung, dass die jeweiligen Waren tatsächlich exportiert werden, durch die Banken.

Der Rechtsmeinung der Bw., dass § 132 BAO auf die Aufbewahrung von Ausfuhrnachweisen anzuwenden sei, da das UStG 1994 keine Sonderregelung treffe, sei somit der

Urkundencharakter der Ausfurnachweise und das sich daraus ergebende Erfordernis, diese im Original aufzuheben, entgegenzuhalten.

Die von der Bw. angeführte Möglichkeit im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug, diesen auch von optisch gespeicherten Rechnungen in Anspruch zu nehmen, stelle eine Erleichterung aufgrund der Judikatur des VwGH dar, welche nicht notwendig gewesen wäre, wenn es, wie die Bw. meint, im UStG grundsätzlich keine Sonderregelungen betreffend der Aufbewahrung von Unterlagen im Original gäbe. Der entscheidende Unterschied zwischen einer vorsteuerabzugsberechtigenden Rechnung und einem Ausfurnachweis liege darin, dass Zollstempelüberprüfungen nur an Originalstempelabdrucken vorgenommen werden könnten.

Auch die FLD WNB habe deswegen in ihrer og. Anfragebeantwortung vom 6. Juni 2000 darauf bestanden, dass mit dem Ausfahr- und Buchnachweis im Zusammenhang stehende Belege weiterhin körperlich aufbewahrt werden.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit gemäß § 7 UStG 1994 sei es, dass tatsächlich die Ausfahr erfolgt sei und dass der Ausfurnachweis die zollamtliche Ausfahrbestätigung aufweise. "Optisch archivierte", dh. eingescannte Zollstempelabdrucke, würden nicht die vielen kleinsten Details erkennen lassen, mit welchen Zollstempel zum Zwecke der Fälschungssicherheit ausgestattet sind. Auch könne die Echtheit (Pigmentierung) der Zollstempelfarbe auf eingescannten Dokumenten nicht überprüft werden. Auf Originalen könne anhand des Stempelbildes, des Stempelinhaltens und der periodisch geänderten Kontrollziffer von den Behörden festgestellt werden, ob es sich um Stempelfälschungen handelt.

Aufgrund der Problematik der Überprüfbarkeit der Zollstempel auf etwaige Fälschungen dürften auch nach deutscher Rechtslage nach Ansicht der OFD Koblenz (Verfügung vom 6. Jänner 2006, S 7134 A – St 44 2) Originalbelege, welche mit Dienststempelabdrucken versehen sind, bei denen die Stempelfarben Pigmentierungen enthalten, nicht auf Datenträgern aufbewahrt werden.

Im Berufungsfall seien die Zollstempel teilweise gar nicht, teilweise unvollständig und teilweise auch schlecht leserlich eingescannt worden. Manchmal sei der Zollstempelabdruck nur sehr bruchstückhaft bzw. gar nicht erkennbar.

Die BP habe zwar für den Prüfungszeitraum keine Zollstempelfälschungen festgestellt bzw. habe seitens der BP anhand der optisch archivierten Belege nicht überprüft werden können, ob eine Steuerhinterziehung vorliegt. Es sei jedoch eine Tatsache, dass der Bw. bereits in den Jahren 1996 bis 1998 von ihren Kunden eine Vielzahl gefälschter Zollstempelabdrucke vorgelegt wurde. Es sei daher in Presseaussendungen der Zollverwaltung und in diversen

Wirtschaftszeitungen bekannt gegeben worden, dass ab 19. Jänner 2000 Zollstempel mit einer speziellen Stempelfarbe verwendet werden und dass die neue Zollstempelfarbe eine spezielle Zusammensetzung zum Zwecke der Fälschungssicherheit aufweist.

Das Vertrauen eines Abgabepflichtigen in die Echtheit einer Ausfuhrbescheinigung bzw. einer schriftlichen Anmeldung in der Ausfuhr werde weder durch das UStG 1994 (VwGH 15.2.2006, 2001/13/0275) noch durch das Gemeinschaftsrecht geschützt (EuGH 17.7.1997, C-97/95, Pascoal & Filhos und 11.7.2002, T-205/99, Hyper Srl).

IV. Gegenäußerung der Bw.:

1.) Die Feststellungen der BP betreffend das fehlerhafte U 34 (1998) und das kopierte Za 58 A (2001) wurden von der Bw. ausdrücklich anerkannt.

2.) Optisch archivierte Ausfuhrbelege:

Der in der Stellungnahme des Finanzamtes (Anfragebeantwortung des Finanzamtes Mödling) verwendete Begriff der elektronischen Speicherung finde sich in der vom Finanzamt zitierten Literatur nicht wieder. Vielmehr werde darin ausschließlich von optischer Speicherung und optischen Speichermedien gesprochen. Diese Speicherung mittels optischer Systeme sei sicherer als ausschließlich mittels elektronischer Speichermedien aufbewahrte Daten, da optische Speichermedien bei dem WORM-Verfahren nach dem „Einbrennen der Daten auf eine optische Schicht“ überhaupt nicht mehr veränderbar seien.

Während im Geltungsbereich des UStG 1972 die Formvorschrift der Spediteursbescheinigung durch Verordnung geregelt gewesen sei, sei im Geltungsbereich des UStG 1994 nicht normiert, welchen Formvorschriften eine Ausfuhrbescheinigung des in der EU ansässigen Spediteurs genügen muss. Auch der Begriff der Versendungsbelege sei nur insoweit definiert, als beispielhaft, aber nicht erschöpfend Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen und Konnossements aufgezählt würden. Aus diesen im Gesetz genannten Belegen ergebe sich ebenso wenig der Nachweis einer konkreten Ausfuhr wie in der vom Spediteur durchgeführten Anmeldung zur Ausfuhr.

3.) Die Nichtanerkennung der vom Zollamt bestätigten Anmeldung zur Ausfuhr (= Beilagen zur Berufung: von den Zollämtern beglaubigte Abschriften von Formularen ZA 58 A) sei unverhältnismäßig, da auf diesen Dokumenten keine anderen Angaben enthalten seien als auf den gesetzlich vorgeschriebenen Versendungsbelegen (Spediteursbescheinigungen wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossements).

4.) Im Zuge der Nachschau eingesehene Belege:

a. Die Nichtanerkennung einer Spediteursbescheinigung betreffend die Firma ZZ . stellte die Bw. außer Streit.

b. Betreffend den Beleg „Herrn C“ führte die Bw. aus, ein Original des Za 58 A sei der BP vorgelegt worden und eine ausländische Adresse sei vorhanden. Ob Herr C im fraglichen Zeitraum auch eine Adresse in Österreich hatte, entziehe sich der Kenntnis der Bw. Es sei unverhältnismäßig, die Steuerbefreiung zu versagen, wenn der Unternehmer alles ihm Mögliche getan hat, um die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zu überprüfen.

c. Auf dem Konto 812.000 seien weitere innergemeinschaftliche Lieferungen erfasst, für welche die Steuerfreiheit gemäß Art. 7 UStG 1994 zu gewähren sei:

Datum	BelegNr	Betrag brutto	Betrag netto
8.2.2002	6000001	222,19	185,16
15.3.2002	6000032	1.220,15	1.016,79
17.4.2002	6000061	2.273,42	1.894,52
29.4.2002	6000068	688,13	573,44
29.4.2002	6000068	165,83	138,19
24.5.2002	6000085	72,49	60,41
22.1.2003	6000106	374,17	311,81
3.6.2003	6000202	1.591,57	1.326,31
10.9.2003	6000297	300,83	250,69
3.11.2003	6000027	640,00	533,33
2.6.2004	6000203	141,58	117,98
25.2.2005	6000127	299,17	249,31
19.7.2005	6000249	90,83	75,69
Summe		8.080,36	6.733,63

5.) Das von der BP zitierte Erkenntnis des VwGH vom 15.2.2006, 2001/13/0275 sei auf den Berufungsfall nicht anwendbar, da im gegenständlichen Fall keine Zollstempelfälschungen festgestellt worden seien. Überdies zeige die Stellungnahme des Generalanwaltes im EuGH-Verfahren Netto – Supermarkt (EuGH vom 21.2.2008, C-271/06), dass selbst im Falle von gefälschten Zollstempeln die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung möglich ist.

V. Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

VI. Aufgrund einer nachfolgenden Außenprüfung (Prüfungszeitraum 2003 bis 2005) erließ das Finanzamt am 18.10.2010 einen neuen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2005. Die im gegenständlichen Berufungsverfahren strittigen Punkte erfuhren dabei keine Abänderung.

VII. Über Vorhalt des UFS legte die Bw. die Rechnung und das Za 58 A betreffend M. R. vor. Demnach wurde von M. R., Ständige Vertretung bei der UN, Adr., im Jahr 2005 ein Gerät Miele W 2243 WCS im Betrag von netto € 790,83 zuzüglich 20 % MwSt im Betrag von € 158,17, d.s. in Summe € 949,00 von einer Organgesellschaft der Bw. käuflich erworben und ausgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Verfahren:

Da bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2005 mit Bescheid vom 18.10.2010 dem Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen wurde, gilt die Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen letzteren Bescheid gerichtet.

2.) Ausfuhrnachweis:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Ausfuhrlieferungen (§ 7) steuerfrei.

Gemäß § 7 Abs. 1 liegt

b) eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder
2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Leistung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle (Touristenexport).

Wird in den Fällen der Z 2 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn

- a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat, der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und
- c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände 75 Euro übersteigt.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

Gemäß § 7 Abs. 4 muss über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden.

Gemäß § 7 Abs. 5 ist die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

1. durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder
2. durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr.

Gemäß § 7 Abs. 6 hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis in den nachstehend angeführten Fällen in folgender Weise zu führen:

1. Im Falle des Abholens durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird.
2. im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland durch
 - a) eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr,
 - b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist.

Gemäß § 7 Abs. 7 sind die Belege für den Ausfuhrnachweis nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren.

Die grundlegende Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung ist, dass der Gegenstand der Lieferung auch tatsächlich in das Drittland gelangt ist. Dies wird auch aus den in § 7 UStG für die einzelnen Fälle der Ausfuhrlieferungen normierten Voraussetzungen ersichtlich, worin ausdrücklich die „zollamtliche Ausgangsbestätigung“ verlangt wird.

Der Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 4) zählt zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung. Fehlt dieser Nachweis in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Form, so kann die Steuerfreiheit nicht gewährt werden. Der Nachweis der Ausfuhr in einer anderen als der vom Gesetz geforderten Art ist unbeachtlich. Die Belege für den Ausfuhrnachweis (Versendungsbelege, schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr, Ausfuhrbescheinigungen) sind im Original zur Prüfung durch das Finanzamt bereitzuhalten und jedenfalls sieben Jahre aufzubewahren (Kolacny-Caganek, UStG³ (2005), § 7 Anm. 22).

Der Beweis für die erfolgte Ausfuhr obliegt dem Abgabepflichtigen. Ein eindeutiger Beweis für die tatsächlich erfolgte Ausfuhr ist jedenfalls die zollamtliche Ausfuhrbestätigung, wenn gesichert ist, dass diese nicht gefälscht ist. Allerdings ist es allgemein bekannt (siehe die von der BP erwähnten Medienberichte), dass gerade in Jahren vor dem Berufungszeitraum auch bei der Bw. gehäuft Fälle aufgedeckt wurden, in welchen Ausfuhren von Elektronikartikeln mittels gefälschter Zollstempel vorgetäuscht wurden, um so unrechtmäßig Mehrwertsteuer-Rückvergütungen zu erlangen.

Gerade um derartigen Fälschungen vorzubeugen, wurden daher ab dem Jahr 2000 die Zollstempel mit besonderen Merkmalen ausgestattet, um diese fälschungssicherer zu machen.

Allerdings sind diese besonderen Merkmale wie Pigmentierung der Farbe, etc. nur auf den Originalstempeln überprüfbar. Es kann daher nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen, die Bestimmung des § 132 Abs. 2 BAO - wonach hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen kann, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftsgerechte Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist - auf Ausfuhrbelege zu übertragen, da auf einem optisch archivierten Beleg der Zollstempel nicht auf seine Fälschungssicherheit überprüft werden kann.

Gemäß § 7 Abs. 7 letzter Satz UStG 1994 hat der Unternehmer die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber damit eine Aufbewahrung in kopierter Form meint. § 7 UStG ist gegenüber der allgemeinen Bestimmung des § 132 BAO betreffend die Belegaufbewahrung eine Sonderbestimmung. An den Nachweis der erfolgten Ausfuhr sind vor allem aufgrund der Gefahr möglicher Fälschungen erhöhte Anforderungen zu stellen.

Aus demselben Grund hat auch für die deutsche Rechtslage die OFD Koblenz mit Verfügung vom 6.1.2006, S 7134 A - St 44 2 verfügt, dass Ausfuhrbelege mit Dienststempelabdrucken mit Farbpigmentierungen im Original aufbewahrt werden müssen, da bei einer optischen

Archivierung eine Überprüfbarkeit auf etwaige Fälschungen nicht gegeben ist. Mit Rundverfügung vom 5.5.2007, S wurde generell die Notwendigkeit der Aufbewahrung der Originalausfuhrbelege, wenn diese Zollstempel enthalten, erkannt.

Gerade weil den Unternehmen – zwecks Wahrung der Fälschungssicherheit - von der Finanzverwaltung nicht die Möglichkeit eingeräumt wird, Zollstempel detailliert auf Fälschungen überprüfen zu können, ist es erforderlich, dass die Behörde selbst die Ausfuhrnachweise auf Fälschungen überprüfen kann, was aber bei optisch archivierten Belegen nicht möglich wäre.

Der Ansicht der Bw., dass die Bestimmung des § 132 BAO, wonach die Aufbewahrung von Belegen in optisch archivierter Form genügt, auch für den Ausfuhrnachweis gilt, kann somit nicht gefolgt werden.

Da bei den von der Bw. vorgelegten beglaubigten Abschriften von Za 58 A der Zollämter Wien und Graz die – vom Gesetz ausdrücklich verlangten - zollamtlichen Ausfuhrbestätigungen fehlen, können auch diese Belege nicht als Ausfuhrnachweis anerkannt werden.

Allerdings waren im Berufungsverfahren die von der BP festgestellten und die weiteren von der Bw. geltend gemachten innergemeinschaftlichen Lieferungen, welche ursprünglich nicht erfasst waren, als steuerfrei zu berücksichtigen.

Weiters war im Sinne des Urteils des EuGH vom 21.02.2008, Rs C-271/06, Netto-Supermarkt, der der BP im Original vorgelegte Ausfuhrnachweis betreffend M. R. aus 2005 anzuerkennen. Denn wenn selbst die BP nicht - zB. durch ZMR-Abfragen - eindeutig feststellen konnte, dass kein ausländischer Abnehmer vorlag, so ist davon auszugehen, dass dies auch der Bw. selbst bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht möglich war.

Im Ergebnis war über die Berufungen wie folgt zu entscheiden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 war, nachdem die Bw. den einzigen das Jahr 1998 betreffenden Berufungspunkt (Originalbeleg U 34) in der Gegenäußerung ausdrücklich außer Streit stellte, gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Die Berufungen gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2000 und den Umsatzsteuerbescheid 2001 waren als unbegründet abzuweisen.

Bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2002 sind die von der BP in der Stellungnahme zur Berufung angeführten, im Original nachgereichten Ausfuhrbelege wie folgt als steuerfreie Ausfuhrlieferungen zu berücksichtigen:

BelegNr	Bruttoumsatz	Nettoumsatz	Umsatzsteuer
A 005	1.331,12	+ 1.109,27	221,85
A 101	44.333,33	+ 36.944,44	7.388,89
Summe	45.664,45	+ 38.053,71	7.610,74

Betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2005 sind die von der BP in der Stellungnahme zur Berufung und von der Bw. in der Gegenäußerung angeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen betragsmäßig wie folgt zu berücksichtigen:

Innengemeinschaftliche Lieferungen laut Stellungnahme der BP:

	Bruttoumsatz	Nettoumsatz	Umsatzsteuer
2002	1.197,47	997,89	199,58
2003	477,32	397,77	79,58
2004	2.604,16	2.170,14	434,02
2005	2.778,23	2.315,20	463,03

Innengemeinschaftliche Lieferungen laut Gegenäußerung der Bw.:

	Bruttoumsatz	Nettoumsatz	Umsatzsteuer
2002	4.642,21	3.868,51	773,70
2003	2.906,57	2.422,14	484,43
2004	141,58	117,98	23,60
2005	390,00	325,00	65,00

Weiters ist der Umsatz betreffend M. R. im Jahr 2005 als steuerfreie Ausfuhrlieferung zu berücksichtigen:

	Bruttoumsatz	Nettoumsatz	Umsatzsteuer
2005	790,83	659,03	131,80

Aus den oben angeführten Abänderungen ergibt sich nachstehende Umsatzsteuer:

		BP	Bw.	Summe
2002	zwei Ausfuhrbelege ig Lieferungen	7.610,74 199,58	773,70	8.584,02
2003	ig. Lieferungen	79,55	484,43	563,98
2004	ig. Lieferungen	434,02	23,60	457,62
2005	M. R. ig. Lieferungen	131,80 463,03	65,00	659,83

Die Bemessungsgrundlagen für die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2002 bis 2005 waren somit wie folgt abzuändern:

2002:	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	664.337.383,01
Hinzurechnung Ust laut UFS	+ 8.584,02
Summe	664.345.967,03

steuerfreie Ausfuhrlieferungen	12.373.966,84
Hinzurechnung „Brutto“umsätze laut UFS	+ 45.664,45
Summe	12.419.631,29
innergemeinschaftliche Lieferungen	753.386,52
Hinzurechnung „Brutto“umsätze	+ 5.839,68
Summe	759.226,20
steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz:	648.661.431,25
Abzug „Netto“umsätze laut UFS	- 42.920,11
Summe	648.618.511,14
2003:	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	688.787.389,76
Hinzurechnung Ust laut UFS	+ 563,98
Summe	688.787.953,74
innergemeinschaftliche Lieferungen	892.912,25
Hinzurechnung „Brutto“umsätze laut UFS:	+3.383,89
Summe	896.296,14
steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz:	672.938.768,40
Abzug „Netto“umsätze laut UFS	-2.819,91
Summe	672.935.948,49
2004:	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	713.766.464,18
Hinzurechnung Ust laut UFS	457,62
Summe	713.766.921,80
innergemeinschaftliche Lieferungen	1.389.816,50
Hinzurechnung „Brutto“umsätze laut UFS:	+2.745,74
Summe	1.392.562,24
steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz:	697.032.713,23
Abzug „Netto“umsätze laut UFS	-2.288,12
Summe	697.030.425,11
2005:	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	755.597.328,11
Hinzurechnung Ust laut UFS	+659,83
Summe	755.597.987,94
steuerfreie Ausfuhrlieferungen	5.297.961,16
Hinzurechnung „Brutto“umsätze laut UFS	+790,83
Summe	5.298.751,99
innergemeinschaftliche Lieferungen	2.367.254,20
Hinzurechnung „Brutto“umsätze laut UFS:	+3.168,23
Summe	2.370.422,43

steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz:	745.122.995,90
Abzug „Netto“umsätze laut UFS	-3.299,23
Summe	745.119.696,67

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2005 war somit teilweise stattzugeben. Die angefochtenen Bescheide waren wie in den beiliegenden Berechnungsblättern dargestellt, abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 17. Februar 2011