



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/3956-W/10,  
miterledigt RV/3953-W/10  
RV/3954-W/10 RV/3955-W/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, vom 8. Juni 2006, vom 20. November 2007 und 6. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 10. Mai 2006, 9. November 2007 und 29. Jänner 2008 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2006 und Körperschaftsteuer der Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Wissenschafts- und Forschungseinrichtung, deren Betriebsgegenstand laut Gesellschaftsvertrag vom 24. April 1987 idF vom 6. Oktober 1988 die Forschung, Herstellung und Vertrieb von biologischen, nicht toxischen Forschungspräparaten, die ausschließlich für Forschungszwecke und nicht für diagnostische oder therapeutische Anwendungen an Mensch und Tier bestimmt sind, die Erteilung von Forschungsaufträgen an universitären oder außeruniversitären Forschungseinrichtungen, sowie an Einzelforscher in derartigen Einrichtungen und die Verwertung der Ergebnisse aus derartigen Forschungsaufträgen sind.

Im Unternehmen der als GmbH geführten Bw. fand im Jahr 2006 ein die Jahre 2001 bis 2003 umfassendes Betriebsprüfungsverfahren und eine die Zeiträume Jänner 2004 bis Dezember

2005 umfassende Nachschau statt, wobei im BP-Bericht vom 28. April 2006 u.a. nachstehende Feststellungen getroffen wurden:

„ ...

#### **Tz. 4 Exporterlöse**

*Exporte in Drittländer/ Erlöse 0%*

*Lt. Punkt 5 der Niederschrift*

*Auf dem Buchhaltungskonto 4040 Erlöse 0 % wurden die Exporte in Drittländer erfasst. Es wurde fast ausschließlich an die Firma C, USA, exportiert. Die Versendung der Waren (Diagnostika) erfolgte meist per FedEx oder per Postversand.*

*Bei Überprüfung der Ausfuhrbelege wurde festgestellt, dass den Versendungsbelegen stets Proformarechnungen beilagen, die nur auf einen weitaus geringeren Dollar- oder Eurobetrag ausgestellt worden sind, als die Ausgangsrechnungen laut Buchhaltung. Beim Postversand erfolgte die Deklaration auch als Warenmuster. Die Zuordnung der Versendungsbelege zu den Ausgangsrechnungen konnte nur anhand folgender Merkmale versucht werden.*

*Die Proformarechnungen enthalten Auftragsnummern: „your order“, weiters den Code für die Waren und die Anzahl der Waren, sowie einen geringen Betrag. Die Auftragsnummern sind auch auf einem „packing slip“ zu finden. Die Nummer dieses packing slip ist in der Folge mit der Ausgangsrechnungsnummer ident.*

*Auf dem Frachtbrief von FedEx scheint der Betrag laut Proformarechnung auf. Ein Zollstempel (wenn überhaupt vorhanden) ist auf den Proformarechnungen zu finden.*

*Da jedoch nur die Proformarechnungen mit den geringen Beträgen die Zollstempel, also einen Vermerk über eine Ausfuhr aus Österreich enthalten, kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine Ware exportiert worden ist, deren Wert weit höher ist, als der auf der die Versendung der Waren begleitenden Proformarechnung angegeben wurde. Es kann daher nicht mit Sicherheit darauf geschlossen werden, dass es sich bei den versendeten Waren auch tatsächlich um die auf den Ausgangsrechnungen verrechneten (weit teureren) Waren handelt.*

*Vergleich Exporte lt. Buchhaltung – zu Summen der Proformarechnungen:*

*2001 S 5.443.702,50 – Proformarechnungen: 1.330,00 USD*

*2002 € 236.691,25 – Proformarechnungen: 434,00 USD*

*2003 € 293.748,94 – Proformarechnungen: 470,00 USD*

*2004 € 355.550,10 – Proformarechnungen: 472,00 USD*

*2005 € 375.204,95 – Proformarechnungen: 377,50 USD + 97,00 Euro*

#### **Rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes:**

*Gem. § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 liegt eine Ausfuhrlieferung vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung (hier: Diagnostika) in das Drittlandsgebiet befördert oder*

versendet. Über die erfolgte Ausfuhr muss ein Ausfuhrnachweis in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Form erbracht werden (§ 7 Abs. 4 UStG 1994; VwGH 21.5.1990, 89/15/0110). Gem. § 7 Abs. 5 UStG 1994 ist die Versendung des Gegenstandes in das Drittland entweder durch Versendungsbelege oder durch die in § 7 Abs. 5 UStG 1994 ausdrücklich zugelassenen alternativen Belege nachzuweisen. Versendungsbelege sind im Zuge der Ausfuhr erstellte Urkunden, aus denen der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt, nämlich die Versendung des (Liefer)Gegenstandes auch tatsächlich in das Ausland gelangt (VwGH vom 21.5.1990, 89/15/0110).

Aus dem Versendungsbeleg muss sich daher eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, dass der Liefergegenstand vom Inland in das Drittlandsgebiet gelangt ist (allgemein für Ausfuhrnachweise Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum dt. Umsatzsteuergesetz § 6 Anm. 215). Die Warenbezeichnung im Ausfuhrnachweis setzt daher eine Übereinstimmung zwischen gelieferter und in der Rechnung ausgewiesener Ware voraus. Diese Übereinstimmung ist hier nicht erfüllt, da durch die im Versendungsbeleg gewählte Bezeichnung des Liefergegenstandes als „Warenmuster“ bzw. durch die Angabe des gravierend geringeren (ca. 180 mal geringeren) Warenwertes im Versendungsbeleg eine Vorstellung vom Liefergegenstand hervorgerufen wird, die mit der tatsächlich gelieferten Ware nicht in Einklang zu bringen ist. Der vorgelegte Versendungsbeleg kann daher nicht als Ausfuhrnachweis für die Lieferung der gegenständlichen Diagnostika dienen. Die Nämlichkeit der Ware ist nicht gegeben (vgl. auch VwGH vom 9.9.2004, 99/15/0250; 99/15/0037).

Die Voraussetzungen des Tatbestandes der Ausfuhrlieferung müssen buchmäßig nachgewiesen werden. Der Ausfuhrnachweis in der gem. § 7 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 bestimmten Form ist vom Buchnachweis zu unterscheiden und ist für sich allein für den buchmäßigen Nachweis nicht ausreichend bzw. kann diesen nicht ersetzen (Kolacny/Caganek, Manz Kurzkommentar zum UStG, 3. Auflage, § 7 Anm. 29 sowie Scheiner-Kolacny-Caganek, Loseblattkommentar zum UStG 1994, § 7 Anm. 172).

Unter den gem. § 7 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 im gegenständlichen Fall buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen ist die Versendung des Gegenstandes der Lieferung in das Drittland zu verstehen. Im Zusammenhang mit dem Buchnachweis muss gefordert werden, dass eine eindeutige Bestimmung der Gegenstände der Lieferungen ohne schwierige oder zeitraubende Zuordnungskriterien gewährleistet ist. Die Angabe der handelsüblichen Bezeichnung des Liefergegenstandes ist unverzichtbares Element des buchmäßigen Nachweises. Im gegenständlichen Fall hindert das Fehlen nachvollziehbarer Angaben den Gegenstand der Lieferung betreffend, auch die Herstellung eines Zusammenhanges zwischen dem in der Ausgangsrechnung bezogenen Geschäft mit den Angaben im Ausfuhrnachweis,

weshalb ebenfalls auch kein ordnungsgemäßer Buchnachweis vorliegt (vgl. VwGH vom 8.10.1990, 89/15/0077).

Aus diesem Grund waren die als steuerfrei erklärten Erlöse in den geprüften Jahren mit dem Steuersatz in Höhe von 20 % zu verusten.

Nachschauzeitraum:

2004 Erlöse 20 % 296.291,75

2005 Erlöse 20 % 312.670,79

### **Steuerliche Auswirkungen**

Zeitraum	2001 ATS	2002 Euro	2003 Euro
Umsatzsteuer			
[000] Steuerbarer Umsatz-Erlöse 20 % lt. Bp	-907.283,75	-39.448,54	-48.958,16
[011] Ausfuhrlieferungen – Erlöse 20 % lt. Bp	5.443.702,50	-236.691,25	-293.748,94
[022] 20 % Normalsteuer- satz – Erlöse 20 % lt. Bp	4.536.418,75	197.242,71	244.790,78

### **Tz. Passivierung Mehrwertsteuern**

Die Nachforderungen an USt und KU lt. BP werden passiviert.

Passivierung Ust, KU 2004:	Euro
Nach Bp	-216.323,20
+/- Betriebsvermögen	-216.323,20
+/- Gewinn	-59.377,60

... "

Aufgrund dieser Feststellungen erließ das Finanzamt am 10. Mai 2006 (neben den hier nicht angefochtenen Wiederaufnahmen des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO bzw. für das Jahr 2004 eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO) (neue) Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 und für den Nachschauzeitraum 2005 erfolgte ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid im Zeitraum Dezember 2005.

Es wurden folgende (bisher steuerfreien) Erlöse dem Normalsteuersatz unterzogen:

	brutto	netto
2001(öS)	5.443.702,50	4.536.418,75
2002(€)	236.691,25	197.242,71
2003(€)	293.748,94	244.790,78
2004(€)	355.550,10	296.291,75
2005 (€)	375.228,50	312.690,42

Es wurden dadurch folgende Umsatzsteuer-Nachforderungen für die Jahre 2001 bis 2005 ermittelt (AB S 503), die in den Körperschaftsteuerbescheiden dieser Jahre passiviert wurden:

	Umsatzsteuer
2001 (€)	65.934,88
2002 (€)	39.448,54
2003 (€)	48.958,16
2004 (€)	59.258,35
2005 (€)	62.538,08

Gegen die auf Basis dieser Feststellungen der Betriebsprüfung erlassenen, mit 10. Mai 2006 datierten Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2004 bzw. den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Dezember 2005 wurde mit Schriftsätzen vom 8. und 9. Juni 2006 bzw. ergänzendem Schriftsatz vom 4. Juli 2006 das Rechtsmittel der **Berufung** erhoben, wobei die steuerliche Vertreterin zur Ansicht der Betriebsprüfung, dass weder Ausfuhr- noch Buchnachweise gegeben seien, Folgendes vorbrachte:

// ...

### **III. Rechtliche Beurteilung**

...

#### **A1.. Stellungnahme zum Ausfuhrnachweis:**

*„Gemäß § 7 Abs. 5 UStG ist die Versendung eines Gegenstandes in ein 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.*

*Auch im Kommentar zur MWSt, UStG 1994, Scheiner/Kolacny/Caganek findet sich keine*

*nähere Beschreibung zum Ausfuhrnachweis bei Versendung.*

*Im Betriebsprüfungsbericht wird hierzu das VwGH-Erkenntnis vom 21.5.1990, 89/15/0110 zitiert. Dieses Erkenntnis behandelt den nicht erbrachten Ausfuhrnachweis, da die hier zum Ausfuhrnachweis herangezogenen Paketscheine, Zollbestätigungen (ohne Bezeichnung des ausländischen Abnehmers) oder Postabrechnung (Bestätigung, dass Postgebühr bezahlt wurde) keinen Nachweis im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG darstellen.*

*Wie im Betriebsprüfungsbericht festgestellt, wurden die Ausfuhrlieferungen jedoch durch die Post & Telekom (Postaufgabeschein), über EMS-Austria (Versandauftragsschein) und FedEx (Luftfahrtbrief) in das Drittland versandt. Die Argumentation des oben zitierten Erkenntnisses geht daher in das Leere, da die erforderlichen Ausfuhrdokumente, wie Postaufgabeschein, Versandauftragsschein und Luftfrachtbrief, die den Bestimmungen des § 7 Abs. 5 UStG entsprechen, vorgelegt wurden und dass weder Ausgangsrechnungen noch Proformarechnungen Teil des Ausfuhrnachweises im Sinne des § 7 UStG sind.*

*Zur Versendung als Warenmuster: Die Deklaration als Warenmuster erfolgte deshalb, da auf den Formularen der Post & Telekom Austria folgende Punkte zur Auswahl standen:*

*Warenmuster, Dokumente oder Geschenk. Da weder Dokumente noch Geschenke versandt wurden, war es naheliegend den Punkt Warenmuster anzukreuzen. Als Inhaltsangabe für den Zoll wurde zudem immer angeführt, dass es sich um „Research Reagents“ (Forschungsreagenzien) handelt. Der Postversand wurde zudem im Jahr 2001 eingestellt. Von insgesamt 60 Lieferungen in 3 Jahren wurden lediglich 10 mit der Post und somit als Warenmuster versandt. Alle anderen Lieferungen erfolgten über EMS-Austria bzw. FedEx. Weiters ist zu erwähnen, dass bei allen drei Versandarten als Inhaltsangabe für den Zoll immer „Research Reagents“ angegeben wurde.*

*Zur Überprüfung der Ausfuhr wurden der Betriebsprüferin folgende Unterlagen vorgelegt:*

- Ausgangsrechnungen*
- Versandformular*
- Packing slip (Lieferschein)*
- Purchase Order (Kaufauftrag, Bestellung)*
- Bestätigung für den USDA Inspector (Beamter der US Food and Drug Administration)*
- Proformarechnung*

*Bis auf die Ausgangsrechnung, die bei den Buchhaltungsunterlagen aufbewahrt wurde, wurden pro Lieferung diese Dokumente zusammengeheftet und gemeinsam abgelegt.*

*Auf all diesen angeführten Dokumenten (ausgenommen die Bestätigung für den USDA Inspector, die nur die Produktbezeichnung und die Zusammensetzung der Reagenzien enthält) findet sich die bestellte und gelieferte Menge, sowie die genaue Produktbezeichnung und Produktnummer, die sich übrigens auch auf der Homepage von An der Grub findet.*

*Der Purchase Order enthält dieselben Preise wie die Ausgangsrechnungen, weiters die Produktbezeichnung und Produktnummer. Am Packing Slip ist die Nummer des Purchase Order angegeben, ebenso auf der Proformarechnung. Die Ausgangsrechnung enthält die Nummer des Lieferscheines, sowie des Kaufauftrages, dies trifft ebenso auf die Proformarechnung zu. Die Ware ist also von der Bestellung bis zur Fakturierung anhand der Produktbezeichnung und Produktnummer durchaus ohne Sachkenntnis zu identifizieren und somit ist die Nämlichkeit der Ware gegeben und ein gültiger Ausfuhrnachweis erbracht. Im von der Betriebsprüfung zitierten Kommentar zur deutschen Umsatzsteuer wird die Anmerkung 215 folgendermaßen zitiert: „Aus dem Versendungsbeleg muss sich daher eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, dass der Liefergegenstand vom Inland in das Drittlandsgebiet gelangt ist.“ Liest man die Anmerkung 215 weiter, heißt es: „Das Erfordernis der leichten Nachprüfbarkeit ist gegeben, wenn der Prüfer aufgrund der Anordnung der Belege und gegenseitiger Hinweise im Buchführungswerk die erforderlichen Feststellungen schnell und sicher treffen kann.“ Unseres Erachtens ist dieser Umstand gegeben, wir wollen dies an einem Beispiel demonstrieren:*

*Gemäß Purchase Order Nr. 6924 vom 24.1.2003, die am 31.1.2003 an bw gefaxt wurde, wurden 13 Einheiten FP, GAS 002 A-8 zum Preis von € 1.220,00 je Einheit bestellt (Der Preis ist in der Purchase Order enthalten). Diese wurden am 18.2.2003 per FedEx versandt. Dem Luftfrachtbrief ist zu entnehmen, dass es sich um „Research Reagents“ handelt. Ein Zollwert ist auf dem Luftfrachtbrief nicht angeführt. Beigeheftet ist der Packing Slip Nr. 03013, aus dem hervorgeht, dass 13 Stück FP, GAS-002A-8, geliefert wurden, am Packing Slip findet sich die Nummer und das Datum des Purchase Order sowie das Lieferdatum. Beigefügt ist die Proformarechnung, die sich wiederum auf die Purchase Order bezieht und die Produktbezeichnung und Menge enthält. Auf der ebenfalls beigefügten Bestätigung für den USDA Inspector werden wiederum das Produkt und die Produktnummer angeführt. Bei den Buchungsbelegen findet sich die dazugehörige Ausgangsrechnung, diese nimmt wiederum Bezug auf die Nummer und das Datum der Purchase Order, die Nummer des „packing slip“ und enthält nochmals die Menge, das Produkt und die Produktnummer. Somit ist unseres Erachtens mit Leichtigkeit und ohne zeitraubenden Aufwand feststellbar, dass tatsächlich das betreffende Produkt ausgeführt, dass ein eindeutiger Nachweis der Ausfuhr erbracht wurde und somit die Ausfuhrlieferungen umsatzsteuerfrei zu stellen sind (beiliegend Dokumentation zu Purchase Order 6924).*

*Ferner untermauert die Betriebsprüfung ihr Argument, dass die Nämlichkeit der Ware nicht gegeben sei mit dem VwGH-Erkenntnis vom 9.9.2004, 99/15/0250; 99/15/0037. In beiden erwähnten Erkenntnissen geht es eindeutig um Vorsteuerbetrug, da die Daten der Rechnungen nicht mit den gelieferten Waren übereinstimmen. Der Vorsteuerbetrug war derart*

*aufgebaut, dass der Empfänger der Ware dem Lieferanten vorgab, wo er die Ware zu beziehen habe. Weiters wurde die Ware vom Empfänger der Ware direkt beim Sublieferanten bezahlt. Die Ware wurde außerdem zu überhöhten Preisen verkauft. Der Lieferant der Ware und der Empfänger der Waren waren Scheinfirmen und wurden von derselben Person organisiert und kontrolliert. Insgesamt waren die Liefer- und Zahlungskonditionen nicht fremdüblich gestaltet. Weiters erfolgten im Laufe des Verfahrens umfangreiche Warenüberprüfungen, in denen festgestellt wurde, dass minderwertige Waren zu außergewöhnlich hohen Preisen im Kreis geschickt wurden. Die Finanzverwaltung verweigerte aufgrund dieser Tatsachen den Vorsteuerabzug mit dem Argument, dass die tatsächlich gelieferten Waren nicht mit den Waren laut Rechnung übereinstimmen.*

*Nichts von den genannten Punkten trifft auf unsere Mandantschaft zu. Unsere Mandantschaft erzeugt die von ihr vertriebenen Waren selbst. Sie hat keinerlei Kontrolle über die Unternehmer ihrer Kundschaft, insbesondere über die Firma C. in den USA. C. gibt auch keine Empfehlungen über die Lieferanten ab. Die Zahlungskonditionen sind fremdüblich gestaltet. Die Ware unserer Mandantschaft ist nicht minderwertig. Alle Kunden erhalten die Produkte unserer Mandantschaft zum selben Preis und in gleicher Qualität.*

*Die Betriebsprüfung hat einzig und allein aus dem Umstand, dass bei den Ausfuhrdokumenten eine Proformarechnung beiliegt, die einen anderen Wert als die tatsächliche Rechnung aufweist, den Schluss gezogen, dass die Ware nicht eindeutig zu identifizieren ist und damit die Nämlichkeit der Ware nicht gegeben ist. Als Anhaltspunkt wurde dazu jedoch nur die Proformarechnung herangezogen. Nicht hinterfragt wurde von Seiten der Betriebsprüfung, warum Proformarechnungen ausgestellt wurden. Die Proformarechnungen wurden deshalb ausgestellt, weil man sich daraus eine Beschleunigung des Exportvorganges erhofft hat, da die Antikörper verderblich sind und die Firma C. aus Kostengründen die Lagerstände in den USA niedrig halten will. Anhand des weiter oben geschilderten Weges von der Bestellung bis zur Lieferung ist eindeutig nachzuweisen, dass die in den Ausgangsrechnungen fakturierten Reagenzien mit den gelieferten Reagenzien ident sind und keine minderwertige Ware zu überhöhten Preisen geliefert wurde.*

*Hätte die Betriebsprüfung hinterfragt, ob ähnliche oder gleiche Produkte (Reagenzien) am Markt vorhanden sind oder wie die Preisstruktur am Markt für Reagenzien aussieht, so hätte festgestellt werden müssen, dass Forschungsreagenzien von einigen wenigen Mitbewerbern zu ähnlichen Preisen und in ähnlicher Qualität angeboten werden und der Markt für dieses Produkt sehr transparent ist und es aus diesen Gründen nicht möglich ist, minderwertige Ware zu überhöhten Preisen zu liefern.*

*Die Betriebsprüfung hat also weder einen inneren noch einen äußeren Fremdvergleich angestellt, sondern aufgrund eines Details von vielen, die Nämlichkeit der Waren und damit*



*die Glaubwürdigkeit unserer Mandantschaft angezweifelt.*

*Beiliegend übersenden wir eine Empfangsbestätigung der Firma IC, die C. übernommen hat, über die in den Jahren 2001 bis 2004 in die USA gelieferten Reagenzien und Antikörper. Obwohl der Betriebsprüfung drei Ordner mit Korrespondenz mit der Firma C. (allerdings in englischer Sprache) vorgelegt wurden, fanden die darin befindlichen Unterlagen, wie Bestellungen, Mahnungen, Beschwerden, Reklamationen, Fragen über die Zusammensetzung und Wirkungsweise der Produkte von Labors, die von C. beliefert werden, Konkurrenzanalysen und Marktanalysen keinen Einfluss auf die Meinung der Betriebsprüfung, die sich ihre Meinung ausschließlich aufgrund von Proformarechnungen bildete.*

*Denkt man die Vorgangsweise der Betriebsprüfung konsequent zu Ende, so ist nicht nachvollziehbar, warum ausschließlich Waren, die in Drittländer gingen, als nicht eindeutig zuordenbare Waren eingestuft wurden. Denn: zieht man Rechnungen an andere in- und ausländische Kunden zum Vergleich heran, so ist ersichtlich, dass hier dieselben Produkte mit denselben Produktbezeichnungen und –nummern zum selben Preis wie an den Kunden C. verkauft wurden. In diesen Fällen wurde die Glaubwürdigkeit unserer Mandantschaft nicht in Zweifel gezogen."*

...

## **B. Stellungnahme zum Buchnachweis**

*„Im zitierten VwGH-Erkenntnis zum Buchnachweis wird festgestellt, dass im betreffenden Viehbuch die ausländischen Abnehmer nur mit Abkürzungen und ohne Hinweis auf die Ausländereigenschaft und lediglich Stückzahlen ohne die genaue Warenbezeichnungen und auch keine Angaben über die vereinbarten Entgelte und über die erfolgte Ausfuhr eingetragen sind, daher liegt kein buchmäßiger Nachweis im Sinne des § 7 UStG 1972 vor.*

*Wie schon weiter oben dargelegt, ist in allen angeführten und der Betriebsprüfung vorgelegten Dokumenten das Produkt, die Produktbezeichnung und –nummer, die verkaufte Anzahl und der Abnehmer mit voller Adresse angeführt. Die eindeutige Zuordnung ist also anhand der beispielhaft beschriebenen Bestell- und Lieferwege ohne zeitintensive Recherchen möglich. Auch wurde die Buchhaltung immer zeitgerecht geführt, sodass von einem fehlenden Buchnachweis nicht die Rede sein kann. Auch die Argumente dieses Erkenntnisses gehen somit ins Leere. Da also sehr wohl ein Buchnachweis erbracht wurde, kann auch aus diesem Grund die Steuerfreiheit der Exporte in die USA nicht versagt werden.*

*Die von der Betriebsprüfung geforderte handelsübliche Bezeichnung richtet sich selbstverständlich nach der Branche. Gerade im medizinischen Bereich und aufgrund der restriktiven Einfuhrbestimmungen der USA sind sicher strengere Regeln anzuwenden, als in weniger sensiblen Fällen. Allein schon deshalb werden sehr penible Aufzeichnungen von unserer Mandantschaft geführt. Da in die USA exportiert wird, sind ebenfalls Angaben über*

*die Zusammensetzung der Produkte und Bestätigungen darüber für die US-Behörden erforderlich, die wiederum genaue Aufzeichnungen und Bezeichnungen für die Produkte unserer Mandantschaft erfordern. Es handelt sich bei den Produkten unserer Mandantschaft wie schon erwähnt um Forschungsreagenzien, die Forschungs- und Diagnosezwecken dienen, daher kann es sich unserer Mandantschaft nicht erlauben, Fehler bei der Produktion bzw. im Vertrieb zu machen, da aufgrund der heiklen Verwendungsart Menschen zu Schaden kommen könnten und große Haftungsansprüche gerade aus den USA auf unserer Mandantschaft zukommen würden.*

*Weiters weisen wir auf das VfGH-Erkenntnis vom 12.12.2003, B 916/02 hin, in dem festgehalten wird, dass die Meinung der Finanzverwaltung bei fehlendem Buchnachweis, der als Formerfordernis gewertet wird, sei die Steuerfreiheit von Drittlandsexporten zu versagen, vom VfGH als überschießend gewertet wurde (vgl. Rz 2582 UStR)."*

Letztlich werde in der Berufung bemängelt, dass Zweifel an der tatsächlichen Ausfuhr der Reagenzien erst anlässlich der Schlussbesprechung aufgeworfen wurden und daher dem Grundsatz des Parteiengehörs nicht entsprochen worden sei. Auch sei während des Verfahrens lediglich das Labor in B besichtigt worden, und nicht jenes in Wien, in dem die wesentliche Arbeit erledigt worden sei.

## **Zur Körperschaftsteuer**

Bedingt durch die Passivierung der Umsatzsteuer erfolgte eine Berichtigung der Körperschaftsteuer, die bei erfolgreicher Berufung gegen die Umsatzsteuer entsprechend zu korrigieren sei.

In einer **Stellungnahme** vom 18. Juli 2006 führte die Betriebsprüferin zur Berufung aus:

*„1. Der Sachverhalt betreffend Ausfuhrnachweisen und Buchnachweisen ist unverändert wie zum Zeitpunkt der Bp. Die Nämlichkeit der Waren ist nicht gegeben.*

*2. Zum Vorwurf, warum nicht hinterfragt wurde, weshalb Proformarechnungen ausgestellt wurden:*

*- Frau Mag. S wurde danach gefragt. Sie antwortete: wahrscheinlich aus Versicherungsgründen bei FedEx.*

*- Der Grund, warum Proformarechnungen mit geringfügigen Beträgen ausgestellt wurden, ändert nichts am Vorhandensein dieser Proformarechnungen und nichts am Nichtvorhandensein von zollbegleitenden (Proforma)Rechnungen mit Beträgen, die annähernd den Werten laut Ausgangsrechnungen entsprochen hätten.*

*3. Es wurde von der BP ein innerer Fremdvergleich sehr wohl durchgeführt, wobei festgestellt wurde, dass in andere Länder (igLieferungen) zu den gleichen Preisen (und verschiedenen Rabatten) geliefert wurde.*

*Es wurde nicht die Glaubwürdigkeit der GmbH angezweifelt, sondern lediglich festgestellt, dass bei den Exporten in Drittländer die erforderlichen Ausfuhrnachweise und Buchnachweise nicht vorlagen.*

*Die Konzentration auf die Überprüfung der Exporte in Drittländer ergab sich daraus, dass steuerfreie Erlöse einen Prüfungsschwerpunkt darstellten. Dies auch deshalb, weil aufgrund einer Anfrage bei der Zollfahndung ergab, dass die GmbH im Prüfungszeitraum überhaupt KEINE Exporte zum Zoll angemeldet hatte.*

*4. Vorwurf, dass nur das Labor in B besichtigt wurde, und nicht auch das Labor in Wien: die Prüferin sah keine Veranlassung dafür, es lagen keine Gründe vor, die das Vorhandensein des Labors in Wien in Frage stellten. Außerdem wurde dieses Labor erst im Anschluss an den geprüften Zeitraum eingerichtet."*

5. Verletzung des Parteiengehörs:

Gedächtnisprotokoll über die Besprechung am 28.4.2006 (zum Vorwurf in der Berufung, dass erst anlässlich des Schlussbesprechungstermines Zweifel an der tatsächlichen Ausfuhr der Reagenzien gemacht wurden und daher dem Grundsatz des Parteiengehörs nicht genüge getan wurde):

*„Frau Mag. S von der Stb. wurde sehr wohl damit konfrontiert, dass die Ausfuhren in die USA überprüft wurden und der Sachverhalt, ob die vorhandenen Ausfuhrbelege genügen, nicht klar war. Die Bp wurde deshalb auch unterbrochen (12/2005-4/2006), weil die Prüferin dies mit dem Fachbereich abklären wollte. Mittels E-Mail vom 5.4.2006 wurde Frau Mag. S mitgeteilt, dass es nach Anfrage beim USt-Fachbereich noch hinsichtlich der Ausfuhren nach USA den Sachverhalt abzuklären gibt, und sämtliche Ausfuhrbelege für die Jahre 2001-2005 verlangt. [Die Ausführungen in der Anfrage an den bundesweiten Fachbereich hinsichtlich Ausfuhrnachweis wurden in der rechtlichen Beurteilung des BP-Berichtes vom 28.4.2006 wiedergegeben.]*

*Am 28.4.2006 wurden noch die restlichen Unterlagen bei der Stb. in Wien eingesehen. Dieser Termin wurde nicht als Schlussbesprechungstermin vereinbart. Da festgestellt wurde, dass für keinen der Exporte in Drittländer die erforderlichen Ausfuhr- und Buchnachweise vorlagen, wurde Frau Mag. S die rechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes, die vom bundesweiten Fachbereich dem Finanzamt A. mitgeteilt wurde (nach Vorlage von einigen Versendungsbelegen), vorgehalten.*

*Da zu diesem Zeitpunkt die Prüfungstätigkeit abgeschlossen war, wurde Frau Mag. S von mir befragt, wie sie weiter vorgehen möchte; ob sie mit der Firma Rücksprache halten möchte, und wann eine Schlussbesprechung durchgeführt werden könne, gleich heute oder ein anderes Mal.*

*Daraufhin gab sie an, dass sie mit Herrn Dkfm. D Rücksprache halten muss.*

*Als sie zurückkam, sagte sie, dass sie verstehe, dass das Finanzamt A. bei dieser Ansicht bleiben wird, weil wir nicht anders entscheiden werden als der bundesweite Fachbereich. Es hat daher keinen Sinn, noch einmal einen Termin auszumachen. Sie kann diese Ansicht nicht akzeptieren und wird sowieso eine Berufung dagegen einbringen. Die Schlussbesprechung können wir daher gleich mit heutigem Tag (28.4.2006) durchführen.*

*Ich sagte zu Frau Mag. S: „Aber nicht, dass Sie mit dann Verletzung des Parteiengehörs verhalten.“ Frau Mag. S antwortete: „Das ist eine gute Idee.“*

*Daraufhin füllte ich in meiner Exceltabelle die noch nötigen Änderungen in meinem vorbereiteten Entwurf aus, speicherte es auf eine CD und gab sie Frau Mag. S zum Ausdrucken als Beilage für die Niederschrift über die Schlussbesprechung.*

*Dann kam Hr. Dkfm. D herein und unterfertigte, meines Erachtens offensichtlich über den Sachverhalt informiert, wortlos die Niederschrift.“*

Im Jahr 2007 erfolgte eine weitere – das Jahr 2005 umfassende – Betriebsprüfung der Umsatz- und Körperschaftsteuer, wobei im Bp-Bericht vom 19. Oktober 2007 folgende Feststellungen getroffen wurden:

#### **„Tz. 1 Exporterlöse 0%“**

*Die Exporterlöse 0 % (Konto 4040) wurden in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 als ustreife Exporterlöse behandelt (Fa. C.-USA).*

*Wie bei der Betriebsprüfung vom 28.4.2006 festgestellt wurde, sind die für die umsatzsteuerfreien Exporte erforderlichen Ausfuhrnachweise und Buchnachweise nicht gegeben, weshalb diese Erlöse einer Umsatzsteuer in Höhe von 20 % zu unterziehen sind.*

*Daher werden die Exporterlöse 0 % der Umsatzsteuer in Höhe von 20 % unterzogen, analog der Betriebsprüfung für die Jahre 2001-2004. Lt. der Steuerberatungskanzlei stb hat sich der Sachverhalt im Jahr 2005 gegenüber dem Sachverhalt der Jahre 2001-2004 nicht geändert.*

*Daher ist der Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung der Niederschrift bzw. dem Bericht zu der Betriebsprüfung der Jahre 2001-2004 zu entnehmen.*

<i>Exporterlöse 0 %</i>	<i>375.228,50</i>	<i>brutto</i>
	<i>312.690,42</i>	<i>netto</i>
	<i>62.538,08</i>	<i>20 % Steuer</i>
<i>Umsatz lt. Erkl.</i>	<i>512.905,20</i>	
<i>Umsatz lt. Bp</i>	<i>825.595,62</i>	
<i>Diff.</i>	<i>312.690,42</i>	

<i>Umsatz 20 % lt. Erkl.</i>	<i>27.782,90</i>	<i>5.556,58</i>
<i>Umsatz 20 % lt. Bp</i>	<i>340.473,32</i>	<i>68.094,66</i>
<i>Diff.</i>	<i>312.690,42</i>	<i>62.538,08</i>

..."

Diese Feststellungen der BP fanden Eingang im Umsatzbescheid für das Jahr 2005 vom 23. Oktober 2007 und der Berichtigung gemäß § 293 BAO vom 9. November 2007, wobei nunmehr die Nettoumsätze iHv € 312.690,00 (anstatt € 375.228,50) der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen wurden (Akt S 56/2005).

In der mit Schreiben vom 31. Oktober 2007 (eingegangen am 20. November 2007) dagegen eingebrachten **Berufung** verwies die steuerliche Vertreterin zunächst auf die Berufungen vom 8. bzw. 9. Juni 2006 und deren Ergänzung vom 4. Juli 2006. Es wurden folgende zusätzlichen Ausführungen gemacht:

*„Bei den Exporten und innergemeinschaftlichen Lieferungen handelt es sich ausschließlich um Versendefälle. 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 ... 2) durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr erbracht werden. Im Falle der Lieferungen an die Firma C., USA, waren die Luftfrachtbriefe der Firma FedEx lückenlos vorhanden. Allerdings war bei den Unterlagen vor 1.5.2006 jeweils eine Proformarechnung an dem Luftfrachtbrief angehängt und nach 30.4.2006 eine Rechnungskopie.*

*Die Unterlagen wurden von der Steuerpflichtigen der Vollständigkeit halber bei den Ausfuhrdokumenten aufbewahrt.*

*Gemäß § 7 Abs. 5 sind bei der Versendung die Begleitpapiere nicht für den Ausfuhrnachweis notwendig. Dies geht auch aus dem von der Betriebsprüfung zitierten Erkenntnis (VwGH v. 21.5.1990, 89/15/0110) hervor, in dem Postaufgabebescheine ausdrücklich als Ausfuhrnachweis anerkannt wurden, nicht jedoch bloße Zollamtsbestätigungen.*

*Die Steuerpflichtige hat bei ihren Unterlagen die Bestellungen, Packlisten, Frachtbriefkopien, Bestätigungen für den USDA Inspector bezüglich der „Research Reagents“, Rechnungskopien und auch die an sich nicht benötigten zollamtlichen Ausgangsbestätigungen aufbewahrt. Somit waren vor 1.5.2006 und auch danach sowohl der Ausfuhrnachweis durch die Versendung als auch der buchmäßige Nachweis erbracht.*

*Bezüglich der Artikelbezeichnungen möchten wir nochmals festhalten, dass diese zwischen der Bw und den ausländischen Kunden für beide Seiten eindeutig waren. Dies geht auch aus dem vorgelegten Schriftverkehr (Bestellungen, Auftragsbestätigungen) hervor. Es werden für alle Kunden sowohl im EU-Raum als auch in den Drittländern gleiche Artikelbezeichnungen und Listenpreise verwendet. Die Zuordnung der einzelnen Frachtbriefe zu den gelieferten Waren und den Ausgangsrechnungen war und ist leicht und eindeutig herstellbar. Damit sind die im VwGH-Erkenntnis vom 8.10.1990, 89/15/0077, aufgestellten Kriterien für den Buchnachweis erfüllt.*

*Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, die mit gleichen Artikelbezeichnungen und Listenpreisen durchgeführt wurden, hat die Betriebsprüfung ohne Ausnahme den buchmäßigen Nachweis und den Versendungsnachweis (Postaufgabeschein bzw. Frachtbrief) als erbracht angesehen.*

*Die Sachverhalte der von der Betriebsprüfung angeführten VwGH-Erkenntnisse vom 9.9.2004, 99/15/0250 und 99/15/0037 „Vorsteuerschwindel des Werner Rydl“ treffen für die Steuerpflichtige nicht zu.*

*Aus den oben angeführten Gründen ersuchen wir nochmals um Anerkennung der vorgelegten Frachtbriefe als Ausfuhrnachweise und um Anerkennung der strittigen Lieferungen als steuerfreie Lieferungen gem. § 6 Abs. 1 UStG 1994."*

Letztlich erfolgte im Jahr 2007 eine weitere – die Zeiträume Jänner bis November 2006 umfassende – UVA-Prüfung, wobei im BP-Bericht vom 3. April 2007 folgende Feststellungen getroffen wurden:

#### ***„Tz. 1 Erlöse 0 %***

*Die Erlöse 0 % (Konto 4040) wurden in den Umsatzsteuervoranmeldungen als ust-freie Exporterlöse behandelt (Fa. C. – USA).*

*Wie bei der Betriebsprüfung vom 28.4.2006 festgestellt wurde, sind die für die umsatzsteuerfreien Exporte erforderlichen Ausfuhrnachweise und Buchnachweise nicht gegeben, weshalb diese Erlöse einer Umsatzsteuer in Höhe von 20 % zu unterziehen sind.*

*Nach der Betriebsprüfung, ab dem Monat 5/2006, wurden ordnungsgemäße Ausfuhrnachweise und Buchnachweise erbracht.*

*Daher werden die Erlöse 0 % der Monate 1-4/2006 der Umsatzsteuer in Höhe von 20 % unterzogen, analog der Betriebsprüfung für die Jahre 2001 - 2004. Sachverhalt und rechtliche Beurteilung ist der Niederschrift bzw. dem Bericht zu der Betriebsprüfung der Jahre 2001 – 2004 zu entnehmen.*

	<i>brutto</i>	<i>netto</i>	<i>20 %</i>
--	---------------	--------------	-------------

<i>Jänner</i>	<i>8.851,25</i>	<i>7.376,04</i>	<i>1.475,21</i>
<i>Februar</i>	<i>45.348,00</i>	<i>37.790,00</i>	<i>7.558,00</i>
<i>März</i>	<i>6.888,54</i>	<i>5.740,45</i>	<i>1.148,09</i>
<i>April</i>	<i>46.750,00</i>	<i>38.958,33</i>	<i>7.791,67</i>

..."

Diese Feststellungen (Akt S 9/2006) wurden im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für diese Zeiträume vom 5. April 2007 und in weiterer Folge auch im **Umsatzsteuerbescheid** für das Jahr **2006** vom 29. Jänner 2008 berücksichtigt, wobei für die umsatzsteuerfreien Exporte ab Mai 2006 ordnungsgemäße Ausfuhrnachweise und Buchnachweise erbracht wurden.

In der mit Schreiben vom 6. Februar 2008 dagegen eingebrachten **Berufung** wurden auf die Ausführungen in der Berufung gegen den Festsetzungsbescheid 1-4/2007 ebenso wie auf die Berufungen vom 8. und 9. Juni 2006 und deren Ergänzung vom 4. Juli 2006 sowie auf die Berufung vom 31.10.2007 verwiesen, wobei die inhaltlichen Aussagen mit jenen der Berufung vom 31. Oktober 2007 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 übereinstimmen.

Mit Schreiben vom 11. November 2013 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die Steuerfreiheit der in den Umsatzsteuererklärungen als umsatzsteuerfreie Exporterlöse behandelten Umsätze an die Firma c, USA, mangels der erforderlichen Ausfuhrnachweise und Buchnachweise nicht gegeben ist und diese dem Normalsteuersatz zu unterziehen sind.

	2001 (öS)	2002 (€)	2003 (€)	2004 (€)
Konto 4040 C.	5.443.702,50	236.691,25	293.748,94	355.550,10
davon 20 % USt	907.283,75 € 65.934,88	39.448,54	48.958,16	59.258,35
	2005 (€)	2006 (€)		
Konto 4040 C.	312.690,42	89.864,82		
davon 20 % USt	62.538,08	17.972,96		

Diese Lieferungen wurden von der Bw. als steuerfreie Ausfuhrlieferungen nicht der Umsatzbesteuerung unterworfen.

Nach den Ermittlungen der Betriebsprüfung und der Darstellung der Bw. erfolgte die Versendung der Waren (Diagnostika) durch die Post&Telekom (Postaufgabeschein), über EMS-Austria (Versandauftragsschein) und FedEx (Luftfrachtbrief) in das Drittland (USA). Bei den Diagnostika (Reagenzien) handelt es sich um Erzeugnisse aus vorbehandeltem Schafsblut, welche von anderen Labors bzw. Abnehmern zur Erzeugung bestimmter Substanzen für die Anwendung in der Medizin verwendet werden.

Zu den einzelnen Ausfuhrvorgängen wurden Kaufaufträge (Bestellungen, „purchase order“), Proformarechnungen, Lieferscheine („packing slip“), Ausgangsrechnungen und Bestätigungen für den USDA Inspector und Versandformulare vorgelegt. Die Bestellungen enthalten dieselben Preise wie die Ausgangsrechnungen, sowie die Produktbezeichnungen und Produktnummern. An den Lieferscheinen und den Proformarechnungen sind die Nummern der Bestellungen angegeben. Die Nummern der Lieferscheine sind in den Ausgangsrechnungen, den Kaufaufträgen und den Proformarechnungen angeführt.

Als Versandformulare wurden je nach Versendungsart Postaufgabebescheinigungen (Post), Versandauftragsscheine (EMS), Luftfrachtbriefe (FedEx) vorgelegt.

Der Postversand erfolgte nach Angaben der Bw. ausschließlich im Jahr 2001, wobei eine Deklaration als Warenmuster deshalb erfolgte, da auf den Formularen der Post die Punkte Warenmuster, Dokumente oder Geschenk zur Auswahl standen und weder Dokumente noch Geschenke versandt wurden. Als Inhaltsangabe für den Zoll wurde zudem immer angeführt, dass es sich um Forschungsreagenzien handelt („Research Reagents“). Von insgesamt 60 Lieferungen in 3 Jahren wurden lediglich 10 mit der Post und somit als Warenmuster versandt. Alle anderen Lieferungen erfolgten über EMS (Express Mail Service)-Austria (mittels Versandauftragsschein) oder FedEx (mittels Internationalem Luftfrachtbrief).

Die bis 30. April 2006 den Versandformularen beigelegten Proformarechnungen sind im Vergleich zu den Ausgangsrechnungen auf einen deutlich geringeren Betrag in USD oder Euro (beispielsweise für die AR 3083 vom 17. 10.2003 iHv € 5.107,50 lautet die mit Zollstempel versehene Proformarechnung auf USD 20,00; für die AR 1052 vom 18.5.2001 iHv ATS 268.800,00 lautet die Proformarechnung auf USD 25,00) ausgestellt (AB S 375ff).

Im Geschäftsfall zu AR 1088 vom 27. August 2001 (AB S 387ff) hat die Bw. Reagenzien iHv S 198.750,00 abgerechnet, was auch in der Buchhaltung verbucht wurde. Für die Versendung der „Research Reagents“ wurde eine Proformarechnung über einen Betrag von USD 80,00 ausgestellt, die auch im Versendungsbeleg (Versandauftragsschein der Post) beim deklarierten Zollwert angeführt wurde.

## **1. Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2006:**



Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

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

Eine Ausfuhrlieferung liegt gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein (§ 7 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994).

Über die erfolgte Ausfuhr muss ein Ausfuhrnachweis erbracht werden (§ 7 Abs. 4 UStG 1994). Die Art des Nachweises steht nicht im Belieben des Unternehmers, sondern wird durch das Gesetz vorgeschrieben. Der Ausfuhrnachweis wird von der Rechtsprechung des VwGH und der Finanzverwaltung als materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerfreiheit angesehen. Wird er nicht (in der vorgeschriebenen Art) erbracht, kann die Steuerfreiheit nach dieser Auffassung nicht in Anspruch genommen werden

Bei der Beförderung transportiert der Unternehmer selbst oder bedient sich eines unselbständigen Erfüllungsgehilfen. Die Versendung besteht darin, dass der Unternehmer den Gegenstand durch einen Frachtführer (Verfrachter) befördern lässt oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgen lässt (§ 3 Abs. 8) (Ruppe, UStG<sup>4</sup>, § 7 Tz. 44ff).

Gemäß § 7 Abs. 5 UStG 1994 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 durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr (Z 2) führen.

Als Ausfuhrnachweis kommen im Versendungsfall ein Versendungsbeleg bzw. eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung der Ausfuhr in Betracht.

Versendungsbelege sind im Zuge der Ausfuhr erstellte Urkunden, aus denen die Versendung des Gegenstandes ins Ausland hervorgeht und die hinreichend Gewähr dafür bieten, dass der versendete Gegenstand tatsächlich ins Ausland gelangt. In Betracht kommen Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossement udgl. Der Nachweis erfolgt entweder durch die Originalurkunde oder deren Doppelstücke. Kein ausreichender Nachweis sind Dokumente betreffend den Schriftwechsel zwischen dem Unternehmer und dem Abnehmer der Lieferung

im Drittland (Wakounig/Mayr in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, § 7 Rz. 101ff).

Der Begriff des Frachtbriefes (die Beweisurkunde für den Abschluss und Inhalt eines Frachtvertrages) ist im UStG nicht definiert. Er richtet sich nach den handelsrechtlichen Vorschriften (zB § 426ff UGB). Der Frachtbrief betreffend die Beförderung von Gütern durch Luftfahrzeuge gegen Entgelt ist u.a. im Montrealer Übereinkommen geregelt.

Nach § 426 UGB hat ein Frachtbrief zu enthalten: Ort und Tag der Ausstellung; Name des Empfängers; Ort der Ablieferung; Bezeichnung des Gutes nach Beschaffenheit, Menge und Merkzeichen; Bezeichnung der für eine zoll- oder steueramtliche Behandlung oder polizeiliche Prüfung nötigen Begleitpapiere; Bestimmung über die Fracht; besondere Vereinbarungen, welche die Beteiligten über andere Punkte getroffen haben; Unterschrift des Absenders.

Daneben finden sich spezielle Vorschriften im Übereinkommen zur Vereinheitlichung bestimmter Vorschriften über die Beförderung im internationalen Luftfrachtverkehr.

Fraglich ist, ob für die für die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen benötigten Ausfuhrnachweise (wie Versendungsbelege) gegeben sind. Ob ordnungsgemäße Postaufgabebescheinigungen oder Frachtbriefe vorliegen, kann nur nach postalischen oder handelsrechtlichen Bestimmungen überprüft werden.

Im vorliegenden Fall liegen für den Warenversand durch die Post als Versendungsbelege Postaufgabescheine, auf denen der Punkt „Warenmuster“ angekreuzt wurde, Versandauftragsscheine (beim Express Mail Service), auf denen bis April 2006 ein erheblich geringerer Warenwert (z.B. „USD 80“ statt öS 198.750,00 in AR 1088 vom 27.8.2001) angegeben wurde oder internationale Luftfrachtbriefe von FedEx, die im Punkt 4 „Sendungsinformation“ keinen Zollwert (zwingend) anführten, deren angeschlossene Proforma-Rechnung mit einem (im Verhältnis zur Rechnung) deutlich geringeren Warenwert von USD 20,00 (statt € 5.107,50 in AR 3083 vom 17.10.2003) einen Zollstempel aufwies, vor. Wie aus den vorliegenden Postaufgabebescheinigungen ersichtlich, wird auch eine Angabe des (Zoll)Wertes (zwingend) verlangt. Scheint ein solcher auf den vermeintlichen Versendungsbeleg nicht auf, muss er um die Angaben aus der beigelegten Proforma-Rechnung ergänzt werden, die einen deutlich geringeren Warenwert aufweist.

Demnach liegen Postaufgabebescheinigungen (mit beigelegten Proforma-Rechnungen) vor, die gar keine Wertangaben oder nur solche aufwiesen, die hundertfach unter den Werten laut Rechnungen liegen (siehe Tz 4 des BP-Berichtes).

Eine Postaufgabebescheinigung oder ein Frachtbrief ist nur dann ein geeigneter Ausfuhrnachweis, wenn der ohnedies spärliche Inhalt mit der Faktura übereinstimmt.

Die Angaben der Bw, wonach Proforma-Rechnungen nur deshalb ausgestellt worden sind, „weil man sich daraus eine Beschleunigung des Exportvorganges erhofft hat“ (Berufungsergänzung vom 4. Juli 2006, Seite 6), ist keine Begründung für eine derartige Unterfakturierung. Es wäre der Bw. leicht möglich gewesen, den tatsächlichen Wert der Ware bei der Versendung anzugeben, zumal den ab Mai 2006 ausgestellten Versendungsbelegen Rechnungen mit den tatsächlichen Werten beigelegt wurden.

Hinsichtlich der Ausfuhrlieferungen vertritt die Rechtsmittelbehörde daher den Standpunkt der Betriebsprüfung, wonach über die erfolgte Ausfuhr bei der Versendung der Waren durch die Post oder FedEx keine geeigneten Ausfuhrnachweise erbracht wurden. Ein Nachweis über die Versendung der fakturierten Gegenstände in das Ausland kann nur durch Wertangaben in tatsächlicher Höhe in den Versendungsbelegen erfolgen, um einen Ausfuhrnachweis darstellen zu können

Gemäß § 18 Abs. 8 UStG 1994 sind, wenn die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis abhängt, die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Mit der Versagung der Steuerfreiheit unter Hinweis auf den fehlenden Buchnachweis würde - so der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12.12.2003, B 916/02 - der Bestimmung des § 7 Abs. 1 UStG 1994 über den buchmäßigen Nachweis der Sinn beigelegt, dass ungeachtet des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der in Rede stehenden Umsätze die Steuerbefreiung allein deshalb nicht zu gewähren sei, weil der darüber hinaus gehende - bloß formelle - Buchnachweis fehle. Eine solche Auslegung - so der Gerichtshof weiter - sei überschießend und verstoße gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot.

Als buchmäßiger Nachweis von Ausfuhrlieferungen sind somit (nur) auf entsprechende Belege Bezug nehmende, zeitnah geführte Aufzeichnungen anzusehen, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die erfolgte Ausfuhr enthalten (VwGH 8.10.1990, 89/15/0154). Buchmäßiger Nachweis bedeutet, dass die nachzuweisenden sachlichen Voraussetzungen aus den Büchern oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sind.

Daraus ist abzuleiten, dass kein buchmäßigen Nachweis vorliegen kann, wenn die Versendung des Gegenstandes in das Drittland durch die vorliegenden Versendungsbelege in Verbindung mit unterfakturierten Proformarechnungen nicht belegt werden konnte.

## **2. Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004:**

Hinsichtlich der Berufung gegen die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide verbleibt anzumerken, dass die Festsetzung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 aus der Passivierung der Umsatzsteuer (Tz 5 des BP- Berichtes vom 28.4.2006) resultiert.

In Ansehung der unter Punkt 1 zu den Umsatzsteuerbescheiden getroffenen Ausführungen, war der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheide der Erfolg zu versagen.

Wien, am 11. Dezember 2013