

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde der Bf. , Adr1, vertreten durch Steuerberater, Adr2, vom 24. November 2006 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer 2000, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2004 sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Oktober 2010 betreffend Umsatzsteuer 2005 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Außenprüfung wurde festgestellt, die Bf. habe Ausfuhrbelege „optisch archiviert“ und die Originale vernichtet. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde dazu festgehalten:

Eine Ausfuhrlieferung liege gemäß § 7 UStG 1994 vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat oder der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung 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 § 7 (1) Z 3 UStG 1994 genannten Fälle. Die vorstehenden Voraussetzungen müssten gemäß § 7 (1) letzter Absatz UStG 1994 buchmäßig nachgewiesen werden.

Des Weiteren müsse gemäß § 7 (4) UStG 1994 über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden.

Die dem Ausfuhrnachweis und dem Buchnachweis dienenden Ausfuhrbelege müssten im Original aufbewahrt werden.

Das geprüfte Unternehmen habe die Ausfuhrbelege teilweise optisch archiviert und die Originale vernichtet. Dabei sei bei den seitens der Betriebsprüfung eingesehenen Za 58a zum Teil nur die Vorderseite, und nicht die Rückseite, welche die zollamtliche Ausgangsbestätigung enthält, optisch archiviert worden. Der Ausfuhrnachweis und der Buchnachweis seien in diesen Fällen nicht erbracht, da die dem Ausfuhrnachweis und dem Buchnachweis dienenden Ausfuhrbelege im Original vorliegen müssten. Somit sei die Steuerfreiheit in diesen Fällen 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 Betriebsprüfung stellte weiters fest, dass ein in Kopie vorgelegtes Za 58 a aus 2001 (Betrag laut Konto 812.000: € 12.183,33) keine zollamtliche Ausgangsbestätigung aufwies. Die Betriebsprüfung nahm für diesen Umsatz ebenfalls eine Nachversteuerung mit dem Normalsteuersatz vor.

Die Betriebsprüfung behandelte die Beträge laut Konto 812.000 „steuerfreie Umsätze Ausland-Drittland“ als Bruttoumsätze und änderte die Bemessungsgrundlagen laut Erstbescheiden wie folgt ab:

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

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

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

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

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 Bf. wurde entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung mit endgültigem Bescheid vom 5.7.2006 zur Umsatzsteuer 2000 und mit weiteren Bescheiden vom 5.7.2006 zur Umsatzsteuer 2001 bis 2005 veranlagt.

Aufgrund einer nachfolgenden Außenprüfung (Prüfungszeitraum 2003 bis 2005) erliess das Finanzamt am 18.10.2010 einen neuen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2005, wobei die im gegenständlichen Berufungsverfahren strittigen Punkte keine Abänderung erfuhren.

Die Bf. erhob mit Schriftsatz vom 24.11.2006 Berufung und beantragte die erklärungskonforme Veranlagung.

In der Beilage zur Berufung legte sie zu einzelnen der eingescannten Belege 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.

Mit Stellungnahme zur Berufung vom 27.7.2007 führte die Betriebsprüfung aus, es sei nunmehr eine Nachschau durchgeführt worden. Im Zuge dieser Nachschau seien zu den eingescannten Belegen aus 2002 zwei Original-Ausfuhrbelege vorgelegt worden, für welche die Steuerfreiheit zu gewähren sei. Zu den eingescannten Belegen des Jahres 2005 sei ein Original-Ausfuhrbeleg betreffend M.R. vorgelegt worden, für welchen die Steuerfreiheit weiterhin zu versagen sei.

Unter den im Zuge der Nachschau eingesehenen Belegen (Konto 812.000) hätten sich auch innergemeinschaftliche Lieferungen befunden, für welche die Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 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

Zu den optisch archivierten Belegen führte die Betriebsprüfung aus:

Selbst wenn das UStG 1994 keine Aufbewahrung der Ausfuhrnachweise im Original vorsehen würde, wären nicht bei allen optisch archivierten Ausfuhrnachweisen die Voraussetzungen des § 132 (2) BAO gegeben, da auf den Ausfuhrnachweisen teilweise die zollamtliche Ausgangsbestätigung (sprich der Zollstempelabdruck) nur sehr bruchstückhaft bzw. gar nicht erkennbar sei (es sehe in diesen Fällen so aus, als ob überhaupt kein Zollstempelabdruck auf dem U34 angebracht wäre) und somit die Voraussetzungen der inhaltsgleichen und urschriftsgetreuen Wiedergabe nicht vorliegen.

Ob eine Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung vorliegt, habe seitens der Betriebsprüfung nicht überprüft werden können, da die Ausfuhrnachweise nur optisch gespeichert wurden und somit der Betriebsprüfung die Möglichkeit genommen worden sei, die Echtheit der Zollstempelabdrucke zu überprüfen. Grund sei dafür u.a., dass bei den Za 58a in den meisten Fällen die Rückseiten mit den Zollstempelabdrucken nicht eingescannt wurden sowie bei den U 34 die Zollstempelabdrucke teilweise nur sehr bruchstückhaft oder gar nicht zu erkennen seien.

Andererseits führte die Betriebsprüfung aus: „Es wird seitens der BP darauf hingewiesen, dass, wie der Niederschrift zu entnehmen ist, keine Zollstempelfälschungen festgestellt wurden.“

Zu den mit der Berufung vorgelegten beglaubigten Abschriften der Za 58 a (Zollamt Wien und Zollamt Graz) führte die Betriebsprüfung aus: 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.

Die Bf. führte in ihrer Gegenäußerung zur Frage der optischen Archivierung von Ausfuhrbelegen aus:

Die Feststellungen der Betriebsprüfung bezögen sich ausschließlich auf Umsätze, die auf dem Konto 812.000 (Steuerfreie Umsätze Ausland-Drittland) verbucht wurden. Auf diesem Konto seien im Berufsungszeitraum ca. 9.000 Geschäftsfälle verbucht worden. Die seitens der Betriebsprüfung gezogene Stichprobe von ca. 25 Geschäftsfällen (= nicht einmal 1 %) könne nicht als repräsentativ angesehen werden, um damit auf alle Belege zu schließen. Im Rahmen der vor Abgabe der Stellungnahme zur Berufung durchgeführten Nachschau seien wiederum Stichproben in dieser Größenordnung gezogen worden.

Es könne daher nicht nachvollzogen werden, warum die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme davon spricht, dass bei den Za 58a in den „meisten Fällen“ nur die Vorderseite und nicht die Rückseite mit dem Zollstempel eingescannt wurde.

Die von der Betriebsprüfung durchgeführte Hochrechnung könnte allenfalls dann ihre Berechtigung haben, wenn die Betriebsprüfung zum Schluss kommt, dass den Aufzeichnungspflichten überhaupt nicht nachgekommen wurde und deshalb eine Schätzung durchzuführen wäre. Eine Verletzung der Aufzeichnungspflichten sei aber von der Betriebsprüfung bisher nicht behauptet worden.

Sofern somit die optisch archivierten Belege grundsätzlich als Ausfuhrnachweis anerkannt werden, erscheine eine Detailprüfung der Gesamtbelege bzw. zumindest einer repräsentativen Stichprobe unumgänglich. Die pauschale Ablehnung mangels (wohl gemeint: wegen) behaupteter Unleserlichkeit erscheine nicht sachgerecht.

Zudem seien auf dem Konto 812.000 weitere innergemeinschaftliche Lieferungen erfasst worden, 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

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0160-W/08 vom 17.2.2011 wurde die Berufung gegen den endgültigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 und gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2005 wurden zugunsten der Bf. abgeändert. Dabei wurden betreffend 2002 zwei der eingescannten Belege nach Vorlage der oa. Originalbelege und betreffend 2005 der eingescannte und im Original nachgereichte Beleg „M.R.“ anerkannt. Weiters wurden die von der Betriebsprüfung und der Bf. angeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen anerkannt.

In der Hauptfrage der „optisch archivierten“ Belege vertrat der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass derartige Belege nicht als Ausfuhrnachweis anzuerkennen sind:

*„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, UStG<sup>3</sup> (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*

*Berufszeitraum 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 urschriftsgetreue 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.“ (vgl. S. 15 bis 16 der BE).*

Die Berufungsentscheidung wurde über Beschwerde der Bf. vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis 2011/13/0038 vom 26.3.2014 im Umfang der Anfechtung (Umsatzsteuer 2000 bis 2005) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

*Strittig ist im vorliegenden Fall der Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 4 erster Satz UStG 1994). Die Beschwerdeführerin hat Ausfuhranmeldungen über Versendungen (§ 7 Abs. 5 Z 2 UStG 1994) und Ausfuhrbescheinigungen für Touristenexporte (§ 7 Abs. 6 Z 1 UStG 1994), die ihrem Vorbringen nach mit der im Gesetz jeweils vorgesehenen "zollamtlichen Ausgangsbestätigung" versehen waren, nur optisch archiviert. In Bezug auf Versendungen hat sie später beglaubigte Abschriften von Einheitspapieren über Ausfuhrlieferungen vorgelegt, die keine zollamtlichen Ausgangsbestätigungen aufwiesen, von denen sie aber geltend machte, sie seien den im Gesetz erwähnten Versendungsbelegen (§ 7 Abs. 5 erster Satz UStG 1994) und Spediteursbescheinigungen (§ 7 Abs. 5 Z 1 UStG 1994), die keiner zollamtlichen Ausgangsbestätigung bedürften, vom Inhalt her gleichzuhalten.*

*Die Argumentation der belangten Behörde, den zuletzt erwähnten beglaubigten Abschriften fehlten die zollamtlichen Ausgangsbestätigungen, greift bei dieser Sachlage zu kurz. Auch in der Darlegung der Gründe, weshalb die "Ausfuhrbelege" nicht so, wie dies § 132 Abs. 2 BAO für "die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege" (§ 132 Abs. 1 BAO) vorsieht, aufbewahrt werden dürften, ist die belangte Behörde nicht darauf eingegangen, dass sich § 7 Abs. 7 letzter Satz UStG 1994 nicht nur auf Belege bezieht, die eine "zollamtliche Ausgangsbestätigung" mit den zuletzt eingeführten, nur der Behörde erkennbaren Echtheitsmerkmalen aufzuweisen haben.*

*In seinem rechtlichen Ausgangspunkt beruht der angefochtene Bescheid - sowohl in Bezug auf die Versendungen als auch hinsichtlich der Touristenexporte - aber jedenfalls auf einer Verkennung der Rechtslage. Gestützt auf einen Kurzkommentar von 2005 hat die belangte Behörde ihrer Entscheidung nämlich die zum UStG 1972 herrschende Ansicht zugrunde gelegt, der Ausfuhrnachweis in der vom Gesetz vorgesehenen Form gehöre zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung und ein Nachweis in anderer Form sei "unbeachtlich". Im Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0031, VwSlg 8462/F, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, Albert Collée, jedoch ausgesprochen, es sei nicht bloß auf formelle Belange abzustellen und entscheidend sei, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Dieses Erkenntnis erging zum Buchnachweis bei der innergemeinschaftlichen Lieferung, aber für den Ausfuhrnachweis kann in diesem Punkt nichts anderes gelten (vgl. in diesem Sinn etwa schon den Prüfungsmaßstab in dem Ausführen betreffenden Erkenntnis vom 28. April 2010, 2007/13/0116, sowie allgemein die Erkenntnisse vom 29. April 2010, 2005/15/0057, und vom 30. März 2011, 2005/13/0158; zur Maßgeblichkeit der den Buchnachweis betreffenden Erwägungen für den Beförderungsnachweis das zu innergemeinschaftlichen Lieferungen ergangene Erkenntnis vom 20. Dezember 2012,*



2009/15/0146; aus der Rechtsprechung des BFH etwa das Urteil vom 19. November 2009, V R 8/09).

*Den im vorliegenden Fall strittigen Ausfuhren war die Steuerfreiheit daher nicht schon deshalb allgemein zu versagen, weil die Ausfuhrnachweise nach Ansicht der belangten Behörde nicht in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Form vorlagen.*

*Da die belangte Behörde dies verkannt und jede andere Nachweisführung für unbeachtlich erklärt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die anhängige Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG erledigen.

Da bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2005 mit Bescheid vom 18.10.2010 dem Beschwerdebegehren nicht Rechnung getragen wurde, gilt die Beschwerde gemäß § 253 BAO als auch gegen letzteren Bescheid gerichtet.

Gemäß § 6 Abs. 1 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen steuerfrei:

Z 1 die Ausfuhrlieferungen (§ 7) und die Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr.

Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt gemäß § 7 Abs. 1 vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (§ 3 Abs. 8) oder

2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung 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 (Erwerb für nicht unternehmerische Zwecke) genannten Fälle.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

Gemäß § 7 Abs. 4 muss über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird.

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 in den nachstehend angeführten Fällen der Unternehmer den Ausfuhrnachweis in folgender Weise zu führen:

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 letzter Satz hat der Unternehmer die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren.

Wie der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH vom 27.9.2007, Rs C-146/05, „Collée“ ausführte, sind die in § 7 Abs. 5 und 6 UStG 1994 gesetzlich normierten Voraussetzungen zur Erbringung des Ausfuhrnachweises keine materiellrechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit als Ausfuhrlieferung.

Der EuGH hat in diesem Urteil im Zusammenhang mit der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung festgehalten, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, und dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es erfordert, dass die Steuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, auch wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht Genüge getan hat. Der Verstoß gegen formelle Anforderungen ist danach nur beachtlich, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden.

Hat der Steuerpflichtige daher die (in § 7 UStG) vorgeschriebenen Nachweispflichten erfüllt, begründet dies die - widerlegbare - Vermutung, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen. Werden die im Gesetz normierten Nachweispflichten nicht (vollständig oder rechtzeitig) erfüllt, ist die Steuerfreiheit nur zu gewähren, wenn aufgrund der objektiven Beweislage zweifelsfrei feststeht, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen (vgl. Ruppe/Achatz, 4. Aufl., § 7 Tz 57 und 58).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Strittig ist, ob für die auf Konto 812.000 verbuchten Geschäftsfälle - soweit sie nicht als innergemeinschaftliche Lieferungen anzuerkennen sind - der Ausfuhrnachweis erbracht wurde, und ob diese als steuerfreie Ausfuhrlieferungen anzuerkennen sind.

Abgesehen von den oben angeführten einzelnen Geschäftsfällen, für welche die Ausfuhrbelege von der Betriebsprüfung in Original bzw. in Kopie eingesehen wurden (zwei Belege aus 2002, Beleg "M.R." aus 2005), ist grundlegend strittig, ob die von der Bf. „optisch archivierten“ Belege als Ausfuhrbelege iSd § 7 UStG 1994 anzuerkennen sind.

Dabei äußerte die Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung Bedenken ob der Vollständigkeit der optisch archivierten Ausfuhrbelege, da nicht bei allen optisch archivierten Ausfuhrnachweisen die Voraussetzungen des § 132 (2) BAO gegeben seien. Dies deshalb, da auf den Ausfuhrnachweisen teilweise die zollamtliche Ausgangsbestätigung nur sehr bruchstückhaft bzw. gar nicht erkennbar sei und somit die Voraussetzungen der inhaltsgleichen und urschriftsgetreuen Wiedergabe nicht vorliegen würden.

Ob eine Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung vorliegt, habe seitens der Betriebsprüfung nicht überprüft werden können, da die Ausfuhrnachweise nur optisch gespeichert wurden und somit der Betriebsprüfung die Möglichkeit genommen worden sei, die Echtheit der Zollstempelabdrucke zu überprüfen. Grund sei dafür u.a., dass „bei den Za 58a in den meisten Fällen die Rückseiten mit den Zollstempelabdrucken nicht eingescannt wurden sowie bei den U 34 die Zollstempelabdrucke teilweise nur sehr bruchstückhaft oder gar nicht zu erkennen seien“.

Andererseits führte die Betriebsprüfung aus: „Es wird seitens der BP darauf hingewiesen, dass, wie der Niederschrift zu entnehmen ist, keine Zollstempelfälschungen festgestellt wurden.“

Wie die Bf. in ihrer Gegenäußerung zutreffend ausführte, wurde von der Betriebsprüfung anhand von Stichproben von insgesamt 50 Belegen (25 im Betriebsprüfungsverfahren und 25 im Zuge der Nachschau eingesehene Belege) festgestellt, dass „bei den Za 58 a in den meisten Fällen die Rückseiten mit den Zollstempelabdrucken nicht eingescannt wurden sowie bei den U 34 die Zollstempelabdrucke teilweise nur sehr bruchstückhaft oder gar nicht zu erkennen seien“. Die Feststellung der Bf. ist zutreffend, dass im Ergebnis die Betriebsprüfung anhand von 50 Stichproben aus ca. 9000 Geschäftsfällen feststellte, dass sämtliche eingescannten Belege unvollständig seien.

Richtigerweise kann aber bei einer Stichprobe von 50 aus 9000 Fällen nicht davon ausgegangen werden, dass sämtliche Belege fehlerhaft sind. Allenfalls hätte das Finanzamt im Einzelnen die betreffenden Belege, welche bei den stichprobenweisen Überprüfungen als mangelhaft erkannt wurden, abzuerkennen gehabt. Diese Belege wurden jedoch in den vorgelegten Akten nicht näher konkretisiert, sodass sich das Bundesfinanzgericht außerstande sieht, die betreffenden Belege abzuerkennen.

Im Ergebnis ist somit die Steuerfreiheit für die Ausfuhrlieferungen, soweit sie durch optisch archivierte Ausfuhrbelege nachgewiesen wurden, zu gewähren.

Soweit Belege, die im Original nachgereicht wurden, anzuerkennen sind (zwei Belege aus 2002, Beleg M.R. aus 2005), ergibt sich keine zusätzliche Abänderung der angefochtenen Bescheide, da diese Belege bereits in den Beträgen der optisch archivierten Belege enthalten sind.

Dasselbe gilt die Geschäftsfälle, für welche die Bf. mit der Berufung beglaubigte Abschriften der bei den Zollämtern Wien und Graz aufliegenden Einheitspapiere vorlegte.

Jedoch sind folgende Geschäfte laut Stellungnahme der Betriebsprüfung und Gegenäußerung der Bf. als innergemeinschaftliche Lieferungen zu berücksichtigen:

Innergemeinschaftliche Lieferungen laut Stellungnahme der Betriebsprüfung:

	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

Innergemeinschaftliche Lieferungen laut Gegenäußerung der Bf.:

	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

Im Ergebnis sind die Veranlagungen zur Umsatzsteuer 2000 bis 2005 wie folgt gegenüber den angefochtenen Bescheiden abzuändern:

#### **Umsatzsteuer 2000 (Beträge in Schilling):**

Die von der Betriebsprüfung aberkannten Ausfuhrlieferungen im Betrag von S 72.420,00 sind als steuerfrei anzuerkennen (Beträge laut Niederschrift der Betriebsprüfung: netto S 60.350,00, Umsatzsteuer S 12.070,00).

Die Bemessungsgrundlagen für die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2000 sind wie folgt abzuändern:

<b>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen laut Bescheid</b>	<b>9.097.893.479,53</b>
Hinzurechnung <b>USt</b>	+ 12.070,00
<b>Summe laut BFG</b>	<b>9.097.905.549,53</b>
<b>steuerfreie Ausfuhrlieferungen laut Bescheid</b>	<b>200.275.035,51</b>
Hinzurechnung „Brutto“umsätze	+ 72.420,00
<b>Summe laut BFG</b>	<b>200.347.455,51</b>
<b>steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz laut Bescheid:</b>	<b>8.848.086.968,49</b>

Abzug „Netto“umsätze	- 60.350,00
<b>Summe laut BFG</b>	<b>8.848.026.618,49</b>

### Umsatzsteuer 2001 (Beträge in Euro):

Die von der Betriebsprüfung aberkannten Ausfuhrlieferungen im Betrag von € 24.695,72 sind als steuerfrei anzuerkennen (Beträge laut Niederschrift der Betriebsprüfung: netto € 20.579,77; Umsatzsteuer € 4.115,95).

Die Bemessungsgrundlagen für die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2001 sind wie folgt abzuändern:

<b>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen laut Bescheid</b>	<b>453.718.500,22</b>
Hinzurechnung Ust	+ 4.115,95
<b>Summe laut BFG</b>	<b>453.722.616,17</b>
<b>steuerfreie Ausfuhrlieferungen laut Bescheid</b>	<b>10.356.507,96</b>
Hinzurechnung „Brutto“umsätze	+ 24.695,72
<b>Summe laut BFG</b>	<b>10.381.203,68</b>
<b>steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz laut Bescheid:</b>	<b>440.692.608,94</b>
Abzug „Netto“umsätze	- 20.579,77
<b>Summe laut BFG</b>	<b>440.672.029,17</b>

### Umsatzsteuer 2002:

Die von der Betriebsprüfung aberkannten Ausfuhrlieferungen im Betrag von € 798.390,73 (Beträge laut Niederschrift der Betriebsprüfung netto 665.325,61; USt 133.065,12) sind entsprechend der Stellungnahme der Betriebsprüfung und der Gegenäußerung der Bf. wie folgt aufzuteilen:

- innergemeinschaftliche Lieferungen € 5.839,68 (netto 4.866,40; USt € 973,28)
- steuerfreie Ausfuhrlieferungen € 792.551,05 (netto 660.459,21; USt € 132.091,84)

Die Bemessungsgrundlagen für die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2002 sind wie folgt abzuändern:

<b>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen laut Bescheid</b>	<b>664.337.383,01</b>
Hinzurechnung Ust	+ 133.065,12

<b>Summe laut BFG</b>	<b>664.470.448,13</b>
<b>steuerfreie Ausfuhrlieferungen laut Bescheid</b>	<b>12.373.966,84</b>
Hinzurechnung „Brutto“Umsätze	+ 792.551,05
<b>Summe laut BFG</b>	<b>13.166.517,89</b>
<b>innergemeinschaftliche Lieferungen laut Bescheid</b>	<b>753.386,52</b>
Hinzurechnung „Brutto“umsätze	+ 5.839,68
<b>Summe laut BFG</b>	<b>759.226,20</b>
<b>steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz laut Bescheid:</b>	<b>648.661.431,25</b>
Abzug „Netto“umsätze	- 665.325,61
<b>Summe laut BFG</b>	<b>647.996.105,64</b>

### **Umsatzsteuer 2003:**

Die von der Betriebsprüfung aberkannten Ausfuhrlieferungen im Betrag von € 909.853,39 (Beträge laut Niederschrift der Betriebsprüfung netto 758.211,16; USt 151.642,23) sind laut Stellungnahme der Betriebsprüfung und Gegenäußerung der Bf. wie folgt aufzuteilen:

- innergemeinschaftliche Lieferungen € 3.383,89 (netto 2.819,91; USt 563,98)
- steuerfreie Ausfuhrlieferungen € 906.469,50 (netto 755.391,25; USt 151.078,25)

Die Bemessungsgrundlagen für die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2003 sind wie folgt abzuändern:

<b>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen laut Bescheid</b>	<b>688.787.389,76</b>
Hinzurechnung <b>Ust</b>	+ 151.642,23
<b>Summe laut BFG</b>	<b>688.939.031,99</b>
<b>steuerfreie Ausfuhrlieferungen laut Bescheid</b>	<b>12.210.840,10</b>
Hinzurechnung „Brutto“Umsätze	+ 906.469,50
<b>Summe laut BFG</b>	<b>13.117.309,60</b>
<b>innergemeinschaftliche Lieferungen laut Bescheid</b>	<b>892.912,25</b>

Hinzurechnung „Brutto“umsätze	+ 3.383,89
<b>Summe laut BFG</b>	<b>896.296,14</b>
<b>steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz laut Bescheid:</b>	<b>672.938.768,40</b>
Abzug „Netto“umsätze	- 758.211,16
<b>Summe laut BFG</b>	<b>672.180.557,24</b>

### Umsatzsteuer 2004:

Die von der Betriebsprüfung aberkannten Ausfuhrlieferungen im Betrag von € 1.065.270,56 (Beträge laut Niederschrift der Betriebsprüfung netto 887.725,47; USt 177.545,09) sind laut Stellungnahme der Betriebsprüfung und Gegenäußerung der Bf. wie folgt aufzuteilen:

- innergemeinschaftliche Lieferungen € 2.745,74 (netto € 2.288,12; USt 457,62)
- steuerfreie Ausfuhrlieferungen € 1.062.524,82 (netto 885.437,35; USt 177.087,47)

Die Bemessungsgrundlagen für die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2004 sind wie folgt abzuändern:

<b>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen laut Bescheid</b>	<b>713.766.464,18</b>
Hinzurechnung <b>Ust</b>	+ 177.545,09
<b>Summe laut BFG</b>	<b>713.944.009,27</b>
<b>steuerfreie Ausfuhrlieferungen laut Bescheid</b>	<b>12.798.285,31</b>
Hinzurechnung „Brutto“Umsätze	+ 1.062.524,82
<b>Summe laut BFG</b>	<b>13.860.810,13</b>
<b>innergemeinschaftliche Lieferungen laut Bescheid</b>	<b>1.389.816,50</b>
Hinzurechnung „Brutto“umsätze	+ 2.745,74
<b>Summe laut BFG</b>	<b>1.392.562,24</b>
<b>steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz laut Bescheid:</b>	<b>697.032.713,23</b>
Abzug „Netto“umsätze	- 887.725,47
<b>Summe laut BFG</b>	<b>696.144.987,76</b>

## Umsatzsteuer 2005:

Die von der Betriebsprüfung aberkannten Ausfuhrlieferungen im Betrag von € 535.871,52 (Beträge laut Niederschrift der Betriebsprüfung netto 446.559,60; USt 89.311,92) sind laut Stellungnahme der Betriebsprüfung und Gegenäußerung der Bf. wie folgt aufzuteilen:

- innergemeinschaftliche Lieferungen € 3.168,23 (netto 2.640,20; USt 528,03)
- steuerfreie Ausfuhrlieferungen € 532.703,29 (netto 443.919,41; USt 88.783,89)

Die Bemessungsgrundlagen für die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2004 sind wie folgt abzuändern:

<b>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen laut Bescheid</b>	<b>755.597.328,11</b>
Hinzurechnung Ust	+ 89.311,92
<b>Summe laut BFG</b>	<b>755.686.640,03</b>
<b>steuerfreie Ausfuhrlieferungen laut Bescheid</b>	<b>5.297.961,16</b>
Hinzurechnung „Brutto“umsätze	+ 532.703,29
<b>Summe laut BFG</b>	<b>5.830.664,45</b>
<b>innergemeinschaftliche Lieferungen laut Bescheid</b>	<b>2.367.254,20</b>
Hinzurechnung „Brutto“umsätze	3.168,23
<b>Summe laut BFG</b>	<b>2.370.422,43</b>
<b>steuerpflichtige Umsätze, Normalsteuersatz laut Bescheid:</b>	<b>745.122.995,90</b>
Abzug „Netto“umsätze	- 446.559,60
<b>Summe laut BFG</b>	<b>744.676.436,30</b>

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2005 in der mit Gegenäußerung vom 18.12.2007 geänderten Fassung war somit stattzugeben. Die angefochtenen Bescheide waren wie in den beiliegenden Berechnungsblättern dargestellt, abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

## Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,



nachdem die zu lösende Rechtsfrage der Anerkennung optisch archivierter Belege als Ausfuhrnachweis durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Zl. 2011/13/0038 vom 26.3.2014 geklärt wurde.

Wien, am 11. September 2017