



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die gemäß § 274 BAO als gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 3.5.2011 betreffend Umsatzsteuer 2008 gerichtet geltende Berufung der A-GmbH, vom 2.4.2009 (gerichtet gegen den Bescheid vom 2.3.2009 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 05-07/2008) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), einer GmbH mit Betriebsgegenstand Gas- und Wasserinstallateur und Handel mit Waren aller Art, wurde im Zuge einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 05-07/2008 von der Betriebsprüfung (BP) die folgende, im BP-Bericht vom 27.2.2009 dargestellte, berufungsgegenständliche Feststellung getroffen: Im Prüfungszeitraum seien steuerfreie Ausfuhrerlöse in Höhe von € 145.189,17 erklärt worden, wobei es sich in sämtlichen Fällen um Verkäufe an die Firma X.Y. in Serbien gehandelt habe. Die Waren seien von Herrn Y. persönlich abgeholt worden. Als Nachweise seien die jeweils mit einem Zollstempel versehenen Formulare U 34 vorgelegt worden. Gemäß § 7 Abs. 6 UStG 1994 sowie Rz 1099 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) sei der Ausfuhrnachweis im Falle der Beförderung in das Drittland (durch den Lieferer oder durch den Abnehmer), welche nicht im Rahmen des Touristenexportes erfolge (zB weil der Gegenstand vom Lieferer befördert werde oder für unternehmerische Zwecke erworben oder nicht im

persönlichen Reisegepäck ausgeführt worden sei) durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr zu führen. Da der Ausfuhrnachweis nicht in der gesetzlich vorgeschriebenen Form erbracht worden sei, sei die Steuerfreiheit zu verwehren. Die bisher als steuerfrei behandelten Ausfuhrlieferungen seien mit dem Nettowert der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Auf dem Konto "Ausfuhrerlöse 0 % USt" sei die Ausgangsrechnung 1064 vom 22.7.2008 über € 16.299,20 irrtümlich mit dem Betrag der Ausgangsrechnung 1066 vom 28.7.2008 in Höhe von € 1.729,50 verbucht worden. Die Erlöse seien daher entsprechend zu erhöhen.

Der Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer 05-07/2008 vom 2.3.2009 wurde vom Finanzamt unter Berücksichtigung dieser BP-Feststellung erlassen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 2.4.2009 wurde folgendes vorgebracht: Der Bescheid werde hinsichtlich der Umsatzsteuernachverrechnung im Ausmaß von € 26.636,48 angefochten. Die steuerfreien Ausfuhrlieferungen im Zeitraum 05-07/2008 seien von der BP aberkannt und mit dem Nettowert der Umsatzsteuer unterworfen worden, obwohl die Bw. lückenlos nachweisen habe können, dass die Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft gelangt sei und den EU-Raum verlassen habe. Die Ware habe im Zuge des Reiseverkehrs den EU-Raum verlassen und durch die entsprechenden Dokumente (Umsatzsteuerformular, Rechnung und Lichtbildausweis) zur bezughabenden Ware sei der tatsächliche Austritt der Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft bestätigt. Die Bestätigung sei bei jener Zollstelle erfolgt, über welche die Ware letztendlich das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen habe. Sämtliche von der Bw. vorgelegten Dokumente seien allesamt von einer ungarischen Zollstelle bestätigt, welche dadurch auch den Austritt der Ware bestätigt habe. Anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2004 seien diese von der Bw. vorgelegten Ausfuhrnachweise (ebenfalls U 34) nicht beanstandet worden. Die Prüferin habe damals sogar die Originale mitgenommen, diese einer Prüfung unterzogen und als korrekt bezeichnet. Die Bw. habe dem Finanzamt einen lückenlosen Nachweis über die Verbringung der Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft vorgelegt. Dieser Nachweis sei vom Prüfer nicht akzeptiert worden. Eine nachträgliche Ausfuhranmeldung sei daran gescheitert, dass die ungarischen Zollbehörden die Ausfuhr nicht elektronisch bestätigen könnten. Ausfuhrlieferungen an Abnehmer in Drittstaaten seien umsatzsteuerfrei und würden dann vorliegen, wenn das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Unternehmer als Abnehmer abgeschlossen worden sei, wobei der ausländische Abnehmer den Gegenstand ins Ausland befördert oder versendet habe oder wenn das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen worden sei, welcher die Ware im Reisegepäck ausführe sofern dieser Abnehmer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet habe, der Gegenstand der Lieferung binnen drei Monaten nach Lieferung

ausgeführt werde und der Gesamtbetrag der Rechnung € 75,00 überschreite. Weitere Voraussetzungen für die Steuerbefreiung seien der Ausfuhrnachweis und der Buchnachweis. Diese Voraussetzungen seien alle gegeben gewesen. Da der lückenlose Nachweis der Verbringung der Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft nachgewiesen worden sei, werde der Antrag auf stattgebende Berufungsentscheidung gestellt. Weiters wurde von der Bw. beantragt, ihr erforderlichenfalls die Möglichkeit zur Beibringung weiterer (nicht näher bezeichneter) Unterlagen zu geben.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 15.4.2009 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet: Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 liege eine steuerfreie Ausfuhr lieferung dann vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer geschlossen habe, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördere oder versende, und kein Anwendungsfall der Z.3 leg.cit. (Lieferung für nicht unternehmerische Zwecke/Touristenexport) vorliege. Über jede Ausfuhr lieferung, für die die Steuerfreiheit in Anspruch genommen werde, habe ein Ausfuhrnachweis zu erfolgen. Im Fall der Abholung durch den Leistungsempfänger habe dieser Nachweis gemäß § 7 Abs. 6 Z 1 UStG 1994 durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung zu erfolgen, wenn der Gegenstand nicht für unternehmerische Zwecke erworben worden sei und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt werde (Touristenexport mit Formular U 34). Erfolge die Beförderung durch den Unternehmer oder den Abnehmer, so komme Z 2 leg.cit. zur Anwendung. In diesem Fall habe der Ausfuhrnachweis entweder nach lit. a (eine mit der zollamtlichen Ausgangsbescheinigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder einer Ausfuhranzeige iSd Art. 796e der VO (EWG) Nr. 2454/93 idF VO (EG) Nr. 1875/2006) oder nach lit. b (eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche oder elektronische Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich sei). Die angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis seien gemäß § 7 Abs. 7 UStG 1994 nach einem vom BMF durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und hätten alle für die Beurteilung erforderlichen Angaben zu enthalten. Durch die eindeutigen gesetzlichen Anordnungen ergebe sich, dass im Falle der Beförderung (durch den Lieferer oder den Abnehmer), welche nicht im Rahmen des Touristenexportes erfolge, der Ausfuhrnachweis nach § 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 grundsätzlich durch eine schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr bzw. durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung zu führen sei. Die Ausfuhrbescheinigung sei dann vorgesehen, wenn nach den zollrechtlichen Vorschriften die Abgabe einer schriftlichen Anmeldung nicht

erforderlich sei. Die Verwendung des Formulars für den Touristenexport ersetze nicht die in § 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 geforderten Nachweise. Ob und inwieweit bei einer für den Zeitraum 04-08/2004 vorgenommenen Umsatzsteuersonderprüfung eine unrichtige Vorgehensweise nicht beanstandet worden sei, könne im Rahmen dieses Berufungsverfahrens nicht beurteilt werden. Der Umstand, dass bei einer abgabenbehördlichen Prüfung eine bestimmte Vorgehensweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet geblieben sei, hindere die Behörde nicht daran, diese Vorgehensweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. zB VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179; VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104).

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 15.5.2009 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer 05-07/2008 ist bis dato nicht ergangen.

Am 3.5.2011 wurde vom Finanzamt der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 (Umsatzsteuerjahresbescheid) erlassen. Mit diesem Bescheid wurden die von der Bw. als steuerfrei behandelten Ausfuhrlieferungen des gesamten Abgabenerhebungszeitraumes 2008 der Umsatzsteuer unterworfen, wodurch es zu einer Nachversteuerung von Umsätzen in Höhe von € 259.953,53 kam. In der Bescheidbegründung ist folgendes ausgeführt: Im Zuge einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 05-07/2008 sei die Steuerfreiheit für Ausfuhrerlöse mangels Vorlage ordnungsmäßiger Ausfuhrnachweise verwehrt worden. Mit Schreiben vom 18.4.2011 habe die Bw. mitgeteilt, dass Ausfuhrnachweise für das gesamte Jahr 2008 in gleicher Form (U 34) wie im Prüfungszeitraum vorlägen. Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen seien somit nicht gegeben. Die steuerfrei belassenen Ausfuhrerlöse seien daher nachzuversteuern und der 20 %-igen Umsatzsteuer zu unterwerfen. Auf die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung vom 27.2.2009 und auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 15.4.2009 werde verwiesen.

Die Bw. erhab mit Anbringen vom 23.5.2011 gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 Berufung. Zur Begründung wurde auf die Ausführungen in der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer 05-07/2008 verwiesen. Es wurde nochmals betont, dass der Nachweis über die Verbringung der Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft erbracht worden sei und somit alle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen gegeben wären.

Die Berufung wurde von der bescheiderlassenden Behörde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Formelles Recht:

Gemäß § 274 BAO in der Fassung BGBI. I Nr. 97/2002 gilt die gegen den Bescheid vom 2.3.2009 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer 05-07/2008 gerichtete Berufung vom 2.4.2009 auch als gegen den Bescheid vom 3.5.2011 betreffend Umsatzsteuer 2008 gerichtet. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist die gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 gerichtete Berufung vom 23.5.2011 als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen (gemäß § 274 BAO als auch gegen den neuen Bescheid gerichtet geltenden) Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer 05-07/2008 zu betrachten (vgl. VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085). Aus diesem Grund war der Spruch dieses Bescheides wie oben zu gestalten.

II) Materielles Recht:

Die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes ist unter Zugrundelegung der im Folgenden dargestellten Rechtsnormen vorzunehmen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBI. Nr. 663/1994 idF BGBI. I Nr. 24/2007, sind Umsätze aus Ausfuhrlieferungen (§ 7) steuerfrei.

Der Gesetzgeber hat in § 7 UStG 1994 für Ausfuhrlieferungen in das Drittlandsgebiet folgendes angeordnet:

"§ 7. (1) Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt 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 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 genannten Fälle.

3. 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,
- b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, 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.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepaß oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist. Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

(2) Ausländischer Abnehmer ist

- a) ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat,
- b) eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine im Inland befindliche Zweigniederlassung eines Unternehmers ist nicht ausländischer Abnehmer.

(3) Ist in den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, so liegt eine Ausfuhrlieferung nur im Fall des Abs. 1 Z 2 vor, wenn

1. der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer ist und
2. das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient.

Im Falle des Abs. 1 Z 3 ist eine Ausfuhrlieferung ausgeschlossen.

(4) Über die erfolgte Ausfuhr muß 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.

Macht der Unternehmer in den Fällen des Abs. 1 Z 3 von dieser Berechtigung keinen Gebrauch und nimmt er die Steuerfreiheit stets erst nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises in Anspruch, so kann die zunächst vorgenommene Versteuerung des Ausfuhrumsatzes in der Voranmeldung für jenen Voranmeldungszeitraum rückgängig gemacht werden, in welchem der Ausfuhrnachweis beim Unternehmer einlangt, vorausgesetzt, daß diese Vorgangsweise in allen Fällen des Abs. 1 Z 3 eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfuhrnachweis

erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist. Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfuhrumsätze, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

(5) Die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnosemente 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 oder durch eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64.

(6) In den nachstehend angeführten Fällen hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis 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 oder eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64,
 - b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche oder elektronische Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist.

(7) Die in den Abs. 5 Z 1 und 2 und Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis sind nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der

den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren."

Im Verhältnis zum EG-Recht entspricht § 7 UStG 1994 dem Art. 15 Z 1 und 2 der 6. MWSt-RL in der Fassung der 2. Vereinfachungs-RL 95/7/EG des Rates vom 10.4.1995.

§ 7 UStG 1994 regelt die näheren Voraussetzungen für die (echte) Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs. 1 Z 1) und gehört somit zum Normenbestand der Umsatzsteuerbefreiungen. Die Steuerfreistellung der Ausfuhrlieferung ist keine Maßnahme der Exportförderung, sondern entspricht dem im Bereich der indirekten Steuern auf Warenbewegungen und Verbrauchsgüter international üblichen Bestimmungslandprinzip, das im Verhältnis zu Drittländern auch vom Gemeinschaftsrecht vertreten wird. Durch die Steuerfreiheit der Lieferungen in Verbindung mit dem Vorsteuerabzug wird der Warenexport vollständig von der USt des Ursprungslandes entlastet. Durch die Belastung der Importe mit EUSt (Einfuhrumsatzsteuer) wird die importierte Ware den im Bestimmungsland produzierten Gütern gleichgestellt. (Ruppe, UStG³, § 7, Tz 3).

Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips entspricht der Forderung nach Wettbewerbsneutralität: im Verbrauchsland werden importierte Waren steuerlich nicht anders behandelt als dort erzeugte Waren. Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Steuersätze in den Herkunfts- und Destinationsländern werden vermieden. Die Realisation des Bestimmungslandprinzips erfordert einen umsatzsteuerlichen Grenzausgleich. Exportierte Waren müssen von der USt-Belastung des Ursprungslandes entlastet, importierte Waren müssen mit der Steuer des Destinationslandes belastet werden. Technisch erfolgt dies durch die Steuerbefreiung der Ausfuhr bei Aufrechterhaltung des Vorsteuerabzuges (echte Steuerbefreiung) einerseits, durch die Erhebung der EUSt auf importierte Waren andererseits. (Ruppe, UStG³, Einführug Tz 53, 54).

Im gegenständlichen Fall wurde die Umsatzsteuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 an den Abnehmer X.Y. im Drittland Serbien (sog. Abholfälle) vom Finanzamt nicht gewährt, weil anstatt der in § 7 Abs. 6 Z 2 iVm § 7 Abs. 7 leg.cit. vorgesehenen Belege für den Ausfuhrnachweis das Formular U 34 verwendet wurde, obwohl die Gegenstände der Lieferungen vom ausländischen Abnehmer für unternehmerische Zwecke erworben wurden.

Entsprechend der vom Gesetzgeber in § 7 Abs. 6 Z 1 UStG 1994 getroffenen Anordnung hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis in jenen Fällen, in denen der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird, durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der

zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung zu führen. Nur für derartige Fälle des Erwerbes des Gegenstandes der Lieferung für nichtunternehmerische Zwecke (sog. Touristenexport) ist die Verwendung des Formulars U 34 vorgesehen.

In den Fällen des Erwerbes des Gegenstandes der Lieferung für unternehmerische Zwecke kommt hingegen § 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 zur Anwendung: Der Unternehmer hat den Ausfuhrnachweis zu führen durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64 (lit. a) bzw. eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche oder elektronische Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist (lit. b).

Die vom Gesetzgeber in § 7 Abs. 6 Z 1 und Z 2 UStG 1994 getroffenen Anordnungen sind in der Textierung klar und unmissverständlich. Daher besteht kein Spielraum für eine über den Wortsinn hinausgehende, die Zulässigkeit der Führung von Ausfuhrnachweisen in anderen als den ausdrücklich angeordneten Formen einbeziehende, Gesetzesauslegung.

Es muss vielmehr angenommen werden, dass der Gesetzgeber, wenn er auch in den Fällen des Erwerbes des Liefergegenstandes für unternehmerische Zwecke den Beweis der Verbringung der Ware in das Drittland mittels Formular U 34 für ausreichend erachtet hätte, nicht in § 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 für derartige Fälle andere Formerfordernisse angeordnet hätte.

Die Regelung des § 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 kann im Hinblick auf den oben dargestellten rechtspolitischen Hintergrund der Steuerfreistellung von Ausfuhrlieferungen in Drittländer keinesfalls als Erscheinungsform eines auf übertriebenen Formalismus gerichteten Strebens der Gesetzgebung angesehen werden.

Die in § 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 explizit angeordneten Formvorschriften ergeben sich aus dem Normzweck des § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Steuerfreistellung von Ausfuhrlieferungen in Drittländer) und dienen diesem in der Herstellung der Wettbewerbsneutralität durch Anwendung des Bestimmungslandprinzips gelegenen Normzweck. In diesem Sinne sind die in § 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 normierten formalen Anforderungen für die Nachweisführung bei Ausfuhrlieferungen in Fällen des Erwerbes des Liefergegenstandes für unternehmerische Zwecke des Abnehmers ganz eindeutig gesetzliche Anordnungen, die der Realisation des Bestimmungslandprinzips, welches einen umsatzsteuerlichen Grenzausgleich erfordert, dienen. Durch die gemäß § 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 vorgesehene Führung des

Ausfuhrnachweises durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64 (lit. a) bzw. eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche oder elektronische Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist (lit. b) soll die Realisation des Bestimmungslandprinzips systematisch und umfassend behördlich kontrollierbar gemacht werden.

Aus den dargelegten Gründen kann der Argumentation der Bw., dass die Ausfuhr der vom Abnehmer für unternehmerische Zwecke erworbenen Liefergegenstände in das Drittland Serbien und somit der Austritt der Waren aus dem Gemeinschaftsgebiet ohnehin durch die Bestätigungsvermerke einer ungarischen Zollstelle auf den verwendeten Formularen U 34 nachgewiesen worden sei und dass damit die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen erbracht seien, nicht gefolgt werden. Eine solche Rechtsauslegung wäre im Widerspruch zum Wortlaut wie auch zum Zweck der maßgeblichen Bestimmungen.

Tatsache ist, dass sich die Bw. nicht an das gehörig kundgemachte Gesetz gehalten hat. Die Folgen dieses Verhaltens können nicht im Wege der Rechtsprechung abgewendet werden, zumal es sich (wie oben dargelegt wurde) bei den die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen in Drittländer regelnden gesetzlichen Anordnungen eben nicht um bloße Ordnungsvorschriften handelt. Der zwingend in einer bestimmten Form zu erbringende Nachweis zählt nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung (vgl. zB VwGH 27.2.2002, 2000/13/0197; 22.9.1999, 94/15/0183). Daraus folgt, dass bei Fehlen des Ausfuhrnachweises in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Form, die Steuerfreiheit nicht gewährt werden kann. Ein Nachweis in einer anderen als der vom Gesetz geforderten Art und Weise kann keine Anerkennung finden.

Mit dem Vorbringen, dass ihre Vorgehensweise (Verwendung des Formulars U 34 bei der Ausfuhr von für unternehmerische Zwecke erworbenen Liefergegenständen) anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2004 unbeanstandet geblieben sei, macht die Bw. Treu und Glauben geltend. Daher ist zu prüfen, ob dieser zwar im Gesetz nicht vorgesehene, dennoch aber als allgemeines Rechtsprinzip respektierte Grundsatz im konkreten Fall zum Tragen kommen kann.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung zeitigt der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. zB VwGH 7.6.2001, 98/15/0065). Im Übrigen ist die Behörde verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig

erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (vgl. zB 26.6.2002, 98/13/0172; 29.7.2010, 2006/15/0217). Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen (vgl. VwGH 02.02.2010, 2007/15/0253). Dem Vorbringen der Bw. ist lediglich zu entnehmen, dass ihre nicht rechtskonforme Vorgehensweise von der im Jahr 2004 mit der Umsatzsteuersonderprüfung befasst gewesenen Prüferin nicht beanstandet wurde. Ob die Prüferin so gehandelt hat, weil sie sich über die Rechtslage nicht im Klaren war oder ob Billigkeitserwägungen ausschlaggebend waren, ist nicht bekannt. Es kann jedoch keinesfalls als wahrscheinlich angenommen werden (und wurde von der Bw. auch nicht behauptet), dass die Prüferin eine Aufforderung zur Beibehaltung dieser Vorgehensweise ausgesprochen hätte. Es liegen somit auch keine objektiv nachvollziehbaren Anhaltspunkte vor, anhand derer das Abgehen von der in der Vergangenheit erfolgten unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung durch den mit der Umsatzsteuersonderprüfung für den berufungsgegenständlichen Zeitraum befasst gewesenen Prüfer als unbillig zu beurteilen wäre. Daher wäre eine Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben im gegenständlichen Fall nicht rechtskonform.

Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass die Versagung der Steuerfreiheit für die betreffenden Ausfuhrlieferungen im Zeitraum 05-07/2008 zu Recht erfolgt ist. Gleiches gilt für die betreffenden Ausfuhrlieferungen in den übrigen Monaten des Jahres 2008, da von der Bw. mit Schreiben vom 18.4.2011 mitgeteilt wurde, dass die Vorgehensweise (Verwendung des Formulars U 34) im ganzen Jahr 2008 praktiziert wurde.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Juni 2011