

GZ. RV/1399-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., steuerlich, vertreten durch Wirtschaftstreuhandgesellschaft Dkfm. Dr. Franz Burkert & Co, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bez. betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist das Vorliegen von umsatzsteuerfreien Ausfuhrlieferungen i.H.v. 5.036.346,67 S (1995) und 19.818.474,20 S (1996) im Hinblick auf die Mangelhaftigkeit der vorliegenden Ausfuhrnachweise.

Betriebsgegenstand der Bw. ist der Handel mit Hard- und Software.

Geschäftsführer (GF) waren bis 21.8.1996 Herr B und ab 29.7.1996 Frau A.

An der Gesellschaft waren im Streitzeitraum lt. Firmenbuch (FN 66 b) folgende Gesellschafter beteiligt:

	<b>Gesellschafter:</b>	<b>bis 30.1.1996</b>	<b>ab 30.1.1996</b>	<b>ab 21.8.1996</b>	<b>ab 15.11.1997</b>
A		85 %	70 %	85 %	
B		15 %	15 %		
C			15 %	15 %	40,5 %
D					59,5 %
		= 100 %	= 100 %	= 100 %	= 100 %

Bei der Bw. fand für die Jahre 1995 bis 1997 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. den §§ 147 ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 28. Februar 2000 ausführlich dargestellt wurden:

- In den Streitjahren habe die Bw. Ausfuhrlieferungen in Drittstaaten getätigt.  
Die Bw. habe Waren aus Fernost importiert und danach einerseits ins Ausland versandt, andererseits seien die Waren auch von den ausländischen Abnehmern abgeholt worden.  
Die Bezahlung der Exporte sei in bar durch die jeweiligen Fahrer erfolgt.  
Über die Lieferungen seien Fakturen ausgestellt worden. Hingegen seien keine Bestätigungen über die Warenübernahme und Aufzeichnungen über die Identität der Abnehmer ausgestellt bzw. geführt worden.

Die Geschäftskontakte seien über das Internet hergestellt worden.

Telefonkontakte seien nur von den Abnehmern zur Bw. geführt worden. Anrufe seitens der Bw. an die Abnehmer hätte es lt. Geschäftsführerin (GF) nicht gegeben.

Auch seien hinsichtlich der tatsächlichen Existenz der Unternehmen von Seiten der Bw. keinerlei Nachweise eingeholt worden, diese mangelnde Existenz der u.a. Unternehmen sei der Bw. auch vorgehalten worden, wobei sich die Bw. auf den Standpunkt stellte, dass ein ausländischer Abnehmer bei Ausfuhrlieferungen im Versendungs- oder Beförderungsfall nicht erforderlich sei, denn es reiche schon ein Abnehmer mit Wohnsitz (Sitz) in Österreich aus, um die Steuerfreiheit der Lieferung zu erreichen.

- Anders als beim Ausfuhrnachweis sehe das Umsatzsteuergesetz (UStG 1994) keine Formvorschrift für die Erbringung des Abnehmernachweises vor.
- Im gegenständlichen Fall seien die Geschäfte mündlich abgeschlossen worden und der Zahlungsfluss sei bar erfolgt, wobei die Bw. selbst behauptete, dass sie die Geschäftspartner nicht persönlich gekannt habe.
- Die dabei ausgestellten Fakturen hätten die Firmen M, R, T und S betroffen, deren Existenz aber bis dato nicht nachgewiesen werden konnte.
- Die von der Betriebsprüfung abverlangten "Ausfuhrnachweise" seien zum Teil von Herrn E aus den beschlagnahmten Unterlagen herausgesucht und der Betriebsprüfung übergeben worden, seien aber den Fakturen in vielen Fällen nicht zuordenbar gewesen.
- Die Firma M scheine im Handelsregister nicht auf, habe über keinen Telefonanschluss verfügt und im Branchenverzeichnis sei keine Eintragung des Unternehmens erfolgt. Unter den beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen hätten sich keine Exportnachweise befunden.
- Herr R sei unter der angegebenen Adresse nicht auffindbar gewesen.
- Die Firma T sei ebenfalls im Handelsregister nicht registriert gewesen, ebenso habe ein Telefonanschluss gefehlt. Transportbegleitpapiere, wie Lieferscheine und Übernahmebestätigungen, seien nicht vorhanden gewesen.
- Die Firma S sei unter der angegebenen Adresse nicht auffindbar gewesen. Unter den beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen hätten sich keine Exportnachweise befunden.
- Aufgrund mangelhafter Ausfuhrnachweise habe somit eine Steuerfreiheit für die u.a. Umsatzgeschäfte nicht gewährt werden können (alle Beträge in Schilling):

<b>1995</b>			
<b>Abnehmer:</b>	<b>Umsatz (inkl. USt)</b>	<b>20 %USt</b>	<b>Umsatz (exkl. USt)</b>
R	2.474.280,00	412.380,00	
S	2.810.000,00	468.333,33	
T	759.336,00	126.556,00	
<b>Summe:</b>	<b>6.043.616,00</b>	<b>1.007.269,33</b>	<b>5.036.346,67</b>

<b>1996</b>			
<b>Abnehmer:</b>	<b>Umsatz (inkl. USt)</b>	<b>20 %USt</b>	<b>Umsatz (exkl. USt)</b>
M	10.676.922,83	1.779.487,14	
S	11.132.460,18	1.855.410,03	
T	1.972.786,00	328.797,67	
<b>Summe:</b>	<b>23.782.169,01</b>	<b>3.963.694,84</b>	<b>19.818.474,20</b>

- Die Umsätze seien daher als steuerpflichtige Umsätze behandelt und mit dem Normalsteuersatz der Umsatzsteuer unterworfen worden, womit sich die Bemessungsgrundlage für die 20 %igen Umsätze um 5.036.346,67 S (1995) und 19.818.474,20 S (1996) erhöht habe.

Das Finanzamt erließ in der Folge aufgrund einer bereits vor der Betriebsprüfung anhängigen Berufung (Schätzung wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen) eine Berufungsvorentscheidung und folgte darin den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. stellte gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, beantragte die erklärungsgemäße Veranlagung und begründet dies im Wesentlichen folgendermaßen:

- Von der Betriebsprüfung seien von der Bw. steuerfrei behandelte Ausfuhrlieferungen als steuerpflichtige mit dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze behandelt worden.
- Bei sämtlichen in der Niederschrift vom 28. Februar 2000 angeführten Umsatzgeschäften habe es sich um solche gehandelt, bei denen der Unternehmer (= Bw.) den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandgebiet befördert oder versendet habe (gem. § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Nach dieser gesetzlichen Bestimmung sei im Falle der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes durch den liefernden Unternehmer kein ausländischer Abnehmer mehr gefordert.

Daran ändere auch die Ausführungen im § 7 Abs. 7 UStG 1994 nichts, wonach insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers gefordert seien.

- Nach Ansicht der Bw. handle es sich dabei um eine sinnwidrige und vor allem den EU-Richtlinien widersprechende Bestimmung, wonach bei der Beförderung des Gegenstandes durch den liefernden Unternehmer noch immer eine Angabe zur Person des ausländischen Abnehmers gefordert sei.

Bei einer Beförderung oder Versendung durch den liefernden Unternehmer in das Drittland sei lediglich die tatsächliche Ausfuhr bzw. deren Dokumentation für die Anerkennung der Steuerfreiheit maßgebend und die Forderung nach einem ausländischen Abnehmer sei nicht durch die Gesetzeslage gedeckt.

- In Polen erfolge die Registrierung von Gesellschaften nicht in einem Zentralregister, sondern lokal in den einzelnen Gemeinden.
- Die Aussage der Außenwirtschaftskammer Warschau, wonach niemand im Zeitpunkt der Abfrage an der angegebenen Wohnadresse mehr auffindbar gewesen sei, könne kein Beweis dafür sein, dass diese Person nicht in den Jahren 1995 und 1996 an diesen Adressen wohnhaft gewesen seien.

- Auch in Albanien gebe es keine funktionierenden Firmenregister.
- Bereits am 4. März 1996 habe eine Hausdurchsuchung bei der Bw. stattgefunden, wobei die gesamten Buchhaltungsunterlagen beschlagnahmt worden seien.
- Die Bw. beantrage daher die Steuerfreiheit der o.a. strittigen Umsätze für die Jahre 1995 und 1996.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Da Ausfuhrnachweise von der Bw. nur teilweise und meist nur in Kopie der Abgabenbehörde vorgelegt werden konnten, wird eine tatsächliche Ausfuhr der Waren bezweifelt.
- b) Die angeblichen Umsatzgeschäfte wurden mit nicht existenten Abnehmern abgeschlossen.
- c) Die tatsächliche Existenz der strittigen Lieferempfänger wurde trotz mehrmaliger Aufforderung bis dato nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den beschlagnahmten Geschäftsunterlagen der Bw. und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a) Da die als Ausfuhrnachweise vorgelegten Schriftstücke fast ausschließlich Kopien darstellen (Originale wurden aus nicht bekannt gegebenen Gründen nicht vorgelegt), die, wenn überhaupt möglich, den strittigen Abnehmern zuzuordnen waren, deren Existenz bis dato nicht nachgewiesen werden konnte, wird die tatsächlich erfolgte Ausfuhr der Waren ins Drittland bezweifelt.

Andere als die beschlagnahmten Unterlagen sind jedoch der Abgabenbehörde zur Überprüfung, trotz mehrmaliger Aufforderung, nicht vorgelegt worden, weshalb im gegenständlichen Fall die tatsächlich erfolgte Ausfuhr der Waren weder als bewiesen noch als glaubhaft gemacht angesehen werden kann.

zu b) Andere als die strittigen Abnehmer der Lieferungen wurden von der Bw. nicht behauptet und gehen auch nicht aus den beschlagnahmten Unterlagen hervor.

zu c) Dies ist den vorliegenden Schriftsätze der Bw. zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen folgende Umsätze der Umsatzsteuer:

*Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen,*

dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

§ 1 Abs. 2 UStG 1994 bezeichnet als Inland das Bundesgebiet und als Ausland das Gebiet, das hienach nicht Inland ist.

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.

§ 7 UStG 1994 regelt die Ausfuhrlieferung und bestimmt in seinem ersten Absatz die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit eine Ausfuhrlieferung vorliegt.

Eine solche Ausfuhrlieferung liegt vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat,
2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Leistung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und
3. diese Voraussetzungen buchmäßig im Sinne des § 18 Abs. 8 UStG 1994 nachgewiesen sind.

§ 7 Abs. 4 UStG 1994 normiert, dass über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden muss.

§ 7 Abs. 6 Z 2 UStG 1994 führt aus, dass der Ausfuhrnachweis im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland entweder durch

- a) eine mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder
- b) durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung

zu führen ist.

Im § 7 Abs. 7 UStG 1994 wird schließlich u.a. normiert, dass die im Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen sind und 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 haben.

Ausfuhrnachweis und buchmäßiger Nachweis im Sinne des § 7 UStG 1994 sind somit materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferung.

Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, dann ist die Steuerfreiheit selbst dann zu versagen, wenn die übrigen sachlichen Voraussetzungen gegeben sind (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 27.2.2002, 2000/13/0197).

Lt. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und somit entgegen der Auffassung der Bw. sind nicht gesetzeskonform belegte Auslandsgeschäfte nicht schon allein deswegen als steuerfreie Ausfuhrlieferungen zu behandeln, weil die Ware ihren Weg tatsächlich ins Ausland genommen hat (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0154).

Wesentlich für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Ausfuhr bleiben somit die Angaben betreffend den Lieferer, den Abnehmer, den Liefergegenstand, den Tag der Lieferung und den Rechnungsbetrag. Das sind jene Angaben, die auch im § 11 Abs. 1 UStG 1994 von einer Rechnung gefordert werden (vgl. Kolacny-Mayer UStG 1994, 2. Auflage, Pkt. 18 zu § 7).

Lt. § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Wenn es sich um Tatumstände handelt, die im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Möglichkeiten in eben dem Maße höher, als die Pflicht der Behörde zur amtsweigigen Erforschung des Sachverhaltes wegen Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird.

Die Bw. war letztlich im gegenständlichen Fall nicht bereit, trotz mehrmaliger Aufforderung, Beweise für die Existenz der in den strittigen Ausfuhrnachweisen angeführten Abnehmer zu erbringen.

Da somit der Warenlauf aufgrund der Weigerung der Bw. bei der Aufklärung der bereits in der Niederschrift vom 28. Februar 2000 von der Betriebsprüfung umfangreich dargestellten Ermittlungsergebnisse entsprechend aufklärend mitzuwirken, nicht zweifelsfrei nachvollzogen werden kann, der Verbleib der Waren somit bis dato ungewiss ist, der Verbleib der Originale der in Kopie beschlagnahmten Ausfuhrnachweise von der Bw. nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde, kann im gegenständlichen Fall nicht ausgeschlossen werden, dass die Waren im Inland einem Verkauf zugeführt worden sind.

Die Bestimmungen des UStG 1994 betreffend den Ausfuhrnachweis dienen nämlich gerade dem Zweck, dass die Warenbewegung eindeutig nachvollzogen werden kann, um damit sicher zu stellen, dass die Waren tatsächlich ins Ausland verbracht wurden.

Haften den Ausfuhrbescheinigungen die dargestellten Mängel an, so verlieren diese ihre Beweiskraft für die tatsächlich erfolgte Ausfuhr.

Lieferungen an Firmen, deren Existenz bis dato weder bewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte (vgl. dazu auch die Ausführungen in der Niederschrift vom 28. Februar 2000, S 3), können daher nicht als steuerfreie Ausfuhrlieferungen anerkannt werden.

Darüber hinaus ist auch zu bedenken, dass die Aussage der Bw., dass sie bei Aufträgen in Millionenhöhe immer nur darauf angewiesen gewesen sei, dass sich die Abnehmer

irgendwann telefonisch melden, jeder wirtschaftlichen Lebenserfahrung und kaufmännischen Vorsicht widerspricht.

Auch widerspricht es jeder geschäftlichen Gepflogenheit, sich bei Lieferungen in Millionenhöhe die Übernahme der Waren nicht bestätigen zu lassen, was insbesondere bei Mangelhaftigkeit der Waren im Schadensersatzfall von Bedeutung ist.

Diese Behauptungen können nur dahin gedeutet werden, dass die Bw. nicht an der Offenlegung des wahren Sachverhaltes interessiert, sondern vielmehr darauf bedacht war, diesen möglichst zu verschleiern. Die Bw. machte nicht einmal den Versuch auch nur die Existenz eines einzigen angeblichen Abnehmers der angeblich ins Ausland verbrachten Waren wenigstens glaubhaft zu machen.

Den Ausfuhrbescheinigungen, denen derartige Mängel anhaften, kann daher keine Beweiskraft für die tatsächlich erfolgte Ausfuhr, an die aber die Steuerfreiheit knüpft, zuerkannt werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 7 UStG 1994 nicht vorliegen:

Da eine Ausfuhrlieferung im o.a. gesetzlichen Umfang mangels Nachweises des tatsächlichen Warenlaufs und mangels tatsächlich existenter Abnehmer nicht mit den dafür vorgesehenen Bescheinigungen bewiesen werden kann, und daher ein nicht dokumentierter Verkauf im Inland nicht ausgeschlossen werden kann, ist die beantragte Steuerfreiheit des Warenumsatzes als Ausfuhrlieferung gem. § 6 UStG 1994 zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 24. Februar 2004