



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Dkfm. Freund & Partner Steuerberater GmbH, 1010 Wien, Schellinggasse 3, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Mai und Juni 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine die Monate Mai und Juni 2010 betreffende Umsatzsteuernachschau stellte die Betriebsprüfung (BP) bei der Berufungswerberin (Bw.), die in Wien Uhren- bzw. Schmuckwarengeschäfte betreibt, Folgendes fest:

Tz. 1 Touristenexport

Ausfuhrlieferung gem. § 7 Abs. 1 Z 3 UStG

Sachverhaltsdarstellung:

Die Touristenexporte wurden sofort steuerfrei behandelt, dh bei gewissen Stammkunden wurde ohne Umsatzsteuer fakturiert, beim Großteil der ausländischen Kunden wurden sog. „A Refund Cheques“ ausgefüllt. Bei Abrechnung der Fa. A-GmbH, die die Umsatzsteuerrefundierung mit den ausländischen Abnehmern durchführt, wurden nicht ordnungsge-

mäße Ausfuhren (wo die Steuerfreiheit der Ausfuhr nicht bestätigt wurde) bzw. Belege, die nicht zur Rückvergütung eingereicht wurden, steuerpflichtig gestellt. Als Nachweis für die Steuerfreiheit wurden von der Fa. A-GmbH die fortlaufend nummerierten „Global Refund Cheques“ - die sog. Ausfuhrbescheinigungen sowie die dazugehörigen Ausgangsfakturen - elektronisch zur Verfügung gestellt. Im Zuge der Prüfung wurde um den Buchnachweis, zB eine Kopie des Reisepasses oder sonstige Aufzeichnungen, die die Überprüfung der Ausländeridentität nachweisen, ersucht. Sowohl mündlich als auch schriftlich wurde vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass Kopien der Reisepässe oder andere Aufzeichnungen aus folgenden Gründen nicht vorliegen würden:

a) Die Verkäufer würden regelmäßig darauf hingewiesen, dass bei jedem steuerfreien Touristenexport zwingend der Pass des Kunden vorzulegen und dieser daraufhin zu untersuchen sei, ob ein Aufenthaltstitel für die Republik Österreich oder für das übrige Gemeinschaftsgebiet eingetragen ist. Sollte dies der Fall sein, so ist der Verkäufer nicht berechtigt, ein U34 auszustellen.

b) Es wurden in den vergangenen Jahrzehnten mehrere abgabenbehördliche Prüfungen durchgeführt, diesbezügliche Aufzeichnungen wurden nicht abverlangt - das geprüfte Unternehmen beruft sich in diesem Fall auf den Grundsatz von Treu und Glauben gem. § 115 BAO.

Rechtliche Würdigung:

Werden Gegenstände nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer ausgeführt, dann müssen für die Steuerfreiheit zusätzlich folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:

- Der Abnehmer darf keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet haben.*
- Der Gegenstand der Lieferung muss vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt werden.*
- Der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände muss € 75,00 übersteigen.*
- Die Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden.*
- Die Ausfuhr muss durch die Ausfuhrbescheinigung nachgewiesen werden.*

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepass oder sonstigen Grenzübertrittsdocument eingetragen ist. Diese Bestimmung dient dem leistenden Unternehmer zur vereinfachten Nachweisführung. Ist für den Unternehmer jedoch erkennbar, dass tatsächlich ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet vorhanden ist, ist dieser Nachweis widerlegt.

Die Überprüfung, wonach der Abnehmer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet haben darf, obliegt nach wie vor dem Unternehmer.

Die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen müssen aus den Aufzeichnungen leicht nachprüfbar zu ersehen sein. Auf den „Global Refund Cheques“ wurden teilweise Reisepassnummern festgehalten. Durch das Festhalten von Reisepassnummern kann nicht der Nachweis erbracht werden, dass es sich bei dem Abnehmer um einen Abnehmer handelt, der keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

Tz. 2 Touristenexport mit Wohnsitz im Inland

Am 7. Juni 2010 beantragte der österreichische Staatsbürger F. G. die zollamtliche Austrittsbestätigung beim Zollamt Flughafen Wien für eine bei der Bw. gekaufte Armbanduhr im Wert von brutto € 3.350,00. Herr G. legte den handschriftlich ausgefüllten „Global Refund Cheque“ - Doc-ID 123.123.123, die Ausgangsfaktura (Kundenadresse Sy-gasse, 8049 Zürich, Schweiz), sowie seinen österreichischen Personalausweis und die Aufenthaltsbewilligung (Adresse Se-gasse, 8049 Zürich) vor. Der Austritt der Ware wurde von der österreichischen Zollbehörde vorerst bestätigt - später wurde die Ausländeridentität mittels diverser Abfragen überprüft und festgestellt, dass der „ausländische Abnehmer“ über einen Wohnsitz im Inland verfügt.

Die Umsatzsteuer wurde von der A-GmbH dem Abnehmer refundiert und der geprüften Gesellschaft in Rechnung gestellt.

Die Erfordernisse für die Steuerfreiheit dieses Umsatzes sind demnach nicht gegeben - der bisher als Ausfuhrlieferung gem. § 7 Abs. 1 Z 3 UStG behandelte Erlös wird der Umsatzsteuer (Normalsteuersatz 20 %) unterzogen.

	<i>Juni</i>
<i>Erlös brutto</i>	<i>€ 3.350,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage USt</i>	<i>€ 2.791,67</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>€ 558,33</i>

Tz. 3 Ausländische Austrittsbescheinigungen

In der Anfragebeantwortung des BMF - GZ.BMF-010219/0128-VI/4/2011 wurde festgehalten, dass der Ausfuhrnachweis getrennt vom Nachweis der Drittlandsansässigkeit des Privatabnehmers zu sehen ist. Erfolgt die Ausgangsbestätigung jedoch durch eine österreichische Zollbehörde, dann ist damit allerdings zunächst der Nachweis erbracht, dass es sich um einen „ausländischen Abnehmer“ handelt, sofern die Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergibt. Erfolgt die Ausgangsbestätigung durch die Zollbehörde eines anderen Mitgliedstaates, sind zum Nachweis des „ausländischen Abnehmers“ weitere Schritte des Unternehmers erfor-

derlich (zB Ablichtung des Reisepasses), da nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Zollbehörden der anderen Mitgliedstaaten das Vorliegen der Eigenschaft „ausländischer Abnehmer“ nachprüfen. Wird daher der Austritt der Ware bestätigt, ohne dass bewiesen ist bzw. nachvollzogen werden kann, dass der Abnehmer nicht in der Gemeinschaft ansässig ist, kann dieser Mangel durch die Austrittsbestätigung nicht ersetzt werden.

Für sämtliche Ausgangsbescheinigungen, die nicht von der österreichischen Zollbehörde bestätigt wurden, sind zum Nachweis des „ausländischen Abnehmers“ weitere Schritte des Unternehmers (zB Kopien des Reisepasses) erforderlich, da nicht gewährleistet ist, dass die Zollbehörden der anderen Mitgliedstaaten das Vorliegen der Eigenschaft des „ausländischen Abnehmers“ überprüfen.

Dieser Buchnachweis wurde vom geprüften Unternehmen nicht gebracht, dh es wurde buchmäßig nicht nachgewiesen, dass die Tatbestandsvoraussetzung des ausländischen Abnehmers in folgenden Fällen (siehe Einlageblätter) vorliegt.

Die Erfordernisse für die Steuerfreiheit dieser Umsätze sind demnach nicht gegeben - die bisher als Ausfuhrlieferungen gem. § 7 Abs. 1 Z 3 UStG behandelten Erlöse werden der Umsatzsteuer (Normalsteuersatz 20 % - Auflistung lt. Beilagen) unterzogen.

	Mai	Juni
Erlöse brutto	€ 235.025,00	€ 135.160,55
Bemessungsgrundlage USt	€ 195.854,17	€ 112.633,79
Umsatzsteuer	€ 39.170,83	€ 22.526,75

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Jänner 2012 sind als Beilagen Aufstellungen für die beiden Monate angeschlossen, in denen die „Global Refund Cheque“ Nr., das Rechnungsdatum und der Bruttobetrag mit dem Zusatz „kein inländischer Zollstempel“ ausgewiesen sind.

Das Finanzamt (FA) erließ in der Folge am 9. Februar 2012 die beiden Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Mai und Juni 2010, gegen die die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 10. März 2012 mit folgender Begründung Berufung erhob:

Strittig sei, ob im Rahmen eines steuerfreien Touristenexportes vom Unternehmen zwingend die Kopie eines Reisepasses anzufertigen sei und ob diese Kopie Teil des Buchnachweises, wie dieser in § 7 UStG 1994 vorgeschrieben werde, sei. Im § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG 1994 sei nichts dazu festgehalten, dass neben einer Ausfuhrbescheinigung an einen ausländischen Abnehmer die Kopie eines Reisepasses anzufertigen und aufzubewahren sei. Weiters finde sich auch in den Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) keine diesbezügliche Aussage.

Hingewiesen werde auf die neue, seit 1. Jänner 2006 bestehende Rechtslage, wonach ein Aufenthaltstitel nicht mehr fix mittels Stempel oder Vignette im Pass eingetragen werde, weshalb auch bei Vorliegen eines Aufenthaltstitels dieser aus dem Pass nicht mehr ersichtlich sei. Vielmehr würden diese Aufenthaltstitel ab 1. Jänner 2006 in Scheckkartenform ausgegeben, sodass eine Eintragung in den Reisepässen nicht mehr vorgesehen sei. Dass das BMF es bis zum Wartungserlass 2011 verabsäumt habe, die entsprechenden Stellen der UStR zu adaptieren - diese würden sich immer noch auf die obsoleten Bestimmungen des Fremdenengesetzes 1997 beziehen - könne aber nicht dem Steuerpflichtigen angelastet werden. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Rz 1062 der UStR aufgrund des Bezuges auf eine nicht mehr gültige Rechtslage nicht mehr zur Anwendung gelangen könne. Damit sei aber gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 für die Feststellung der Ausländereigenschaft ausschließlich der im Reisepass eingetragene Wohnsitz maßgeblich. Dieser werde aber ohnehin auf dem U34 angegeben und von den Zollbeamten bei der Anmeldung zur Ausfuhr überprüft, sodass eine Kopie des Reisepasses sinnlos wäre.

Das Kopieren des Passes beweiße somit lediglich, dass es sich um einen ausländischen Pass handle, es könne aber damit nicht nachgewiesen werden, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer im Sinne des UStG 1994 bzw. der Rz 1062 der UStR handle.

Zusätzlich sei es allgemeiner Wissensstand, dass gerade Reisende aus den ehemaligen Oststaaten meist über mehr als einen Reisepass verfügten. Sollte in einem Reisepass ein Aufenthaltstitel vermerkt sein, so könne noch immer der Zweit- oder Drittpass für die steuerfreie Ausfuhr vorgelegt werden.

Da mit einer solchen Kopie der Nachweis nicht erbracht werden könne, dass der Käufer keinen Aufenthaltstitel im Inland erworben habe, könne, auch aus diesem Grund, neben den oben angeführten Gründen, aus dem Nichtkopieren des Reisepasses die Steuerfreiheit des Touristenexportes nicht verwehrt werden.

Anzumerken sei in diesem Zusammenhang auch, dass gemäß Pkt. 8.2. des Formulars U34 das Vorliegen eines Aufenthaltstitels sowie gemäß Pkt. 3 des Formulars U34 ein inländischer Wohnsitz des Ausländers von den Zollbehörden anzumerken sei. Dies gelte natürlich nicht nur für das Formular U34 selbst, sondern auch für andere Formulare, die anstelle des Formulars U34 verwendet würden.

Derartige Vermerke der Zollbehörden lägen in den geprüften Fällen nicht vor, sodass davon ausgegangen werden müsse, dass die Ausländereigenschaft der Abnehmer zweifelsfrei gegeben sei, da den Zollbeamten nicht unterstellt werden könne, dass sie diese Prüfung nicht oder nicht sorgfältig vorgenommen hätten. Somit müsse geschlossen werden, dass auch aus Sichtweise der Zollbeamten des BMF die Ausländereigenschaft der Käufer feststehe. Dass übrigens derartige Prüfungen stattfänden, lasse sich dem Umsatzsteuerprotokoll 2009 entnehmen,

anlässlich dessen die Finanzverwaltung ausführe, dass bei einer entsprechenden Eintragung die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung nicht zustehe. Dementsprechend seien die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen eindeutig gegeben, da das Vorhandensein eines ausländischen Wohnsitzes bislang seitens der BP nicht bezweifelt worden sei.

Im Übrigen wäre es auch nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu vereinbaren, wenn die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung von einer Voraussetzung abhängt (Nichtvorhandensein eines Aufenthaltstitels), welche der Lieferant überhaupt nicht kontrollieren könne. Ein Zugriff der Lieferanten auf das Melderegister bzw. eine Datenbank, welche alle vergebenen Aufenthaltstitel enthalte, sei nicht vorgesehen. Dementsprechend komme auch der im Umsatzsteuerprotokoll 2009 beschriebenen Kontrolle durch die Zollbehörden eine besondere Bedeutung zu. Werde diese unterlassen, sei ein etwaiger Steuerausfall den Behörden zuzurechnen.

Dieser Ansicht sei auch teilweise mit dem Wartungserlass 2011 zu den UStR 2000 vom 23. November 2011 gefolgt worden. Dort sei die Rz 1062 ua wie folgt ergänzt worden: „Erfolge die Ausgangsbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde, dann ist damit der Nachweis erbracht, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handelt, sofern sich aus der Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergibt (zB Vermerk eines inländischen Wohnsitzes oder inländischen Kfz-Kennzeichens des Ausführenden).“

Weder das UStG 1994 noch die UStR würden vorsehen, dass eine Reisepasskopie angefertigt werden müsse.

Selbst die BP halte fest, dass zum Nachweis, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handle, auch dann keine Reisepasskopie angefertigt werden müsse, wenn die Ausgangsbestätigung durch die Zollbehörde eines anderen Mitgliedstaates erfolge. Die BP halte nämlich fest, dass in diesem Fall weitere Schritte des Unternehmers erforderlich seien („... zB Ablichtung des Reisepasses...“). Da der Nachweis über die Ausländereigenschaft zB mit der Ablichtung des Reisepasses erfolgen könne, wie dies die BP selbst festhalte, müsse es auch andere Maßnahmen geben, mit denen die Ausländereigenschaft nachgewiesen werden könne. Solche Nachweise seien von der Bw. auch erbracht worden, obwohl die BP fälschlich behauptete, dass sowohl mündlich als auch schriftlich mitgeteilt worden sei, dass Kopien der Reisepässe oder andere Aufzeichnungen nicht vorliegen würden. Die Bw. halte auf den „Global Refund Cheques“ die jeweilige Reisepassnummer fest. Wenn also neben der Kopie des Reisepasses auch andere Nachweise über die Ausländereigenschaft erbracht werden können, so sei dies jedenfalls ein Nachweis, der geeignet sei, die Ausländereigenschaft des Abnehmers zu beweisen.

Aus der Tatsache, dass die Nummern der Reisepässe festgehalten würden, sei auch klar erkennbar, dass die Bw. den Reisepass des ausländischen Abnehmers geprüft habe und somit den gesetzlich vorgeschriebenen Erfordernissen nachgekommen sei.

Wie bereits oben ausgeführt, seien die UStR dahingehend ergänzt worden, dass für den Fall, dass die Ausgangsbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde erfolge, der Nachweis erbracht sei, dass es um einen ausländischen Abnehmer handle, sofern sich aus der Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergebe.

Dieser Nachweis müsse aber auch dann gelten, wenn die Ausgangsbestätigung durch die Zollbehörde eines anderen Mitgliedstaates erfolge.

Von sämtlichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union sei nämlich die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) umzusetzen und anzuwenden. Hingewiesen werde in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf Art 147 sowie auf die erläuternden Bemerkungen hiezu.

Somit müssten auch jene Lieferungen, die nicht von der österreichischen Zollbehörde Ausgangsbestätigt worden seien, sondern bei denen die Ausgangsbestätigung durch eine Zollbehörde der EU erbracht worden sei, steuerfrei sei.

Dass die Mehrwertsteuersystemrichtlinie selbstverständlich von den Mitgliedstaaten der EU umgesetzt werde, sei beispielhaft mit der Übermittlung der deutschen UStR, Abschnitt 137, einem Auszug aus dem deutschen Anwendungserlass zur Umsatzsteuer und der deutschen Dienstvorschrift über die Mitwirkung der Zolldienststellen bei dem Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke (deutsche Zollanweisung) nachgewiesen.

Es seien daher sämtliche Lieferungen, gleichgültig von welcher Zollbehörde der EU die Ausgangsbestätigung erbracht worden sei, steuerfreie Ausfuhrlieferungen.

Es müsse nämlich im Gegensatz zur Meinung der BP sehr wohl davon ausgegangen werden, dass die anderen Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuersystemrichtlinie umsetzen und somit diese Zollbehörden auch das Vorliegen des „ausländischen Abnehmers“ überprüfen würden.

Die Ausländereigenschaft werde von der Bw. im Rahmen der Möglichkeiten geprüft und der Nachweis werde mittels der Reisepassnummer und der von einer EU-Zollbehörde ausgestellten Ausfuhrbescheinigung erbracht.

Die BP vermeine, dass die Bw. den vom Gesetz geforderten buchmäßigen Nachweis nicht erbracht habe, da keine Passkopien gezogen und bei den Aufzeichnungen verwahrt worden seien. Eine Passkopie habe jedoch mit dem buchmäßigen Nachweis nichts zu tun (vgl. hierzu Rz 2585 der UStR).

Da die in den UStR veröffentlichten Meinungen des BMF unter den Schutz von Treu und Glauben fallen würden, sei die Vorgehensweise der Bw. auch vor diesem Hintergrund nicht zu

beanstanden und die Festsetzung der Umsatzsteuer unzulässig. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Rz 3825 der UStR habe es nämlich keine Anweisung an Zollbeamten gegeben, im Zusammenhang mit dem Touristenexport Reisepässe zu kontrollieren, da die entsprechende Richtlinie UM-1400 erstmals am 29. Jänner 2008 ergangen sei.

Die rechtliche Würdigung der BP zum Touristenexport in der Tz. 1 der Niederschrift sei daher verfehlt. Eine Reisepasskopie sei nicht Teil des buchmäßigen Nachweises. Der Nachweis der Ausländereigenschaft werde, wie bereits ausgeführt, mittels der Reisepassnummer bzw. mittels der von der Zollbehörde ausgestellten Ausfuhrbescheinigung erbracht.

Hinsichtlich der Feststellung in der Tz. 2 der Niederschrift werde ebenfalls auf die UStR verwiesen. Da sich aus der Ausfuhrbestätigung nichts Gegenteiliges ergeben habe, sei auch dieser Umsatz steuerfrei zu behandeln.

Überdies berufe sich die Bw. auf den Grundsatz von „Treu und Glauben“ gemäß § 115 BAO. Die Bw. sei im Laufe der vergangenen Jahre regelmäßig von den Finanzbehörden geprüft worden, wobei es bislang zu keinen Beanstandungen der Touristenexporte wegen fehlender Passkopien gekommen sei bzw. Passkopien nicht abverlangt worden seien (vgl. BP betreffend 1992 bis 1995; Umsatzsteuernachschau 1997, bei der der Bw. explizit von der Umsatzsteuerabteilung des BMF bestätigt worden sei, dass den Erfordernissen des buchmäßigen Nachweises Genüge getan worden sei; Umsatzsteuernachschau 1999; BP betreffend 1999 bis 2001; BP betreffend 2005 bis 2007). In diesem Zeitraum 1992 bis zum Wartungserlass 2011 sei es in Bezug auf die Touristenexporte zu keinen inhaltlichen Änderungen in der Gesetzeslage und zu keinen wesentlichen Änderungen in den UStR gekommen. Die Bw. habe somit darauf vertrauen können, dass die von ihr gewählte Vorgangsweise jenen Anforderungen entspreche, welche das Gesetz und die Finanzverwaltung zur Anerkennung von steuerfreien Ausfuhrlieferungen (Touristenexporten) vorschreibe. Da im konkreten Fall wohl nicht behauptet werden könne, dass seit 1992 eine rechtswidrige Verwaltungsübung vorliege, von der aufgrund des Legalitätsprinzips unbestreitbar jederzeit abgewichen werden könne, sondern das FA von einer zulässigen rechtlichen Beurteilung zu einer anderen, ebenso - rein hypothetisch gesehen - zulässigen rechtlichen Beurteilung abweiche, müsse Treu und Glauben eine Bindung entfalten, somit die Beibehaltung der bisherigen Tatsachen- oder Rechtsbeurteilung gebieten.

Die Bw. begehre deshalb die Aufhebung der bekämpften Bescheide und die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Mai und Juni 2010 in jener Höhe, wie diese in der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldung dem FA gemeldet worden seien.

Im weiteren Schriftsatz vom 22. März 2012 führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, dass das FA seiner Ermittlungspflicht nicht nachgekommen sei, da in keinem Fall eine Passnummer überprüft worden sei. Es sei seitens des FA lediglich kundgetan worden, dass die

aufgezeichneten Nummern alles Mögliche sein könnten. Dass es aber wahrscheinlich sei, dass der Reisepass auch vom Land der aufgezeichneten Anschrift ausgestellt worden sei, dürfte unbestritten sei. Überdies stelle die Akzeptanz lediglich österreichischer Zollbestätigungen einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht dar, da der Grenzaustritt über Österreich besser gestellt werde als der Grenzaustritt über andere EU-Mitgliedsländer.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 14. Juni 2012 wies das FA die Berufung als unbegründet ab und führte in der zusätzlichen Bescheidbegründung Folgendes aus:

Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 müssten buchmäßig nachgewiesen werden. Über die erfolgte Ausfuhr müsse ein Ausfuhrnachweis erbracht werden, wobei der Ausfuhrnachweis Teil des Buchnachweises sei, den Buchnachweis jedoch nicht dahingehend ersetze, dass die für die Steuerfreiheit geforderte Voraussetzung eines ausländischen Abnehmers gegeben sei. Die Bw. habe die Voraussetzung des ausländischen Abnehmers buchmäßig nicht nachweisen können. In den betroffenen Fällen habe die Bw. einen Ausfuhrnachweis einer ausländischen EU-Zollstelle sowie die Adresse und den Namen des Käufers vorgelegt. Teilweise seien Reisepassnummern festgehalten worden ohne Hinweis auf den ausstellenden Staat bzw. ohne weitere Hinweise über Angaben betreffend Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in den dazugehörigen Reisepässen. Da der Ausfuhrnachweis allein nicht zum Nachweis der Voraussetzung des ausländischen Abnehmers ausreiche, sondern der Unternehmer diese Voraussetzung überprüfen müsse, beispielsweise durch Vorlage einer Passkopie, aus der hervorgehe, dass die Voraussetzungen zuträfen, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Daraufhin stellte die steuerliche Vertreterin der Bw. mit Schriftsatz vom 6. Juli 2012 einen Vorlageantrag und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Im Schriftsatz vom 9. August 2012 ergänzte die steuerliche Vertreterin ihr bisheriges Vorbringen und wies noch einmal auf Art 147 MwStSystRL sowie auf das unmittelbar in allen Mitgliedstaaten der Union geltend Zollrecht hin. Weiters sei nach ständiger Rechtsprechung des EuGH bei formellen Vorgaben der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Dieser Grundsatz gebiete es, die Gewährung der Steuerfreiheit nicht übermäßig zu erschweren.

Mit dem weiteren Schriftsatz vom 23. April 2013 zog die steuerliche Vertreterin der Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine (steuerfreie) Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1) vor, wenn

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

§ 7 Abs. 2 UStG 1994 definiert den ausländischen Abnehmer als einen solchen Abnehmer,

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

§ 7 Abs. 4 UStG 1994 handelt vom Ausfuhrnachweis und bestimmt in seinem ersten Satz, dass über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden muss. 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 Vor-

gangsweise 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 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.

Zu den Modalitäten der Führung des Ausfuhrnachweises bestimmt § 7 Abs. 6 UStG 1994: 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, ...

Nach § 7 Abs. 7 sind ua die in Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person der ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren.

§ 18 UStG 1994 ist mit „Aufzeichnungspflichten und buchmäßiger Nachweis“ überschrieben und bestimmt in seinem achten Absatz, dass dann, 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 sind; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG bestimmt im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Touristenexport im Artikel 147 Folgendes:

(1) Betrifft die in Artikel 146 Absatz 1 Buchstabe b genannte Lieferung Gegenstände zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden, gilt die Steuerbefreiung nur, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der Reisende ist nicht in der Gemeinschaft ansässig;
- b) die Gegenstände werden vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert;
- c) der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer übersteigt 175,00 Euro oder den Gegenwert in Landeswährung; der Gegenwert wird alljährlich an Hand des am ersten Arbeitstag im Oktober geltenden Umrechnungskurses mit Wirkung zum 1. Januar des folgenden Jahres festgelegt.

Die Mitgliedstaaten können jedoch eine Lieferung, deren Gesamtwert unter dem in Unterabsatz 1 Buchstabe c vorgesehenen Betrag liegt, von der Steuer befreien.

(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 gilt ein Reisender als „nicht in der Gemeinschaft ansässig“, wenn sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthalt nicht in der Gemeinschaft liegt. Dabei gilt als „Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt“ der Ort, der im Reisepass, im Personalausweis oder in einem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Lieferung bewirkt wird, als Identitätsnachweis anerkannt ist.

Der Nachweis der Ausfuhr wird durch Rechnungen oder entsprechende Belege erbracht, die mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssen.

Jeder Mitgliedstaat übermittelt der Kommission ein Muster des Stempelaufdruckes, der er für die Erteilung des Sichtvermerks im Sinne des Unterabsatzes 2 verwendet. Die Kommission leitet diese Information an die Steuerbehörden der übrigen Mitgliedstaaten weiter.

Die erläuternden Bemerkungen führen weiters dazu aus:

Richtlinie 95/7/EG Protokollerklärung

Zu Artikel 1 Nummer 3

Der Rat und die Kommission erklären, dass eine in der Gemeinschaft ansässige Person, die der zuständigen Behörde schlüssig nachweisen kann, dass sie beschlossen hat, sich in Kürze außerhalb der Gemeinschaft niederzulassen, einem nicht in der Gemeinschaft ansässigen Abnehmer gleichgestellt werden kann.

Der Rat und die Kommission erklären, dass der Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft in Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Zollregelungen für die Kontrolle des Handgepäcks der Reisenden erteilt wird.

Der Rat und die Kommission erklären, dass die Mitgliedstaaten, die dem nordischen Bündnis zur Besteuerung der von Reisenden im Handgepäck mitgebrachten Gegenstände beigetreten sind, für in Dänemark, Finnland oder Schweden erworbene Waren, die von norwegischen Reisenden im Handgepäck nach Norwegen mitgebracht werden, weiterhin vorsehen können, dass Rechnungen oder diese ersetzende Dokumente, die von einer norwegischen Zollbehörde mit einem Stempelvermerk versehen wurden, an die Stelle von Rechnungen oder diese ersetzende Dokumente treten können, die von den Zollbehörden des Mitgliedstaates mit einem Stempelvermerk versehen wurden, von dem aus die Waren das Gemeinschaftsgebiet verlassen haben.

Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17.10.2005

Artikel 17

Für die Feststellung, ob der von einem Mitgliedstaat gemäß Artikel 147 Abs. 1 lit. c Mehrwertsteuersystemrichtlinie festgelegte Schwellenwert überschritten wurde, wird der Rechnungsbetrag zugrunde gelegt. Der Gesamtwert mehrerer Gegenstände darf nur dann zugrunde gelegt

werden, wenn alle diese Gegenstände in ein und derselben Rechnung aufgeführt sind und diese Rechnung von ein und demselben Steuerpflichtigen, der diese Gegenstände liefert, an ein und denselben Abnehmer ausgestellt wurde.

Touristenexport

Art 147 enthält spezielle Regeln hinsichtlich der Steuerbefreiung von Lieferungen von Gegenständen, die im persönlichen Reisegepäck von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Reisenden mit ins Drittland geführt werden.

Für diese Fälle sieht Abs. 2 auch spezielle Methoden zur Feststellung des Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthalts des Reisenden sowie für den Ausfuhrnachweis vor.

Voraussetzung

Voraussetzung des Touristenexports ist Erwerb zu nichtunternehmerischen Zwecken, Ausfuhr im persönlichen Reisegepäck, der Abnehmer der Lieferung hat keinen (Wohn-)Sitz im Gemeinschaftsgebiet, der Gegenstand der Lieferung wird vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt und der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände übersteigt 175,00 Euro. Die Mitgliedstaaten können aber auch niedrigere Schwellen festlegen. Der Betrag ist ein Bruttobetrag (inklusive Mehrwertsteuer).

Beispiel:

Eine japanische Touristin kauft in Wien beim Händler B einen Hut um einen Rechnungsgesamtbetrag von 70.00 Euro. Sie nimmt den Hut bei ihrer Heimreise 2 Wochen nach dem Kauf mit nach Japan.

Lösung: Keine Ausfuhrlieferung, da der Rechnungsgesamtbetrag 75,00 Euro (in Österreich beträgt der Schwellenwert 75,00 Euro) nicht übersteigt.

Der Gesamtwert mehrerer Gegenstände darf nur dann zugrunde gelegt werden, wenn alle diese Gegenstände in ein und derselben Rechnung aufgeführt sind und diese Rechnung von ein und demselben Steuerpflichtigen, der diese Gegenstände liefert, an ein und denselben Abnehmer ausgestellt wurde.

Persönliches Gepäck

Die große Mehrheit der Delegationen vertritt die Ansicht, dass als „persönliches Gepäck“ sämtliche Gepäckstücke gelten, die der Reisende bei seiner Ankunft der Zollstelle stellen kann, sowie die Gepäckstücke, die er später bei derselben Stelle stellt, wobei er nachweisen muss, dass sie bei seiner Abreise bei der Gesellschaft, die ihn befördert hat, als Reisegepäck aufgegeben wurden (60. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses 20. Und 21.03.2000).

Die BP geht in ihrem Bericht in den Tz. 1 und 3 unter Hinweis auf eine Anfragebeantwortung des BMF davon aus, dass beim Touristenexport der Ausfuhrnachweis getrennt vom Nachweis der Drittlandsansässigkeit des Privatabnehmers zu sehen sei, wobei aber eine Ausgangsbe-

stätigung durch eine österreichische Zollbehörde als Nachweis dafür anerkannt werde, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handle. Für sämtliche Ausgangsbescheinigungen, die nicht von einer österreichischen Zollbehörde, sondern von einer Zollbehörde eines anderen EU-Landes bestätigt würden, seien demgegenüber hinsichtlich des Abnehmernachweises aber weitere Schritte des Unternehmers erforderlich. In diesem Zusammenhang nennt die BP ausdrücklich das Anfertigen von Kopien des Reisepasses. Begründend verweist die BP darauf, dass nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Zollbehörden der anderen Mitgliedstaaten der EU das Vorliegen der Eigenschaft des ausländischen Abnehmers überprüfen würden.

In diesem Sinne verwehrt die BP der Bw. für den Monat Mai 2010 hinsichtlich insgesamt 34 Lieferungen mit einem Bruttobetrag von € 235.025,00 und für den Monat Juni 2010 hinsichtlich insgesamt 23 Lieferungen mit einem Bruttobetrag von € 135.160,55 deren Steuerfreiheit, da in Bezug auf diese Lieferungen die Ausfuhrbescheinigungen nicht von einer österreichischen Zollbehörde bestätigt worden sind.

Die Bw. dagegen vertritt im Wesentlichen die Ansicht, dass diese Vorgangsweise der BP dem geltenden Gemeinschaftsrecht widerspreche. Diese von der Vertreterin der Bw. fundiert ausgeführte Meinung wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS) geteilt.

Auszugehen ist dabei davon, dass zwar grundsätzlich zwischen Abnehmernachweis, Ausfuhrnachweis und dem in § 18 Abs. 8 UStG 1994 geregelten Buchnachweis zu unterscheiden ist. Unstrittig hat aber die BP bzw. das FA im Falle der von österreichischen Zollbehörden erfolgten zollamtlichen Ausgangsbestätigungen sämtliche Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dieser Ausfuhrlieferungen anerkannt und damit den Sachverhalt zu Grunde gelegt, dass die Bw. zusätzlich zur Rechnung überprüfbare Nachweise vorlegen konnte, dass die „exportierten“ Waren auch tatsächlich einem ausländischen Abnehmer geliefert (von diesem im persönlichen Reisegepäck verbracht) worden sind. Demnach war in diesen Fällen die Identität der jeweiligen Abnehmer - und damit zwangsläufig auch deren Ausländereigenschaft - geklärt.

Dass nun im Falle der von Zollbehörden anderer EU-Staaten erfolgten zollamtlichen Ausgangsbestätigungen der Sachverhalt anders gelagert ist, kann dem Bericht der BP nicht entnommen werden.

Sämtliche von der BP beanstandeten Ausfuhrbescheinigungen enthalten, wie in der Berufung ausgeführt, zum einen ein eigenes Feld „Zollamtliche Bestätigung: Die Austrittsbestätigung wird verweigert (Begründung: Ware wurde nicht vorgelegt; Ware stimmt nicht mit Cheque/ Rechnung überein; Gesamtrechnungsbetrag nicht größer als 75 Euro)“ sowie zum anderen ein Feld „Zollamtliche Bestätigung: Der Austritt der Ware wird bestätigt. Es wird jedoch festge-

stellt: Abnehmer ist Angehöriger einer ausländischen Vertretungsbehörde im Inland; Abnehmer reist mit KFZ mit inländischem Kennzeichen ...; Hinweis auf inländischen Wohnsitz (zB Vormerkschein oder Sichtvermerk); Name und Anschrift des Abnehmers stimmen mit Grenzübertrittsdocument nicht überein; Sonstige". Unstrittig ist in allen dieser strittigen Fälle vom jeweiligen EU-Grenzzollamt bestätigt worden, dass die Angaben in Bezug auf den Abnehmer in der Rechnung mit jenen im Grenzübertrittsdocument übereinstimmen.

Warum angesichts der oben wiedergegebenen EU-Rechtslage ein Unterschied in der Beweiskraft von Bestätigungen einer österreichischen Zollbehörde und einer solchen eines anderen EU-Staates sein soll, ist für den UFS nicht einsichtig. Zu Recht wird diesbezüglich in der Berufung vorgebracht, dass die anderen Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuersystemrichtlinie umzusetzen haben und somit diese Zollbehörden auch das Vorliegen des „ausländischen Abnehmers“ überprüfen würden.

Wie ausgeführt verlangt Art 147 MwStSystRL, dass beim Touristenexport der Abnehmer nicht in der Gemeinschaft ansässig ist bzw. sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthalt nicht in der Gemeinschaft liegt. Dabei gilt ausdrücklich als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt der Ort, der im Reisepass, im Personalausweis oder in einem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Lieferung bewirkt wird, als Identitätsnachweis anerkannt ist.

Nach den im Arbeitsbogen der BP vorliegenden Unterlagen sind unstrittig in sämtlichen strittigen Fällen von den jeweiligen Abnehmern von Drittstaaten ausgestellte Reisepässe vorgelegt worden, wobei die Bw. in der Regel neben dem Namen und der Anschrift auch die Reisepassnummer vermerkt hat.

Nach EU-Recht erfolgt die Nachweisführung durch die Betätigung der Zollbehörde. Dies gilt nun nicht nur für den Austritt der Ware selbst, sondern gerade auch für den Nachweis des Wohnsitzes. Die Fiktion, dass sich der Wohnsitz danach bestimmt, was im Reisepass angeführt ist, soll nach der wohl eindeutigen Intention des Unionsrechts eine Erleichterung für den Unternehmer - und nicht ein zusätzliches Erschwernis - darstellen. Diese Erleichterung ist dadurch gegeben, dass die Zollbehörden bei der Ausfuhr eben auch den Wohnsitz des Touristen anhand der bei der Ausfuhr zwingend vorzulegenden Reisedokumente prüfen müssen. Das unmittelbar in allen Mitgliedstaaten der Union geltende Zollrecht bildet dafür ergänzend den Rechtsrahmen. Nach Art 161 Abs. 1 S 2 ZK umfasst die Ausfuhr ua die „Erfüllung der übrigen für die Waren geltenden Ausfuhrförmlichkeiten“. Das Ausfuhrverfahren dient dazu, die Einhaltung aller ausfuhrbezogenen Vorschriften sicherzustellen. Diese Zielsetzung bestimmt den Umfang der Prüfung oder Ausfuhrvoraussetzungen bzw. der Überwachung der Ausfuhr, die von den Zollstellen durchzuführen ist (vgl. Witte, Zolllkodex Kommentar, Anm. 7 zu Art 161

ZK). Ergänzt wird dies durch ein umfassendes Prüfungsrecht der Zollbehörden, welches insbesondere den Zweck der Überprüfung der in der Zollanmeldung gemachten Angaben verfolgt (Art 68 lit. a ZK). Das Prüfungsrecht erstreckt sich nicht nur auf die Anmeldung und die beigefügten Unterlagen, sondern erlaubt es den Zollbehörden auch, die Vorlage weiterer Unterlagen zur Nachprüfung der Richtigkeit der Angaben zu verlangen.

Die Ausgestaltung des unionsrechtlichen Zollrechts in Kombination mit den Bestimmungen in Art 147 Abs. 2 MwStSystRL belegen nach Ansicht des UFS klar, dass nicht nur die österreichischen Zollbehörden, sondern Zollbehörden aller EU-Mitgliedstaaten verpflichtet sind, bei Ausfuhren im privaten Reisegepäck eine zollamtliche Bestätigung nur zu erteilen, wenn auch die umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften, also das Nichtvorliegen eines Wohnsitzes in der EU, erfüllt sind.

Demnach ist nicht nur bei Austritten über eine österreichische Zollstelle, sondern bei Austritten über sämtliche EU-Zollstellen der Nachweis der Abnehmereigenschaft durch die Angabe der Abnehmerdaten auf der Rechnung bzw. auf dem Rückerstattungsformular in Kombination mit der Bestätigung durch die Zollstelle erbracht. Einer zusätzlichen Passkopie bedarf es nicht.

Die Bw. hat weiters zu Recht in ihrem Schriftsatz vom 9. August 2012 auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hingewiesen. Danach müssen nach ständiger EuGH-Rechtsprechung die Mitgliedstaaten bei formellen Vorgaben diesen Grundsatz beachten, der es gebietet, die Gewährung der Steuerfreiheit nicht übermäßig zu erschweren. So betont der EuGH, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen 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 (Urteil vom 27.9.2007, C-146/05, Collée). Der EuGH führt weiters aus, dass Maßnahmen der Mitgliedstaaten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden dürfen, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (Urteil vom 27.9.2007, C-409/04, Teleos ua).

Im Sinne der obigen Ausführungen erscheint es unverhältnismäßig und überschießend, vom liefernden Unternehmer in Fällen wie den streitgegenständlichen zusätzlich die Kopie des Reisepasses des Touristen zu verlangen bzw. sogar die Kopie aller Seiten des Reisepasses, um allfällige Aufenthaltstitel im Gemeinschaftsgebiet auszuschließen. Vielmehr muss es ausreichen, die Daten des Abnehmers auf dem Ausfuhrbeleg zu erfassen, zumal die Zollbehörde den Ausfuhrbeleg im Zuge des Austritts der Ware ohnehin einer genauen Überprüfung unterzieht. Der von der Zollbehörde bestätigte Ausfuhrbeleg ist daher für sich bereits ein ausreichender

Nachweis für die Steuerbefreiung. Eine weitergehende Erfordernis würde neben dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch Art 147 Abs. 2 MwStSystRL verletzen, zumal dort ausdrücklich geregelt ist, dass bei Touristenexporten der Nachweis durch das Ergebnis der zollbehördlichen Überprüfung zu führen ist.

Wohl aus diesem Grund wird weder im UStG 1994, noch im Verordnungswege oder in den UStRL verlangt, dass die Kopie des Reisepasses als Nachweis zu den Unterlagen zu nehmen ist.

Hinzu kommt, dass auch in den anderen Mitgliedstaaten eine Kopie des Reisepasses nicht als Nachweis verlangt wird, wobei beispielhaft auf Deutschland verwiesen wird. Der deutsche Umsatzsteuer-Anwendungserlass beschränkt sich in Abschn. 6.11 Abs. 6 auf die Einsichtnahme in das Reisedokument des Abnehmers und verlangt nicht, die Kopie dieses Dokuments zu den Unterlagen zu nehmen. In der Folge (Abs. 7) wird vielmehr auf die abschließende Prüfung durch die Zollbehörden bei der Ausfuhr verwiesen, durch die der Abnehmernachweis erbracht wird.

Der Berufung wird demnach Folge gegeben, weshalb sich zur von der Bw. ebenfalls aufgeworfenen Frage des Grundsatzes von Treu und Glauben weitere Ausführungen erübrigen.

Hinsichtlich der Feststellung in der Tz. 2 des BP-Berichtes ist vom unstrittigen Sachverhalt auszugehen, wonach Herr G. sich sowohl beim Kauf gegenüber der Bw. als auch anlässlich der Ausreise aus Österreich beim Zollamt Flughafen Wien mit seinem österreichischen Personalausweis (in Scheckkartenform ohne Angabe eines Ortes) und zusätzlich der Schweizer Aufenthaltserlaubnis (mit Angabe des Wohnsitzes in Zürich) auswies, woraufhin die zollamtliche Austrittsbestätigung erteilt wurde. Das Zollorgan bestätigte damit den Austritt der Ware und den Umstand, dass Herr G. als „ausländischer Abnehmer“ anzusehen ist. Erst im Nachhinein wurde vom österreichischen Zoll mittels einer Abfrage im Zentralen Melderegister festgestellt, dass Herr G. auch über einen Nebenwohnsitz in Österreich verfügt und demnach nicht als in einem Drittstaat Ansässiger anzusehen sei. Die von der österreichischen Zollbehörde an das FA verfasste Kontrollmitteilung wurde im Zuge der gegenständlichen Umsatzsteuernachschau von der BP insofern verarbeitet, als für diesen Bruttoumsatz in Höhe von € 3.350,00 die Steuerfreiheit nicht anerkannt wurde.

Auch diesbezüglich folgt der UFS der Argumentation der Bw., da für die Bw. weder im Zeitpunkt des Kaufes noch im Zeitpunkt der Rückklages der Ausfuhrbescheinigung erkennbar gewesen ist, dass Herr G. auch einen Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet hat. Aufgrund der erwähnten Wohnsitzfiktion muss allein der aus den vorgelegten Grenzüberschreitungsdokumenten ersichtliche Wohnsitz in der Schweiz maßgeblich sein und nicht der erst nachträglich her-

vorgekommene Umstand, dass der Abnehmer auch einen Nebenwohnsitz in Österreich hat. Der Berufung ist deshalb auch in diesem Punkt Folge zu geben.

Die Umsatzsteuer für die Monate Mai und Juni 2010 wird demnach erklärungsgemäß wie folgt festgesetzt:

Mai 2010:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	1,504.543,77
Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug	
§ 6 Abs. 1 Z 1 IVm § 7 (Ausfuhrlieferungen)	- 577.531,74
Art 6 Abs. 1 Z 1 (innergemeinschaftliche Lieferungen)	- 133.524,01
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	793.488,02
20 % Normalsteuersatz von 793.488,02	158.697,60
Innergemeinschaftliche Erwerbe	223.057,47
20 % Normalsteuersatz von 223.057,47	44.611,49
Gesamtbetrag der Umsatzsteuer sowie Erwerbsteuer	203.309,09
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 54.490,37
Einfuhrumsatzsteuer	- 107.545,50
Vorsteuern betreffend die geschuldete, auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer (§ 12 Abs. 1 Z 2 lit. b)	- 26.540,61
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 44.611,49
Gutschrift	- 29.878,88

Juni 2010:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	1,275.278,54
Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug	
§ 6 Abs. 1 Z 1 IVm § 7 (Ausfuhrlieferungen)	- 201.380,51
Art 6 Abs. 1 Z 1 (innergemeinschaftliche Lieferungen)	- 44.998,14
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	1,028.899,89
20 % Normalsteuersatz von 1,028.899,89	205.779,98
Innergemeinschaftliche Erwerbe	517.193,50
20 % Normalsteuersatz von 517.193,50	103.438,70
Gesamtbetrag der Umsatzsteuer sowie Erwerbsteuer	309.218,68
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 137.821,47
Einfuhrumsatzsteuer	- 90.947,60
Vorsteuern betreffend die geschuldete, auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer (§ 12 Abs. 1 Z 2 lit. b)	- 9.333,05
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 103.438,70
Gutschrift	- 32.322,14

Wien, am 26. April 2013