



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 3. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 14. Juni 2007 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Oktober 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Firma Bw. (Bw.) mit Sitz in Adr1, ist auf dem Gebiet der Altstoffverwertung, insbesondere dem Handel und der Verschrottung von gebrauchten Kraftfahrzeugen tätig. Geschäftsführer der Bw. ist seit 22.2.1996 Mohamed B. C. und seit 6.9.2002 Ahmed C., die zu je 50 % an der Bw. beteiligt sind.

Im Zuge einer die Zeiträume Februar bis November 2006 umfassenden Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden im BP-Bericht vom 12. Juni 2007 u.a. folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 2 Sonstige Berichtigungen 10/2006

Bei gegenständlicher Firma wurde im Jahr 2003 eine Außenprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 durchgeführt. Im Nachschauzeitraum 01/2002 bis 02/2003 konnte festgestellt werden, dass in den Umsatzsteuervoranmeldungen für insgesamt 116 PKWs (offensichtlich teilweise Wracks) steuerfreie Ausfuhren in Höhe von EUR 37.892,35 geltend gemacht wurden. Da für diese steuerfreien Ausfuhren zum Zeitpunkt der damaligen Außenprüfung keine

Ausfuhrbestätigungen vorhanden waren, wurden diese Umsätze als steuerpflichtige Umsätze behandelt und aus dem Betrag von EUR 37.892,35 die 20%ige Umsatzsteuer herausgerechnet. Es ergab sich daher ein zu versteuernder Nettowert von EUR 31.576,96. Dies ergab eine USt in Höhe von EUR 6.315,39.

Im Zuge des finanzstrafrechtlichen Verfahrens (Spruchsenat) wurden seitens der steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 24.11.2006 sämtliche die oben angeführten steuerfreien Ausfuhren betreffenden Ausfuhrbestätigungen (Za 58) vorgelegt, um im Finanzstrafverfahren den strafbestimmenden Wertbetrag zu vermindern. Gleichzeitig wurde in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10/2006 der Betrag von EUR 6.315,39 unter der Kennzahl 090 (Sonstige Berichtigungen) geltend gemacht, da die Ausfuhrbestätigungen jetzt vorhanden seien.

Diese Ausfuhrbestätigungen kamen jedoch wie folgt zustande:

Der Geschäftsführer der gegenständlichen Firma, Herr C. Mohamed B. , legte aufgrund des offenen Finanzstrafverfahrens im Oktober und November 2006 die damaligen Einheitspapiere für die erfolgten Importe in die Slowakei und die dazugehörigen Rechnungen dem Zollamt D. vor und ersuchte um nachträgliche Ausfertigung von Ausfuhrerklärungen, die gegenständlichen Ausfuhrerklärungen (Za 58) wurden sodann von Zollbediensteten zollamtlich abgefertigt.

Mit Kontrollmitteilung vom 3.11.2006 wurden Fotokopien sämtlicher Zollunterlagen (Rechnungen, slowakische Importnachweise und nachträglich erstellte Ausfuhrerklärungen) dem ho. Finanzamt übermittelt.

Dazu muss Folgendes festgehalten werden:

Die Werte der vorgelegten slowakischen Importerklärungen stimmen mit den vorgelegten Ausfuhrerklärungen nicht überein. Die Werte in den Ausfuhrerklärungen sind um ein Vielfaches höher als in den slowakischen Importerklärungen. Weiters wurden zu den einzelnen Ausfuhrerklärungen auch Rechnungen vorgelegt, bei denen der jeweilige Kaufpreis auf den Wert der Ausfuhrerklärungen ausgebessert (ge- bzw. verfälscht) wurde.

Bemerkt wird, dass die Firma Bw. die in den vorliegenden Ausfuhrerklärungen aufscheinenden Werte auch vereinnahmt und der Besteuerung in Österreich unterzogen hat.

Trotz Erkenntnis der manipulierten Rechnungen durch die österreichischen Zollbediensteten und der offensichtlichen Tatsache, dass der Wert der Ausfuhren weit höher ist als die erklärten Importwerte der einzelnen PKWs in die Slowakei, wurden die gegenständlichen Ausfuhrerklärungen zollamtlich abgefertigt.

Dazu wird festgehalten, dass die von der steuerlichen Vertretung übermittelten zollamtlichen Unterlagen nur in sehr wenigen Fällen auch die slowakischen Importerklärungen beinhalten, da bei diesen wenigen die Werte einheitlich sind.

Bei einer Besprechung vom 15.1.2007 im Zollamt E. konnte in Erfahrung gebracht werden, dass aus zollrechtlicher Sicht gemäß Artikel 795 der ZK-DVO (Zollkodex-DVO) eine nachträgliche Ausfuhrerklärung eingereicht werden kann, wenn alle dazugehörenden Voraussetzungen erfüllt werden.

Dem steht das Umsatzsteuergesetz 1994 wie folgt entgegen.

Gemäß § 7 Abs. 4 UStG 1994 muss über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Der Unternehmer ist jedoch 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. Dazu sieht die Randzahl 1076 der UStR1 2000 vor, dass, wenn der Nachweis nicht innerhalb der sechs Monate nach Bewirken der Lieferungen erbracht wird, so ist die diese Lieferung betreffende Voranmeldung (bzw. Jahreserklärung) zu berichtigen (ex tunc). Langt der Ausfuhrnachweis nach der Berichtigung ein, kann die Steuerfreiheit wiederum in Anspruch genommen werden (ex tunc) und zwar bis zur Rechtskraft des Bescheides für jenen Zeitraum, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist.

In gegenständlichen Fällen wäre dies der Zeitraum 2002 bis 2005 gewesen.

Aufgrund des vorstehend angeführten Sachverhaltes werden seitens der Bp die nachträglich (nach 4 Jahren) erstellten und vorgelegten Ausfuhrnachweise nicht anerkannt.

Die in der UVA für den Zeitraum 10/2006 geltend gemachte sonstige Berichtigung in Höhe von EUR 6.315,39 wird daher nicht anerkannt.“

Aufgrund dieser Feststellungen wurde am 14. Juni 2007 für den Zeitraum Oktober 2006 ein **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid** erlassen, der die in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemachten Berichtigungen iHv € 6.315,39 nicht berücksichtigte.

Dagegen wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 3. August 2007 vom steuerlichen Vertreter **Berufung** (USt-Akt S 14ff) eingebracht. Begründend wurde darin ausgeführt, dass die Betriebsprüfung im Zuge der in den Jahren 2002 und 2003 erfolgten Nichtanerkennung der Umsatzsteuerfreiheit aufgrund fehlender Ausfuhrnachweise Auskunft gegeben hätte, dass die Umsatzsteuerfreiheit in dem Zeitraum nachgeholt werden könne, in dem die Ausfuhrnachweise vorliegen würden (so wie dies beim Touristenexport der Fall wäre). Aufgrund dieser Auskunft habe der Geschäftsführer der Bw.

im Zuge des Finanzstrafverfahrens die Ausfuhrnachweise (Za 58) vom Zollamt D. erhalten und die Ausfuhrlieferungen des Jahres 2002 seien in der Umsatzsteuervoranmeldung für 10/2006 steuerfrei behandelt worden. Die Ausfuhrnachweise seien im Finanzstrafverfahren als Minderung des strafbestimmenden Wertbetrages und auch vom Finanzamt G. nach erfolgter Überprüfung der Umsatzsteuervoranmeldung für 10/2006 samt Begleitschreiben anerkannt worden. Erst bei einer später durchgeführten Außenprüfung und Umsatzsteuernachschauf sei die Steuerfreiheit erneut verneint worden. Gemäß dem Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0023-VI/2006 vom 6.4.2006 (Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben) seien unter Punkt 3 die Voraussetzungen für eine Anwendung von Treu und Glauben angeführt, die auf den Fall der Bw. zutreffe:

1. Die Auskunft sei von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden, da das Finanzamt G. (Betriebsprüfung - Herr F.) die zuständige Behörde sei.
2. Die Auskunft sei nicht offensichtlich unrichtig und die Unrichtigkeit sei für die Partei nicht leicht erkennbar gewesen. § 7 Abs. 4 UStG 1994 regle eindeutig wie im Fall des Touristenexportes und des nachträglichen Erhalts von Ausfuhrnachweisen vorzugehen sei. Danach könne die Steuerfreiheit im Zeitpunkt des Einlangens des Ausfuhrnachweises nachgeholt werden. Jedoch werde keine Aussage getroffen, welche Wirkung ein nachträglicher Ausfuhrnachweis in den anderen Fällen (zB Abholung durch einen ausländischen Unternehmer) entfalte bzw. in welchem Zeitraum die Steuerfreiheit geltend zu machen sei. Es sei kein Grund zu erkennen, warum ein Touristenexport anders zu behandeln sei als die Abholung eines Gegenstandes durch einen ausländischen Unternehmer. Deshalb und aufgrund des Fehlens einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung sei die von Herrn F. vertretenen Rechtsansicht der analogen Anwendung der Touristenexportregelung verständlich und durchaus plausibel gewesen und die Unrichtigkeit daher nicht leicht erkennbar gewesen. Dass die Auskunft nicht offensichtlich unrichtig gewesen sei und die Unrichtigkeit auch nicht leicht erkennbar, zeige die Tatsache, dass im Zuge des Finanzstrafverfahrens, in welchem das Finanzamt G. vom Finanzstrafsenat mit der Kontrolle der Ausfuhrnachweise beauftragt worden sei, die Minderung des strafbestimmenden Wertbetrages anerkannt worden sei. Es sei die Umsatzsteuervoranmeldung für 10/2006 samt Ausfuhrnachweisen und Begleitschreiben (mit ausführlicher Sachverhaltsdarstellung) vom Finanzamt nochmals überprüft worden und nach der Überprüfung sei die Buchung erfolgt und damit die Anerkennung der Steuerfreiheit. Das Finanzamt und auch die Mitglieder des Finanzstrafverfahrens haben nach zweimaliger Überprüfung und Kontrolle die Unrichtigkeit nicht erkannt.
3. Die Partei habe im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte. Der

Geschäftsführer hätte bei Kenntnis der Sachlage sofort nach der Betriebsprüfung der Jahre 2002 und 2003 mehr Zeit und Mühe investiert, um Ausfuhrnachweise zu erlangen und die Steuerfreiheit noch in den Jahren 2002 und 2003 geltend machen zu können. Wenn der Geschäftsführer gewusst hätte, dass die Geltendmachung der Steuerfreiheit nicht mehr möglich sei, wäre die Besorgung der Ausfuhrbescheinigungen aufgrund des enormen Zeitaufwandes und der unverhältnismäßigen Kosten-Nutzen-Relation unterlassen worden (Nutzen ca. 20 % geringere Strafe im Finanzstrafverfahren von € 6.315,39 = € 1.263,00, Kosten: enormer Zeitaufwand durch Fahrten zu Speditionen und Zollämtern, Wartezeiten, Telefonate und daher weniger Zeit für die laufende Unternehmensaktivität und daher Gewinneinbußen, die den Nutzen überstieg).

4. Schaden („Vertrauensschaden“) für die Partei, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft der Betriebsprüfung vorgenommen werde. Der finanzielle Schaden in Form von Umsatz- und Gewinneinbußen gehe wegen des Zeitaufwandes über den Betrag von € 6.315,39 hinaus.

Zum Hinweis im Bp-Bericht vom 12. Juni 2007, dass die Einfuhrpapiere der Slowakei nicht mit den Werten in den Ausfuhrbescheinigungen (Za 58) übereinstimmen, wird vorgebracht, dass die Bw. die Ausfuhren in voller Höhe (wie auf den Rechnungen ersichtlich) als Einnahmen deklariert und die Bw. nichts mit den nachträglichen Veränderungen an den Rechnungsbeträgen zu tun habe. Eindeutig sei, dass die Ausfuhren tatsächlich stattgefunden haben und dass eine Ausfuhr nur in tatsächlicher Höhe vorliegen könne und daher eine Ausfuhrbescheinigung auch nur in tatsächlicher Höhe ausgestellt werden könne. Dass im Zuge der Einfuhren Veränderungen an den Rechnungen (niedrigere Werte) vorgenommen worden seien, mit denen die Bw. nichts zu tun habe, ändere nichts an der tatsächlich erfolgten Ausfuhr in voller Höhe. Gemäß Artikel 795 ZK-DVO sei die nachträgliche Abfertigung von Ausfuhrnachweisen durch das Zollamt vorgesehen. Das Zollamt habe diese Ausfuhrnachweise ausgestellt und daher liegen Ausfuhrnachweise im Sinne des § 7 UStG vor.

Es werde daher entsprechend dem Grundsatz von Treu und Glauben, also dem Vertrauen in die Richtigkeit der Auskunft des Finanzamtes, ersucht, den Betrag von € 6.315,39 als sonstige Berichtigung anzuerkennen.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** vom 4. September 2007 (USt-Akt S 23ff) wird Folgendes begründend ausgeführt:

„Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt einen Vollzugsspielraum voraus, somit einen Auslegungsspielraum zur Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe oder einen Rechtsanwendungsspielraum bei Ermessensübung. Da im Fall der Beurteilung der

Rechtzeitigkeit einer Nachreichung von Ausfuhrnachweisen ein Vollzugsspielraum nicht gegeben ist, kann der Grundsatz von Treu und Glauben keine Anwendung finden.

Davon abgesehen, läge selbst bei ungenauer Auskunftserteilung ein Fall einer offensichtlichen Unrichtigkeit vor, die die Partei leicht erkennen konnte, zumal sie auch zum damaligen Zeitpunkt steuerlich vertreten war. Dies deshalb, weil für § 7 Abs. 1 Z 1 und Z 2 die allgemeinen verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum Tragen kommen, weil Abs. 4 lediglich für den Touristenexport (Z 3) eine nachträgliche Geltendmachung der Steuerbefreiung regelt. Auch den USt-Richtlinien, RZ 1076, ist und war auch zum damaligen Zeitpunkt zu entnehmen, dass die Steuerfreiheit (auch nachträglich) nur bis zur Rechtskraft des Bescheides in Anspruch genommen werden kann.“

Im **Antrag** auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28. September 2007 wurde ergänzt, dass im Erlass des BMF zum Grundsatz von Treu und Glauben unter Punkt 6.2.2 der Begriff der offensichtlichen Unrichtigkeit näher definiert und insbesondere auf § 293b BAO und die dazugehörige Judikatur verwiesen werden. Im Urteil des UFS Linz, GZ. RV/0492-L/04 vom 9.3.2005 werde auf die diesbezügliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Bezug genommen. Danach sei eine offensichtliche Unrichtigkeit aus Sicht der Behörde zu beurteilen. Sie liege vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei. Um eine offensichtliche Unrichtigkeit, welche leicht erkennbar sei, handle es sich nur dann, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich deutlich erkennbar sei. Streitgegenständlich sei die Unrichtigkeit erst nach mehrmaliger Überprüfung durch verschiedene Stellen der Abgabenbehörde und trotz ausführlicher Sachverhaltsdarstellung durch den Bw. Es könne sich deshalb um keine offensichtliche Unrichtigkeit handeln, die leicht erkennbar wäre.

Selbst unter Punkt 5.1. der Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben werden festgehalten, dass es sich bei Erlässen um keine Rechtsquellen, Rechtsverordnungen oder Weisungen handle. Da sowohl der UFS als auch der VwGH der gleichen Ansicht seien, stehe die in der Berufungsvorentscheidung als verpflichtend angenommene Auseinandersetzung mit den Umsatzsteuerrichtlinien im Widerspruch zu der Wertung der Richtlinie durch BMF und Judikatur.

In der **Stellungnahme** des Betriebsprüfers vom 18. Oktober 2007 (USt-Akt S 28ff) wurde der Sachverhalt - wie in Tz. 2 des Bp-Berichtes vom 12. Juni 2007 ausgeführt - wiederholt. Zum ersten Absatz auf Seite 4 der Berufung wird ergänzt, dass die erhöhten Beträge, wie sie in den ge- bzw. verfälschten Rechnungen aufscheinen als Einnahmen deklariert wurden, nie in Zweifel gestanden seien und auch in der Niederschrift über die Schlußbesprechung bzw. dem Bp-Bericht festgehalten sei. Der Behauptung des steuerlichen Vertreters, dass die Bw. mit den

im Zuge der Einführen vorgenommenen Veränderungen an den Rechnungen (niedrigere Werte) nichts zu tun habe, wird seitens der Betriebsprüfung folgende Vorgangsweise angenommen: Für die Exporte seien Gefälligkeitsrechnungen mit den niedrigeren Beträgen erstellt worden, um die Einfuhrabgaben in der Slowakei so gering als möglich zu halten. Tatsächlich seien höhere Beträge bezahlt und auch in die Buchhaltung der Bw. aufgenommen worden. Zu diesem Zweck seien die Beträge in den Rechnungen, die in die Buchhaltung der Bw. aufgenommen worden seien, von den niedrigeren auf die höheren ausgebessert worden und somit die Rechnungen ge- bzw. verfälscht und es seien nicht - wie der steuerliche Vertreter in der Berufung ausführte – die Rechnungen von höheren Beträgen auf niedrigere Beträge zum Zeitpunkt der Einfuhr in die Slowakei ausgebessert worden. Die vorsätzliche Ge- bzw. Verfälschung der gegenständlichen Rechnungen müssten somit in Österreich von Verantwortlichen der Bw. durchgeführt worden sein.

In einem **Aktenvermerk** vom 9. November 2007 hält der die Vorprüfung (1999 bis 2003) durchführende Betriebsprüfer fest, dass für bisher steuerfrei behandelte Erlöse die Voraussetzungen der §§ 7 und 18 UStG fehlten und daher diese Erlöse dem Normalsteuersatz unterworfen wurden. Es seien in der Schlussbesprechungsphase die zumindest grundsätzlichen Möglichkeiten besprochen worden, um für diese Umsätze die Steuerfreiheit zu erlangen, genaue Details darüber seien ihm nach über 4 ½ Jahren nicht mehr erinnerlich. Der Betriebsprüfer sei wie der damalige Leiter der Bp-Abteilung davon ausgegangen, dass ein Rechtsmittel eingebracht werde. Förmliche Belehrungen seien in diesem Prüfungsverfahren weder in schriftlicher noch in mündlicher Weise erforderlich gewesen, da stets der steuerliche Vertreter anwesend gewesen sei.

In der **Gegenäußerung** des steuerlichen Vertreters vom 11. Jänner 2008 wird entgegnet, dass aus den vorgelegten Rechnungen keinerlei Manipulationen festzustellen seien und es sich um korrekte Belege aus der Buchhaltung der Bw. handle, die die richtigen Werte enthalten und mit den Ausfurnachweisen übereinstimmen. Die behaupteten Manipulationen der Werte in den Rechnungen auf die Werte in den Ausfahrerklärungen seien bei Betrachtung der zeitlichen Abfolge unmöglich, weil die Ausfahrerklärungen ja aufgrund der Rechnungen abgefertigt worden seien. Lediglich in einer geringen Anzahl von Fällen seien auf den Rechnungen offensichtliche Veränderungen vorgenommen worden, wobei diese Veränderungen entgegen den Ausführungen der Betriebsprüfung durch den Kunden vor dem Zeitpunkt der Einfuhr erfolgt sein mussten. Dabei werde folgender Ablauf angenommen: Ausstellung der richtigen Rechnung von der Bw. – Änderung der Rechnung vor Einfuhr in die Slowakei durch die Kunden – Einfuhr in die Slowakei – Übergabe der Importerklärung samt Original bzw. Kopie der geänderten Rechnung an die Bw. (auf dieser Grundlage sei die Umsatzsteuer an die Kunden erstattet worden), die in diesen Fällen nicht die eigene

Rechnungskopie, sondern das vom Kunden erhaltene Exemplar in der Buchhaltung abgelegt habe, auf welchem der Betrag selbstverständlich auf den richtigen (höheren) Wert ausgebessert werden musste. Die Veränderungen an diesen Rechnungen seien teilweise so plump und offensichtlich gewesen, dass es sehr wahrscheinlich sei, dass die Rechnungen mehrfach geändert worden seien (Originalrechnung mit richtigem Betrag, Änderung der Einfuhr auf einen niedrigeren Betrag durch den Kunden und erneute Änderung auf den richtigen Betrag durch die Bw.).

Zur Beanstandung der Betriebsprüfung, dass nur in wenigen Fällen die slowakischen Importerklärungen dem Finanzamt übermittelt worden seien, werde vorgebracht, dass diese Importerklärungen bereits im Zuge der Betriebsprüfung im Jahre 2003 vorgelegt worden und diese nicht als Grundlage für eine Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen anerkannt worden seien. Es könne der Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn dem Finanzamt nicht erneut belanglose Dokumente vorgelegt worden seien, sondern fast ausschließlich die vom Gesetz geforderten Ausfuhrnachweisen (Za 58).

Zusammenfassend werde festgehalten, dass es sich unbestritten Weise um Ausfuhrlieferungen handle. Die im UStG geforderten zollamtlichen Ausfuhrbescheinigungen seien nachträglich in richtiger Höhe (tatsächlich vereinnahmte Beträge) ausgestellt worden, auch wenn die Werte mit denen der Einfuhrpapiere (welche für österreichische Umsatzsteuerzwecke irrelevant seien) nicht übereinstimmen, ändere das nichts an der tatsächlich erfolgten Ausfuhr und dem Vorliegen von Ausfuhrnachweisen in korrekter Höhe. Die Tatsache, dass der Betriebsprüfer Herr F. sich nach langer Zeit nicht mehr eindeutig an das Gespräch erinnere, sei nachvollziehbar, dennoch schließe er ein Gespräch über die grundsätzliche Möglichkeit für die Umsätze die Steuerfreiheit zu erlangen nicht aus. Der Steuerberater könne sich jedoch mit Sicherheit an den Inhalt der damaligen Schlußbesprechung und die Auffassung von Herrn F. erinnern, wonach die Umsatzsteuerfreiheit im Zeitpunkt des Vorliegens der Ausfuhrnachweise – wie beim Touristenexport - in Anspruch genommen werden könne, zumal er dem Geschäftsführer sofort nach der Betriebsprüfung empfohlen hätte, möglichst rasch die Ausfuhrnachweise beim Zollamt abfertigen zu lassen, um den Abgabenrückstand zu verringern. Da der Geschäftsführer nicht umgehend diese Maßnahmen getroffen hätte, sei er bei fast jeder laufenden Besprechung darauf aufmerksam gemacht worden, bis er es im Zuge des Finanzstrafverfahrens getan habe. Da der Steuerberater laufend mit dem konkreten Fall zu tun habe, habe er die Aussagen des Betriebsprüfers zur Inanspruchnahme der Umsatzsteuerfreiheit nicht vergessen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Behandlung von Kraftfahrzeuglieferungen im Sinne des § 7 UStG 1994, die in den Jahren 2002 und 2003 bewirkt wurden, als steuerfrei im Monat der Vorlage von Ausfuhrnachweisen (Oktober 2006).

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

Nach § 20 Abs. 1 UStG 1994 ist bei der Berechnung der Steuer in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist. Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr.

Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt gemäß § 7 Abs. 1 UStG 1994 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 einen Abnehmer gelieferten Gegenstände 75 Euro übersteigt. ...

Weiters muss nach § 7 Abs. 4 UStG 1994 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.

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 Ausfurnachweis beim Unternehmer einlangt, vorausgesetzt, dass diese Vorgangsweise in allen Fällen des Abs. 1 Z 3 eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfurnachweis erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist.

Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfurnachweise, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfurnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

Die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuglieferungen wurden in den Jahren 2002 und 2003 ausgeführt. Die Steuerschuld ist unstrittig in diesen Jahren entstanden.

Nach § 20 Abs. 1 UStG 1994 sind diese Umsätze daher in den Jahren 2002 und 2003 steuerbar. Eine Umsatzsteuerfreiheit für diese Umsätze kann – wenn überhaupt – nur in diesen Jahren vorliegen.

Dazu führt Ruppe, UStG 1994³, (unter Hinweis auf Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 7 Anm 72a und der Entscheidung des VwGH vom 17.10.1988, 87/15/0148) in § 7 Tz. 62 Folgendes aus: „*Die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ist (bei Sollbesteuerung) in dem Voranmeldungszeitraum zu versteuern, in dem die Lieferung ausgeführt ist, wenn nicht im selben Zeitraum die Ausfuhr erfolgt ist und der Ausfurnachweis erbracht werden kann. Ist die Lieferung als steuerpflichtig behandelt worden und wird der Ausfurnachweis später erbracht, so ist die Lieferung rückwirkend (ex tunc) als steuerfrei zu behandeln, sofern dies verfahrensrechtlich noch möglich ist. Ist der Umsatzsteuerbescheid rechtskräftig, so ist die nachträgliche Erbringung des Ausfurnachweises nur dann ein Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO, wenn die für die Erbringung des Ausfurnachweises geeigneten Belege im Zeitpunkt des Abschlusses des Verfahrens bereits vorhanden waren, jedoch ohne Verschulden des Unternehmers noch nicht vorgelegt werden konnten, nicht jedoch wenn sie erst nachher ausgestellt werden (Kranich/Siegl/Waba § 7 Anm 72c).*“ (siehe auch UFS-Entscheidung vom 4.12.2007, GZ. RV/0866-L/05).

Im Erkenntnis vom 17.10.1988, 87/15/0148, hat der VwGH ausgeführt, dass „*die Steuerfreiheit bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides für den Zeitraum in Anspruch genommen werden kann, in dem die Lieferung bewirkt wurde. Nach der Rechtskraft des Steuerbescheides ist die Geltendmachung der Steuerfreiheit nur möglich, wenn für den betreffenden Zeitraum das Verfahren gemäß § 303 BAO wieder aufgenommen wurde.*“

Eine Ausnahme ist nach § 7 Abs. 4 UStG 1994 lediglich für Touristenexporte vorgesehen. Dann ist eine Korrektur im Voranmeldungszeitraum möglich, in dem der Ausfurnachweis beim Unternehmer einlangt, was aber streitgegenständlich nicht vorliegt.

Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die vorgelegten nachträglichen Ausfuhrbescheinigungen den Voraussetzungen des § 7 UStG 1994 genügen.

Aus den oben genannten Gründen ist die Berücksichtigung einer Steuerfreiheit von in den Jahren 2002 und 2003 erfolgten Ausfuhrlieferungen im Berufungszeitraum Oktober 2006 nicht mehr möglich.

Auch der Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 5.4.2001, 98/15/0158, vom 21.10.2004, 2000/13/0179 und vom 27.2.2003, 99/15/0004) ist das in Artikel 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben (Ritz, BAO³, § 114 Tz. 7). Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Es besteht keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung *contra legem*.

Darüberhinaus könnte der Aussage des Betriebsprüfers, dass das Nachbringen von Ausfuhrnachweisen möglich sei, um die Ausfuhrumsätze dann wieder als steuerfrei behandeln zu können, nicht als völlig falsch gesehen werden, wenn die Bw. die Ausfuhrbescheinigungen bis zur Rechtkraft (d.h. innerhalb der Rechtsmittelfrist) nachgebracht hätte, was aber streitgegenständlich aber nicht passierte. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2007 verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. Mai 2009