



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Stb, vom 14. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 vom 30. Oktober 2003 betreffend Umsatzsteuer 2001 nach der am 24. Mai 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Bericht der Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der Berufungserberin (Bw) betreffend die Jahre 1999 – 2001 wurde ua ausgeführt, Betriebsgegenstand sei eine Parfümerie in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Das Stammkapital betrage € 36.500,--; W. S. halte einen Anteil von 51%, I. S. von 25% und M. S. von 24%. Organe der Gesellschaft seien W. S. als Geschäftsführer sowie I. S. und M. S. als Prokuristen. Die Ermittlung des Gewinnes erfolge gem § 5 EStG und Bilanzstichtag sei der 31.3.

In Tz. 21 wurde ausgeführt:

*„Im WJ 2000/2001 wurden Ausfuhrlieferungen im Betrag von 2.988.260,-- erklärt. Bei der Überprüfung der vorgelegten Ausfuhrbescheinigungen bzw Rechnungen mit Ausgangsbestätigungen wurde festgestellt, dass etliche davon lediglich einen Zollstempel,*

*nicht aber eine Unterschrift und einen Namenstempel des Zöllners enthielten.*

*Ferner fiel auf, dass unter der handelsüblichen Bezeichnung des Gegenstandes nur „Diverse Parfums“ vermerkt war, obwohl der Wert der vermeintlich ausgeführten Waren lt.*

*Ausfuhrbescheinigungen durchwegs einige Hunderttausendschillinge überstieg.*

*Aufgrund dessen wurden der Finanzlandesdirektion sämtliche für den Prüfungszeitraum vorgelegten Ausfuhrbescheinigungen bzw. Rechnungen mit aufscheinenden Ausgangsbestätigungen zur Echtheitsprüfung übergeben.*

*Dabei wurden in allen Fällen Fälschungen öffentlicher Beglaubigungszeichen festgestellt, sodass die auf den Ausfuhrbescheinigungen/Rechnungen mit aufscheinenden Ausfuhrbestätigungen nicht geeignet sind, den Ausgang der Waren aus dem Gemeinschaftsgebiet nachzuweisen.*

*Zur Abwicklung der Verkäufe an den ausländischen Abnehmer befragt, gab Herr S. an, dass am Tag der Abholung der Ware entweder eine telefonische Bestellung, meist jedoch eine Bestellung per Fax vom ausländischen Abnehmer einlangte.*

*Diese Bestellung wurde dann in einem eigens dafür angelegten „Lieferschein“ aufgenommen. Kopien dieser Lieferscheine wurden der Betriebsprüfung am Tag der Schlussbesprechung übergeben.*

*Die Bestellungen per Fax konnten nicht mehr vorgelegt werden.*

*Die bislang steuerfreien Umsätze sind daher dem Normalsteuersatz zu unterziehen.“*

Das Finanzamt nahm das Verfahren wieder auf erließ einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid 2001.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde iw vorgebracht:

*„Sachverhalt:*

*... Im Wirtschaftsjahr 2000/2001 wurden Ausfuhrlieferungen („Touristenexporte“) getätigt, die ausschließlich mit einem Abnehmer mit Wohnsitz in Ungarn und mit von diesem Beauftragten durchgeführt wurden.*

*Die Abwicklung des Geschäfts erfolgte dergestalt, dass der ausländische Abnehmer, Herr L. K. , Ungarn, über Telefon, in wenigen Fällen auch über Fax, eine Bestellung für Parfums durchgab. Diese Bestellung wurde in der Parfümerie auf einen Lieferschein übertragen. Herr K. kam dann persönlich in das Geschäft .., übernahm anhand des Lieferscheines die Waren und erhielt dafür einen Sammelrechnung. Zu diesem Zeitpunkt übergab er von dem letzten Einkauf das mit dem Stempel des Zollamtes versehene Formular U 34 bzw die entsprechenden Rechnungen, woraufhin er die Mehrwertsteuer für seinen letzten Einkauf rückvergütet erhielt.*

*Die Rückvergütung der Mehrwertsteuer erfolgte grundsätzlich erst nach Vorliegen des mit*

---

dem Stempel des Zollamtes versehenen Formulars U 34 bzw der mit dem Stempel des Zollamtes versehenen Rechnung.

*Begründung des Rechtsmittels:*

*Gemäß § 7 Abs 1 Z 2 UStG liegt eine Ausfuhrlieferung vor, wenn ein 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 versandt hat.*

*Falls der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird, werden in § 7 Abs 1 Z 3 UStG noch folgenden Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ausfuhrlieferung („Touristenexport“) verlangt:*

- a) der Abnehmer darf keinen Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet haben*
- b) der Gegenstand der Lieferung muss vor Ablauf des dritten Kalendermonats nach dem Monat der Lieferung ausgeführt werden und*
- c) die Rechnung muss den Gesamtbetrag von S 1.000,-- (€ 75,--) übersteigen.*

*Nach Meinung der Betriebsprüfung ist im ggstdl Fall der Nachweis der getätigten Ausfuhr nicht erbracht, weil die auf den vorliegenden U-34 Formularen bzw Rechnungen vorhandenen Zollstempelabdrucke lt Mitteilung der FLD ... „Nachahmungsprodukte der Amtssiegel österreichischer Zollstellen“ und somit „Fälschungen öffentlicher Beglaubigungszeichen“ darstellen.*

*Dies wurde nach einer Überprüfung der entsprechenden Ausfuhrbescheinigungen durch einen Sachverständigen der Finanzverwaltung festgestellt.*

*Ohne jeden Zweifel ist es für einen Stpfl nicht möglich und unzumutbar, eine solche Fälschung eines Zollstempels zu erkennen, insbesondere wenn man die in der Beilage zum o. a.*

*Schreiben der FLD aufgelisteten Fälschungsmerkmale betrachtet:*

- „PSM 100 negativ abw. Typographie“*

*kann nur durch Einsatz des Erkennungsgerätes PSM 100 festgestellt werden und welcher Steuerpflichtige verfügt über ein solches Gerät oder erhält Zugang dazu?*

- „abw. Abmessung, Verschiebungen des Text/Datums“*

- „Raumaufteilung, Texte länger“*

*usw. können nur von einem Sachverständigen, dem die Originalabdrucke der Amtssiegel zur Verfügung stehen, erkannt werden.*

*Es ist völlig unmöglich, dass ein Stpfl diese Merkmale von sich aus erkennen kann.*

*Zudem erlangte der Geschäftsführer meiner Mandantin, Herr W. S. , noch auf andere Weise Kenntnis von der Tatsache, dass die von ihm an die ungarischen Abnehmer verkauften Waren*

---

*in das Ausland ausgeführt worden sind:*

*Seitens seines Lieferanten, der Firma La. Group Austria GmbH, Salzburg, wurde Herr S. aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen, wieso an seine Firma gelieferte Waren in Geschäften in Bulgarien, Rumänien und Ungarn zum Verkauf angeboten werden.*

*Infolge der Codierung der Waren kann der Produzent/Lieferant seine Waren erkennen und feststellen, an wen sie geliefert wurden.*

*Laut Fax der Firma La. sind in folgenden Geschäften Parfums, die an die Firma S. verkauft wurden, festgestellt worden:*

- Grey Market, Bulgarien
- Grey Market, Rumänien
- Chinese Market, Ungarn
- Budagyongye, Ungarn
- Chinese Wholesaler, Ungarn

*Zusätzlich zu den ihm von den ausländischen Abnehmern übergebenen U-34-Formularen bzw Rechnungen erlangte Herr S. also auch durch die Lieferfirma davon Kenntnis, dass seine Waren aus Österreich ausgeführt worden waren. Warum sollte er die Echtheit der Zollstempel also bezweifeln?*

*Sofern es sich jetzt herausgestellt hat, dass es sich bei den Zollstempeln um Fälschungen handelt, bedeutet dies also nicht, dass für die gegenständlichen Waren keine Ausfuhrlieferungen getätigt wurden, sondern nur dass meine Mandantin durch einen Betrüger hineingelegt wurde. Diesen Betrug wird meine Mandantin durch eine Strafanzeige gegen Herrn K. und Mittäter verfolgen.*

*Unabhängig davon besteht jedoch kein Zweifel, dass die Waren in das Ausland exportiert wurden und somit Ausfuhrlieferungen erbracht wurden. ...*

*Als die Betriebsprüfung meinem Mandanten mitteilte, dass an der Echtheit des Zollamtsstempels Zweifel bestehen, hat mein Mandant den ungarischen Abnehmer, Herrn K. , über die seinerzeitige Telefonnummer erreicht und ihn nach Wien gebeten. Das Treffen fand in Anwesenheit des Rechtsanwaltes Dr. F. von der Kanzlei Ly. statt; den diesbezüglichen Aktenvermerk schließe ich bei.*

*Zusammenfassend ist festzustellen, dass alle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 Abs 1 Z 2 und Z 3 UStG vorliegen:*

- Die Verkäufe wurden an ausländische Abnehmer mit Wohnsitz außerhalb des Gemeinschaftsgebietes getätigt
- der Gegenstand der Lieferung ist vor Ablauf von 3 Kalendermonaten in das Ausland

---

*exportiert worden*

*- der Rechnungsbetrag übersteigt S 1.000,--*

*Die Tatsache, dass infolge der Zollstempelfälschung das U 34 – Formular nicht als förmlicher Ausfuhrnachweis gewertet wird, kann und darf nicht dazu führen, dass die Steuerfreiheit versagt wird, da die Gegenstände physisch in das Ausland gelangt sind, wie sich ja schon aus dem Vorhalt der Fa La. ergibt. ...”*

Schließlich wurde vorgebracht, dass das Erfordernis des förmlichen Ausfuhrnachweises unverhältnismäßig sei, wenn auf andere Weise einwandfrei belegt werden könne, dass die Ausfuhr erfolgt sei.

Als Ergänzung zur Berufung wurde die Aktennotiz des Dr. F. übermittelt.

Als Nachtrag zur Berufung wurde dem FA die Strafanzeige gegen L. K. übermittelt.

In der Stellungnahme der Bp zur Berufung vom 4.5.2004 wurde iW ausgeführt:

*“... Dem ist entgegenzuhalten, dass § 7 Abs 4 UStG 1994 vorsieht, dass über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden muss. Ein solcher liegt aber dann nicht vor, wenn die zollamtliche Ausgangsbestätigung fehlt (VwGH 16.1.1991, 91/15/0051). Wird der Nachweise der erfolgten Ausfuhr aber nicht in der vorgeschriebenen Form erbracht, ist die Steuerbefreiung zu versagen, auch wenn die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung materiell gesehen vorliegen (siehe UStG 1994 Kommentar Ruppe 2. Aufl Tz. 56 zu § 7).*

*Der Behauptung, dass kein Zweifel besteht, dass die Waren in das Ausland exportiert worden wären, ist entgegenzuhalten, dass der Warenfluss seitens der Bp nicht überprüft werden konnte. Die in diesen Fällen ausgestellten Fakturen enthielten keine detaillierten Aufstellungen der Liefergegenstände.*

*Im Übrigen liegen nach Ansicht der Bp keine Touristenexporte vor. Aufgrund des Umfanges der Lieferung konnte die Bw davon ausgehen, dass die Gegenstände der Lieferung für unternehmerische Zwecke erworben wurden. In diesem Fall sieht § 7 Abs 6 Z 2 UStG 1994 die Erbringung des Ausfuhrnachweises durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr vor.*

*Weiters gibt die Bp zu bedenken, dass aufgrund der Warenbezeichnungen auf den Rechnungen (Diverse Parfums) die Organe der Zollverwaltung den Austritt der Waren gar nicht bestätigen hätten können. ...”*

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp führte die Bw iW aus:

„... Es ist richtig, dass die Tatsache der Fälschung der Ausfuhrbescheinigung in unserer Berufung nicht bestritten wird, da wir davon ausgehen können, dass der Finanzverwaltung die entsprechenden Mitteln zur Verfügung stehen, um Fälschungen als solche zu erkennen. Wir möchten jedoch nochmals darauf hinweisen, dass es für unsere Klientin unmöglich war, selbst diese Fälschungen zu erkennen.

Auf den Rechnungen wurde die zusammengefasste Bezeichnung „diverse Parfums“ verwendet, doch besteht als Anlage zu diesen Rechnungen jeweils ein Lieferschein, der detailliert die Marke des Parfums, Mengeninhalt, Einzelpreis, Stückzahl und Gesamtverkaufspreis enthält. Kopien dieser Lieferscheine wurden der Betriebsprüfung noch vor Abschluss der Prüfung übergeben. Dies war auch die Grundlage dafür, dass die Organe der Zollverwaltung den Austritt der Waren sehr wohl hätten bestätigen können.

Die S. GmbH betrieb Parfümeriewarenverkauf im Einzelhandel. Es war daher bei den Verkäufen im Geschäft davon auszugehen, dass ein Touristenexport und nicht ein Verkauf für unternehmerische Zwecke vorlag. ...

... Und Ruppe selbst führt ... aus:

Gegen diese Deutung des Ausfuhrnachweises bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken unter dem Aspekt des Verhältnismäßigkeitsgebots. Der Umstand allein, dass der Originalausfuhrnachweis nicht vorliegt bzw. nicht vorgelegt werden kann, rechtfertigt nicht die Versagung der auf dem Bestimmungslandprinzip beruhenden Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung, wenn auf andere Weise einwandfrei belegt werden kann, dass die Ausfuhr erfolgt ist (...). Das Verlangen nach förmlichem Ausfuhrnachweis ist nicht nur im Hinblick auf den Zweck der Befreiung unverhältnismäßig, sondern auch im Hinblick auf die Situation bei der sachverhaltsmäßig nahe verwandten (nicht steuerbaren) Auslandslieferung, bei der für den Nachweis des Lieferortes der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel gilt.“ Meine Mandantin hat die Ausfuhr der Waren dadurch belegen können, dass seitens eines Lieferanten, der Fa La. , die Mitteilung kam, dass an die S. GmbH gelieferte Waren in Geschäften in Bulgarien, Rumänien und Ungarn zum Verkauf angeboten werden.

Da somit die Ausfuhrlieferungen nachweislich getätigten wurden, ersuchen wir sie nochmals um positive Erledigung des Rechtsmittels und Umsatzsteuerfreistellung der Ausfuhrlieferungen.“

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor.

In der am 24. Mai 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von Seiten der Bw ergänzend iW darauf verwiesen,

dass die Fälschungen der Zollamtsstempel nicht erkennbar gewesen seien; ferner auf das VfGH-Erkenntnis des Jahres 2003 zum Buchnachweis; dass es sich um eine langjährige, regelmäßige, funktionierende Geschäftsbeziehung gehandelt habe, demnach Misstrauen nicht angebracht gewesen sei; weiters auf die vorliegende Liste der Fa La. , wonach genau diese Produkte im Nicht-EU Ausland aufgetaucht seien; ferner auf die Praxis der Testkäufe der Fa La. ; demnach sei im Inland kein einziges der Artikel aufgetaucht; dies hätte auch den sofortigen Entzug der Lieferberechtigung der Bw durch die Fa La. zur Folge gehabt; ein Verkauf aller Waren im Inland wäre auch sofort in der Branche aufgefallen; weiters, dass der Ges/Gf der Bw sofort nach Bekanntwerden der Fälschungen die Behörden informiert und Strafanzeige gegen den Käufer K. eingebracht habe; weiters die im Akt erliegenden „Lieferscheine“, die den jeweiligen Rechnungen angeschlossen waren. Die Bezeichnung „diverse Parfums“ sei eben durch diese Lieferscheine, die angeheftet waren, konkretisiert und spezifiziert worden. Dies alles sei dem Zollamt vorgelegt worden; weiters, dass die Parfümerie als Einzelhandel geführt worden sei und daher die Idee, dass Lieferanten beim Berufungswerber einkaufen, erst gar nicht aufgetaucht sei;

Vorgelegt wurde von Seiten des Bw ein Schreiben der Bundespolizeidirektion Wien an das FA f d 2. und 20. Bezirk vom 28.4.2005 vor. Demnach hat der Ges/Gf der Bw den anhängigen Sachverhalt der Kriminaldirektion 1 angezeigt. Der Täter konnte ausgeforscht und dem LG für Strafsachen Wien angezeigt werden. Das LG Wien hat gegen den ungarischen

Staatsangehörigen N. Lo., geb. 12.5.1969, einen Haftbefehl erlassen.

Eine Urgenz um Ausstellung eines internationalen Haftbefehls sei vom LG-Wien bis dato ignoriert worden.

Somit sei die Täterschaft zwar geklärt, eine Verhaftung jedoch erst dann möglich, wenn der Verdächtige nach Österreich einreise und dieser Umstand auch bekannt werde.

Von Seiten des FA wurde iW darauf hingewiesen, dass

besagtes Erkenntnis des VfGH nicht den Ausfuhrnachweis, sondern den Buchnachweis behandle und daher im ggstdl Fall nicht anwendbar sei;

aG der Betragshöhe der jeweiligen Rechnungen andere Formulare, und zwar für

Unternehmer, heranzuziehen gewesen wären;

nicht mehr feststellbar sei, ob genau diese Waren, die auf den Formularen Lager Nr U 34 aufscheinen, auf den Märkten im Ausland aufgetaucht seien;

die Ausfuhrbescheinigungen gefälscht waren;

das Umsatzsteuerrecht sehr formalistisch sei; die strittigen Umsätze zwischen 3 und 3,7 Mio Schilling im Jahr betragen hätten; daher hätte erkennbar sein müssen, dass es sich nicht um privaten Reiseverkehr gehandelt habe; der Verkauf der Waren im Inland an Letztverbraucher auch durch Testkäufe nicht nachvollziehbar wäre;

Die steuerliche Vertreterin der Bw fasste in ihrem Schlusswort ihre Argumentation zusammen wie folgt:

*„Es handelt sich um eine Einzelhandelsparfümerie, die nach bestem Wissen und Gewissen die Papiere für die Ausfuhr ausgestellt hat und mit der näheren Aufgliederung der auf der Rechnung mit „diverse Parfüms“ bezeichneten Waren auf den „Lieferscheinen“ und erst nachdem die Rechnung vom Zollamt bestätigt wurde, diesen Umsatz als umsatzsteuerfrei behandelt hat. Die Dauer der Geschäfte über mehrere Jahre und die Regelmäßigkeit derselben hat jedes Verdachtsmoment in den Hintergrund treten lassen. Der betreffende Käufer kam meistens selbst oder er hat vorher angerufen und einen Mitarbeiter avisiert, sodass das für den Bw ein normales, laufendes Ausfuhrgeschäft war.“*

*Der Nachweis, dass die Ware ins Ausland gelangt ist, ist auch auf Grund des bekannten Schreibens der Fa La. evident.“*

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

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die GmbH betrieb im Streitjahr eine Parfümerie in 0000 Wien. Der Betrieb wurde als Einzelhandelsunternehmen geführt. Hr W. S. war Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer. Minderheitsgesellschafter und Prokuristen waren Fr I. S. und Hr M. S.. Im Streitjahr wurde eine Geschäftsbeziehung mit einem Abnehmer, der unter dem Namen L. K. mit Wohnsitz in Ungarn auftrat, unterhalten. Die Adresse des Abnehmers ist nicht bekannt. Diese Geschäftsbeziehung war bereits in den beiden vorangegangenen Jahren von Hrn W. S. als Einzelunternehmer unterhalten worden.

Die Abwicklung des Geschäfts erfolgte dergestalt, dass der Abnehmer, über Telefon, in wenigen Fällen auch über Fax, eine Bestellung für Parfums durchgab. Diese Bestellung wurde in der Parfümerie auf einen „Lieferschein“ übertragen. Der Käufer kam dann meist persönlich in das Geschäft oder entsandte nach vorherigem telefonischen Aviso einen Vertreter, übernahm anhand des Lieferscheines die Waren und erhielt dafür eine Sammelrechnung mit der Bezeichnung „diverse Parfums“. Es handelte sich um eine regelmäßige, andauernde Geschäftsbeziehung.

---

Die Rechnungen wurden auf Hrn L. K. ausgestellt. Bei den Formularen U 34 wurde als Adresse „Ungarn“ eingetragen.

Es handelt sich in den Streitjahren um 14 Geschäftsfälle (sowie 41 Geschäftsfälle in den Folgejahren).

Die Geschäftsfälle wurden von der Bw als Abholfälle für nichtunternehmerische Zwecke („Touristenexporte“) behandelt. Das Formular Nr U 34 wurde in einigen Fällen ausgestellt, die Rechnung und der Lieferschein angeheftet und dem Käufer übergeben. In einigen Fällen wurde das Formular Lager Nr U 34 nicht ausgestellt, sondern der (gefälschte) Zollamtsstempel wurde auf der Rechnung angebracht.

Die jeweilige Rechnungshöhe differierte zwischen ATS 132.000,-- und ATS 327.000,--. Die Umsätze aus dieser Geschäftsbeziehung betrugen 2001 ATS 2,988.260,-- (1999 ATS 3,025.355,-- und 2000 ATS 3,786.680,--)

Beim nächsten Einkauf im Geschäft übergab der Käufer das mit dem (gefälschten s u) Stempel des Zollamtes versehene Formular U 34 bzw die entsprechende Rechnung vom letzten Einkauf, woraufhin er die Mehrwertsteuer für seinen letzten Einkauf rückvergütet erhielt.

Die Rückvergütung der Mehrwertsteuer erfolgte grundsätzlich erst nach Vorliegen des mit dem Stempel des Zollamtes versehenen Formulars U 34 bzw der mit dem Stempel des Zollamtes versehenen Rechnung.

Etliche Ausfuhrbescheinigungen enthielten lediglich einen Zollstempel, nicht aber eine Unterschrift und einen Namenstempel des Zöllners.

Die dargestellten Ungereimtheiten, nämlich die fehlende Unterschrift des Zöllners, die fehlende Adresse des Käufers sowie der Umstand, dass die Waren für unternehmerische Zwecke erworben wurden, hätten der Bw auffallen müssen.

Im Zuge der Betriebsprüfung stellte sich aG von durchgeführten Ermittlungen heraus, dass alle Zollamtsstempel auf den Papieren gefälscht waren („Nachahmungsprodukte der Amtssiegel österreichischer Zollstellen“ und somit „Fälschungen öffentlicher Beglaubigungszeichen“).

In weiterer Folge führte der Ges/Gf der Bw in Anwesenheit seines Anwalts ein Gespräch mit dem Käufer in Wien, wobei dieser auf seiner Darstellung, er habe die Waren nach Ungarn verbracht, blieb. Die Bw brachte auch Strafanzeige gegen Hrn. L. K. ein.

Der Täter konnte ausgeforscht und dem LG für Strafsachen Wien angezeigt werden. Das LG Wien hat gegen den ungarischen Staatsangehörigen mit Namen Lo. N. , geb. 00.00.0000, zwar einen Haftbefehl, jedoch keinen internationalen Haftbefehl, erlassen, sodass eine Verhaftung nicht erfolgt ist. Dieser Name tauchte bei den strittigen Geschäftsfällen nicht auf.

Durch Testkäufe des Lieferanten der Bw, die Fa La. , konnte aG der Codierung der Artikel festgestellt werden, dass einige Waren der Bw im Jahr 2000 auf dem Schwarzmarkt in Ungarn, Rumänien und Bulgarien sowie auf chinesischen Märkten in Ungarn auftauchten. Dass es sich dabei um genau die Artikel handelt, die der ungarische Käufer bei der Bw erwarb, ist nicht nachvollziehbar und konnte von der Bw auch nicht nachgewiesen werden. Die Bw konnte den Nachweis, dass der ausländische Abnehmer die Waren ins Drittland befördert oder ausgeführt hat, nicht erbringen.

Die Adresse des ausländischen Abnehmers war zum Zeitpunkt der Lieferungen nicht bekannt. Der Name des ausländischen Abnehmers war nicht mit hinreichender Sicherheit bekannt.

Die Ausfuhren sind auch nicht buchmäßig nachgewiesen.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Dass der Betrieb als Einzelhandelsunternehmen geführt wurde, ergibt sich aus der glaubwürdigen Darstellung des Ges/Gf der Bw.

Die Abwicklung der Geschäftsbeziehung wurde vom Ges/Gf der Bw ebenfalls glaubwürdig dargestellt. Der ausländische Käufer hat offenbar Dokumente auf den Namen L. K. geführt. Die Sammelrechnungen mit der Bezeichnung „diverse Parfums“ sind aktenkundig, ebenso wie die „Lieferscheine“ und die Warenausgangsbestätigungen (U 34) sowie deren Anzahl. Die fehlende Adresse des Käufers ist aus den Warenausgangsbestätigungen und den Rechnungen ersichtlich.

Die jeweilige Rechnungshöhe ist aktenkundig und unbestritten.

Die Behandlung der Geschäftsfälle als „Touristenexporte“ ist unbestritten.

Die Modalitäten der Umsatzsteuerrückvergütung wurden von der Bw glaubwürdig dargestellt.

Dass etliche Ausfuhrbescheinigungen keine Unterschrift und Namenstempel eines Zöllners enthielten, ist aus diesen ersichtlich und wurde bereits von der Betriebsprüferin bemerkt.

Dass die dargestellten Ungereimtheiten dem Ges/Gf der Bw hätten auffallen müssen, ergibt sich aus dem anzulegenden Maßstab der Sorgfaltspflicht des ordentlichen Kaufmanns. Bei sorgfältigem Vorgehen und genauer Prüfung der Dokumente hätte auffallen müssen, dass Unterschriften fehlen und dass keine gültige Adresse angegeben wurde. Dass die Waren offenkundig nicht für nichtunternehmerische Zwecke (für den Eigengebrauch) bestimmt waren, hätte jedermann auffallen müssen. Schon allein aus den jeweiligen gekauften Mengen und der Rechnungssumme, und dies vielfach pro Jahr, hätte dieser Schluss gezogen werden müssen. So wurden regelmäßig mehrere 100 Parfums gekauft, noch dazu zum Großteil jedes Mal genau dieselben. Dass der Ges/Gf der Bw die vorgeblichen „Touristenexporte“ nicht hinterfragt hat und auch nicht besprochen wurde, wozu der Käufer derartige Mengen benötigt, ist der unternehmerischen Sphäre der Bw zuzurechnen. Schließlich hat der Gf der

Bw zu beurteilen, ob ein „Touristenexport“ vorliegt oder ein Erwerb für unternehmerische Zwecke. Noch dazu ist Letzteres im ggstdl Fall geradezu „auf der Hand gelegen“. Das Argument, es handle sich um ein Einzelhandelsunternehmen und daher sei der Ges/Gf der Bw gar nicht auf die Idee gekommen, dass Lieferanten einkaufen, kann im Hinblick auf die eingekauften Mengen, die daraus resultierende Rechnungshöhe und den anzulegenden Sorgfaltstmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns nicht geteilt werden. Noch dazu hat der Käufer in den Vorjahren auch Mitarbeiter beauftragt, die Waren abzuholen, eine im nichtunternehmerischen Bereich (privater Reiseverkehr) nicht denkbare Vorgangsweise. Das Argument, der Zoll hätte eingreifen müssen, geht ins Leere, da die Waren ja den Zoll nicht ordnungsgemäß passiert haben.

Dass alle Zollamtsstempel gefälscht waren, wurde im Auftrag des FA von der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ u Bgld aG geeigneter Überprüfungsmethoden festgestellt, ist aktenkundig und wird auch von der Bw nicht bestritten.

Das Gespräch des Ges/Gf der Bw mit dem Käufer ist aG der Aktennotiz des Rechtsanwalts nachgewiesen. Auch die Strafanzeige und die Ermittlungsergebnisse sind aktenkundig. Auffallend ist allerdings, dass der Verdächtige nun Lo. N. heißt. Wahrscheinlich ist, dass dies der wahre Name des Käufers ist. Denkbar wäre allenfalls auch, dass es sich um einen Hintermann handelt.

Die von der Bw vorgelegte Liste der Fa La. ist nicht geeignet, den Ausfuhr der strittigen Waren ins Drittland nachzuweisen. Aus dieser Liste ist nur ersichtlich, dass einzelne Parfums auf Schwarzmärkten und Chinamärkten in Ungarn, Bulgarien und Rumänien aufgetaucht sind. Es sind jedoch weitaus weniger Artikel als die von der Bw als steuerfrei deklarierten. Ferner ist es nicht möglich, die Waren als die zu identifizieren, die die Bw als steuerfrei deklarierte, denn auf den vorgelegten Lieferscheinen ist nur der Name und die Einzelmenge des Parfums und die gekaufte Menge ersichtlich (zB Tresor 30 MI, 100 Stück), nicht aber die Seriennummer und die Codierung. Auch der Name des Verkäufers ist nicht ersichtlich, sondern nur, dass es sich um ein nicht autorisiertes Geschäft handelt. Ferner ist auch nicht ersichtlich, wann die Bw diese Waren verkauft haben soll, sondern nur, wann sie diese von der Fa La. gekauft hat. Es kann sich also durchaus um andere Waren handeln als die in Streit stehenden.

Aber selbst wenn die Bw hätte nachweisen können, dass es sich um dieselben Produkte handelt, wäre damit für sie nichts gewonnen. Es sind einerseits viel weniger Artikel als in Streit stehend, andererseits könnte der Käufer die Waren im Inland weiterverkauft haben und dieser weitere Erwerber hätte sie dann exportiert. Da diese Waren am Schwarzmarkt gehandelt wurden, wäre dies auch einem Testkäufer der Fa La. niemals aufgefallen. Wenn der Erwerber zB die Artikel an einen ihm bekannten Schwarzhandler weiterverkauft und dieser

exportiert sie dann, wäre es für Testkäufer im Inland nicht möglich, derartige Waren zu erwerben. Auch der Verkauf von Waren im Inland ist denkmöglich; immerhin hat sich der Käufer die Umsatzsteuer erspart und kann die Waren demnach unter dem mit Umsatzsteuer belasteten Inlandsverkaufspreis der Bw, aber über seinem Einkaufspreis am Schwarzmarkt absetzen.

Der Nachweis, dass der ausländische Abnehmer die Waren überhaupt ins Drittland ausgeführt hat, ist daher nicht gelungen. Dieser Nachweis obliegt der Bw.

Der förmliche Ausfuhrnachweis wurde schon gar nicht erbracht (s u).

Ob es sich um den richtigen Namen des ausländischen Abnehmers handelte, ist im Hinblick auf die durchgeführten Ermittlungen der Kriminalpolizei fraglich. Welche die richtige Anschrift des ausländischen Abnehmers war, ist unbekannt. Die Angabe des Ländernamens „Ungarn“ ist jedenfalls keine gültige Adresse.

Dass die Ausfuhren auch nicht buchmäßig nachgewiesen sind, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass die Ausfuhrbestätigungen gefälscht waren und dass auch das falsche Formular verwendet wurde (s u).

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

§ 6 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet auszugsweise:

*“(1) Von den unter § 1 Abs 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:*

*1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7) ...”*

§ 7 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet:

*“§ 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 1 000 S 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,
- c) 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.

(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,
  - b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche 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.

§ 18 Abs 8 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet:

„(8) Hängt die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis ab, so sind die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.“

Über die erfolgte Ausfuhr muss der zit Gesetzesnorm entsprechend ein Ausfuhrnachweis erbracht werden.

Laut Erkenntnis des VwGH vom 15.2.2006, ZI 2001/13/0275, 0276 kann „durch die Anbringung von Abdrucken gefälschter Stempel auf Ausfuhrbescheinigungsformularen ... ein Ausfuhrnachweis für die in diesen Formularen angeführten Waren deswegen nicht erbracht werden, weil es der entscheidenden Beurkundung des umsatzsteuerlich rechtserheblichen Vorgangs der Ausfuhr der Waren durch die hiezu berufene Stelle, nämlich das Zollamt, fehlt. Sache des Beschwerdeführers ist es, die Voraussetzungen der von ihm behaupteten

---

*Ausfuhrumsätze nachzuweisen. Insoweit sich auf den von ihm ausgestellten Ausfuhrbescheinigungen gefälschte Zollamtsstempel befinden, ist ihm dies schon mangels Vorliegens eines Ausfuhrnachweises gem § 7 Abs 4 UStG nicht gelungen.“*

Laut Erkenntnis des *VwGH vom 22.3.2006, ZI 2002/13/0164*, in dem die Fälschung der „Ausfuhrnachweise U34“ feststeht, hat bei der Prüfung ein subjektives Moment, ob für die Bf die Fälschungen als solche erkennbar gewesen wären, außer Betracht zu bleiben. Maßgeblich ist lediglich, ob der in § 7 Abs 1 und 2 UStG 1994 normierte Tatbestand erfüllt ist, welcher die Steuerfreiheit als Rechtsfolgen nach sich zieht.

Im vorliegenden Fall liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor. Die Judikate sind vollinhaltlich anwendbar. Der Nachweis über die erfolgte Ausfuhr konnte in keinem einzigen Fall erbracht werden.

Es fehlt an der entscheidenden Beurkundung des umsatzsteuerlich rechtserheblichen Vorgangs der Ausfuhr der Waren durch die hiezu berufene Stelle, nämlich das Zollamt. Ob die Fälschungen erkennbar waren, ist zwar irrelevant; es wird jedoch darauf hingewiesen, dass sie im ggstdl Fall aus den oben dargestellten Gründen erkennbar waren.

Darüber hinaus ist auch dem FA Recht zu geben. Der Ges/Gf der Bw hat das „falsche“ Formular, nämlich U 34, als Ausfuhrnachweis verwendet („Touristenexport“). Nach obigen Feststellungen hätte er erkennen müssen, dass die Waren für unternehmerische Zwecke erworben wurden. Dies hätte bei den hier vorliegenden Abholfällen eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr nach sich ziehen müssen und das Vorliegen der entsprechenden zollrechtlichen Formulare zum Nachweis der Ausfuhr bei der Bw bedingt.

Der Ausfuhrnachweis wurde aus diesem Grund nicht einmal in der gesetzlich vorgeschriebenen Art und Weise (s § 7 Abs 6 UStG 1994) versucht.

In diesem Zusammenhang ist auszuführen, dass nach der Literatur bei der durch den Unternehmer durchzuführenden Beurteilung, ob Steuerfreiheit gegeben ist, der Maßstab der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns anzulegen ist. Erscheinen die Angaben des Abnehmers dem Lieferer zweifelhaft, so kann es zur Vermeidung von Ust-Nachforderungen zweckmäßig sein, die Lieferung als steuerpflichtig zu behandeln und den Abholenden auf die Möglichkeit des Ust-Erstattungsverfahrens hinzuweisen (s zB *Kolacny/Scheiner/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art 7 UStG, Tz 65f*).

Andernfalls, wie im vorliegenden Fall, muss der Unternehmer mit Ust-Nachforderungen rechnen. Dies ist aber keine Strafbestimmung, sondern die gesetzlichen Voraussetzungen der steuerfreien Ausfuhrlieferung liegen eben nicht vor.

---

Es wurde aber nicht nur kein gesetzeskonformer (förmlicher) Nachweis über die erfolgte Ausfuhr erbracht; es wurde auch kein anders gearteter Nachweis erbracht. Wie oben ausgeführt, ist das Schreiben der Fa La. kein geeigneter Nachweis. Der Bw obliegt schon aG der gesetzlichen Formulierung die Nachweispflicht, zumal es sich um eine Begünstigungsbestimmung (Steuerfreiheit) handelt.

Die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung liegen daher nicht nur in formeller, sondern auch in materieller Hinsicht nicht vor.

Auch der Abnehmernachweis, eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung, wurde nicht in der gesetzlich vorgesehenen Form erbracht. Ausländischer Abnehmer ist ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat. Die Identität und die Adresse des ausländischen Abnehmers stehen nicht eindeutig fest. Zumindest die fehlende Adresse auf den Ausfuhrbescheinigungen war dem Ges/Gf der Bw bekannt und ist ihr zuzurechnen.

Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist der Buchnachweis.

Die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung sind gemäß der zit gesetzlichen Norm buchmäßig nachzuweisen. Der Buchnachweis ist durch Bücher oder Aufzeichnungen iVm Belegen zu führen. Als buchmäßigen Nachweis für Ausfuhrlieferungen können somit nur auf entsprechende Belege bezogene und zeitnah geführte Aufzeichnungen angesehen werden, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die Ausfuhr und Lieferung enthalten.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass in allen Fällen gefälschte Zollamtsstempel vorlagen. Die Ausfuhr der Waren ins Drittland ist daher buchmäßig nicht nachgewiesen.

Darüber hinaus wurde fälschlicherweise von Abholfällen im nichtunternehmerischen Bereich ausgegangen, was die Verwendung der „falschen“ Formulare Lager Nr U 34 nach sich zog. Es hätte eine Anmeldung der Waren bei der Ausfuhr erfolgen müssen und das entsprechende zollrechtliche Formular verwendet werden müssen.

Auch die Adresse des ausländischen Abnehmers ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich.

Der Buchnachweis wurde daher im vorliegenden Fall nicht erbracht.

Zu dem von der Bw als Argument verwendeten Erkenntnis des *VfGH vom 12.12.2003, B 916/02*, ist einerseits festzustellen, dass dieses Erkenntnis den Buchnachweis behandelte, nicht aber den Ausfuhrnachweis und/oder den Abnehmernachweis. Der VfGH gelangte zur Auffassung, dass die strenge Erfüllung des buchmäßigen Nachweises im Einzelfall überschießend sein kann. In dem vom VfGH beurteilten Fall hatte der Unternehmer in zwei Jahren nur drei Ausfuhrumsätze getätigt, die Umsätze waren dem Unternehmer in

---

wirtschaftlicher Betrachtungsweise erst nachträglich zugerechnet worden und zur Zeit der Zurechnung hätte der Buchnachweis nicht mehr erbracht werden können; dass der Ausfuhrnachweis und der Abnehmernachweis vorlagen, stand außer Streit.

Im ggstdl Fall wurde aber nicht nur der Buchnachweis nicht erbracht, sondern es mangelt bereits an den materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit:

Ausfuhr der Waren nicht nachgewiesen, da gefälschte Zollamtsstempel bei allen Lieferungen und auch keine anderen Nachweise erbracht; ausländischer Abnehmer steht nicht mit hinreichender Sicherheit fest, da die Adresse des Abnehmers unbekannt und seine Identität nicht geklärt.

Das VfGH-Erkenntnis ist daher im vorliegenden Fall schon aus diesem Grund nicht anwendbar; im Übrigen ist der Sachverhalt auch deswegen nicht vergleichbar, da im vorliegenden Fall eine Vielzahl von Umsätzen vorliegt und keine nachträgliche Zurechnung der Umsätze an einen anderen Unternehmer erfolgt. In diesen Fällen (wie dem vorliegenden) kann daher ohne entsprechenden buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen der Ausfuhrlieferung die Steuerfreiheit nach wie vor nicht gewährt werden.

Im vorliegenden Fall mangelt es somit am Ausfuhrnachweis, am Abnehmernachweis und am Buchnachweis.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juni 2007