

GZ. RV/3967-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 7. Juni 2006 über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein (§ 24 VwGG).

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag aus dem Jahre 1991 gegründet. Der Gegenstand des Unternehmens besteht im Groß- und Einzelhandel mit sowie der Import, der Export und der Transit von Waren aller Art, in der Führung von Konsignationslagern, in der Lagerung der vom Ausland eingeföhrten Waren, die für die Ausfuhr ins Ausland bzw. für den Verkauf im Inland bestimmt sind, in der Lagerung von inländischen Waren, die für die

Ausfuhr ins Ausland bestimmt sind, und in der Durchführung von Dienstleistungen auf oder an den gelagerten Waren.

2006 wurde der Konkurs über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet und diese infolge dessen aufgelöst.

Gesellschafter je zur Hälfte sowie Geschäftsführer waren A und B.

Im Zuge einer bei der Bw. im Jahr 1999 stattgefundenen Betriebsprüfung, die unter anderem auch eine Umsatzsteuer-Nachschaubetreffend die Monate Jänner und Februar 1999 betraf, wurde festgestellt, dass die Bw. im Nachschauzeitraum umsatzsteuerfreie Exporterlöse erklärte, unter denen sich auch sogenannte „Touristenexporte“ befunden hätten, für welche die von den jeweiligen Austrittszollämtern bestätigten Formulare der Lagenummer U 34 als Ausfuhrnachweise gedient hätten. Aufgrund von Widersprüchlichkeiten bei der Abwicklung der „Touristenexporte“ wurde von der Betriebsprüfung die Überprüfung der Echtheit der auf den U 34-Formularen angebrachten Zollstempel veranlasst. Eine durch die kriminaltechnische Untersuchungsstelle durchgeführte Untersuchung ergab, dass Aufdrucke von gefälschten Stempeln auf Ausfuhrbescheinigungen für Exporte vorgefunden wurden. Als Rechnungsempfänger seien auf den mit gefälschten Stempelabdrucken versehenen Formularen fast ausschließlich polnische Staatsbürger mit verschiedenen Namen genannt gewesen, die sich mehr oder weniger oft wiederholt hätten.

Buchhalterisch wurden die als „Touristenexporte“ verbuchten Ausfuhrlieferungen durch Erfassung der Tageslösungen im Kassabuch pro Tag in einer Summe festgehalten, welche sowohl steuerpflichtige Erlöse, als auch „Touristenexporte“ enthielten. Zunächst seien auch die „Touristenexporte“ versteuert worden, wobei allerdings für die Prüferin die Aufgliederung der Tageslösungen nach „Touristenexporten“ einerseits und Inlandsumsätze andererseits nicht nachvollziehbar gewesen sei. Ab 1997 hätten die im Wege der EDV erstellten

Rechnungssummenlisten keine Adressen von Kunden enthalten und wären auch die Kunden häufig nicht namentlich, sondern nur mit der Bezeichnung „diverse Kunden“ benannt worden. Nach dem Eintreffen der vom Austrittszollamt bestätigten U 34-Formulare sei die Umsatzsteuer ausbezahlt und der Umsatz als steuerfrei auf ein Buchhaltungskonto „Touristenexport 0%“ umgebucht worden. Das sich aus der Belegsammlung ergebende Bild habe für die Prüferin jedoch einige Fragen aufgeworfen. Die zu jeder Umbuchung gehörigen Belege hätten aus einem nur vom Geschäftsführer der Bw. unterschriebenen Eigenbeleg über die Rückzahlung der Umsatzsteuer, aus einer verschieden großen Anzahl von Ausgangsrechnungen und dazu gehörigen U 34-Formularen bestanden, wobei die Anzahl der Rechnungen durchschnittlich 10-20 Stück betragen hätte und Rechnungsempfänger, Rechnungsdaten, Austrittszollämter und Abfertigungsdaten unterschiedlich gewesen seien. Die Übernahme der Umsatzsteuer durch eine einzige Person für eine Anzahl verschiedener Geschäftsfälle wäre von der jeweils übernehmenden Person nicht quittiert worden. Die Ausgangsrechnungen und die dazu gehörigen U 34-Formulare wären zum Großteil unzerknittert und auffallend sauber gewesen, was angesichts der weiten Reise (zumeist Krakau), die diese Dokumente gemacht haben müssten, auffiel. Etliche in Polen ansässige Rechnungsempfänger hätten jeden zweiten Tag eine Ausfuhr im Wert von weniger als S 20.000,00 getätigt, was als besonders unökonomische Art des Einkaufens erschien.

Zur Abwicklung der Exporte befragt gab der Geschäftsführer der Bw. an, dass die U 34-Formulare von ihm ausgestellt und von einem nicht näher genannten Kunden, der wieder Einkaufen gekommen wäre, zurück gebracht worden wären. Bei der Vernehmung dieses Geschäftsführers durch die Grenzkontrollstelle Berg hätte der Geschäftsführer angegeben, dass die exportierten Waren von jemandem bestellt, für diesen gekauft aber von anderen Personen abgeholt würden, wobei die vom Grenzzollamt bestätigten Formulare bei der nächsten Abholung zurückgebracht zu werden pflegten. Der Geschäftsführer der Berufungswerberin hätte noch am Abend des Tages seiner Vernehmung den zuständigen Bediensteten der Grenzkontrollstelle Berg ersucht, das Finanzamt vom Inhalt der Vernehmung nicht zu informieren und hätte seine Zusammenarbeit zur Ausforschung dieses Bestellers angeboten. Auf die Frage der Prüferin, wie es praktisch möglich wäre, dass eine einzige Person über die Rechnungen und U 34-Formulare verschiedener Kunden verfüge, die an verschiedenen Tagen bei der Bw. eingekauft hätten und an verschiedenen Tagen über verschiedene Grenzzollämter ausgereist seien und wie es erklärt werden könne, dass diese eine Person die Umsatzsteuer für eine Reihe von Kunden in Empfang nehme, ohne die Übernahme des Geldes zu bestätigen, sei der Prüferin vom Geschäftsführer der Bw. und

dessen Sohn am 26. Jänner 1999 eröffnet worden, dass es sich bei den ausländischen Kunden um Reisegruppen in Bussen gehandelt hätte; ein o.a. Besteller sei nicht erwähnt worden. Während bei dieser Besprechung am 26. Jänner 1999 noch eine Bekanntgabe der Identität der ausländischen Abnehmer auf der Basis deren Reisepassnummern angekündigt worden sei, hätte der steuerliche Vertreter der Bw. später telefonisch erklärt, dass ein solcher Identitätsnachweis nicht erbracht werden könne. Im Zuge einer Vernehmung durch die Kriminalabteilung des Landesgendarmeriekommmandos für Niederösterreich am 15. März 1999 hätte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zu Protokoll gegeben, dass er auf Ersuchen der Inhaber zweier polnischer Unternehmen Rechnungen und U 34-Formulare auf Namen und Adressen ausgestellt habe, welche ihm von den polnischen Unternehmensinhabern genannt worden und mit den tatsächlichen und wahren Empfängern nicht identisch gewesen seien. Die Waren seien von den genannten Inhabern der polnischen Unternehmen für deren Unternehmen telefonisch bestellt und meist persönlich abgeholt und bar bezahlt worden. Diese Personen hätten die von den Austrittszollämtern bestätigten U 34-Formulare beim nächsten Einkauf mitgebracht, wobei die Umsatzsteuer im Glauben an die Echtheit der Stempelabdrucke an diese Personen refundiert worden sei. Im Dezember 1998 sei durch Information des steuerlichen Vertreters der Bw. der Verdacht entstanden, dass mit den Formularen dieser polnischen Unternehmen etwas nicht in Ordnung sein könnte. Für die „Touristenexporte“, die nicht den beiden polnischen Unternehmen zuzuordnen gewesen seien, seien die Rechnungen und die U 34-Formulare nach den Angaben der Kunden ausgestellt worden, ohne dass die Richtigkeit der gemachten Angaben überprüft worden sei. Die U 34-Formulare seien „wissenlich unrichtig bzw. nachlässig“ ausgefüllt worden.

In einem Schreiben der Bw. an die Wirtschaftskammer Wien vom 29. März 1999 habe sie die Abwicklung der „Touristenexporte“ in der Weise dargestellt, dass sie auf die auf der Rückseite des Formulares vorgeschlagene Möglichkeit der Abholung der Waren durch einen Vertreter hingewiesen habe, welche Praxis sich auch bei ihren „Touristenexporten“ durchgesetzt habe. Ein Mitarbeiter eines polnischen Unternehmens habe telefonisch oder per Fax bestellt und anschließend habe ein Vertreter des polnischen Unternehmens die bestellten Produkte in Wien persönlich abgeholt. Bei der Abholung sei dem Geschäftsführer der Bw. eine Liste mit Daten polnischer Abnehmer vorgelegt worden, auf welche die Produkte fakturiert worden seien. Die von den Zollbeamten bestätigten U 34-Formulare hätten die polnischen Kunden berechtigt, beim nächsten Besuch die Umsatzsteuerrückvergütung in Höhe von 20% des Nettobetrages zu verrechnen, weil die Waren schließlich ordnungsgemäß ausgeführt worden seien.

Nach Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 7 und 18 UStG 1972 und 1994 wurde im Prüfungsbericht schließlich ausgeführt, dass neben der Buchhaltung kein gesonderter buchmäßiger Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Ausfuhrlieferung geführt worden sei. Wenn der Gegenstand vom Abnehmer selbst abgeholt werde, dann müsse sich der Unternehmer der Ausländereigenschaft des Abnehmers vergewissern, um gegenüber der Behörde den Abnehmernachweis führen zu können. Im vorliegenden Fall seien vom Geschäftsführer der Bw. nach eigenen Angaben für den einen Teil der „Touristenexporte“ wissentlich unrichtige Namen und Adressen von Rechnungsempfängern in die Ausgangsrechnungen und Ausfuhrbescheinigungen U 34 eingetragen und für den übrigen Teil die von den Kunden gemachten Angaben nicht auf ihre Richtigkeit überprüft worden. Wer die ausländischen Abnehmer im Einzelfall tatsächlich gewesen seien, sei bis zum Abschluss des Prüfungsverfahrens ungeklärt geblieben. Auch die in einem Erlass vorgesehenen Erleichterungen zum Buchnachweis seien mangels Erfüllung der dort normierten Voraussetzungen nicht in Anspruch genommen worden.

Abschließend führte der Prüfungsbericht zu diesem Thema aus, dass die mit den gefälschten Zollstempelabdrucken versehenen Formulare U 34 nicht als Ausfuhrnachweise gelten könnten, weshalb die Steuerfreiheit für all jene „Touristenexporte“ versagt werde, für die als Ausfuhrnachweise U 34-Formulare mit gefälschten Stempelabdrucken vorgelegt worden seien. Darüber hinaus sei die Steuerfreiheit für sämtliche „Touristenexporte“ deswegen zu versagen, weil für diese Exporte durchwegs der buchmäßige Nachweis nicht erbracht worden sei. Der Buchnachweis sei eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung, welche schon dann zu versagen sei, wenn der förmliche Nachweis nicht vorliege, ohne dass die Behörde dann noch berechtigt oder verpflichtet wäre, die fraglichen Tatsachen durch eigene Ermittlungen aufzuklären. Eine von der Prüferin angestellte Vermögensdeckungsrechnung für die Familie des Geschäftsführers der Bw. über den Zeitraum 1992 bis 1997 ergab eine Vermögensunterdeckung in der Höhe von S 3,9 Mio.

Insgesamt hätte sich der Geschäftsführer in zahlreiche Widersprüche verstrickt und bei vier behördlichen Befragungen vier verschiedene Versionen geäußert. Die Bw. hätte nicht überzeugend darstellen können, dass die Umsatzsteuer auch tatsächlich ausbezahlt worden sei. Für die Anerkennung des behaupteten Sachverhaltes wäre der dargestellte Modus der Faltung, die Belegsammlung, die Übernahme der Umsatzsteuer durch eine Person für viele Geschäftsfälle und die Auszahlung der Umsatzsteuer ohne Bestätigung der übernehmenden Person nicht ausreichend. An welche Person die Umsatzsteuer refundiert worden sei, wäre

ungeklärt geblieben und belegmäßig würde die Auszahlung der Umsatzsteuer lediglich durch einen vom Geschäftsführer unterschriebenen Kassenausgangseigenbeleg dokumentiert. Für den Zeitraum 1-4/99 stellte die Prüferin S 260.757,00 an U 34 (brutto) als nicht anzuerkennen fest.

Entgegen den von der Bw. für Jänner 1999 am 24. Februar 1999 gemeldeten Überschuss in Höhe von S 28.118,00 und am 23. März 1999 gemeldeten Überschuss für Februar 1999 in Höhe von S 49.453,00 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 1999 in Höhe eines Überschusses von S 2.247,00 und für Februar 1999 in Höhe eines Überschusses in Höhe von S 27.724,00 fest. Über die dagegen eingebrachte Berufung vom 20. Juli 1999 entschied das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 9. August 1999 unter Verweis auf die Betriebsprüfung sowie die darin liegende Niederschrift abweislich. Die dagegen eingebrachte Berufung vom 21. Juli 1999 wurde mit Bescheid vom 28. Mai 2002 als unzulässig geworden zurückgewiesen, da für das Jahr 1999 ein Umsatzsteuerjahresbescheid vom 28. Mai 2002 erlassen wurde. Darin wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 vorläufig mit € 62.498,64 festgesetzt, da es die Bw. unterließ, Steuererklärungen abzugeben und das Finanzamt sohin die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen hatte.

Gegen diesen Umsatzsteuerbescheid brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 18. Juni 2002 das Rechtsmittel der Berufung ein und errechnete in der gleichzeitig abgegeben Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 eine Gutschrift in Höhe von S 5.916,00. Die Bw. beantragte, die Umsatzsteuer erklärungsgemäß festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2002 gab das Finanzamt der Berufung statt und setzte die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 mit € 14.123,09 fest. Begründend führte sie aus, dass die Beträge der eingebrachten Umsatzsteuererklärung aufgrund der Ergebnisse der Umsatzsteuernachschaub für die Monate 1 und 2/1999 abgeändert worden wären. Überdies verwies sie auf die Feststellungen der stattgefundenen Betriebsprüfung.

Dagegen brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 12. August 2002 das Rechtsmittel der Berufung ein und ersuchte, für den Fall der Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Begründend führte sie aus, dass beim Berufungswerber bei einer Hausdurchsuchung Ausfuhrbescheinigungen U 34 beschlagnahmt bzw. anlässlich von Betriebsprüfungen vom steuerlichen Vertreter der Behörde im Original übergeben worden wären, damit diese von den Finanzbehörden der kriminaltechnischen Untersuchungsanstalt zwecks Untersuchung übermittelt hätten werden können. Nach dem

Bericht der Untersuchungsanstalt stellten die Zollstempel teilweise Totalfälschungen dar. Von der Betriebsprüfung wären die Exporte nicht anerkannt und im angefochtenen Bescheid Umsatzsteuer für diese Umsätze vorgeschrieben worden, obwohl der Geschäftsführer des Unternehmens unter Eid sagen könne, dass die fraglichen Exporte mit ausländischen Personen abgeschlossen und die gelieferten Gegenstände exportiert worden wären. Wenn die Abnehmer die Ausfuhrpapiere gefälscht hätten, dann wahrscheinlich deshalb, damit die Exporteure keine Eingangsabgaben im Importland bezahlen müssten. Durch die Erhebungen der Strafbehörde wäre zwischenzeitig nachgewiesen, dass die Waren nach Polen exportiert worden wären. Durch die Untersuchungsrichterin wäre ausgeführt worden, dass die Waren tatsächlich nach Polen exportiert worden wären, daher ein Ersatz der Mehrwertsteuer von der Finanzverwaltung nur aus formellen Gründen abgelehnt werden könne.

Weiters führte die Bw. unter Hinweis auf § 7 Abs. 1 Z. 2 UStG begründend aus, dass der buchmäßige Nachweis durch mit Zollstempel versehene U 34-Formulare erbracht worden wäre und auch aus den Stellungnahmen der Strafbehörde ersichtlich wäre, dass die Waren exportiert worden wären. Dass diese Stempel auf den Urkunden gefälscht wären, wäre weder für die Bw. noch für die belangte Behörde erkennbar gewesen, da sich diese zur Überprüfung der Stempeln der kriminaltechnischen Untersuchungsanstalt bedienen hätte müssen. Die Aberkennung der Vorsteuer verstöße daher gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da der Steuerpflichtige durch ein Versäumnis der Behörde mit einer Steuer belastet worden wäre. Die Zollbehörde hätte scheinbar in grob fahrlässiger Weise die Verwendung von nicht mehr gültigen Originalstempeln zugelassen, da diese nicht vorschriftsmäßig vernichtet worden wären oder bis 19. Jänner 2000 keine fälschungssicheren Stempel verwendet hätte, da erst ab diesem Zeitpunkt neue Stempel eingeführt worden wären. Anlässlich der Prüfung wären bestimmte Stempel nur deswegen gleich bezweifelt worden, weil dem Prüforgan eine Liste zur Verfügung gestanden wäre, auf welcher bereits als Fälschung erkannte Stempel angeführt gewesen wären. Derartige Listen wären dem Steuerpflichtigen nicht zur Verfügung gestanden, weshalb die Fälschungen für diese unerkennbar gewesen wären. Warum Zollstempel angezweifelt werden sollten, weil sie mehrmals auf Formularen aufgeschiessen wären, hätte die Behörde nicht erklärt. Beim Abnehmernachweis kenne die Umsatzsteuer keine Formvorschriften und jedes Beweismittel wäre zulässig. Im gegenständlichen Fall wäre der Beweis des Exportes durch die Erhebungen der Kriminalabteilung der Landesgendarmerie Niederösterreich gegeben. Obwohl eindeutig ein nachgewiesener Exportumsatz vorläge, würde die Behörde dennoch die Umsatzsteuerfreiheit wegen eines Formmangels streichen. Dadurch würde das Bestimmungslandprinzip durchbrochen. Nach diesem die Umsatzsteuer

beherrschenden Prinzip solle allein der Letztverbraucher im Inland besteuert werden, weshalb im Ausland ausgeführte Waren von der Umsatzsteuer zu entlasten wären.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Februar 2006, Zlen. 2001/13/0275, 0276, wurde die Beschwerde u.a. gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 30. März 2001 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1998, die dieselbe Berufungswerberin sowie die identen Feststellungen der Betriebsprüfung betraf, als unbegründet abgewiesen.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung hielt das Finanzamt an seiner im bekämpften Bescheid geäußerten Rechtsmeinung fest, die Bw. erschien zur Verhandlung nicht.

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

Durch die Novelle BGBl. Nr. 756/1996 erhielt die Bestimmung des § 7 Abs. 1 über die Definition einer nach § 6 Abs. 1 Z.1 UStG 1994 steuerfreien Ausfuhrlieferung folgende Fassung:

§ 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 zu Grunde 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 S 1.000,00 übersteigt.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepass oder sonstigen Grenzübergangsdokument 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, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat, oder als eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat, während eine im Inland befindliche Zweigniederlassung eines Unternehmers als ausländischer Abnehmer ausgeschlossen wird.

§ 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 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 Einlages des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

Zu den Modalitäten der Führung des Ausfuhrnachweises bestimmt § 7 Abs. 6 Z. 1 UStG 1994 für die Fälle des Abholens des Abs. 1 Z. 2 und 3 desselben Paragraphen, dass der Unternehmer den Ausfuhrnachweis durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr (lit.a) zu führen hat, ausgenommen, jedoch jene Fälle, in welchen eine Ausfuhrbescheinigung nach lit.b vorgesehen ist, wobei der Unternehmer den Ausfuhrnachweis nach der angesprochenen Vorschrift des § 7 Abs. 6 Z. 1 lit.b UStG 1994 durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung zu führen hat, wenn es sich um eine Ausfuhr im Reiseverkehr handelt oder eine schriftliche Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist.

Nach der Bestimmung des § 7 Abs. 7 UStG 1994 sind u.a. die in Abs. 6 desselben Paragraphen 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 des 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 dazu gehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren sind; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Das Finanzamt hat im Einklang mit dem Bericht für die Monate Jänner und Februar 1999 den als steuerfreie Ausfuhrlieferungen in der Form von Abholfällen (sogenannte „Touristenexporte“) erklärt Umsätzen die beantragte Steuerfreiheit mit der Begründung

abgesprochen, Ausfuhrbescheinigungen, auf denen gefälschte Zollstempel aufgebracht seien, könnten mangels Vorliegen einer zollamtlichen Ausgangsbestätigung im Sinne des § 7 Abs. 6 Z. 1 lit.b UStG 1994 nicht als der nach § 7 Abs. 4 leg.cit. geforderte Ausfuhrnachweis angesehen werden, und soweit solchen (erklärten) Ausfuhrumsätzen Ausfuhrbescheinigungen zugrunde lägen, deren zollamtliche Ausgangsbestätigungen nicht als gefälscht anzusehen wäre, fehle es am Vorliegen des im § 7 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 erforderten buchmäßigen Nachweises.

Der Auffassung der Bw., dass ein gültiger Buchnachweis dann als erbracht anzusehen wäre, wenn ein Unternehmen einen nach seinen und nach dem der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Überprüfungsmöglichkeit richtigen Exportnachweis erbracht hätte, kann insofern nicht gefolgt werden, als die Anbringung von Abdrucken gefälschter Stempel auf einer Ausfuhrbescheinigung keine zollamtliche Ausgangsbestätigung im Sinne des § 7 Abs. 6 Z. 1 lit.b UStG 1994 und damit eben nicht den nach § 7 Abs. 4 1. Satz leg.cit. erforderten Ausfuhrnachweis herstellen kann (vgl. VwGH vom 16.12.1991, 91/15/0051). Denn mit der Anbringung von Abdrucken gefälschter Stempel auf Ausfuhrbescheinigungsformularen kann ein Ausfuhrnachweis für die in diesen Formularen angeführten Waren deswegen nicht erbracht werden, weil es an der entscheidenden Beurkundung des umsatzsteuerlich rechtserheblichen Vorganges der Ausfuhr der Waren durch die hiezu berufene Stelle, nämlich dem Zollamt, fehlt, welchem die mit der gefälschten Stampiglie versehene Erklärung nicht zugerechnet werden kann. Im Übrigen widerspricht die Ausstattung von Ausfuhrbescheinigungen mit gefälschten zollamtlichen Ausgangsbestätigungen auf der Beweisebene einer angenommenen tatsächlich erfolgten Ausfuhr der Waren, da für diesen Fall einer tatsächlichen Warenausfuhr der Beweggrund für eine Fälschung der zollamtlichen Ausgangsbestätigung nicht ohne weiteres erkennbar wäre. Insoweit die Bw. den Umstand der tatsächlichen Ausfuhr der betroffenen Waren voraussetzend eine verfassungsrechtliche Bedenklichkeit wegen Nichtanerkennung der Exporte allein aus formellen Gründen unterstellt, ist ihr entgegenzuhalten, dass weder im Prüfungsbericht noch im bekämpften Bescheid eine Aussage enthalten ist, die diese Beurteilung rechtfertigen würde. Denn das tatsächliche Schicksal der betroffenen Waren zu untersuchen, war schließlich nicht Aufgabe des Prüforganes. Aufgabe der Bw. wäre es gewesen, die Voraussetzungen des Vorliegens der von ihr behaupteten Ausfuhrumsätze nachzuweisen. Insoweit sich auf den von ihr ausgestellten Ausfuhrbescheinigungen zollamtliche Ausgangsbestätigungen befanden, die mit gefälschten Zollamtstempeln abgestempelt waren, war ihr dies schon mangels eines Ausfuhrnachweises im Sinne des § 7 Abs. 4 1. Satz UStG 1994 nicht gelungen.

Auch die Aberkennung der Umsatzsteuerfreiheit für solche Fälle des „Touristenexports“, welchem die zollamtlichen Ausgangsbestätigungen auf den ausgefüllten Ausfuhrbescheinigungen nicht als gefälscht erkannt worden waren, ist nicht als rechtswidrig zu erkennen, da die Bw. selbst bei wie von ihr behaupteten tatsächlichen Export nach Polen nach den behördlichen Feststellungen die Identität der jeweiligen Abnehmer und damit auch deren Ausländereigenschaft im Sinne des § 7 Abs. 2 UStG 1994 jeweils ungeklärt blieb, sodass die Bw. diese im § 7 Abs. 1 Z. 3 lit.a leg.cit. nur materiell rechtliche Voraussetzung des

Vorliegens einer umsatzsteuerbefreiten Ausfuhrlieferung nicht nachweisen konnte. Im Übrigen steht diese Behauptung im Gegensatz zum Inhalt der Geständnisse, die der Geschäftsführer der Bw. bei sicherheitspolizeilichen Vernehmungen machen musste.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 9. Juni 2006