

## IM NAMEN DER REPUBLIK

1. Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, gegen die Bescheide des Finanzamtes B vom 12. Juli 2013, betreffend amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010, Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2011, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

a) Die angefochtenen Bescheide betreffend amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 sowie betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010, alle vom 12. Juli 2013, werden aufgehoben.

Die ursprünglichen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 vom 11. August 2009, 21. Juli 2010 und 25. Mai 2011 gehören wieder dem Rechtsbestand an und sind rechtskräftig.

b) Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 vom 12. Juli 2013 wird abgeändert (an dessen Endgültigkeit gemäß § 200 Abs. 2 BAO tritt keine Änderung ein).

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe dieser Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, gegen den "Wiederaufnahmebescheid Umsatzsteuer 2011 vom 12.7.2013, zugestellt am 16.7.2013" beschlossen:

Diese Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen, da ein solcher Bescheid nicht ergangen ist.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer GmbH, deren Betriebsgegenstand der Großhandel mit Textilien darstellt, fand von August 2012 bis Juli 2013 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2011) statt. Dabei wurden vom Betriebsprüfer des Finanzamtes B folgende Feststellungen getroffen (siehe Bp-Bericht vom 11. Juli 2013):

"[...]

### **Tz 1 Umsatzsteuer – Touristenexport**

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Abwicklung des Touristenexportes von Seiten der [Bf.] wie folgt festgestellt:*

*Der Kunde aus dem Drittland erwirbt Waren im Geschäft, erhält einen ordnungsgemäßen Kassenbeleg mit Ausweis der Umsatzsteuer. Der Verkaufsbetrag wird zur Gänze durch den Kunden bezahlt.*

*Bei Ausreise wendet sich der Kunde an einen Tax Free – Dienstleister (C, D), welcher die Refundierung der Umsatzsteuer inklusive der damit verbundenen Überprüfungsschritte für den Touristenexport vornimmt.*

*Der zu refundierende Umsatzsteuerbetrag wird abzüglich einer Manipulationsgebühr des Dienstleisters an den Drittlandskunden ausgezahlt.*

*Für den jeweiligen Leistungszeitraum übermittelt der Dienstleister an die [Bf.] eine Aufstellung der für das geprüfte Unternehmen abgewickelten Refundierungen.*

*Die Abrechnung des einzelnen Touristenexportes beinhaltet auch einen "Global Refund Cheque", der neben den persönlichen Daten des Kunden den Verkaufsbetrag, den refundierten Betrag, den Zollstempel sowie den ursprünglichen Kassenbeleg von [der Bf.] enthält.*

*Diese Abrechnungen bilden für [die Bf.] die Grundlage für die Korrektur der bisher steuerpflichtig behandelten Umsätze zu steuerfreien Ausfuhrlieferungen.*

*In Fällen, bei denen die Ausfuhr durch eine ausländische EU-Zollstelle kontrolliert wurde, konnten die notwendigen Buchnachweise dahingehend, dass die für die Steuerfreiheit geforderten Voraussetzungen eines ausländischen Abnehmers im Sinne des § 7 (1) Z 3 UStG 1994 gegeben sind, nicht erbracht werden.*

*In den beanstandeten Fällen liegt lediglich ein Ausfuhrnachweis einer ausländischen EU-Zollstelle (Zollstempel), der Name und die Adresse des Käufers, sowie tlw. die Reisepassnummer ohne weitere Angaben bezüglich ausstellendem Staat, eingetragenem Wohnsitz etc. vor.*

*Dieser Ausfuhrnachweis allein reicht nicht zum Nachweis der Voraussetzung des ausländischen Abnehmers im Sinne des § 7 (1) Z 3 UStG 1994, sondern der Unternehmer muss die Voraussetzung, dass der Abnehmer keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat, auch überprüfen und entsprechend belegen können (beispielsweise durch die Vorlage einer Passkopie, aus der hervorgeht, dass die Voraussetzungen zutreffen); allein anhand der Reisepassnummer, die im Übrigen auch nicht in allen Fällen angeführt wird, lässt sich wohl kaum feststellen, welcher Staat den Reisepass ausgestellt hat. Die Angaben sollten außerdem leicht nachprüfbar sein.*

*Gemäß Art. 147 der MwStRL muss der Nachweis der Ausfuhr von der Ausgangszollstelle erbracht werden, mit der verpflichtenden Umsetzung der MwStRL in allen Mitgliedstaaten sind jedoch nicht auch die Zollbehörden verpflichtet, das Vorliegen des "ausländischen Abnehmers" zu überprüfen.*

*Es geht weder aus dem UStG 1994, noch aus dem Text der MwStRL, noch aus der Protokollerklärung hervor, dass die (ausländischen) Zollbehörden die Voraussetzungen zB der Ausländereigenschaft oder die Übereinstimmung der Angaben in Bezug auf den Abnehmer in der Rechnung mit jenen im Grenzübertrittsdokument prüfen müssten; die RL spricht lediglich davon, dass der Nachweis der Ausfuhr von der Ausgangszollstelle erbracht werden muss. Im Übrigen sind die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vom Unternehmer und nicht von der Zollbehörde zu prüfen und nachzuweisen.*

*Die österreichische Finanzverwaltung hat lediglich Weisungsrecht gegenüber den österreichischen Zollorganen und nur diesen entsprechende Anweisungen erteilt, dass gewisse Voraussetzungen zu überprüfen seien. Gegenüber ausländischen Zollbehörden hat die österreichische Finanzverwaltung kein Weisungsrecht.*

*Vom Unternehmen konnten in den oa. Fällen die Voraussetzungen des ausländischen Abnehmers daher buchmäßig nicht nachgewiesen werden.*

*Die in diesen Fällen als steuerfreie Ausfuhrlieferungen behandelten Touristenexporte werden von der Bp als steuerbare und steuerpflichtige Umsätze gewertet (siehe Tz 3-6).*

*Zur Beurteilung des oben angeführten Sachverhaltes wurden seitens des Unternehmens alle Einzelgeschäftsfälle des Prüfungszeitraumes elektronisch (C) bzw. im Original (D) zur Verfügung gestellt und durch die Bp gesichtet.*

*Die betragsmäßigen Korrekturen sind in Tz 3-6 dargestellt.*

*[...]*

### **Steuerliche Feststellungen**

#### **Tz 3 Umsatzsteuer 2008**

*Umsätze iHv 14.256,21 € entsprechen nicht den in Tz 1 genannten Kriterien (siehe Beilage Tz 3).*

#### **Tz 4 Umsatzsteuer 2009**

*Umsätze iHv 25.348,06 € entsprechen nicht den in Tz 1 genannten Kriterien (siehe Beilage Tz 4).*

#### **Tz 5 Umsatzsteuer 2010**

*Umsätze iHv 25.620,51 € entsprechen nicht den in Tz 1 genannten Kriterien (siehe Beilage Tz 5).*

#### **Tz 6 Umsatzsteuer 2011**

*Umsätze iHv 33.027,92 € entsprechen nicht den in Tz 1 genannten Kriterien (siehe Beilage Tz 6).*

[...]"

Das Finanzamt B folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm am 12. Juli 2013 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide, die zu Umsatzsteuernachforderungen von 2.851,24 € (für 2008), 5.069,61 € (für 2009) und 5.124,10 € (für 2010) führten. Ebenfalls am 12. Juli 2013 erging der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011, der eine Abgabennachforderung von 6.605,58 € zur Folge hatte.

Die Wiederaufnahmsbescheide enthalten jeweils folgende Begründung:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."*

Gegen die oa. Wiederaufnahms- und neuen Sachbescheide sowie gegen den "Wiederaufnahmebescheid Umsatzsteuer 2011 vom 12.7.2013, zugestellt am 16.7.2013" erhob die steuerliche Vertreterin der Bf. mit Telefax vom 14. August 2013 Berufung:

Beantragt werde, die bekämpften Bescheide aufzuheben und die Festsetzung und Veranlagung der Umsatzsteuer gemäß den von der Abgabepflichtigen eingereichten Steuererklärungen 2008 bis 2011 durchzuführen.

Begründend führte die steuerliche Vertreterin aus, im Rahmen der Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2011 habe die Bp die bereits ergangenen Umsatzsteuerbescheide wiederaufgenommen und die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2008 bis 2011 neu festgesetzt. Die Nachforderungen resultierten aus jenen Feststellungen, welche in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO festgehalten seien.

Strittig sei, ob im Rahmen eines steuerfreien Touristenexportes vom Unternehmen zwingend die Kopie eines Reisepasses anzufertigen sei und ob diese Kopie Teil des Buchnachweises, wie dieser in § 7 UStG 1994 vorgeschrieben werde, sei.

In § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG 1994 sei die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen bzw. Touristenexporte geregelt. In diesen Bestimmungen sei nichts dazu festgehalten, dass neben einer Ausfuhrbescheinigung an einen ausländischen Abnehmer die Kopie eines Reisepasses anzufertigen und aufzubewahren sei.

In den UStR 2000 würden unter den Randziffern 1054 ff die Begriffe "Touristenexport", "ausländischer Abnehmer", "Ausfuhrnachweis allgemein" und "Ausfuhrnachweis im Touristenexport" abgehandelt.

Auch in den UStR 2000 sei nichts darüber ausgeführt, dass zusätzlich zum Ausfuhrnachweis und den übrigen Voraussetzungen für einen steuerfreien Touristenexport eine Passkopie anzufertigen und diese bei den retournierten Ausfuhrbescheinigungen (U 34) aufzubewahren sei.

Hingewiesen werde auf die neue, seit 1. Jänner 2006 bestehende Rechtslage, dass ein Aufenthaltstitel nicht mehr fix mittels Stempel oder Vignette im Pass eingetragen werde, weshalb auch bei Vorliegen eines Aufenthaltstitels dieser aus dem Pass nicht mehr ersichtlich sei. Vielmehr würden diese Aufenthaltstitel ab 1. Jänner 2006 in Scheckkartenform ausgegeben, sodass eine Eintragung in den Reisepässen nicht mehr vorgesehen sei (vgl. auch Homepage des Bundesministeriums für innere Angelegenheiten). Dass das Bundesministerium für Finanzen es bis zum Wartungserlass 2011 verabsäumt habe, die entsprechenden Stellen der UStR 2000 zu adaptieren – diese hätten sich immer noch auf die obsoleten Bestimmungen des Fremdengesetzes 1997 bezogen – könne aber nicht dem Steuerpflichtigen angelastet werden. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die UStR 2000 Rz 1062 aufgrund des Bezuges auf eine nicht mehr gültige Rechtslage nicht mehr zur Anwendung gelangen hätte können. Damit sei aber gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 für die Feststellung der Ausländerhaft ausschließlich der im Reisepass eingetragene Wohnsitz maßgeblich. Dieser werde aber ohnehin auf dem U 34 angegeben und von den Zollbeamten bei der Anmeldung zur Ausfuhr überprüft, sodass eine Kopie des Reisepasses sinnlos wäre.

Das Kopieren des Passes beweise somit lediglich, dass es sich um einen ausländischen Pass handle, es könne aber damit nicht nachgewiesen werden, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer im Sinne des UStG 1994 bzw. der UStR 2000 Rz 1062 handle.

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

Da mit einer solchen Kopie der Nachweis nicht erbracht werden könne, dass der Käufer keinen Aufenthaltstitel im Inland erworben habe, könne, auch aus diesem Grund, neben

den oa. Gründen, aus dem Nichtkopieren des Reisepasses die Steuerfreiheit des Touristenexportes nicht verwehrt werden.

Anzumerken sei in diesem Zusammenhang auch, dass gemäß Punkt 8.2 des Formulars U 34 das Vorliegen eines Aufenthaltstitels sowie gemäß Punkt 3. des Formulars U 34 ein inländischer Wohnsitz des Ausländer von den Zollbehörden anzumerken sei. Dies gelte natürlich nicht nur für das Formular U 34 selbst, sondern auch für andere Formulare, die anstelle des Formulars U 34 verwendet würden.

Derartige Vermerke der Zollbehörden lägen in den geprüften Fällen nicht vor, sodass davon ausgegangen werden müsse, dass die Ausländereigenschaft der Abnehmer zweifelsfrei gegeben sei, da den Zollbeamten nicht unterstellt werden könne, dass sie diese Prüfung nicht oder nicht sorgfältig vorgenommen hätten. Somit müsse geschlossen werden, dass auch aus Sichtweise der Zollbeamten des Bundesministeriums für Finanzen die Ausländereigenschaft der Käufer feststehe. Dass übrigens derartige Prüfungen stattfänden, lasse sich aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2009 entnehmen, anlässlich dessen die Finanzverwaltung ausführe, dass bei einer entsprechenden Eintragung die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung nicht zustehe. Dementsprechend seien die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen eindeutig gegeben, da das Vorhandensein eines ausländischen Wohnsitzes bislang seitens der Betriebsprüfung nicht bezweifelt worden sei.

Im Übrigen wäre es auch nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu vereinbaren, wenn die Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung von einer Voraussetzung abhänge (Nichtvorhandensein eines Aufenthaltstitels), welche der Lieferant überhaupt nicht kontrollieren könne. Dies sei auch während der Außenprüfung mitgeteilt worden, dass dies eine vorausschauende Kopie aller Reisepässe bedingen würde, was ganz entschieden mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar sei. Ein Zugriff der Lieferanten auf das Melderegister bzw. eine Datenbank, welche alle vergebenen Aufenthaltstitel enthalte, sei nicht vorgesehen. Dementsprechend komme auch der im Umsatzsteuerprotokoll 2009 beschriebenen Kontrolle durch die Zollbehörden eine besondere Bedeutung zu. Werde diese unterlassen, sei ein etwaiger Steuerausfall den Behörden zuzurechnen.

Dieser Ansicht sei auch teilweise mit dem Wartungserlass 2011 zu den UStR 2000 vom 23. November 2011 gefolgt worden. Dort sei die Rz 1062 ua. wie folgt ergänzt worden:

*"Erfolgt die Ausgangsbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde, dann ist damit der Nachweis erbracht, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handelt, sofern sich aus der Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergibt (zB Vermerk eines inländischen Wohnsitzes oder inländischen Kfz-Kennzeichens des Ausführenden)."*

Weder das UStG 1994 noch die UStR 2000 würden vorsehen, dass eine Reisepasskopie angefertigt werden müsse.

Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung müssten Mitgliedstaaten bei formellen Vorgaben den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Dieser Grundsatz gebiete es, die Gewährung der Steuerfreiheit nicht übermäßig zu erschweren. Da ein behördliches

Verfahren existiere, dass die Einhaltung der EU-einheitlichen Voraussetzungen überwache, könnten dem Steuerpflichtigen nicht zusätzliche Nachweispflichten auferlegt werden.

Dabei betone der EuGH, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig mache, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen, über das hinausgehe, was erforderlich sei, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen. Der EuGH betone weiterhin, dass Maßnahmen der Mitgliedstaaten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden dürften, dass sie die Steuerneutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellten (siehe auch Urteil vom 27. September 2007, C-146/05 Collee, Rz 29; Urteil vom 27. September 2007, C-409/04 Teleos ua., Rz 46).

In der systematischen Zusammenschau der Rechtsmaterie werde deutlich, dass es unverhältnismäßig und überschießend wäre, vom liefernden Unternehmer die Kopie des Passes zu verlangen bzw. sogar die Kopie aller Seiten des Reisepasses, um allfällige Aufenthaltstitel auszuschließen.

Vielmehr müsse es ausreichen, die Daten des Abnehmers auf dem Ausfuhrbeleg zu erfassen, zumal die Zollbehörde den Ausfuhrbeleg im Zuge des Austritts der Ware ohnehin einer genauen Überprüfung unterziehe. Der von der Zollbehörde bestätigte Ausfuhrbeleg sei daher für sich bereits ein ausreichender Nachweis für die Steuerbefreiung. Ein weitergehenderes Erfordernis würde neben dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch Art. 17 Abs. 2 MwStSyst-RL verletzen, zumal dort ausdrücklich geregelt sei, dass bei Touristenexporten der Nachweis durch das Ergebnis der zollbehördlichen Überprüfung zu führen sei.

Wohl aus diesem Grund werde zu Recht weder im österreichischen UStG 1994 noch im Verordnungswege, noch durch die UStR 2000, verlangt, dass die Kopie des Reisepasses als Nachweis zu den Unterlagen zu nehmen sei.

Auch in den anderen Mitgliedstaaten werde eine Kopie des Reisepasses nicht als Nachweis verlangt. Der deutsche USt-AE beschränke sich in Abschnitt 6.11 Abs. 6 auf die Einsichtnahme in das Reisedokument des Abnehmers und verlange nicht, die Kopie dieses Dokuments zu den Unterlagen zu nehmen. In der Folge (s Abs. 7) werde vielmehr auf die abschließende Prüfung durch die Zollbehörden bei der Ausfuhr verwiesen, durch die der Abnehmernachweis erbracht werde.

Selbst die Außenprüfung halte fest, dass zum Nachweis, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handle, auch dann keine Reisepasskopie angefertigt werden müsse, wenn die Ausgangsbestätigung durch die Zollbehörde eines anderen Mitgliedstaates erfolge. Die Außenprüfung halte nämlich fest, dass in diesem Fall weitere Schritte des Unternehmers erforderlich seien ("... bspw. durch die Vorlage einer Passkopie"). Da der Nachweis über die Ausländereigenschaft **zum Beispiel** mit

der Ablichtung des Reisepasses erfolgen könne, wie dies die Außenprüfung selbst festhalte, müsse es auch andere Maßnahmen geben, mit denen die Ausländereigenschaft nachgewiesen werden könne.

Solche Nachweise würden von der Bf. auch erbracht, obwohl die Außenprüfung fälschlich in der Niederschrift behauptet, dass teilweise die Reisepassnummern ohne weitere Angaben bezüglich ausstellendem Staat, eingetragenem Wohnsitz etc. vorliegen würden. Die Bf. halte auf den "Global Refund Cheques" die jeweilige Reisepassnummer fest. Wenn also neben der Kopie des Reisepasses auch andere Nachweise über die Ausländereigenschaft erbracht werden könnten, so sei dies jedenfalls ein Nachweis, der geeignet sei, die Ausländereigenschaft des Abnehmers zu beweisen.

Im vorliegenden Fall werde die Umsatzsteuerrückerstattung an Touristen durch die Firma C abgewickelt. Zu diesem Zweck würden den Touristen entsprechende Erstattungsformulare übergeben, in welchen die Angabe von Name und Wohnsitz des Abnehmers zwingend vorgeschrieben sei. Die Mitarbeiter in der Filiale hätten die Anweisung, die Vorlage des Reisepasses zu verlangen, diesen einzusehen und nur jenen Kunden ein Erstattungsformular auszuhändigen, bei welchen sich aus den vorgelegten Reisedokumenten kein EU-Wohnsitz oder ständiger Aufenthaltstitel ergebe. Des Weiteren sei auf dem Formular auch die Adresse des Touristen einzutragen; da eine Ausfertigung dieses Formulars bei der Gesellschaft verbleibe, sei der Aufzeichnungspflicht (Buchnachweis) des nicht in der Gemeinschaft ansässigen Abnehmers ausreichend Genüge getan.

Unstrittig sei jedenfalls, dass das österreichische bzw. ausländische Zollamt vor Erteilung der Austrittsbestätigung überprüfe, ob sich aus dem Reisedokument ein EU-Wohnsitz ergebe.

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

Wie bereits oben angeführt, seien die UStR 2000 dahingehend ergänzt worden, dass für den Fall, dass die Ausgangsbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde erfolge, der Nachweis erbracht sei, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handle, sofern sich aus der Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergebe (zB Vermerk eines inländischen Wohnsitzes oder inländischen Kfz-Zeichens des Ausführenden).

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

Von sämtlichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union sei nämlich die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG umzusetzen und anzuwenden. Diese regle die Mehrwertsteuer der Mitgliedstaaten der Europäischen Union und sei daher die zentrale Rechtsvorschrift für die EU auf diesem Gebiet der Mehrwertsteuer.

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG bestimme im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Touristenexport im Art. 147 folgendes:

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

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

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

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

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

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

*Die erläuternden Bemerkungen führen weiters dazu aus:*

*Richtlinie 95/7/EG Protokollerklärung*

*Zu Artikel 1 Nummer 3*

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

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

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

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

#### *Artikel 17*

*Für die Feststellung, ob der von einem Mitgliedstaat gemäß Artikel 147 Abs. 1 lit. c Mehrwertsteuersystemrichtlinie festgelegte Schwellenwert überschritten wurde, wird der Rechnungsbetrag zugrunde gelegt. Der Gesamtwert mehrerer Gegenstände darf nur dann zugrunde gelegt werden, wenn alle diese Gegenstände in ein und derselben Rechnung aufgeführt sind und diese Rechnung von ein und demselben Steuerpflichtigen, der diese Gegenstände liefert, an ein und denselben Abnehmer ausgestellt wurde.*

#### *Touristenexport*

*Art. 147 enthält spezielle Regeln hinsichtlich der Steuerbefreiung von Lieferungen von Gegenständen, die im persönlichen Reisegepäck von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Reisenden mit ins Drittland geführt werden. Für diese Fälle sieht Abs. 2 auch spezielle Methoden zur Feststellung des Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthalts des Reisenden sowie für den Ausfuhrnachweis vor.*

#### *Voraussetzung*

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

#### *Beispiel:*

*Eine japanische Touristin kauft in Wien beim Händler B einen Hut um einen Rechnungsgesamtbetrag von 70,00 Euro. Sie nimmt den Hut bei ihrer Heimreise 2 Wochen nach dem Kauf mit nach Japan.*

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

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

#### **Persönliches Gepäck**

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

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

Warum angesichts der oben wiedergegebenen EU-Rechtslage ein Unterschied in der Beweiskraft von Bestätigungen einer österreichischen Zollbehörde und einer solchen eines anderen EU-Staates sein solle, sei für die Bf. nicht einsichtig. Dies umso mehr, als die Prüfung der von der Bp beanstandeten Belege nur durch die Kategorisierung in grüne (österreichische) und andersfarbige Zollstempel erfolgt sei.

Zum Umstand, dass die Mehrwertsteuersystemrichtlinie selbstverständlich von den Mitgliedstaaten der EU umgesetzt werde, verweise die steuerliche Vertreterin beispielhaft auf die deutschen UStR, Abschnitt 137, sowie auf den deutschen Anwendungserlass zur Umsatzsteuer und die deutsche Dienstvorschrift über die Mitwirkung der Zolldienststellen bei dem Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke (deutsche Zollanweisung).

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

Es müsse nämlich im Gegensatz zur Meinung der Außenprüfung sehr wohl davon ausgegangen werden, dass die anderen Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuersystemrichtlinie umsetzen und somit diese Zollbehörden auch das Vorliegen des "ausländischen Abnehmers" überprüften. In diesem Sinne sei auch das Erkenntnis des UFS 26.4.2013, RV/2330-W/12, zu interpretieren.

Zusammenfassend sei nunmehr deutlich, dass vom Unternehmer keine Kopie eines Reisepasses angefertigt werden müsse, da dies weder das UStG 1994 noch die UStR 2000 verlangten und selbst die Außenprüfung die Kopie eines Reisepasses nicht als zwingende Voraussetzung ansehe.

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

Die Außenprüfung habe vermeint, dass die Bf. den vom Gesetz geforderten buchmäßigen Nachweis nicht erbracht habe, da keine Passkopien gezogen und bei den Aufzeichnungen verwahrt worden seien.

**Eine Passkopie habe jedoch mit dem buchmäßigen Nachweis nichts zu tun**. Dies gehe eindeutig aus den UStR 2000, Abschnitt 18.8. Rz 2581 ff, hervor. In der Rz 2585 sei dazu ein Beispiel zum Buchnachweis bei der umsatzsteuerfreien Ausfuhr dargestellt.

Eine nichtrichtlinienkonforme Vorgangsweise der Bf. bei der Erbringung des buchmäßigen Nachweises liege nicht vor, da die Bf. sämtliche Voraussetzungen, wie diese im Beispiel angeführt würden, erfülle. **Eine Passkopie werde nicht verlangt**.

Da in den UStR 2000 veröffentlichte Meinungen des BMF unter den Schutz von Treu und Glauben im Sinne des Erlasses 2006/126 fielen, sei die Vorgehensweise der Bf. auch vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden und die Festsetzung von Umsatzsteuer unzulässig. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der UStR 2000 Rz 3825 habe es nämlich keine Anweisung an Zollbeamte gegeben, im Zusammenhang mit dem Touristenexport Reisepässe zu kontrollieren, da die entsprechende Richtlinie UM-1400 erstmals am 29. Jänner 2008 ergangen sei.

Die rechtliche Würdigung der Außenprüfung zum Touristenexport in Tz 1 des Bp-Berichtes sei daher verfehlt. **Eine Reisepasskopie sei nicht Teil des buchmäßigen Nachweises**.

Der Nachweis der Ausländereigenschaft werde, wie bereits oben angeführt, mittels der Reisepassnummer bzw. mittels der von der Zollbehörde ausgestellten Ausfuhrbescheinigung erbracht.

Tatsächlich entspreche die vom Unternehmen gewählte Vorgangsweise den gesetzlichen Bestimmungen vollinhaltlich, wie aus den oben angeführten Argumenten ersichtlich sei.

Am 7. August 2014 erging ein Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes, da der oa. Berufung (nunmehr: Beschwerde) hinsichtlich der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 eine Begründung gemäß § 250 Abs. 1 BAO fehle. Als letzter Tag der Frist zur Mängelbehebung wurde der 1. September 2014 festgesetzt.

In ihrem per Telefax vom 1. September 2014 übermittelten Schreiben vom selben Tag ("Bescheidbegründung – Wiederaufnahmbescheide") führte die steuerliche Vertreterin aus, hinsichtlich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 werde zur Begründung folgendes mitgeteilt:

Wie jeder andere Bescheid bedürfe auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung (siehe § 93 BAO). Diese Begründung habe die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen seien.

Weiters müsse auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides dargelegt werden. Neben diesen zwei Erfordernissen habe die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung

maßgebenden Umstände zu enthalten (siehe *Ritz*, BAO-Kommentar 4. Auflage, Rz 3 zu § 307 und die dort zitierte Judikatur, sowie *Stoll*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, S 2943, Orac 1994).

Eine bloß schematische, floskelhafte Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nehme und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, sei dabei nicht ausreichend. Allerdings werde die Begründung des Ermessens dann nicht fehlerhaft sein, wenn in Fällen einer offensichtlichen Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Interesse der Allgemeinheit an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet und zudem dargelegt werde, dass auch unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit (welches Tatbestandsmerkmal sich auf die Interessen des Abgabepflichtigen beziehe) in Anbetracht der Rechtsverletzung des Abgabepflichtigen die gebotene Interessensabwägung zu einem Übergewicht der Gründe der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme und damit zu einer Richtigstellung der Besteuerung geführt habe (vgl. *Stoll*, aaO, S 2944).

Im gegenständlichen Fall habe die Behörde die für ihre Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände nicht hinreichend begründet, sondern in der Bescheidbegründung, welche in weiterer Folge auf den Betriebsprüfungsbericht verweise, lediglich darauf hingewiesen, dass die Frage, ob im Rahmen eines steuerfreien Touristenexportes vom Unternehmen zwingend die Kopie eines Reisepasses anzufertigen sei oder nicht, als Teil des Buchnachweises gemäß § 7 UStG 1994, strittig sei.

Diesbezüglich sei mit Entscheidung des UFS Wien, Senat 4, GZ. RV/2330-W/12, bereits am 26. April 2013 ein entsprechendes Erkenntnis ergangen, das im Zeitpunkt der Beendigung der gegenständlichen Außenprüfung (Datum der Niederschrift sei der 10. Juli 2013 gewesen) der Betriebsprüfung bekannt gewesen sei.

Die für eine Wiederaufnahme von Amts wegen notwendigen neuen Tatsachen hätten daher im gegenständlichen Fall nicht vorgelegen, da der UFS bereits zuvor in einer anderen Causa festgestellt gehabt habe, dass das zusätzliche Abverlangen von Reisepasskopien der Touristen bzw. sogar die Kopie aller Seiten des Reisepasses, um allfällige Aufenthaltstitel im Gemeinschaftsgebiet auszuschließen, eine unverhältnismäßige und überschießende Anforderung des Gesetzes darstelle.

Warum im gegenständlichen Fall eine anders gelagerte neue Tatsache vorliegen solle, werde in den Wiederaufnahmsbescheiden und im Betriebsprüfungsbericht nicht erwähnt.

Gegen das oben erwähnte Erkenntnis des UFS sei auch keine Amtsbeschwerde seitens des Finanzamtes erhoben worden.

Da aus diesem Grund keine Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 BAO vorgelegen seien, sei gegen die Wiederaufnahmsbescheide Beschwerde einzubringen gewesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Oktober 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 14. August 2013 gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend

Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 sowie gegen die neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 als unbegründet ab:

Begründend führte die Abgabenbehörde – nach Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 6 Abs. 1 Z 1, § 7 Abs. 1, 2, 4, 6 Z 1 und 7 UStG 1994 – aus:

Gemäß Art. 147 Abs. 1 MwStSyst-RL sei die Lieferung von Gegenständen zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden nur dann steuerfrei, wenn

- a) der Reisende nicht in der Gemeinschaft ansässig sei;
- b) die Gegenstände vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert würden;
- c) der Gesamtwert der Lieferung einschließlich MwSt 175,00 € übersteige.

Die Mitgliedstaaten könnten jedoch eine Lieferung, deren Gesamtwert unter diesem Wert liege, von der Steuer befreien. Gemäß Art. 48 der VO 2011/282/EG sei zur Feststellung dieses Wertes der Rechnungsbetrag heranzuziehen. Der Nachweis der Ausfuhr werde durch Rechnungen oder entsprechende Belege erbracht, die mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssten (*Melhardt in Melhardt/Tumpel*, UStG, § 7 Rz 431).

Gemäß UStR 2000 Rz 1054 f. liege ein Touristenexport vor, wenn

- der Erwerb des Gegenstandes nicht für unternehmerische Zwecke erfolge und
- der Abnehmer den Gegenstand im persönlichen Reisegepäck ausführe.

Zum persönlichen Reisegepäck gehörten diejenigen Gegenstände, welche ein Reisender bei einem Grenzübergang mit sich führe (zB das Handgepäck oder das im Kfz mitgeführte Gepäck). Als "im Reisegepäck mitgeführt" gelten auch solche Gegenstände, die nicht im selben Beförderungsmittel wie der Reisende befördert würden (zB im Eisenbahnverkehr oder Flugverkehr aufgegebenes Gepäck). Ein Pkw gelte nicht als persönliches Reisegepäck.

Die zugrunde liegende Lieferung könne unter folgenden Voraussetzungen steuerfrei belassen werden:

- Der Abnehmer dürfe keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet haben;
- der Gegenstand müsse vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folge, ausgeführt werden;
- der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände müsse 75,00 € übersteigen.

Gemäß UStR 2000 Rz 1062 dürfe der Abnehmer im Falle des Touristenexports keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet haben. Zu dessen Bestimmung sei der Ort, der im Reisepass oder sonstigen Grenzübergangsdocument eingetragen sei, heranzuziehen.

Befinde sich im Reisepass keine Eintragung über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, sei wie folgt zu unterscheiden:

- Bei Abnehmern, deren Reisepass von einer Behörde eines Mitgliedstaates ausgestellt worden sei, sei davon auszugehen, dass ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet vorliege.
- In den übrigen Fällen sei von einem Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet auszugehen, wenn im Reisepass ein Aufenthaltstitel für die Republik Österreich (§ 2 Abs. 4 Z 14 Fremdenpolizeigesetz 2005, BGBl. I Nr. 100/2005 idF BGBl. I Nr. 135/2009) oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet eingetragen sei. Die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung seien in diesen Fällen nicht erfüllt.
- Dasselbe gelte, wenn ein Aufenthaltstitel gemäß § 8 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz – NAG, BGBl. I Nr. 100/2005 idF BGBl. I Nr. 135/2009, insbesondere in Form der Aufenthaltstitel "Daueraufenthalt" iSd § 8 Abs. 1 Z 3 NAG und "Aufenthaltsbewilligung für einen vorübergehenden befristeten Aufenthalt im Bundesgebiet zu einem bestimmten Zweck" iSd § 8 Abs. 1 Z 5 NAG gegeben sei.

Die obigen Ausführungen würden nicht für jene Fälle gelten, in denen im Grenzübertrittsdokument lediglich Sichtvermerk "Visum" oder "Visa" iSd Schengener Grenzkodes (Verordnung (EG) Nr. 562/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. März 2006 über einen Gemeinschaftskodex für das Überschreiten der Grenzen durch Personen, ABl. Nr. L 105 vom 13.04.2006, S 1) vermerkt sei, sofern dieses Visum nicht auch einen Aufenthaltstitel beinhalte.

Erfolge die Ausgangsbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde, dann sei damit der Nachweis erbracht, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handle, sofern sich aus der Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergebe (zB Vermerk eines inländischen Wohnsitzes oder inländischen Kfz-Kennzeichens des Ausführenden).

Die österreichische Finanzverwaltung habe nur Weisungsrecht gegenüber den österreichischen Zollorganen und habe nur den österreichischen Zollorganen entsprechende Anweisungen erteilt, gewisse Voraussetzungen zu überprüfen. Gegenüber ausländischen Zollbehörden habe die österreichische Finanzverwaltung kein Weisungsrecht.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung seien gemäß § 7 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 vom Unternehmer buchmäßig nachzuweisen.

Werde der Gegenstand nicht für unternehmerische Zwecke erworben und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, gelte als Ausfuhrnachweis die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung. Als Ausfuhrbescheinigung sei das Formular Lager Nr. U 34 oder ein inhaltlich entsprechendes anderes Formblatt zu verwenden. Auch eine Rechnung, die den Inhaltserfordernissen des § 11 (abgesehen von dem auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag) entspreche, und die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehen worden sei, könne als Ausfuhrnachweis verwendet

werden, sofern die Ausgangszollstelle bestätige, dass die Angaben in Bezug auf den Abnehmer in der Rechnung mit jenem im Grenzübertrittsdokument übereinstimmten (*Melhardt* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 7 Rz 78).

Neben der Voraussetzung des Vorliegens eines Ausfuhrnachweises sei auch der Nachweis zu erbringen, dass ein "ausländischer Abnehmer" vorliege.

Vom Vorliegen eines ausländischen Abnehmers zu unterscheiden sei die Voraussetzung des Vorliegens eines Ausfuhrnachweises. Obgleich diese Voraussetzungen grundsätzlich unabhängig voneinander vorliegen müssten, stelle sich die Frage, ob das Vorliegen eines ausländischen Abnehmers auch in den Fällen gesondert nachgewiesen werden müsse, in denen bereits die Zollbehörden im Rahmen der Überprüfung des Ausfuhrnachweises auch das Vorliegen eines ausländischen Abnehmers geprüft hätten. In diesen Fällen sei wie folgt vorzugehen: Erfolge die Ausgangsbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde, dann sei damit (zunächst) der Nachweis erbracht, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handle, sofern sich aus der Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergebe. Erfolge die Ausgangsbestätigung durch die Zollbehörde eines anderen Mitgliedstaates, seien zum Nachweis des "ausländischen Abnehmers" weitere Schritte des Unternehmers erforderlich (zB Ablichtung des Reisepasses) (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, § 7 Anm. 158), da nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Zollbehörden der anderen Mitgliedstaaten das Vorliegen der Eigenschaft "ausländischer Abnehmer" überprüften (*Melhardt* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 7 Rz 41).

Die Bf. gehe irrtümlich davon aus, dass mit der verpflichtenden Umsetzung der MwStSyst-RL in allen Mitgliedstaaten auch die Zollbehörden verpflichtet seien, das Vorliegen des "ausländischen Abnehmers" zu überprüfen.

Weder aus dem UStG 1994 noch aus dem Text der MwStSyst-RL noch aus der Protokollerklärung gehe hervor, dass die (ausländischen) Zollbehörden beispielsweise die Voraussetzungen der Ausländereigenschaft oder die Übereinstimmung der Angaben in Bezug auf den Abnehmer in der Rechnung mit jenen im Grenzübertrittsdokument prüfen müssten.

Die MwStSyst-RL spreche lediglich davon, dass der Nachweis der Ausfuhr von der Ausgangszollstelle erbracht werden müsse.

Im Übrigen seien die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vom Unternehmer und nicht von der Zollbehörde zu prüfen und nachzuweisen.

Im Zuge der Außenprüfung sei nicht vorgeschrieben worden, dass im Rahmen eines steuerfreien Touristenexportes vom Unternehmen zwingend die Kopie eines Reisepasses auszufertigen sei, sondern ausgesagt worden, dass der Unternehmer die Voraussetzung, dass es sich um einen "ausländischen Abnehmer" handle, also dass der Abnehmer keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet habe, überprüfen und entsprechend belegen können müsse, **beispielweise** durch Vorlage einer Passkopie.

Der Unternehmer, der sich darauf berufe, Ausfuhrlieferungen getätigt zu haben, und dafür die Befreiung von der Umsatzsteuer in Anspruch nehme, sei verpflichtet, zweifelsfrei nachzuweisen, dass er das seiner Lieferung zugrunde liegende Umsatzgeschäft mit einem ausländischen, nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen, Abnehmer abgeschlossen habe. Das UStG 1994 sehe für diesen Nachweis keine besonderen Vorschriften vor. Zulässig seien alle Beweismittel, die die entsprechenden Eigenschaften des Abnehmers zu belegen gereichten. Der Nachweis könne durch das Bestellschreiben des ausländischen Abnehmers oder durch entsprechende Korrespondenz erbracht werden. Da der Buchnachweis der leichten Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen der Steuerbefreiung dienen solle, sei es zweckmäßig und anzuraten, dass der Unternehmer insbesondere in Abholfällen und beim Touristenexport eine Kopie des Reisedokumentes und der darin enthaltenen Wohnsitzangabe erstelle. Die Aufzeichnung der Nummer des Reisedokumentes samt den darin enthaltenen wesentlichen Angaben habe kaum die gleiche Beweiskraft. Die zollamtliche Ausgangsbestätigung allein genüge in der Regel nicht als Nachweis der Ausländer- bzw. Drittlandereigenschaft (*Wakounig/Mayr in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.05</sup> § 7 Rz 120).

Daher sei die Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuer als unbegründet abzuweisen gewesen.

Zur Wiederaufnahme führte die Abgabenbehörde aus, Tatsachen seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (*Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 303 Tz 21).

Auch das Unterbleiben von Aufzeichnungen gehöre zu solchen Tatsachen, die einen Neuerungstatbestand darstellten (vgl. *Ritz*, § 303 Tz 22).

Hinsichtlich der Wiederaufnahme werde auf die Feststellungen des Prüfberichtes (Tz 3 bis 5, mit Verweis auf Tz 1) verwiesen, wobei in Tz 1, 8. Absatz, klar angeführt werde, dass die für die Steuerfreiheit notwendigen Buchnachweise, nämlich das Vorliegen der geforderten Voraussetzungen eines ausländischen Abnehmers iSd § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994, nicht erbracht hätten werden können.

Des Weiteren werde in Tz 1, 10. Absatz, angeführt, dass der Unternehmer die Voraussetzung, dass der Abnehmer keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet habe, auch überprüfen und entsprechend belegen können müsse (beispielsweise durch die Vorlage einer Passkopie, aus der hervorgehe, dass die Voraussetzungen zuträfen).

Es werde also nicht – wie in der Bescheidbegründung zur Wiederaufnahme vom 1. September 2014 angeführt – vom Unternehmen verlangt, dass zwingend die Kopie eines Reisepasses anzufertigen sei; es werde lediglich festgestellt, dass der Buchnachweis nicht erbracht habe werden können (da der Unternehmer auch keine anderen Unterlagen zum Nachweis vorlegen habe können).

Wie in den Wiederaufnahmsbescheiden betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2010 vom 12. Juli 2013 ausgeführt, sei die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Wie aus dem Verweis auf Tz 3 bis 5 ersichtlich sei, sei im vorliegenden Fall für die Ermessensübung entscheidend gewesen, dass anlässlich der Außenprüfung Feststellungen von erheblichem Ausmaß (insgesamt seien für 2008 bis 2010 65.224,78 € den 20%-igen Umsätzen hinzugerechnet worden, die steuerlichen Auswirkungen hätten 13.044,96 € betragen) getroffen worden seien.

Angesichts der nicht unbeträchtlichen Unrichtigkeit der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide (2008 bis 2010) hätten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können. Dies va. auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Daher sei bei Vornahme der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet sei, gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen gewesen.

Daher sei die Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahme als unbegründet abzuweisen gewesen.

In ihrem Vorlageantrag vom 5. November 2014 beantragte die steuerliche Vertreterin die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Zur Begründung des Vorlageantrages führte die steuerliche Vertreterin ergänzend aus, der Bp-Bericht vom 11. Juli 2013 über das Ergebnis der Außenprüfung halte fest, dass in jenen Fällen des sog. Touristenexportes gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994, in denen die Ausfuhr durch eine ausländische EU-Zollstelle kontrolliert worden sei, die notwendigen Buchnachweise dahingehend nicht erbracht hätten werden können, dass die für die Steuerfreiheit geforderte Voraussetzung eines "ausländischen Abnehmers" iSd oben genannten Bestimmung gegeben sei.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 2. Oktober 2014 werde dies mit der Begründung bestätigt, dass grundsätzlich das Vorliegen des Ausfuhrnachweises und das Vorliegen eines "ausländischen Abnehmers" getrennt zu beurteilen seien. In jenen Fällen, in denen die Ausfuhrbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde erfolge, "[...] ist damit (zunächst) der Nachweis erbracht, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handelt, sofern sich aus der Ausfuhrbescheinigung nichts Gegenteiliges ergibt. Erfolgt die Ausgangsbestätigung durch die Zollbehörde eines anderen Mitgliedstaates, sind zum Nachweis des "ausländischen Abnehmers" weitere Schritte des Unternehmers erforderlich (zB Ablichtung des Reisepasses) (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, § 7 Anm. 158), da nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Zollbehörden der anderen Mitgliedstaaten das Vorliegen der Eigenschaft "ausländischer Abnehmer" überprüfen."

Der zugrundeliegende Sachverhalt könne wie folgt zusammengefasst werden: Die gegenständlichen Umsätze, die im Rahmen der Außenprüfung nicht als steuerfrei

Ausfuhrlieferungen anerkannt worden seien, seien von der Bf. bei Verkauf und Übergabe der Ware an den Kunden grundsätzlich als umsatzsteuerpflichtig behandelt worden. Der Kunde habe den Bruttokaufpreis bezahlt. **Nach Vorlage des Reisepasses des Kunden** sei diesem – sofern sich aus dem Reisepass kein EU-Wohnsitz ergeben habe – ein sog. Tax Refund Cheque (Erstattungsformular) der Dienstleistungsanbieter C oder D ausgehändigt worden. Mit diesem Tax Refund Cheque habe sich der Kunde nach Bestätigung der Zollbehörde bei der Ausreise aus dem Gemeinschaftsgebiet beim jeweiligen Dienstleistungsanbieter die Umsatzsteuer abzüglich einer Bearbeitungsgebühr refundieren lassen. Der jeweilige Dienstleistungsanbieter habe der Bf. für den jeweiligen Leistungszeitraum eine Abrechnung über die durchgeführten Refundierungen übermittelt. Auf Basis dieser Abrechnungen seien die ursprünglich als umsatzsteuerpflichtig behandelten Umsätze storniert und als steuerfreie Ausfuhrlieferungen deklariert worden.

**Dem Grunde nach sei der vorliegende Sachverhalt daher jenem, der der Berufungsentscheidung UFS 26.4.2013, RV/2330-W/12, zugrundeliege, gleichzuhalten**. Der Unterschied zu dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt liege darin, dass die Touristenexporte sofort steuerfrei behandelt werden seien und nachträglich eine Korrektur erfolgt sei, wenn sich herausgestellt habe, dass die Voraussetzungen nicht gegeben gewesen seien.

In der genannten Entscheidung UFS 26.4.2013, RV/2330-W/12, werde ausführlich begründet, dass die Ausfuhrbestätigung durch die Zollbehörde eines anderen Mitgliedstaates der Ausfuhrbestätigung durch eine inländische Zollbehörde gleichzuhalten sei. Dies ergebe sich aus der Ausgestaltung des unionsrechtlichen Zollrechtes in Kombination mit den Bestimmungen des Art. 147 Abs. 2 MwStSysRL. *"Demnach ist [...] bei Austritten über sämtliche EU-Zollstellen der Nachweis der Abnehmereigenschaft durch die Angabe der Abnehmerdaten auf der Rechnung bzw. auf dem Rückerstattungsformular in Kombination mit der Bestätigung durch die Zollstelle erbracht. Einer zusätzlichen Passkopie bedarf es nicht".*

Das angeführte Erkenntnis UFS 26.4.2013, RV/2330-W/12, führe aus, dass *"[N]ach EU-Recht [...] die Nachweisführung durch die Bestätigung der Zollbehörde [erfolgt]. Dies gilt nun nicht nur für den Austritt der Ware selbst, sondern gerade auch für den Nachweis des Wohnsitzes. Die Fiktion, dass sich der Wohnsitz danach bestimmt, was im Reisepass angeführt ist, soll nach der wohl eindeutigen Intention des Unionsrechts eine Erleichterung für den Unternehmer – und nicht ein zusätzliches Erschwertnis – darstellen. Diese Erleichterung ist dadurch gegeben, dass die Zollbehörden bei der Ausfuhr eben auch den Wohnsitz des Touristen anhand der bei der Ausfuhr zwingend vorzulegenden Reisedokumente prüfen müssen. Das unmittelbar in allen Mitgliedstaaten der Union geltende Zollrecht bildet dafür ergänzend den Rechtsrahmen. Nach Art. 161 Abs. 1 S 2 ZK umfasst die Ausfuhr ua. die "Erfüllung der übrigen für die Waren geltenden Ausfuhrformlichkeiten". Das Ausfuhrverfahren dient dazu, die Einhaltung aller ausfuhrbezogenen Vorschriften sicherzustellen. Diese Zielsetzung bestimmt den Umfang der Prüfung der Ausfuhrvoraussetzungen bzw. der Überwachung der Ausfuhr, die von"*

*den Zollstellen durchzuführen ist (vgl. Witte, Zollkodex Kommentar, Anm. 7 zu Art. 161 ZK). Ergänzt wird dies durch ein umfassendes Prüfungsrecht der Zollbehörden, welches insbesondere den Zweck der Überprüfung der in der Zollanmeldung gemachten Angaben verfolgt (Art. 68 lit. a ZK). Das Prüfungsrecht erstreckt sich nicht nur auf die Anmeldung und die beigefügten Unterlagen, sondern erlaubt es den Zollbehörden auch, die Vorlage weiterer Unterlagen zur Nachprüfung der Richtigkeit der Angaben zu verlangen.*

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

Eine darüber hinausgehende Überprüfungspflicht des Unternehmers, wie etwa das Anfertigen von Reisepasskopien, widerspreche außerdem dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Wie in der genannten Entscheidung UFS 26.4.2013, RV/2330-W/12, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 27. September 2007, C-146/05 Collee, und Urteil vom 27. September 2007, C-409/04 Teleos ua.) ausgeführt, "[...] muss es ausreichen, die Daten des Abnehmers auf dem Ausfuhrbeleg zu erfassen, zumal die Zollbehörde den Ausfuhrbeleg im Zuge des Austritts der Ware ohnehin einer genauen Überprüfung unterzieht."

Wie bereits in der Beschwerde vom 14. August 2013 ausgeführt, würde die Kopie eines Reisepasses außerdem keine eindeutigen Schlüsse auf das Vorhandensein eines Wohnsitzes im Inland oder im EU-Gemeinschaftsgebiet zulassen. Ein eventuell vorhandener Aufenthaltstitel wäre nämlich gar nicht im Reisepass einzutragen. Des Weiteren sei in vielen Fällen, wie etwa auch beim österreichischen Reisepass, ein Wohnsitz des Passinhabers nicht im Reisepass angeführt. Das Anfertigen einer Reisepasskopie (und, wenn ja, von welchen Seiten des Reisepasses – möglicherweise aller Seiten?) hätte insofern keine eindeutige Aussagekraft. Des Weiteren hätte die Kopie des Reisepasses in jenem Fall, in dem ein Tourist die Staatsbürgerschaft eines EU-Mitgliedstaates und die Staatsbürgerschaft eines Drittlandes besitze, auch keine eindeutige Beweiskraft: Wenn der "Tourist" bei der Ausreise aus dem EU-Gemeinschaftsgebiet seinen Drittlands-Reisepass vorweise, obwohl er möglicherweise auch einen EU-Wohnsitz habe, werde ihm auch eine österreichische Zollbehörde bei Glaubhaftmachung eines ausländischen Wohnsitzes die Ausfuhrbescheinigung erteilen. In diesem Aspekt sei daher die Begründung der Beschwerdevorentscheidung irreführend.

Als Alternative zur Reisepasskopie führe die Beschwerdevorentscheidung "das Bestellschreiben des ausländischen Abnehmers oder [...] entsprechende Korrespondenz" an. Wiewohl es im **unternehmerischen** grenzüberschreitenden Handelsverkehr üblich sein werde, dass entsprechende Bestellschreiben oder andere Korrespondenz vorhanden sei, treffe dies **gerade auf den Touristenexport nicht zu**. Beim Einkauf einer Ware von

eher geringem Wert wie in den gegebenen Fällen sei eine Vorbestellung, in welcher Form auch immer, in aller Regel ausgeschlossen.

Die Beschwerdevorentscheidung habe das zitierte Erkenntnis der übergeordneten Behörde II. Instanz **unberücksichtigt** gelassen, obwohl die Kernfrage in beiden Sachverhalten – nämlich, ob der Ausfuhrstempel einer nicht-österreichischen EU-Zollbehörde jenem einer österreichischen Zollbehörde gleichzuhalten sei – **ident** sei. Durch **Missachtung der bereits ausjudizierten Frage** entstehe der Bf. nun ein erheblicher Mehraufwand, der in keinerlei Weise gerechtfertigt sei. Die Beschwerdevorentscheidung führe keine neuen Begründungsansätze an, die nicht bereits in der genannten Entscheidung des UFS erörtert worden seien. Es ergebe sich daher kein Anhaltspunkt, der Entscheidung des UFS in der Sache nicht Folge zu leisten und jene Umsätze nicht als steuerfreie Ausfuhrlieferungen anzuerkennen, die über eine nicht-österreichische EU-Zollstelle abgewickelt worden seien. Warum die Beschwerdevorentscheidung der Rechtsansicht des UFS nicht gefolgt sei, lasse sich aus dem Text der Begründung nicht erkennen.

Die Beschwerdevorentscheidung spreche von dem mangelnden Weisungsrecht österreichischer Finanzbehörden gegenüber anderen EU-Zollbehörden (woher solle sich ein solches auch ableiten?) und stütze darauf ihre Begründung, dass die Ausfuhrbescheinigung einer nicht-österreichischen EU-Zollstelle keine Beweiskraft hinsichtlich der Eigenschaft des "ausländischen Abnehmers" habe. Allein aus der Formulierung des Art. 147 MwStSystRL und der Umsetzungspflicht dieser Richtlinie in allen EU-Mitgliedstaaten ergebe sich das Gegenteil und es sei nicht ersichtlich, warum sich der österreichische Unternehmer nicht auf die Handlungen einer EU-Zollbehörde verlassen dürfe.

Als Beispiel wolle die steuerliche Vertreterin einen Auszug aus der deutschen Dienstvorschrift über die Mitwirkung der Zolldienststellen bei dem Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuer (dem Vorlageantrag als Beilage 3 beigeschlossen) anführen:

### *"3. Abnehmernachweis und –bescheinigung*

*(310) Bei Ausfuhren im Reiseverkehr soll der als Ausfuhrnachweis dienende Beleg zusätzlich einen so genannten Abnehmernachweis enthalten. Dieser Abnehmernachweis beinhaltet die Bestätigung der Ausgangszollstelle, dass die Angaben zum Reisenden in dem Ausfuhrbeleg mit den Eintragungen in dem vorgelegten Pass oder sonstigen Grenzübertrittspapier desjenigen übereinstimmen, der den Gegenstand in das Drittlandsgebiet verbringt (vgl. § 17 UStDV).*

*(311) Die Ausgangszollstelle erteilt den Abnehmernachweis nur, wenn der Reisende seinen gültigen Pass oder sein gültiges sonstiges Grenzübertrittspapier vorlegt und die darin enthaltenen Eintragungen mit den Angaben in dem Ausfuhrbeleg über Name und Anschrift des Reisenden übereinstimmen.*

*Kann im Ausfuhrbeleg nicht die vollständige Anschrift angegeben werden (zB aufgrund von Sprachproblemen), genügt neben dem Namen des Reisenden die Angabe des*

*Landes, in dem der Reisende wohnt und die Angabe der Nummer des Reisepasses oder eines anderen in der Bundesrepublik Deutschland anerkannten Grenzübertrittspapiers.*

*Die Ausgangszollstelle erteilt daher die Abnehmerbestätigung auch dann, wenn sich aus einem ausländischen Grenzübertrittspapier nicht die volle Anschrift, sondern nur das Land ergibt."*

Daraus ergebe **sich eindeutig, dass zumindest die deutschen Zollbehörden das Vorhandensein des "ausländischen Abnehmers" bei Erteilung der Ausfuhrbescheinigung prüften.**

Als weiteres konkretes Beispiel lege die steuerliche Vertretung das Formblatt 25 5235 MFin 5235 der Tschechischen Republik sowie eine Information der tschechischen Zollbehörde betreffend Touristenexporte vor (dem Vorlageantrag als Beilagen 4 und 5 beigeschlossen). Aus dem Formblatt, welches bis 31. März 2013 zwingend beim Touristenexport von der Zollbehörde zu verwenden gewesen sei, sowie aus der beiliegenden Information ergebe sich ebenfalls eindeutig, dass auch die tschechischen Behörden die Überprüfung des "ausländischen Abnehmers" bzw. das Vorliegen eines EU-Wohnsitzes überprüfen müssten. Aus diesem Grund sei die Versagung des Vorhandenseins einer Ausfuhrlieferung mangels Vorliegen des "ausländischen Abnehmers" zumindest auch bei jenen Umsätzen **falsch**, die über eine tschechische Zollbehörde abgewickelt worden seien (siehe beispielsweise den beiliegenden Beleg mit einem Zollstempel der Zollbehörde in Prag - dem Vorlageantrag als Beilage 6 beigeschlossen).

Die Beschwerdevorentscheidung **widerspreche in ihrer Entscheidung und Begründung klar der Rechtsprechung der im Instanzenzug übergeordneten Behörde**. Der UFS habe in seinem Erkenntnis RV/2330-W/12 klargestellt, dass in jenen Fällen, in denen die Ausfuhrbescheinigung durch eine österreichische Zollbehörde erfolgt sei, die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung anerkannt worden sei. In diesen Fällen – wie auch in den vorliegenden Fällen – sei die Identität der jeweiligen Abnehmer – und damit zwangsläufig auch deren Ausländerhaftigkeit – geklärt gewesen und von der Abgabenbehörde anerkannt worden. Warum dies angesichts der geltenden EU-Rechtslage bei Ausfuhren an anderen (nicht-österreichischen) EU-Grenzzollämtern anders sein solle, sei für den UFS **nicht einsichtig** gewesen.

Am 2. Februar 2015 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Telefax vom 22. Mai 2015 zog die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

##### **1. Rechtsgrundlagen:**

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

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder
  2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle.
3. Wird in den Fällen der Z 2 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn
- a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat,
  - b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und
  - c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände 75 Euro übersteigt.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepass oder sonstigen 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,

- a) der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat,
- b) eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, 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.

§ 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 Ausfurnachweis 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 Ausfurnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

Zu den Modalitäten der Führung des Ausfurnachweises bestimmt § 7 Abs. 6 UStG 1994: In den nachstehend angeführten Fällen hat der Unternehmer den Ausfurnachweis in folgender Weise zu führen:

1. Im Falle des Abholens durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird. ...

Nach § 7 Abs. 7 leg. cit. sind ua. die in Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfurnachweis 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 dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren sind; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

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

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

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

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

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

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

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

Die erläuternden Bemerkungen führen weiters dazu aus:

*Richtlinie 95/7/EG Protokollerklärung*

*Zu Artikel 1 Nummer 3*

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

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

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

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

*Artikel 17*

*Für die Feststellung, ob der von einem Mitgliedstaat gemäß Artikel 147 Abs. 1 lit. c Mehrwertsteuersystemrichtlinie festgelegte Schwellenwert überschritten wurde, wird der Rechnungsbetrag zugrunde gelegt. Der Gesamtwert mehrerer Gegenstände darf nur dann zugrunde gelegt werden, wenn alle diese Gegenstände in ein und derselben Rechnung*

*aufgeführt sind und diese Rechnung von ein und demselben Steuerpflichtigen, der diese Gegenstände liefert, an ein und denselben Abnehmer ausgestellt wurde.*

### *Touristenexport*

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

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

### *Voraussetzung*

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

### *Beispiel:*

*Eine japanische Touristin kauft in Wien beim Händler B einen Hut um einen Rechnungsgesamtbetrag von 70,00 Euro. Sie nimmt den Hut bei ihrer Heimreise 2 Wochen nach dem Kauf mit nach Japan.*

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

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

### *Persönliches Gepäck*

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

### *2. Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:*

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Kunde aus dem Drittland Waren im Geschäft der Bf. erwarb und dafür einen ordnungsgemäßen Kassenbeleg mit Ausweis der Umsatzsteuer erhielt. Der Kunde bezahlte den Bruttokaufpreis. Nach Vorlage des Reisepasses des Kunden wurde diesem – sofern sich aus dem Reisepass

kein EU-Wohnsitz ergab – ein sog. Tax Refund Cheque (Erstattungsformular) der Dienstleistungsanbieter C oder D ausgehändigt; auf diesem wurde in der Regel neben dem Namen und der Anschrift auch die Reisepassnummer des Kunden vermerkt.

Mit diesem Tax Refund Cheque, der neben den persönlichen Daten (Name, Anschrift, Wohnsitzstaat) des Kunden den Verkaufsbetrag, den refundierten Betrag, den Zollstempel sowie den ursprünglichen Kassenbeleg der Bf. enthielt, ließ sich der Kunde nach Bestätigung der Zollbehörde bei der Ausreise aus dem Gemeinschaftsgebiet beim jeweiligen Dienstleistungsanbieter die Umsatzsteuer abzüglich einer Bearbeitungsgebühr refundieren.

Der jeweilige Dienstleistungsanbieter übermittelte der Bf. für den jeweiligen Leistungszeitraum eine Abrechnung über die durchgeföhrten Refundierungen. Auf Basis dieser Abrechnungen wurden die ursprünglich als umsatzsteuerpflichtig behandelten Umsätze storniert und als steuerfreie Ausfuhrlieferungen deklariert.

Die Bp hat im Zuge der Außenprüfung bei der Bf. die eingesehenen Ausfuhrbelege in solche mit österreichischem (grünem) Zollstempel und solche mit Zollstempeln aus anderen EU-Mitgliedstaaten kategorisiert:

Während die Bp im Falle der von *österreichischen* Zollbehörden erfolgten zollamtlichen Ausgangsbestätigungen sämtliche Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dieser Ausfuhrlieferungen *anerkannte* und damit den Sachverhalt zu Grunde legte, dass die Bf. zusätzlich zur Rechnung überprüfbare Nachweise vorlegen konnte, dass die "exportierten" Waren auch tatsächlich einem ausländischen Abnehmer geliefert (von diesem im persönlichen Reisegepäck verbracht) worden sind (demnach war in diesen Fällen die Identität der jeweiligen Abnehmer - und damit zwangsläufig auch deren Ausländereigeneigenschaft – geklärt), *verweigerte* sie den mit Zollstempeln aus *anderen EU-Mitgliedstaaten* versehenen Ausfuhrbescheinigungen die Steuerfreiheit. Dies, obwohl dem Bp-Bericht nicht entnommen werden kann, dass im Falle der von Zollbehörden anderer EU-Mitgliedstaaten erfolgten zollamtlichen Ausgangsbestätigungen der Sachverhalt anders gelagert ist; auch wurde von der Bp nicht einmal behauptet, dass bei diesen nicht anerkannten zollamtlichen Ausgangsbestätigungen vom jeweiligen EU-Grenzzollamt bestätigt worden wäre, dass die Angaben in Bezug auf den Abnehmer in der Rechnung mit jenen im Grenzübertrittsdokument nicht übereingestimmt hätten.

Ob auf den jeweiligen Rückerstattungsformularen Reisepassnummern vermerkt waren oder nicht, war für die Bp nicht maßgeblich; eine stichprobenartige Überprüfung der von der Bp gesichteten Rechnungen bzw. Ausfuhrbelege (allein für die Jahre 2008 bis 2010 handelt es sich um rund 1.340 von der Bp gesichtete Rechnungen) durch das Bundesfinanzgericht hat ergeben, dass Ausfuhrbelege, auf denen die jeweiligen Reisepassnummern fehlten, die aber vom österreichischen Zoll abgestempelt waren, von der Bp anerkannt wurden, während Ausfuhrbelege, die die jeweiligen Reisepassnummern enthielten, die aber von Zollbehörden anderer EU-Mitgliedstaaten (zB der Bundesrepublik Deutschland) abgestempelt waren, nicht anerkannt wurden (S 18 ff Akt des BFG).

Begründet hat die Bp ihre Vorgangsweise damit, dass in jenen Fällen, bei denen die Ausfuhr durch eine ausländische EU-Zollstelle kontrolliert worden sei, die notwendigen Buchnachweise dahingehend, dass die für die Steuerfreiheit geforderten Voraussetzungen eines ausländischen Abnehmers im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 gegeben seien, nicht erbracht hätten werden können; der Ausfuhrnachweis einer ausländischen EU-Zollstelle (Zollstempel) allein reiche nicht zum Nachweis der Voraussetzung des ausländischen Abnehmers im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994, sondern der Unternehmer müsse die Voraussetzung, dass der Abnehmer keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet habe, auch überprüfen und entsprechend belegen können (beispielsweise durch die Vorlage einer Passkopie, aus der hervorgehe, dass die Voraussetzungen zuträfen). Es könne nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Zollbehörden der anderen EU-Mitgliedstaaten die Voraussetzungen zB der Ausländerereigenschaft oder die Übereinstimmung der Angaben in Bezug auf den Abnehmer in der Rechnung mit jenen im Grenzübertrittsdokument prüfen müssten. Demgegenüber werde aber eine Ausgangsbestätigung durch eine österreichische Zollbehörde als Nachweis dafür anerkannt, dass es sich um einen ausländischen Abnehmer handle, da die österreichische Finanzverwaltung den österreichischen Zollorganen entsprechende Anweisungen erteilt habe, gewisse Voraussetzungen zu überprüfen.

Die Bf. dagegen vertritt im Wesentlichen die Ansicht, dass diese Vorgangsweise der Bp dem geltenden Gemeinschaftsrecht widerspreche.

Dazu ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

**Die streitgegenständliche Rechtsfrage, ob die Ausfuhrbestätigung durch eine Zollbehörde eines anderen EU-Mitgliedstaates der Ausfuhrbestätigung durch eine inländische Zollbehörde gleichzuhalten ist (und damit auch die Ausfuhrbestätigung durch eine Zollbehörde eines anderen EU-Mitgliedstaates als Nachweis für das Vorliegen eines ausländischen Abnehmers anzusehen ist), wurde bereits, worauf die steuerliche Vertreterin zutreffend mehrmals verweist, vom Unabhängigen Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung UFS 26.4.2013, RV/2330-W/12, bejaht.** Wörtlich führte der UFS in diesem Erkenntnis (dem ein Sachverhalt zu Grunde lag, der dem hier vorliegenden dem Grunde nach gleichzuhalten ist (der Unterschied besteht lediglich darin, dass in dem vom UFS zu beurteilenden Sachverhalt die Touristenexporte sofort steuerfrei behandelt wurden und nachträglich eine Korrektur erfolgte, wenn sich herausstellte, dass die Voraussetzungen nicht gegeben waren)) dazu ua. aus:

**" Nach EU-Recht erfolgt die Nachweisführung durch die Bestätigung der Zollbehörde. Dies gilt nun nicht nur für den Austritt der Ware selbst, sondern gerade auch für den Nachweis des Wohnsitzes. Die Fiktion, dass sich der Wohnsitz danach bestimmt, was im Reisepass angeführt ist, soll nach der wohl eindeutigen Intention des Unionsrechts eine Erleichterung für den Unternehmer - und nicht ein zusätzliches Erschweris - darstellen. Diese Erleichterung ist dadurch gegeben, dass die Zollbehörden bei der Ausfuhr eben auch den Wohnsitz des Touristen anhand der bei der Ausfuhr**

**zwingend vorzulegenden Reisedokumente prüfen müssen. Das unmittelbar in allen Mitgliedstaaten der Union geltende Zollrecht bildet dafür ergänzend den Rechtsrahmen.** Nach Art 161 Abs. 1 S 2 ZK umfasst die Ausfuhr ua die "Erfüllung der übrigen für die Waren geltenden Ausfuhrformlichkeiten". Das **Ausfuhrverfahren** dient dazu, die **Einhaltung aller ausfuhrbezogenen Vorschriften sicherzustellen**. Diese Zielsetzung bestimmt den Umfang der Prüfung der Ausfuhrvoraussetzungen bzw. der Überwachung der Ausfuhr, die **von den Zollstellen** durchzuführen ist (vgl. Witte, Zollkodex Kommentar, Anm. 7 zu Art 161 ZK). **Ergänzt** wird dies durch ein **umfassendes Prüfungsrecht** der **Zollbehörden**, welches insbesondere den Zweck der **Überprüfung der in der Zollanmeldung gemachten Angaben** verfolgt (Art 68 lit. a ZK). Das **Prüfungsrecht** erstreckt sich nicht nur auf die Anmeldung und die beigefügten Unterlagen, sondern erlaubt es den Zollbehörden auch, die Vorlage weiterer Unterlagen zur Nachprüfung der Richtigkeit der Angaben zu verlangen.

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

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

Die Bw. hat weiters zu Recht [...] auf den **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** hingewiesen. Danach müssen nach ständiger EuGH-Rechtsprechung die **Mitgliedstaaten** bei formellen Vorgaben **diesen Grundsatz beachten**, der es gebietet, die **Gewährung der Steuerfreiheit nicht übermäßig zu erschweren**. So betont der EuGH, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen (Urteil vom 27.9.2007, C-146/05, Collée). Der EuGH führt weiters aus, dass Maßnahmen der Mitgliedstaaten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden dürfen, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (Urteil vom 27.9.2007, C-409/04, Teleos ua).

Im Sinne der obigen Ausführungen erscheint es **unverhältnismäßig und überschießend**, vom liefernden Unternehmer in Fällen wie den streitgegenständlichen **zusätzlich** die **Kopie des Reisepasses** des Touristen zu verlangen bzw. sogar die Kopie aller Seiten des Reisepasses, um allfällige Aufenthaltstitel im Gemeinschaftsgebiet auszuschließen. Vielmehr **muss es ausreichen**, die **Daten des Abnehmers** auf dem **Ausfuhrbeleg**

*zu erfassen, zumal die Zollbehörde den Ausfuhrbeleg im Zuge des Austritts der Ware ohnehin einer genauen Überprüfung unterzieht. Der von der Zollbehörde bestätigte Ausfuhrbeleg ist daher für sich bereits ein ausreichender Nachweis für die Steuerbefreiung. Eine weitergehende Erfordernis würde neben dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch Art 147 Abs. 2 MwStSystRL verletzen, zumal dort ausdrücklich geregelt ist, dass bei Touristenexporten der Nachweis durch das Ergebnis der zollbehördlichen Überprüfung zu führen ist.*

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

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

**In diesem Erkenntnis kam der UFS somit zu dem Schluss, dass die Vorgangsweise der Bp (die dieselbe war wie im hier vorliegenden Fall) dem geltenden Gemeinschaftsrecht widerspricht und gab der Berufung statt: Der von der EU-Zollbehörde bestätigte Ausfuhrbeleg, auf dem die Daten des Abnehmers erfasst sind, ist für sich bereits ein ausreichender Nachweis für die Steuerbefreiung; es bedarf weder einer zusätzlichen Passkopie noch sonstiger weiterer Nachweise.**

**Das Bundesfinanzgericht sieht sich nicht dazu veranlasst, von dieser vom UFS ausführlich begründeten, mit überzeugenden Argumenten dargelegten Rechtsansicht abzuweichen, zumal die Bp keine neuen Begründungsansätze anführt, die nicht bereits im Bezug habenden Erkenntnis des UFS erörtert wurden. Vielmehr wird die Begründung des stattgebenden Erkenntnisses UFS 26.4.2013, RV/2330-W/12, zum integrierenden Bestandteil dieses Urteils erklärt und vollinhaltlich darauf verwiesen.**

Weiters ist auf die überzeugenden Ausführungen der steuerlichen Vertreterin in ihrem Vorlageantrag vom 5. November 2014 zu verweisen, wonach die Kopie eines Reisepasses insofern keine eindeutigen Schlüsse auf das Vorhandensein eines Wohnsitzes im Inland oder im EU-Gemeinschaftsgebiet zulässt, als ein eventuell vorhandener Aufenthaltstitel gar nicht im Reisepass einzutragen wäre (dieser wird nach den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin in ihrer Beschwerde vom 14. August 2013 seit 1. Jänner 2006 nicht mehr fix mittels Stempel oder Vignette im Pass eingetragen, sondern in Scheckkartenform ausgegeben) und in vielen Fällen, wie etwa auch beim österreichischen Reisepass, ein Wohnsitz des Passinhabers nicht im Reisepass angeführt ist.

Auch hat die steuerliche Vertreterin in ihrem Vorlageantrag überzeugend dargelegt, dass das in der Beschwerdevorentscheidung als Alternative zur Reisepasskopie angeführte "Bestellschreiben des ausländischen Abnehmers" bzw. die "entsprechende Korrespondenz" beim Touristenexport wohl kaum als Nachweis des ausländischen Abnehmers in Frage kommt, da beim Einkauf einer Ware von eher geringem Wert wie in den hier vorliegenden Fällen eine Vorbestellung, in welcher Form auch immer, in aller Regel ausgeschlossen sein wird.

Zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 ist festzuhalten, dass eine Wiederaufnahme – neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen – voraussetzt, dass die Kenntnis der in § 303 Abs. 1 BAO angeführten Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 44). Aufgrund der rechtlichen Ausführungen im oa. Erkenntnis UFS 26.4.2013, RV/2330-W/12, das vor Abhaltung der Schlussbesprechung der hier vorliegenden Außenprüfung am 10. Juli 2013 ergangen ist, hätten aber keine im Spruch anders lautenden Umsatzsteuerbescheide ergehen dürfen, weshalb sich die streitgegenständliche Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2008 bis 2010 schon aus diesem Grund als unzulässig erweist, sodass auf das diesbezügliche weitere Vorbringen der steuerlichen Vertreterin nicht mehr einzugehen ist.

Aus den oa. Gründen ist daher der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 Folge zu geben.

Zur Beschwerde gegen den "Wiederaufnahmebescheid Umsatzsteuer 2011 vom 12.7.2013, zugestellt am 16.7.2013" ist festzuhalten, dass diese Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückzuweisen ist, da ein solcher Bescheid nicht ergangen ist.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig, da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011)

Wien, am 22. Mai 2015

