



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Vertreter, vom 13. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, St.Nr., vom 14. April 2004 betreffend Umsatzsteuer 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28. März 1977 gegründet und betrieb im Jahre 1993 ein Hotel sowie Handel. Im Zuge einer u. a. die Umsatzsteuer für die Jahre 1991 bis 1999 betreffenden Betriebsprüfung wurde u. a. festgestellt, dass ein im Jahre 1993 erfolgter Verkauf von Kunstgegenständen ins Ausland steuerfrei behandelt worden sei. Da keine Vorlage eines diesbezüglichen Ausfuhrnachweises erfolgt sei, sei die Steuerbegünstigung zu versagen gewesen. Die Lieferung unterliege daher der Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz. Die BP führte weiters aus, dass die steuerfreien Umsätze in der beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung nicht ausgewiesen worden seien. Auf Grund dieser Feststellung der Betriebsprüfung erfolgte im letztangeführten Jahr eine Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze im Ausmaß von ATS 205.833,33.

Vom UFS wird an dieser Stelle angemerkt, dass im BP-Bericht als Datum des Prüfungsbeginnes der 21. Mai 2002 vermerkt ist.

Am 14. April 2004 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1993 auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ den entsprechenden Sachbescheid.

In der mit Schreiben vom 13. Mai 2004 gegen den Umsatzsteuerbescheid 1993 erhobenen Berufung beantragte die Bw. die umsatzsteuerpflichtigen Erlöse im Ausmaß von ATS 205.833,33 zu kürzen und echt steuerbefreite Ausfuhrlieferungen im Sinne der Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 1 iVm § 7 Abs 1 Z 3 UStG 1972 mit einem Betrag in Höhe von ATS 247.000,-- in Ansatz zu bringen und führte begründend aus, dass ein offensichtlicher Ausfuhrumsatz im Rahmen der Betriebsprüfung (*"richtigerweise"*) nicht als solcher anerkannt worden sei, da die Ausfuhrbescheinigung nur in Form einer Kopie und somit nicht als materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung vorhanden gewesen sei. Der Verfassungsgerichtshof habe jedoch nach Abschluss der Betriebsprüfung mit Erkenntnis vom 12. Dezember 2003, B 916/02 erkannt, dass das Original der Ausfuhrbescheinigung nicht mehr als materiellrechtliche sondern nur noch als formalrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung anzusehen sei.

Dementsprechend sei es ausreichend, wenn die Ausfuhr durch andere Beweismittel nachgewiesen werde. Die Bw. legte ihrem Berufungsschreiben folgende Nachweise bei:

Eine Kopie der Rechnung vom 21. April 1993 über einen Schmuckgegenstand. Adressat dieser Rechnung ist Frau O. Als Kaufpreis ist ein Betrag in Höhe von ATS 247.000,-- ausgewiesen. Unter diesem scheint ein Betrag in Höhe von ATS 49.400,-- mit dem Vermerk 20% MwSt und unter jenem die Summe der beiden letztgenannten Beträge – ATS 296.400,-- - mit dem Vermerk brutto auf. Anzumerken ist, dass die beiden letztgenannten Beträge durchgestrichen wurden.

Weiters brachte die Bw. die Kopie einer Ausfuhrbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke bei, in der als Abnehmer Frau O angeführt ist. Als Datum der Abholung ist der 21. April 1993 vermerkt. In der Spalte "*Handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes*" scheint Schmuckstück auf, in der Spalte "*Menge*" 1 Stück und in der Spalte "*Rechnungsbetrag*" ATS 296.400,-- . Weiters sind auf dieser Ausfuhrbescheinigungskopie die Worte "*davon 20 % MwSt ATS 49.400,--*" vermerkt. Außerdem ist diese Kopie mit zwei Firmenstempiglien der Bw. - in der Spalte "*Lieferer*" und im unteren Bereich dieser Kopie (in diesem Fall mit handschriftlicher Unterschrift versehen) – versehen. Unten links scheint die Formularbezeichnung "U34" auf. Anzumerken ist, dass die Angaben in der Spalte "*Zollamtliche Bestätigung*" nicht erkennbar sind.

Außerdem brachte die Bw. die Kopie eines von Frau O verfassten Schreibens, in dem diese bestätigte, dass das oben beschriebene Schmuckstück von ihr am 21. April 1993 gekauft, in Besitz genommen und bezahlt worden sei und aus Österreich ausgeführt worden sei.

Vom UFS wird angemerkt, dass der o. e. Wiederaufnahmebescheid von der Bw. nicht bekämpft wurde.

Mit diesbezüglichem Ersuchen um Ergänzung gab das Finanzamt der Bw. bekannt, dass seiner Ansicht nach die Aussage, dass die Ausfuhrbescheinigung im Original nicht mehr materiellrechtliche sondern nur formalrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung sei, der Entscheidung des VfGH vom 12. Dezember 2003 nicht zu entnehmen sei. Der VfGH führe in seinen Erwägungen unter Punkt 2.2 aus, dass die belangte Behörde sowohl von der Tatsache des Abschlusses eines Umsatzgeschäftes mit einem ausländischen Abnehmer als auch davon ausgegangen sei, dass der Ausfuhrnachweis über die in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes erfolgte Beförderung des Gegenstandes in das Ausland erbracht worden sei. Die belangte Behörde habe der Bestimmung des § 7 abs 1 Z 3 UStG 1972 den Sinn beigelegt, dass ungeachtet des im vorliegenden Fall völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen die Steuerfreiheit allein deshalb nicht zu gewähren gewesen sei, weil der darüber hinausgehende – also hier bloß formelle – Buchnachweis gefehlt habe. Daraus sei abzuleiten, dass der ordnungsgemäße Ausfuhrnachweis sehr wohl nach wie vor eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung bilde. Das Finanzamt ersuchte die Bw. abschließend um eine diesbezügliche Stellungnahme sowie um die Vorlage des Originalausfuhrnachweises, da die vorgelegte Kopie teilweise schwarz und nicht lesbar sei.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens des Finanzamtes führte die Bw. mit Schreiben vom 17. Juni 2004 aus, dass die Bestimmung des § 7 UStG 1972 ihrer Ansicht nach in verfassungskonformer Weise nur noch in der Weise interpretiert werden könne, dass das Fehlen einer Originalausfuhrbescheinigung als Ausfuhrnachweis keine materielle Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung darstelle, wenn die Ausfuhrlieferung sonst einwandfrei nachgewiesen werden könne. Eine andere Ansicht verstoße, ebenso wie das Erfordernis des Buchnachweises, gegen das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, weil dadurch dem Steuerpflichtigen die Führung von Nachweisen in einer bestimmten Form aufgetragen wäre, obwohl der maßgebliche Sachverhalt, in diesem Fall die Ausfuhr, zweifelsfrei erwiesen sei.

Die Bw. führte unter Hinweis auf Ruppe, UStG², § 7 Tz 56/1 und Tz57 weiters aus, dass sie die bisherige Judikatur der Höchstgerichte, die das Original des Ausfuhrnachweises für unverzichtbar angesehen habe, im Hinblick auf das Erkenntnis des VfGH als überholt

betrachte. Abschließend verwies die Bw. darauf, dass sie den Nachweis für die in Streit stehende Ausfuhr mittels der entsprechenden Rechnung sowie einer Erklärung der Empfängerin, dass diese den Gegenstand ausgeführt habe, erbracht habe. Mit der Begründung, dass die Originalausfuhrbescheinigung nicht auffindbar sei, legte die Bw. ihrem Schreiben eine weitere diesbezügliche Kopie bei.

Hinsichtlich dieser Kopie wird vom UFS angemerkt, dass diese besser lesbar ist, als die mit Berufungsschreiben vom 13. Mai 2004 beigebrachte. In der Spalte "*Zollamtliche Bestätigung*" ist eine mit 21. April 1993 datierte Zollstampiglie auf der eine handschriftliche Zeichnung angebracht ist, erkennbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 7 Abs 1 UStG 1972 bestimmt, dass eine Ausfuhrlieferung dann vorliegt, wenn die folgenden, in Z1 bis Z3 leg. cit. normierten, Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer muss das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen haben. Ausländischer Abnehmer ist

- a) ein Abnehmer, der seinen Wohnsitz (Sitz) außerhalb des Bundesgebietes hat,
- b) eine Zweigniederlassung oder Organgesellschaft eines im Bundesgebiet ansässigen Unternehmens, die ihren Sitz außerhalb des Bundesgebietes hat...

2. Der Gegenstand muss in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes in das Ausland befördert oder versendet worden sein. Über die erfolgte Ausfuhr muss ein Ausfuhrnachweis erbracht werden...

Eine Versendung in das Ausland gilt auch in folgenden Fällen als gegeben

- a)...
- b) wenn der ausländische Abnehmer den Gegenstand selbst abholt und sodann in das Ausland befördert ... ausgenommen jene Fälle, in welchen der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an einen ausländischen Abnehmer gelieferten Gegenstände 1.000,-- ATS nicht übersteigt.

3. die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig (§ 18 Abs 8) nachgewiesen sein.

Gemäß § 7 Abs 3 Z 2 lit b UStG 1972 ist der Ausfuhrnachweis im Falle des Abholens (Abs 1 Z 2 lit. b) durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn es sich um eine Ausfuhr im Reiseverkehr handelt ... zu führen.

§ 7 Abs 5 UStG 1972 normiert, dass die in den Abs. 2 Z 2 bis 3 und Abs 3 leg. cit. angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen sind und dass diese alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Ausland verbringt, zu enthalten haben und dass der Unternehmer die Ausfuhrbelege für die Prüfung durch das Finanzamt aufzubewahren habe.

Somit ist im UStG 1972, im Gegensatz zum UStG 1994, in dem eine, die Ausfuhrbelege betreffende, siebenjährige Aufbewahrungsfrist normiert ist, keine Frist für die Aufbewahrung der diesbezüglichen Belege festgeschrieben.

Der Ausfuhrnachweis ist durch Belege zu führen, die im Inland aufzubewahren sind (§ 7 Abs 5 letzter Satz UStG 1972 i. d. F. d. AbgÄG 1982). Das Umsatzsteuergesetz regelt lediglich, dass die Belege über die Ausfuhr für die Prüfung durch das Finanzamt aufzubewahren sind, nicht aber, wie lange die Unterlagen aufzubewahren sind. Für die Aufbewahrungspflicht sind daher die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung sinngemäß zu beachten. Gem. § 132 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu diesen Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege und, sowie sie für die Abgabenerklärung von Bedeutung sind, auch die Geschäftspapiere und die sonstigen Unterlagen durch sieben Jahre aufzubewahren. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 21. Mai 1990, Zl. 89/15/0110, diese Rechtsauffassung bestätigt (siehe *Kranich, Siegl, Waba* Kommentar zur Mehrwertsteuer - Umsatzsteuergesetz 1972 - § 7 Anm. 73).

Zu ergänzen ist, dass die Frist gemäß § 132 Abs 1 BAO letzter Satz, BGBl 1961/194 idF BGBl 1993/257 vom Schluss des Kalenderjahres an, für das die letzte Eintragung in die Bücher (Aufzeichnungen) vorgenommen worden ist, läuft.

In Ritz, BAO¹, § 132 Tz 7f, wird diesbezüglich ausgeführt, dass § 132 Abs 1 BAO nur den Fristlauf für die Aufbewahrungsfrist von Büchern und Aufzeichnungen, nicht jedoch von Belegen (Geschäftspapieren, sonstigen Unterlagen) regle. In Frage komme die Auffassung, dass die letzte auf die Unterlagen Bezug habende Eintragung in die Aufschreibungen hiefür maßgebend sei, zumal die Bedeutung einer Buchung oft ohne Unterlagen nicht eindeutig klärbar sei. Nach *Doralt* (ÖStZ 1977, 111) spreche die historische Auslegung gegen diese Auffassung, somit dafür, dass der Zeitpunkt des Entstehens des Beleges für den Fristlauf maßgebend sei. Nach § 212 HGB seien über die sieben Jahre hinaus die Bücher, Aufzeichnungen, Belege etc noch solange aufzubewahren, als sie für ein anhängiges gerichtliches oder behördliches Verfahren, in dem der Kaufmann Parteistellung habe, von Bedeutung seien. Eine vergleichbare Regelung fehle in der BAO. Für Vollkaufleute sei die

genannte handelsrechtliche Bestimmung über § 124 BAO als abgabenrechtliche Pflicht zu betrachten.

Stoll kommt hinsichtlich des Beginnes des Laufes der Aufbewahrungsfrist zum Schluss, dass es auf Grund des Umstandes, dass es eindeutiger Wille des Gesetzgebers der BAO gewesen sei, den Lauf der Aufbewahrungsfrist vom Ende des Jahres seinen Beginn nehmen zu lassen, "für das" Eintragungen erfolgt seien, es zutreffend sein werde, auch für das aufbewahrungspflichtige Schriftgut, in das Eintragungen des buchführungspflichtigen Unternehmers im allgemeinen nicht erfolgten, den Beginn des Laufes der Aufbewahrungsfrist mit dem Ende des Kalenderjahres anzunehmen, auf das (analog "für das") sich die Unterlagen beziehen, womit sich eine einheitliche zeitliche Anfangsposition für alle aufbewahrungspflichtigen Unterlagen ergebe. Dies sei eine Lösung, die mehr für sich zu haben scheine, als andere denkbare Interpretationsergebnisse (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1490).

Aus sämtlichen obigen, die Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen sowie die zu diesen gehörigen Belegen betreffenden Ausführungen ergibt sich, dass zum Zeitpunkt des Beginnes der Betriebsprüfung, dies war, w. o. ausgeführt, der 21. Mai 2002, der in § 132 Abs 1 BAO BGBl 1961/194 idF BGBl 1993/257 angeordnete Zeitraum für die Aufbewahrung des mit Zollstempel vom 21. April 1993 versehenen Ausfuhrnachweises abgelaufen war. Dieser endete, da vom Zeitpunkt der Ausstellung des berufsgegenständlichen Ausfuhrnachweises bis zum Beginn der o. e. Betriebsprüfung kein diesbezügliches gerichtliches oder behördliches Verfahren anhängig war, am 31. Dezember 2000. Somit erlosch die den Ausfuhrnachweis betreffende Aufbewahrungspflicht der Bw. am 1. Jänner 2001.

Da die Aufbewahrungsfrist abgelaufen ist, kann das Finanzamt die Versagung der Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung nicht alleine darauf stützen, dass die Bw. nicht in der Lage war, den Original-Ausfuhrnachweis vorzulegen. Es ist daher vielmehr davon auszugehen, dass die im Zuge des Berufungsverfahrens beigebrachte Kopie des in Rede stehenden Ausfuhrnachweises als taugliches Mittel für die Erbringung des Nachweises, dass der oben beschriebene Gegenstand der Lieferung tatsächlich in das Ausland (Deutschland) gelangt ist, heranzuziehen ist.

Der UFS legt in diesem Zusammenhang Wert auf die Feststellung, dass der durch § 7 Abs 1 Z 2 UStG 1972 angeordnete Ausfuhrnachweis, ungeachtet des Vorbringens der Bw. zu den Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 12. Dezember 2003, B 916/02, eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung darstellt. Im Falle der Bw. kann jedoch der Umstand, dass anstelle des diesbezüglichen

Originales lediglich die entsprechende Kopie vorgelegt wurde, auf Grund des Ablaufes der diesbezüglichen Aufbewahrungsfrist nicht dazu führen, den Nachweis der Versendung oder Beförderung des oben beschriebenen Schmuckstückes in das Ausland als nicht erbracht anzusehen.

Die weiteren diesbezüglichen Ausführungen der Bw., dass eine andere Ansicht gegen das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Gleichheit und Verhältnismäßigkeit verstoße, weil dadurch dem Steuerpflichtigen die Führung von Nachweisen in einer bestimmten Form aufgetragen wäre, obwohl der maßgebliche Sachverhalt, in ihrem Fall die Ausfuhr, zweifelsfrei erwiesen sei sowie die von der Bw. unter Anführung der entsprechenden Literatur – Ruppe, UStG 1994, § 7 Tz 65/1 und Tz 57 - geäußerte Ansicht, dass diese die bisherige Judikatur der Höchstgerichte, die den Original-Ausfuhrnachweis für unverzichtbar angesehen habe, im Hinblick auf das oben zitierte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes als überholt ansehe, gehen auf Grund der Ausführungen des letzten Absatzes ins Leere.

Den diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Bedenken der Bw. ist weiters zu entgegnen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität dem Verfassungsgerichtshof obliegt.

Im oben zitierten Erkenntnis hat der VfGH festgestellt, dass bei völlig zweifelsfreiem Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des (Ausfuhr)Umsatzes die Steuerfreiheit nicht deswegen versagt werden darf, weil der darüber hinausgehende (formelle) Buchnachweis fehlt.

Da die Bw. mittels der ihrem Berufungsschreiben vom 13. Mai 2004 beigelegten und oben beschriebenen Schriftstücke den Nachweis erbrachte, dass über das in Rede stehende Schmuckstück ein Umsatzgeschäft mit einer ausländischen Abnehmerin, die dieses in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes in das Ausland beförderte, abgeschlossen wurde und da im Falle der Bw. die Erbringung des Ausfuhrnachweises in Kopie aus den diesbezüglich angeführten Gründen genügt, reicht die Tatsache des Fehlens des Buchnachweises für die Aberkennung der Steuerfreiheit der gegenständlichen und zweifelsfrei erfolgten Ausfuhrlieferung im Hinblick auf das obzitierte Erkenntnis des VfGH nicht hin. Daraus folgt, dass die vorliegende Ausfuhrlieferung gemäß § 6 Abs 1 Z 1 UStG 1972 von der Umsatzsteuer zu befreien war.

Somit sind die dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegenden steuerpflichtigen Umsätze des Jahres 1993 in Höhe von ATS 205.833,33 zu vermindern und die nach § 6 Z 1 UStG 1972 steuerfreien Umsätze (dieses Jahres) im Ausmaß von ATS 247.000,-- zu erhöhen. Vom UFS wird hinsichtlich des Unterschiedes der beiden letztgenannten Beträge angemerkt, dass dieser

aus dem Umstand, dass die Betriebsprüfung den Nettobetrag der Rechnung vom 21. April 1993 in Höhe von ATS 247.000,-- als Bruttobetrag betrachtete, resultierte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 5. April 2006