

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/2/15 2001/13/0275

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 15.02.2006

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §167 Abs2;  
UStG 1994 §7 Abs4;  
UStG 1994 §7 Abs6 Z1 litb;  
VwGG §41 Abs1;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2001/13/0276

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerden der R GmbH in W, vertreten durch Proksch & Partner OEG in 1030 Wien, Am Heumarkt 9/I/11, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeweils vom 30. März 2001, 1) RV/113-06/11/2000 (Berufungssenat IX), betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1998 sowie Körperschaftsteuer 1997 (2001/13/0275), und 2) RV/167-06/11/2000, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 1997 (2001/13/0276), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 763,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Das Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft, die einen Computerhandel betreibt, wurde einer Betriebsprüfung unterzogen, in deren Ergebnis die Prüferin im Bericht vom 17. Juni 1999 u.a. folgende Feststellungen traf:

Die Beschwerdeführerin habe im Prüfungszeitraum umsatzsteuerfreie Exporterlöse erklärt, unter denen sich auch so genannte "Touristenexporte" befunden hätten, für welche die von den jeweiligen Austrittszollämtern bestätigten

Formulare der Lagernummer U 34 als Ausfuhrnachweise gedient hätten. Ungereimtheiten bei der Abwicklung der "Touristenexporte" hätten die Prüferin dazu veranlasst, die Echtheit der auf den Ausfuhrbescheinigungen U 34 angebrachten Zollstempel überprüfen zu lassen. Eine durch die kriminaltechnische Untersuchungsstelle der Sicherheitsdirektion für das Bundesland Niederösterreich durchgeführte Untersuchung habe ergeben, dass Aufdrucke von gefälschten Stempeln auf Ausfuhrbescheinigungen für Exporte in Höhe von S 45.118,-- im Jahr 1995, von S 185.127,-- im Jahr 1996, von S 2.546.003,-- im Jahr 1997 und von S 7.334.507,-- im Zeitraum Jänner bis September 1998 vorzufinden gewesen seien. Als Rechnungsempfänger seien auf den mit gefälschten Stempelabdrucken versehenen Formularen fast ausschließlich polnische Staatsbürger mit rund 100 verschiedenen Namen genannt, die sich mehr oder weniger oft wiederholten.

Zur buchhalterischen Verarbeitung der als "Touristenexporte" verbuchten Ausfuhrlieferungen wird im Prüfungsbericht ausgeführt, dass die Tageslosungen im Kassabuch pro Tag in einer Summe erfasst worden seien, welche sowohl steuerpflichtige Erlöse als auch "Touristenexporte" enthalten habe. Zunächst seien auch die "Touristenexporte" versteuert worden, wobei allerdings für die Prüferin die Aufgliederung der Tageslosungen nach "Touristenexporten" einerseits und Inlandsumsätze andererseits nicht nachvollziehbar gewesen sei. Für die Jahre 1994 bis 1996 seien die Tageslosungen durch Addition der Rechnungskopien und Kassaeingangsbons zu ermitteln gewesen, welche jedoch nicht durchgehend die Rechnungsempfänger aufgewiesen hätten. Die ab 1997 im Wege der EDV erstellten Rechnungssummenlisten hätten keine Adressen von Kunden enthalten und die Kunden häufig auch nicht namentlich, sondern nur mit der Bezeichnung "diverse Kunden" benannt. Nach dem Eintreffen der vom Austrittszollamt bestätigten Formulare U 34 sei, heißt es im Prüfungsbericht weiter, die Umsatzsteuer "ausbezahlt" und sei der Umsatz als steuerfrei auf ein Buchhaltungskonto "Touristenexport 0 %" umgebucht worden. Das sich aus der Belegsammlung ergebende Bild habe für die Prüferin jedoch einige Fragen aufgeworfen. Die zu jeder Umbuchung gehörigen Belege hätten aus einem nur vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin unterschriebenen Eigenbeleg über die Rückzahlung der Umsatzsteuer, aus einer verschieden großen Zahl von Ausgangsrechnungen und dazugehörigen Formularen U 34 bestanden, wobei die Anzahl der Rechnungen durchschnittlich zehn bis 20 Stück betragen habe und Rechnungsempfänger, Rechnungsdaten, Austrittszollämter und Abfertigungsdaten unterschiedlich gewesen seien. Die Übernahme der Umsatzsteuer durch eine einzige Person für eine Anzahl verschiedener Geschäftsvorfälle sei von der jeweils übernehmenden Person nicht quittiert worden. Die Ausgangsrechnungen und die dazugehörigen Formulare U 34 seien zum Großteil unzerknittert und auffallend sauber gewesen, was angesichts der weiten Reise (zumeist Krakau), die diese Dokumente gemacht haben müssten, auffalle. Etliche in Polen ansässige Rechnungsempfänger hätten jeden zweiten Tag eine Ausfuhr im Wert von weniger als S 20.000,-- getätigt, was als besonders unökonomische Art des Einkaufens erscheine.

Bei der ersten Befragung zum Modus der Abwicklung der Exporte durch die Prüferin am 18. Mai 1998 habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin angegeben, dass die Formulare U 34 von ihm ausgestellt und von einem nicht näher genannten Kunden, der wieder einkaufen komme, zurückgebracht würden. Bei der Vernehmung des Geschäftsführers durch die Grenzkontrollstelle Berg am 24. Juli 1998 habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin angegeben, dass die exportierten Waren von einem M.W. bestellt, für diesen gekauft, aber von anderen Personen abgeholt würden, wobei die vom Grenzzollamt bestätigten Formulare bei der nächsten Abholung zurückgebracht zu werden pflegten. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe noch am Abend des Tages seiner Vernehmung den zuständigen Bediensteten der Grenzkontrollstelle Berg darum ersucht, das Finanzamt vom Inhalt der Vernehmung nicht zu informieren, und habe seine Zusammenarbeit zur Ausforschung des M.W. angeboten. Auf die Frage der Prüferin, wie es praktisch möglich sei, dass eine einzige Person über die Rechnungen und U 34-Formulare verschiedener Kunden verfüge, die an verschiedenen Tagen bei der Beschwerdeführerin eingekauft hätten und an verschiedenen Tagen über verschiedene Grenzzollämter ausgereist seien, und wie es erklärt werden könne, dass diese eine Person die Umsatzsteuer für eine Reihe von Kunden in Empfang nehme, ohne die Übernahme des Geldes zu bestätigen, sei der Prüferin vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und dessen Sohn am 26. Jänner 1999 eröffnet worden, dass es sich bei den ausländischen Kunden um Reisegruppen in Bussen gehandelt habe; ein M.W. sei nicht erwähnt worden. Während bei dieser Besprechung am 26. Jänner 1999 noch eine Bekanntgabe der Identität der ausländischen Abnehmer auf der Basis deren Reisepassnummern angekündigt worden sei, habe der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin später telefonisch erklärt, dass ein solcher Identitätsnachweis nicht erbracht werden könne. Im Zuge einer Vernehmung durch die Kriminalabteilung des Landesgendarmeriekommandos für Niederösterreich am 15. März 1999 habe der Geschäftsführer der

Beschwerdeführerin zu Protokoll gegeben, dass er auf Ersuchen der Inhaber zweier polnischer Unternehmen Rechnungen und U 34-Formulare auf Namen und Adressen ausgestellt habe, welche ihm von den polnischen Unternehmensinhabern genannt worden und mit den tatsächlichen Warenempfängern nicht identisch gewesen seien. Die Waren seien von den genannten Inhabern der polnischen Unternehmen für deren Unternehmen telefonisch bestellt und meist persönlich abgeholt und bar bezahlt worden. Diese Personen hätten die von den Austrittszollämtern bestätigten U 34-Formulare beim nächsten Einkauf mitgebracht, wobei die Umsatzsteuer im Glauben an die Echtheit der Stempelabdrucke an diese Personen refundiert worden sei. Im Dezember 1998 sei durch Information des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin der Verdacht entstanden, dass mit den Formularen dieser polnischen Unternehmen etwas nicht in Ordnung sein könnte. Für die "Touristenexporte", die nicht den beiden polnischen Unternehmen zuzuordnen gewesen seien, seien die Rechnungen und U 34-Formulare nach den Angaben der Kunden ausgestellt worden, ohne dass die Richtigkeit der gemachten Angaben überprüft worden sei. Die Formulare U 34 seien "wissenlich unrichtig bzw. nachlässig" ausgefüllt worden.

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

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

Abschließend heißt es zu diesem Thema im Prüfungsbericht, dass die mit gefälschten Zollstempelabdrucken versehenen Formulare U 34 nicht als Ausfuhrnachweise gelten könnten, weshalb die Steuerfreiheit für alle jene "Touristenexporte" versagt werde, für die als Ausfuhrnachweise U 34-Formulare mit gefälschten Stempelabdrucken vorgelegt worden seien. Darüber hinaus sei die Steuerfreiheit für sämtliche "Touristenexporte" deswegen zu versagen, weil für diese Exporte durchwegs der buchmäßige Nachweis nicht erbracht worden sei. Der Buchnachweis sei eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung, welche schon dann zu versagen sei, wenn der förmliche Nachweis nicht vorliege, ohne dass die Behörde dann noch berechtigt oder verpflichtet wäre, die fraglichen Tatsachen durch eigene Ermittlungen aufzuklären.

Im Anschluss daran stellte die Prüferin eine Vermögensdeckungsrechnung für die Familie des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin über den Zeitraum von 1992 bis 1997 und eine Vermögensdeckungsrechnung für einen Sohn des Geschäftsführers ab 1996 auf, welche Berechnungen erhebliche Unterdeckungen aufwiesen. Im weiteren Verlauf des Berichtes beschäftigte sich die Prüferin nach Darstellung der den Vermögensdeckungsrechnungen zu Grunde gelegten Zuflüsse und Abflüsse mit den von der Beschwerdeführerin gegen die einzelnen Positionen der Vermögensdeckungsrechnungen erhobenen Einwänden und stellte dar, welche von der Beschwerdeführerin als Zuflüsse angesehenen Beträge aus welchen Gründen nicht anzuerkennen seien. Eine vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vorgelegte Vermögensdeckungsrechnung lasse einen ungeklärten Fehlbetrag erkennen, aus dem geschlossen werden müsse, dass diese Vermögensdeckungsrechnung nicht den Tatsachen entsprechen könne. Die in

den Berechnungen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin behaupteten Vermögensstände seien nicht nachgewiesen worden, für 1996 und 1997 habe selbst der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eine Unterdeckung ermittelt. Die von der Prüferin ermittelte Vermögensunterdeckung für den Zeitraum 1992 bis 1997 betrage rund 3,9 Mio. S.

Insgesamt hätten die Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, wird im Prüfungsbericht abschließend ausgeführt, zahlreiche Widersprüche enthalten. Allein über die Abwicklung der "Touristenexporte" der Beschwerdeführerin habe der Geschäftsführer bei vier behördlichen Befragungen vier verschiedene Versionen geäußert. Die widersprüchlichen Angaben über die Abwicklung der "Touristenexporte" hätten die Prüferin nicht davon überzeugen können, dass die Umsatzsteuer tatsächlich ausbezahlt worden sei. Der in der Buchhaltung und Belegsammlung dargestellte Modus einer Übernahme der Umsatzsteuer durch eine Person für viele verschiedene Geschäftsfälle und die Auszahlung der Umsatzsteuer ohne Bestätigung der übernehmenden Person sei für die Anerkennung des behaupteten Sachverhaltes nicht ausreichend. An welche Person die Umsatzsteuer refundiert worden sei, bleibe ungeklärt und belegmäßig werde die Auszahlung der Umsatzsteuer lediglich durch einen vom Geschäftsführer unterschriebenen Kassenausgangs-Eigenbeleg dokumentiert. Die auf die "Touristenexporte" entfallende Umsatzsteuer der Jahre 1995 bis 1997 werde in Ermangelung eines Nachweises der Rückzahlung und im Hinblick auf die festgestellte Vermögensunterdeckung den Betriebsergebnissen der Beschwerdeführerin außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet. Die Kapitalertragsteuer werde von der Gesellschaft getragen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Prüferin und erließ nach Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1995 und 1996 geänderte Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre sowie Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 und einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997. Desgleichen wurde die Beschwerdeführerin mit Haftungs- und Abgabenbescheid zur Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 1997 herangezogen und gleichzeitig ein Säumniszuschlag festgesetzt.

Gegen die genannten Bescheide berief die Beschwerdeführerin, wobei sie in ihrer Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer und Säumniszuschlag auf ihre Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1998 und den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 verwies, in welcher sie den Ausführungen der Prüferin im Prüfungsbericht im Einzelnen mit folgendem Vorbringen entgegentrat:

Die im Prüfungsbericht angesprochenen Stempelfälschungen seien nach Aussage der Prüferin und eines Zollbeamten für einen Laien nicht zu erkennen gewesen. Die ersten Verdachtsmomente hätten sich zudem aus der Verwendung von Stempeln ergeben, welche in den der Prüferin vorgelegenen Listen als nicht mehr in Verwendung stehend ausgewiesen gewesen seien. Ohne diese Informationen seien die Stempel für die Beschwerdeführerin nicht als Fälschung zu erkennen gewesen. Dass der Beschwerdeführerin trotz mehrmaligem Ersuchen keine Informationen über nicht mehr im Umlauf befindliche Stempel übermittelt worden seien, verwundere. Rechtzeitige Information der Beschwerdeführerin hätte eine Anerkennung solcher Stempel durch sie verhindern können. Es wäre diesfalls zu keiner Rückvergütung von Umsatzsteuer zufolge Vorlage mit solchen Stempeln abgestempelter U 34-Formulare gekommen. Die Zusammensetzung der Tageslösungen sei der Prüferin mehrmals erklärt und auch durch diverse Unterlagen dokumentiert worden; mit den übernommenen Belegen und Unterlagen der Jahre 1994 bis 1996 seien der Prüferin sämtliche Berechnungsgrundlagen für die Tageslösungen dieser Zeiträume vorgelegen. Die Originale und Kopien der Rechnungen des Zeitraumes 1994 bis 1996 hätten sich chronologisch sortiert und gegliedert in den von der Prüferin übernommenen Belegen befunden. Steuerfreiheit für die "Touristenexporte" sei ohnehin erst nach Vorliegen der Ausfuhrnachweise beansprucht worden, wobei die rückvergütete Umsatzsteuer eines Tages, welche sich auf Grund der übergebenen U 34-Formulare "(= Zahlungsbestätigung)" ergeben habe, auf das Konto "Touristenexport" umgebucht worden sei. Die U 34-Formulare seien mit der jeweiligen Belegnummer (Rechnungsnummer) versehen und somit allein auf Grund der geringen Menge der vorhandenen Buchungen äußerst leicht nachzuvollziehen gewesen. Dass für die "Touristenexporte" keine Bezeichnung des Abnehmers vorliege, treffe nicht zu, als "diverse Kunden" seien vielmehr nur Inlandskunden bezeichnet worden. Es wäre für die Prüferin jederzeit ohne größere Anstrengung möglich gewesen, die einzelnen Umsätze "bzw. Tageslösungen" an Hand der ihr übermittelten Unterlagen nachzuvollziehen und zu prüfen. Dass die U 34-Formulare von mehreren Personen zum Zwecke der Umsatzsteuervergütung vorgelegt worden seien, sei der Prüferin wiederholt erklärt worden. Die Übergabe des jeweiligen U 34-Formulaires, welches als Zahlungsbestätigung fungiert habe, sei Zug um Zug mit der Auszahlung der rückvergüteten Umsatzsteuer erfolgt.

Wenn es der Prüferin unverständlich erscheine, dass die übernehmende Person den Erhalt der Umsatzsteuerrückvergütung nicht quittiert habe, dann sei dazu anzumerken, dass kein Kunde das abgefertigte U 34-Formular aus der Hand geben würde, ohne den ihm zustehenden Umsatzsteuerbetrag ausbezahlt erhalten zu haben. Dass die Ausgangsrechnungen und die dazugehörigen U 34-Formulare zum Großteil unzerknittert und auffällig sauber gewesen seien, sei nicht richtig. Es hätten diese Unterlagen vielmehr übliche Transportspuren aufgewiesen. Auch die Schilderung des Ersuchens des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin an die Grenzkontrollstelle um Unterlassung einer Verständigung des Finanzamtes vom Inhalt der Vernehmung sei unrichtig. Richtig sei vielmehr, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin allen staatlichen Organen jederzeit seine Kooperationsbereitschaft und Mithilfe angeboten habe. U 34-Formulare seien zu keinem Zeitpunkt wissentlich unrichtig oder nachlässig ausgefüllt worden. Die Verneinung der Möglichkeit eines Identitätsnachweises hinsichtlich der Abnehmer habe sich auf das damalige Vorhandensein von Kopien von Personaldokumenten bezogen. Das Vorliegen ausländischer Abnehmer lasse sich auf Grund der vorliegenden Bücher und Aufzeichnungen leicht nachprüfen. Die Abnehmer seien, wie aus den U 34-Formularen ersichtlich, mit Namen und Anschrift eingetragen und es seien diese Daten im Einzelfall auch bei der Bezeichnung des Rechnungsempfängers angeführt. Die Ausländereigenschaft der Abnehmer sei im Einzelfall "durch Überprüfung der Personalien gewährleistet", wobei in Anbetracht der Vielzahl der erfolgten Umsätze eine Kopie der Reisedokumente nicht vorgenommen worden sei. Der Abnehmernachweis könne "somit" als erbracht angesehen werden. Auf Grund der "vorliegenden Ausfurnachweise" sei entgegen den Feststellungen der Prüferin "zu jeder Zeit ersichtlich", wer die ausländischen Abnehmer gewesen seien. Da die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit erst nach Vorliegen des Ausfurnachweises erfolgt sei, seien die Umsatzerlöse zunächst auf dem Konto "Warenerlöse 20 %" erfasst worden, "entgegen den Behauptungen der Prüferin" stehe im Rechenwerk der Beschwerdeführerin ein eigenes Erlöskonto "Touristenexport 0 %" in Verwendung, auf welches nach Erbringung des Ausfurnachweises die jeweiligen "Touristenexporte" umgebucht worden seien. Aus den zur Verfügung gestellten Aufzeichnungen sei absolut leicht nachzuvollziehen, wie sich der einzelne Touristenumsetz zusammensetze und von wem und wann er erbracht worden sei. Die Behauptung gemeinsamer Erfassung der "Touristenexporte" mit Inlandsumsätze sei somit unzutreffend. Auffällig sei, dass es hinsichtlich des buchmäßigen Nachweises vor dem Auftauchen von Stempelfälschungen keine Beanstandungen gegeben habe. Auch die Bedingungen des im Prüfungsbericht angesprochenen Erlasses zur Anerkennung eines buchmäßigen Nachweises seien durch die Vorgangsweise der Beschwerdeführerin entgegen der Ansicht der Prüferin erfüllt worden.

Auch den zur Vermögensdeckungsrechnung getroffenen Ausführungen des Prüfungsberichtes trat die Beschwerdeführerin entgegen und rügte, dass von ihr vorgetragene Argumente nicht berücksichtigt worden seien. Dass das von der Prüferin behauptete Unterlassen einer Auszahlung der Umsatzsteuer in den Jahren 1995 bis 1997 für die von der Prüferin für die Jahre 1992 bis 1994 unterstellte Unterdeckung ohnehin keine Beweiskraft haben könne, sei der Prüferin offenbar entgangen. Im weiteren Verlauf der Berufungsausführungen bemängelte die Beschwerdeführerin die Darlegungen der Prüferin zur Vermögensdeckungsrechnung in verschiedenen Detailpunkten. Die in der Vermögensdeckungsrechnung für den Sohn angesetzten Werte seien außer Acht zu lassen, weil dieser Sohn weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei und auch von deren steuerlichem Vertreter nicht vertreten werde. Wenn die Prüferin schon Einkommensverwendungen von "Dritten", wie etwa den Ankauf von Kraftfahrzeugen, zur Stützung ihres Vorurteils "unberechtigt und mit falschen Werten in Ansatz bringe", dann müsse sie auch die dafür aufgenommenen Kredite anrechnen. Der Ansatz der Einzahlung der Stammeinlage in den Jahren 1992 bis 1993 sei zufolge Einzahlung der Stammeinlage im Jahr 1991 verfehlt. Vorgelegte Belege für die Wohnausstattung seien unberücksichtigt geblieben. Das Konsumverhalten des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, welcher den Großteil seines Lebens in Polen verbracht habe, sei mit dem eines gebürtigen Österreicher nicht vergleichbar, weshalb der Hinweis auf statistisch erfasste Lebenshaltungskosten in Österreich die Berechnungen der Prüferin nicht tragen könne. Obwohl die Prüferin im Besitz von Dokumenten in polnischer Sprache zum Beweis für von ihr nicht anerkannte Zuflüsse ins Vermögen des Geschäftsführers sei, habe sie die Beschwerdeführerin nicht dazu aufgefordert, eine beglaubigte Übersetzung dieser Dokumente vorzulegen. Eine beglaubigte Übersetzung dieser Dokumente sei bislang nur aus Kostengründen nicht angefertigt worden. Die von der Prüferin angesetzten Zahlen seien Ergebnis fehlerhafter und auch in sich nicht schlüssiger Überlegungen und die von ihr gesehene Vermögensunterdeckung gebe es nicht. Auch die von der Prüferin behaupteten Widersprüche in den Aussagen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin lägen in Wahrheit nicht vor und der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht sei entgegen der Auffassung der Prüferin vollständig entsprochen worden. Die

Beschwerdeführerin habe von der Echtheit der Stempel ausgehen müssen, weil es für einen Laien nur sehr schwer möglich gewesen wäre, die Stempelfälschungen zu erkennen. Dass die auf der Rechnung und dem Formular U 34 bezeichnete Person mit der ausreisenden Person identisch sei, müsse wohl vom Zollbeamten und nicht von der Beschwerdeführerin geprüft werden. Dass die Rückvergütung der Umsatzsteuerbeträge nur durch einen vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin unterschriebenen Kassenausgangs-Eigenbeleg dokumentiert sei, wie die Prüferin meine, sei falsch, weil das Formular U 34 die Auszahlung des Umsatzsteuerbetrages bestätige; widersprüche es doch jeder Lebenserfahrung, dass ein ausländischer Kunde ein Formular U 34 ohne Refundierung des Geldbetrages aus der Hand geben würde. Wie unschlüssig die Argumentation der Prüferin zur verdeckten Ausschüttung sei, beweise allein der Umstand, dass die Prüferin für 1992 und 1993 zwar einen angeblichen Fehlbetrag von S 1.182.000,-- festgestellt, mangels "Touristenexporten" in diesen Jahren aber gar keine weiteren Überlegungen angestellt habe, wie denn dieser behauptete Fehlbetrag habe gedeckt werden können. Die Prüferin glaube offensichtlich ihre eigenen Annahmen nicht. Die Argumente der Prüferin zur Aberkennung der Steuerfreiheit der "Touristenexporte" wegen Zollstempelfälschungen auf U 34- Formularen und wegen nicht erbrachter Buchnachweise und auch jene zur behaupteten Vermögensunterdeckung erwiesen sich als "absolut nicht haltbar" und sollten offensichtlich nur dazu dienen, den auf Grund der Stempelfälschungen entstandenen Schaden allein der Beschwerdeführerin anzulasten. Es werde deshalb die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide "und Festsetzung mit S 0,--" beantragt.

In einer zur Berufung erstatteten Stellungnahme der Prüfungsabteilung des Finanzamtes wurde zunächst festgehalten, dass die durch Gutachten nachgewiesenen Stempelfälschungen in der Berufung ebenso unbestritten geblieben seien wie der Umstand, dass die für "Touristenexporte" ausgestellten Rechnungen unter den 20 %- Erlösen erfasst, nicht aber gesondert aufgezeichnet worden seien. Der Behauptung der Beschwerdeführerin, die Exportumsätze wären allein auf Grund der geringen Menge leicht nachzuvollziehen gewesen, sei entgegenzuhalten, dass bei einer Menge von weit über 600 Geschäftsfällen von einer leichten Nachvollziehbarkeit nicht mehr gesprochen werden könne, zumal die Exporterlöse eben nicht getrennt aufgezeichnet worden seien. Umsatzsteuerrückvergütungen stellten "Betriebsausgaben dar, welche zu beweisen seien". Weshalb die Quittierung der ausbezahlten Beträge durch den jeweiligen Zahlungsempfänger nicht zumutbar gewesen sein sollte, sei nicht einsichtig, zumal es sich um Sachverhalte handle, die ihre Wurzeln im Ausland hätten und damit eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung und auch eine Beweisbeschaffungs- und Vorsorgepflicht auslösten. Die bloße Vorlage der U 34-Formulare reiche nicht dazu aus, die Rückzahlung der Umsatzsteuer nachzuweisen, zumal es sich auf den Eigenbelegen auch nur um eine Aufsummierung der Umsatzsteuerbeträge handle, ohne dass auf diesen Eigenbelegen ersichtlich gemacht worden sei, an wen die Beträge ausbezahlt worden sein sollten. Dass hinsichtlich der ausländischen Abnehmer kein Identitätsnachweis vorliege, sei in der Berufung auch unbestritten geblieben. Zum Buchnachweis sei zu bemerken, dass die Voraussetzung des jeweiligen Vorliegens eines ausländischen Abnehmers auf Grund der vorliegenden Bücher und Aufzeichnungen eben nicht leicht nachprüfbar gewesen sei, weil die Identität des Abnehmers in keinem Fall festgehalten worden sei. Über die Identität der ausländischen Abnehmer seien keinerlei Aufzeichnungen geführt worden. Bei seiner Vernehmung am 15. März 1999 habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sogar angegeben, dass er U 34-Formulare auf die Namen von Personen ausgestellt habe, die gar nicht anwesend gewesen seien, sodass eine Identitätsprüfung gar nicht möglich gewesen wäre. Die Anfertigung von Kopien der Reisedokumente wäre durchaus zumutbar gewesen, sei aber mangels Übereinstimmung der auf den Rechnungen ausgewiesenen Abnehmer mit den tatsächlichen Abnehmern in vielen Fällen offensichtlich gar nicht möglich gewesen. Zufolge Fehlens zollamtlicher Ausgangsbestätigungen seien keine dem § 7 Abs. 6 lit. b UStG 1994 entsprechenden Ausfuhrenachweise vorgelegen, sodass die Steuerfreiheit der "Touristenexporte" schon aus diesem Grund nicht habe gewährt werden können. Die Vermögensdeckungsrechnung sei nur vorgenommen worden, weil auf Grund der aufgedeckten Stempelfälschungen und der Eigenbelege der Verdacht entstanden sei, dass die Umsatzsteuerbeträge gar nicht ausbezahlt worden seien. Der Zeitraum der Jahre 1992 bis 1994 sei nicht Prüfungszeitraum gewesen, es habe aber festgehalten werden können, dass zum 1. Jänner 1994 keine Vermögenswerte bestanden hätten. Die Miteinbeziehung des Sohnes in die Vermögensdeckungsrechnung sei erfolgt, weil der Sohn bis 1996 im Haushalt des unterhaltsverpflichteten Vaters gelebt habe. Die Werte der Anschaffungskosten von Kraftfahrzeugen seien geschätzt worden, da diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegen seien; Kreditverträge seien der Prüferin nicht vorgelegt worden. Dass die Einzahlung der Stammeinlage im Jahr 1991 erfolgt sei, treffe zu, ändere aber nichts daran, dass aus der Zeit vor dem Prüfungszeitraum kein Vermögen vorhanden gewesen sei. Die in der Berufung aufgestellte Behauptung, die Umsatzsteuerrückvergütungen seien belegmäßig nachgewiesen worden, treffe nicht zu, weil lediglich Eigenbelege

vorhanden seien. Die solcherart belegmäßig eben nicht nachgewiesenen, als rückbezahlt behaupteten Umsatzsteuerbeträge seien als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet worden. Weitere Hinzuschätzungen seien ohnehin nicht erfolgt, sodass sich auch bei Anerkennung geringerer Lebenshaltungskosten oder Wohnungseinrichtungskosten, als in der Vermögensdeckungsrechnung angesetzt, sich am Ergebnis nichts ändern würde. Auf die im Prüfungsbericht dargestellten Widersprüche der Bekundungen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin werde in der Berufung nicht eingegangen. Die ausreisenden Personen hätten mit den auf den Formularen U 34 aufscheinenden Personen schon deswegen nicht identisch sein können, weil die Rechnungen auf Wunsch des Kunden auf beliebige Abnehmer ausgestellt worden seien, wie dies der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bei einer seiner Befragungen zugegeben habe. Eine Abfertigung durch das Grenzzollamt hätte daher gar nicht zustande kommen können, weil der Zollbeamte bei Überprüfung der Identität der ausreisenden Person mit den Daten des Formulares U 34 die Austrittsbestätigung nicht hätte erteilen dürfen. Die Austrittsbestätigungen seien, da sie gefälscht gewesen seien, tatsächlich auch gar keinem Zollbeamten vorgelegt worden. Solchen Formularen habe keine Beweiskraft hinsichtlich der Auszahlung von Umsatzsteuerbeträgen zuerkannt werden können.

Dieser ihr zur Kenntnis gebrachten Stellungnahme der Prüfungsabteilung trat die Beschwerdeführerin mit einer Eingabe entgegen, in welcher sie ihre in der Berufung bereits vorgetragene Kritik an den Standpunkten der Prüferin mit weiteren Ausführungen wiederholte und ergänzte. Nach Aussage der Prüferin habe es zwei Kategorien von "gefälschten" Zollamtsstempeln gegeben. Zum einen habe es sich um solche gehandelt, welche ab einem gewissen Stichtag nicht mehr in Verwendung gestanden seien, und zum anderen seien Originalstempel nachgebildet worden, was derart perfekt gemacht worden sei, dass auch ein Fachmann diese Fälschungen nicht ohne weiteres habe erkennen können. Dass der Beschwerdeführerin keine Information darüber gegeben worden sei, welche Zollamtsstempel nicht mehr in Verwendung stünden, erscheine unverständlich und begründe ein "Mitverschulden der Prüferin an der Vergütung von Mehrwertsteuerbeträgen" auf Grund von Ausfuhrbescheinigungsformularen, die mit solchen Stempeln abgestempelt gewesen seien. In den Gutachten der Sicherheitsdirektion für das Bundesland Niederösterreich werde auf diese unterschiedlichen Kategorien von Stempelfälschungen nicht eingegangen und bei den nachgemachten Stempeln der genaue Unterschied zwischen Original und untersuchtem Gegenstand nicht dargestellt, was den Untersuchungsbericht mit einem wesentlichen Mangel belaste. Es habe die Beschwerdeführerin auch keine Informationen über die Möglichkeit der Erkennung gefälschter Stempel erhalten, sodass sich die Frage stelle, auf welche Weise ein Steuerpflichtiger gefälschte Stempel erkennen könne. Dass es zu den "Touristenexporten" keine Aufzeichnungen gebe, treffe nicht zu. Richtig sei, dass die jeweils an einem Tag eingelangten U 34- Formulare mit den vergüteten Beträgen addiert und in einem erfasst worden seien. Entgegen der Behauptung der Prüferin habe die Menge der zu untersuchenden Vorfälle nicht ein solches Ausmaß erreicht, welches deren Prüfung unzumutbar gemacht haben könnte. Die Dokumentation der Umsatzsteuerrückvergütungen allein durch Eigenbelege entspreche nicht den Tatsachen, weil sich die U 34- Formulare im Original in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin befänden. Nur die an einem Tag ausbezahlten Umsatzsteuervergütungen seien addiert und für die Erfassung der Tageslosungen in einer Summe festgehalten worden. Dass die einzelnen U 34-Formulare für den Kunden "letztendlich bares Geld darstellten", habe die Prüferin nicht akzeptieren wollen. Kein Kunde, der mit seinem abgestempelten U 34-Formular ins Geschäft zurückkehre, würde dieses ohne die Auszahlung des ihm zustehenden Betrages übergeben, weshalb die Anforderung der Ausstellung einer Quittung diesfalls den Gepflogenheiten des Geschäftsverkehrs nicht entspreche. Zu einer Überprüfung der Personalien der Abnehmer sei es ohnehin gekommen, weil diese "namentlich und mit ihren Wohnsitzadressen auf den U 34-Formularen festgehalten" worden seien. Weshalb die Prüferin zu dem Entschluss gekommen sei, dass ordnungsgemäße Ausfuhrbescheinigungen nicht vorlägen, sei der Beschwerdeführerin unerfindlich. Sie sei bis zum heutigen Tage "mit angeblichen Stempelfälschungen" nicht in Zusammenhang gebracht worden, sodass sie zufolge Vorliegens gestempelter U 34- Formulare von der ordnungsgemäßen Ausfuhr habe ausgehen müssen. Die U 34-Formulare stammten von österreichisch-tschechischen Grenzübergängen und es seien die Namen diverser Zollbeamter mit ihren Unterschriften auf den Formularen ersichtlich. Auch zur Vermögensdeckungsrechnung nahm die Beschwerdeführerin neuerlich Stellung und verwies auf die von ihrem Geschäftsführer in einer beiliegenden Stellungnahme angefertigten Übersetzungen der zunächst nur in polnischer Sprache vorgelegten Urkunden. Die von der Prüferin gesehenen Widersprüche in den Bekundungen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin gebe es nicht. Exporte seien sowohl an Touristen, welche meistens in Bussen angereist seien, als auch an Bevollmächtigte von polnischen Geschäftspartnern erfolgt. Nach der gesamten

Geschäftsgebarung sei es evident, dass sämtliche Waren exportiert worden seien, und zu Zweifeln an der ordnungsgemäßen Zollabfertigung der Waren habe zu keiner Zeit ein Grund bestanden. Angesichts des Vorliegens der Austrittsbestätigungen habe von einer ordnungsgemäßen Ausfuhr ausgegangen werden müssen. In einer dieser Äußerung angeschlossenen Dokumentation berichtete der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin über Vorgänge u.a. des Transfers seines und seiner Familie gehörenden Vermögens in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin und kommentierte eine Reihe von in polnischer Sprache vorgelegten Urkunden.

Mit dem zur Zahl 2001/13/0275 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1998 sowie betreffend Körperschaftsteuer 1997 als unbegründet ab, mit dem zur Zahl 2001/13/0276 angefochtenen Bescheid erfolgte die Abweisung der Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 1997.

In der Begründung des zu 2001/13/0275 angefochtenen Bescheides gab die belangte Behörde die Ausführungen der Prüferin im Prüfungsbericht und in der Stellungnahme zur Berufung sowie das Berufungsvorbringen der Beschwerdeführerin und den Inhalt ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüfungsabteilung samt den dieser Gegenäußerung angeschlossenen Beilagen wieder und verwies sodann auf den Inhalt der Bestimmungen des § 7 UStG 1994. Im Anschluss daran traf die belangte Behörde in der Begründung dieses Bescheides Ausführungen zum Wesen des Reiseverkehrs, des so genannten "Touristenexports", zur Bedeutung des Ausfuhrrnachweises, zu den wesentlichen Voraussetzungen der Steuerfreiheit einer Ausfuhr, zu den grundsätzlichen Möglichkeiten der Geltendmachung der Steuerfreiheit und der dabei einzuschlagenden Vorgangsweise, zur Bedeutung des Nachweises der Ausländereigenschaft des Abnehmers vor und nach dem 1. Jänner 1997, zur Wichtigkeit der Aufbewahrung der Ausfuhrrnachweise durch den Unternehmer und des buchmäßigen Nachweises der Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung nach Maßgabe der Bestimmungen des § 18 UStG 1994. Nach Wiedergabe einschlägiger Erlassregelungen traf die belangte Behörde in der Begründung des zu 2001/13/0275 angefochtenen Bescheides zum Gegenstand der Verwaltungsangelegenheit sodann folgende Ausführungen:

Unbestritten sei im vorliegenden Fall u.a., dass auf Ausfuhrbescheinigungen U 34 für Exporte in Höhe von S 45.118,-- für das Jahr 1995, von S 185.127,-- für das Jahr 1996, von S 2.546.003,-- für das Jahr 1997 und von S 7.334.507,-- für den Zeitraum Jänner bis September 1998 Aufdrucke von gefälschten Stempeln angebracht seien. Da in den Fällen der Stempelfälschungen keine Ausfuhrrnachweise vorlägen, könne die Steuerfreiheit für alle "Touristenexporte", für welche als Ausfuhrrnachweise U 34-Formulare mit gefälschten Stempelabdrucken vorgelegt worden seien, nicht gewährt werden. Zur "Abwicklung der Touristenexporte" werden sodann die diesbezüglichen Ausführungen des Prüfungsberichtes von der belangten Behörde wiederholt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, dass die Übergabe des jeweiligen U 34-Formulars im Zuge der Auszahlung erfolgt sei und kein Kunde das abgefertigte Formular aus der Hand geben würde, ohne den ihm zustehenden Umsatzsteuerbetrag ausbezahlt zu erhalten, sei festzustellen, dass auf den Eigenbelegen lediglich die Aufsummierung der Umsatzsteuerbeträge erfolgt sei, aus diesen jedoch nicht hervorgehe, an wen die Auszahlung der Beträge vorgenommen worden sei. Außerdem stehe fest, dass hinsichtlich der ausländischen Abnehmer keine Kopien von Personaldokumenten angefertigt worden seien. Ein gesonderter buchmäßiger Nachweis sei neben der Buchhaltung nicht geführt worden, auch ein Abnehmernachweis sei nicht erbracht worden; Kopien von Grenzübertrittsdokumenten seien nicht angefertigt worden und der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe, wenn dies auch im Berufungsverfahren bestritten worden sei, angegeben, für einen Teil der "Touristenexporte" unrichtige Namen und Adressen von Rechnungsempfängern in die Ausgangsrechnungen und Ausfuhrbescheinigungen U 34 eingetragen zu haben. Die in einem näher genannten Erlass vorgesehenen Erleichterungen für den Buchnachweis kämen aus den schon von der Prüferin angeführten Gründen nicht zum Tragen. Da der Buchnachweis eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer Ausfuhr lieferung sei, sei die Steuerfreiheit mangels Erbringung des buchmäßigen Nachweises "für die Touristenexporte" nicht gegeben.

Im Anschluss an diese Ausführungen beschäftigte sich die belangte Behörde in der Begründung des hier angefochtenen Bescheides auch mit dem Thema der von der Prüferin angestellten Vermögensdeckungsrechnung und der dagegen von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Kritik. Die belangte Behörde gestand einigen Kritikpunkten Berechtigung zu und stellte für die Jahre 1994 bis 1997 eine eigene Vermögensdeckungsrechnung für die Familie des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin und für dessen Sohn auf, in welcher sie für die Jahre 1994 bis 1997 gleichfalls zu einer Unterdeckung gelangte.

Schließlich traf die belangte Behörde in der Begründung des hier betrachteten Bescheides auch noch Ausführungen zum Thema "verdeckte Ausschüttung", die im Wesentlichen aus einer Wiederholung der Ausführungen des Prüfungsberichtes bestehen. Da die Auszahlung der Umsatzsteuer ohne Bestätigung der übernehmenden Person erfolgt und somit nicht nachvollziehbar sei, an welche Person die Umsatzsteuer refundiert worden sei, sei die auf die "Touristenexporte" entfallende Umsatzsteuer der Jahre 1995 bis 1997 in Ermangelung eines Nachweises der Rückzahlung den Betriebsergebnissen außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung hinzuzurechnen gewesen, was durch die Vermögensdeckungsrechnung erhärtet werde, die jeweils eine Vermögensunterdeckung aufweise. Ein vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin behaupteter Geldmittelzufluss im Jahr 1994 sei nicht anzunehmen, weil es wenig wahrscheinlich erscheine, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in den Jahren 1994 bis 1997 stets Bargeld in auffallender Höhe bei sich geführt hätte. Unter Außerachtlassung dieses Mittelzuflusses könnte nicht einmal die von der Beschwerdeführerin selbst aufgestellte und nach Ansicht der belangten Behörde viel zu knapp bemessene Vermögensdeckungsrechnung die von der Prüferin ermittelte Vermögensunterdeckung widerlegen. Es sei daher davon auszugehen gewesen, dass die erklärten Einnahmen für die Deckung der Lebenshaltungskosten des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin nicht ausgereicht hätten, weshalb im Sinne der Feststellungen der Prüferin davon auszugehen sei, dass die angeblich rückerstatteten Umsatzsteuerbeträge tatsächlich an den Geschäftsführer selbst ausbezahlt worden seien.

In der Begründung des über die Berufung der Beschwerdeführerin gegen ihre Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 1997 absprechenden, zur Zahl 2001/13/0276 bekämpften Bescheides verwies die dort belangte Behörde auf die soeben referierte Begründung des zu 2001/13/0275 angefochtenen Bescheides.

Die gegen diese beiden Bescheide zunächst an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerden wurden vom Verfassungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung mit seinen Beschlüssen je vom 25. September 2001, B 849/01 und B 850/01, dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die beiden Beschwerden ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs wegen zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung verbunden und über sie nach jeweiliger Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung von Gegenschriften durch die belangte Behörde, im Beschwerdeverfahren 2001/13/0275 nach Erstattung ergänzenden Vorbringens durch die Beschwerdeführerin, erwogen:

Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung:

Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 7 UStG 1994 sind gemäß § 6 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. steuerfrei.

Eine nach § 6 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 steuerfreie Auslieferung liegt nach § 7 Abs. 1 UStG 1994 in seiner Stammfassung vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder
2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zu Grunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen jene Fälle, in welchen der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an einen ausländischen Abnehmer gelieferten Gegenstände S 1.000,-- nicht übersteigt.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

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

"§ 7. (1) Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z. 1) liegt vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder
2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zu Grunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat,

ausgenommen die unter Z. 3 genannten Fälle.

3. Wird in den Fällen der Z. 2 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn

- a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat,
- b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und
- c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände 1.000 S übersteigt.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepass oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein."

§ 7 Abs. 2 UStG 1994 in beiden Fassungen definiert den ausländischen Abnehmer als einen solchen Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat, oder als eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat, während eine im Inland befindliche Zweigniederlassung eines Unternehmers als ausländischer Abnehmer ausgeschlossen wird.

§ 7 Abs. 4 UStG 1994 handelt vom Ausfuhrnachweis und bestimmt in seinem ersten Satz, dass über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht werden muss. Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird. Macht der Unternehmer in den Fällen der Abholung des Gegenstandes durch ausländische Abnehmer (in der durch BGBl. Nr. 756/1996 gestalteten Fassung: 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 der Abholung des Gegenstandes durch ausländische Abnehmer (in der durch BGBl. Nr. 756/1996 gestalteten Fassung: in allen Fällen des Abs. 1 Z. 3) eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfuhrnachweis erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist. Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfuhrumsätze, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

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

Nach der Bestimmung des § 7 Abs. 7 UStG 1994 sind u.a. die in Abs. 6 desselben Paragraphen angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren.

§ 18 UStG 1994 ist mit "Aufzeichnungspflichten und buchmäßiger Nachweis" überschrieben und bestimmt in seinem achten Absatz, dass dann, wenn die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis abhängt, die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazu gehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren sind; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Die belangte Behörde hat im Einklang mit der Prüferin sämtlichen für die Streitjahre als steuerfreie Ausfuhrlieferungen in der Form von Abholfällen (so genannte "Touristenexporte") erklärten Umsätzen die reklamierte Steuerfreiheit mit der Begründung abgesprochen, Ausfuhrbescheinigungen, auf denen gefälschte Zollamtsstempel aufgebracht seien, könnten mangels Vorliegens einer zollamtlichen Ausgangsbestätigung im Sinne des § 7 Abs. 6 Z. 1 lit. b UStG 1994 nicht als der nach § 7 Abs. 4 leg. cit. erforderte Ausfuhrnachweis angesehen werden, und soweit solchen (erklärten) Ausfuhrumsätzen Ausfuhrbescheinigungen zu Grunde lägen, deren zollamtliche Ausgangsbestätigung nicht als gefälscht anzusehen wäre, fehle es am Vorliegen des im § 7 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 erforderten buchmäßigen Nachweises.

Die Beschwerdeführerin tritt dem im Wesentlichen mit dem Vorbringen entgegen, es sei ihr an den vorgefundene Stampigienfälschungen keine Beteiligung anzulasten, diese Fälschungen seien für einen kriminalistischen Laien nicht erkennbar gewesen und die von ihr praktizierte Art und Weise der bucherlichen Behandlung der "Touristenexporte" müsse den gesetzlichen Anforderungen, die zudem einschränkend zu interpretieren seien, soweit genügen, dass die als erforderlich anzusehenden Nachweise als erbracht zu gelten hätten; die tatsächliche Verbringung der Waren ins Ausland sei ohnehin unbestritten und auch von der zuständigen Staatsanwaltschaft zum Anlass dafür genommen worden, die von den Finanzbehörden wiederholt verlangte finanzstrafrechtliche Verfolgung ihres Geschäftsführers abzulehnen.

Eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde im Beschwerdefall vorgenommenen umsatzsteuerlichen Beurteilung ist aus nachstehenden Gründen nicht zu erkennen:

Dass sich auf den von der Prüferin vorgefundenen Ausfuhrbescheinigungen der Beschwerdeführerin (Formular U 34) die Abdrucke zollamtlicher Stempel fanden, die als gefälscht zu beurteilen waren, wird von der Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof - anders als noch im Verwaltungsverfahren - nicht mehr bezweifelt; das zahlenmäßige Ausmaß der Umsätze aus so genannten "Touristenexporten", denen Ausfuhrbescheinigungen mit Abdrucken gefälschter Zollstempel zu Grunde lagen, hat die Beschwerdeführerin schon im Verwaltungsverfahren nicht bekämpft. Dass die Anbringung von Abdrucken gefälschter Stempel auf einer Ausfuhrbescheinigung aber keine zollamtliche Ausgangsbestätigung im Sinne des § 7 Abs. 6 Z. 1 lit. b UStG 1994 und damit eben nicht den nach § 7 Abs. 4 Satz 1 leg. cit. erforderten Ausfuhrnachweis herstellen kann, ist unmittelbar einsichtig und wurde vom Verwaltungsgerichtshof in einem gleichartigen Fall zur insoweit vergleichbar gestalteten Rechtslage nach dem Umsatzsteuergesetz 1972 im hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1991, 91/15/0051, Slg. N.F. Nr. 6.640/F, mit näherer Begründung dargelegt. Mit der Anbringung von Abdrucken gefälschter Stempel auf Ausfuhrbescheinigungsformularen kann ein Ausfuhrnachweis für die in diesen Formularen angeführten Waren deswegen nicht erbracht werden, weil es an der entscheidenden Beurkundung des umsatzsteuerlich rechtserheblichen Vorganges der Ausfuhr der Waren durch die hiezu berufene Stelle, nämlich das Zollamt, fehlt, welchem die mit der gefälschten Stampigie versehene Erklärung nicht zugerechnet werden kann. Dass die Ausstattung von Ausfuhrbescheinigungen mit gefälschten zollamtlichen Ausgangsbestätigungen auf der Beweisebene im Übrigen gegen eine tatsächlich erfolgte Ausfuhr der Waren spricht, sei der Vollständigkeit halber bemerkt, weil für den Fall einer tatsächlichen Warenausfuhr der Beweggrund für eine Fälschung der zollamtlichen Ausgangsbestätigung nicht ohne Weiteres erkennbar wäre. Soweit die Beschwerdeführerin den Umstand der tatsächlichen Ausfuhr der betroffenen Waren als unstrittig bezeichnet, ist ihr zu erwidern, dass weder der Prüfungsbericht noch der angefochtene Bescheid eine Aussage enthalten, die diese Beurteilung rechtfertigen würde. Das tatsächliche Schicksal der betroffenen Waren zu untersuchen, war schließlich auch nicht Aufgabe der Abgabenbehörde und die - in der Beschwerde hervorgehobenen - Sachverhaltseinschätzungen von Vertretern der Anklagebehörde über das tatsächliche Schicksal der betroffenen Waren mussten für die Abgabenbehörde belanglos bleiben. Sache der Beschwerdeführerin war es, die Voraussetzungen des Vorliegens der von ihr behaupteten Ausfuhrumsätze nachzuweisen. Insoweit sich auf den von ihr ausgestellten Ausfuhrbescheinigungen zollamtliche Ausgangsbestätigungen befanden, die mit gefälschten Zollamtsstempeln abgestempelt waren, war ihr dies schon mangels Vorliegens eines Ausfuhrnachweises im Sinne des § 7 Abs. 4 erster Satz UStG 1994 nicht gelungen.

Dass die belangte Behörde die Umsatzsteuerfreiheit auch für solche Fälle des "Touristenexports" verneint hat, in welchen die zollamtlichen Ausgangsbestätigungen auf den ausgefüllten Ausfuhrbescheinigungen nicht als gefälscht erkannt worden waren, ist auch nicht als rechtswidrig zu erkennen. Dem angefochtenen Bescheid liegt erkennbar nämlich die Sachverhaltsannahme zu Grunde, dass die beschwerdeführende Partei keine überprüfbaren Nachweise

dafür erbringen konnte, dass die "exportierten" Waren auch tatsächlich einem ausländischen Abnehmer geliefert (von diesem im persönlichen Reisegepäck verbracht) worden waren. Nach den behördlichen Feststellungen war die Identität der jeweiligen Abnehmer - und damit zwangsläufig auch deren Ausländereigenschaft im Sinne des § 7 Abs. 2 UStG 1994 - jeweils ungeklärt geblieben, sodass die beschwerdeführende Partei (auch) diese im § 7 Abs. 1 Z. 3 lit. a UStG 1994 normierte materiell-rechtliche Voraussetzung des Vorliegens einer umsatzsteuerbefreiten Ausfuhrlieferung nicht nachgewiesen hatte. Dass diese Sachverhaltsgrundlage der behördlichen Beurteilung Ergebnis eines mangelhaften Ermittlungsverfahrens wäre, ist umso weniger zu erkennen, als sich das Beschwerdevorbringen in allgemein gehaltenen Behauptungen über die von der Beschwerdeführerin eingeschlagenen Vorgangsweisen erschöpft, die zum Inhalt der Geständnisse, die der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bei sicherheitspolizeilichen Vernehmungen machen musste, in diametralem Gegensatz stehen.

Das von der belagten Behörde in umsatzsteuerlicher Sicht gefundene Ergebnis begegnet auch vor den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts keinen Bedenken. Die u.a. die Steuerbefreiungen bei Ausfuhren nach einem Drittland regelnde Vorschrift des Artikels 15 der 6. Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG) sieht für den dort auch geregelten Fall der im Beschwerdefall als "Touristenexport" bezeichneten Ausfuhrlieferung ausdrücklich vor, dass der Nachweis der Ausfuhr diesfalls durch Rechnungen oder entsprechende Belege erbracht wird, die mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssen. Als nicht in der Gemeinschaft ansässiger Reisender wird in der genannten Richtlinienbestimmung ein solcher bezeichnet, dessen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sich nicht in der Gemeinschaft befindet, wobei zur Anwendung dieser Vorschrift als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt der Ort bezeichnet wird, der im Reisepass, im Personalausweis oder in jedem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dem die Lieferung erfolgt, als Identitätsnachweis anerkannt ist.

Soweit die österreichische Rechtslage die Umsatzsteuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung im "Abholfall" an den Nachweis der Ausfuhr und der so verstandenen "Ausländereigenschaft" des Abnehmers knüpft, steht sie mit dem Gemeinschaftsrecht somit in völligem Einklang. Ob dies auch von der im § 7 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 statuierten Anforderung eines "buchmäßigen" Nachweises der Tatbestandsvoraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit gesagt werden könnte, wie dies im Schrifttum (vgl. dazu Achatz/Gaigg, Aufzeichnungs- und Nachweispflichten, in Achatz, Praxisfragen im Umsatzsteuer-Binnenmarkt, Wien 1997, 33 ff, Gaigg, Umsatzsteuerliche Aufzeichnungs- und Nachweispflichten im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, in Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Wien 2001, 171 ff) bezweifelt wird, bedarf im Beschwerdefall, in dem es sowohl am Abnehmernachweis als (zum überwiegenden Teil) auch am Ausfuhnachweis fehlte, keiner Untersuchung.

Soweit die Beschwerdeführerin in einem ergänzenden Schriftsatz auf das von ihr vorgelegte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2003, B 916/02, verweist, in welchem der Verfassungsgerichtshof es als überschießend und gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verstoßend beurteilt hat, dass ungeachtet des im dortigen Fall völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit eines Verkaufes zweier Bilder an eine Kunsthändlerin in Deutschland die Steuerbefreiung wegen des Fehlens der Führung von Büchern versagt worden war, ist für sie aus diesem Erkenntnis mangels Vergleichbarkeit der zu beurteilenden Sachverhalte nichts zu gewinnen. Im vorliegenden Fall kann von einem Fehlen von Zweifeln an der Verwirklichung der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht im Entferntesten die Rede sein.

Zur ertragsteuerlichen Beurteilung:

Die widersprüchlichen Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin über die Abwicklung der "Touristenexporte", die als unglaublich befundene Übernahme refundierter Umsatzsteuerbeträge durch jeweils nur eine Person für verschiedene Geschäftsfälle und das Fehlen von Quittungen für die behauptete Refundierung der Umsatzsteuerbeträge an Kunden der Beschwerdeführerin veranlassten die Prüferin dazu, die auf die "Touristenexporte" entfallende Umsatzsteuer der Jahre 1995 bis 1997 den Betriebsergebnissen außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung hinzuzurechnen. Hilfsweise stützte sich die Prüferin hiefür auch noch auf Vermögensdeckungsrechnungen betreffend den Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei und seine Familie, über deren Schlüssigkeit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ebenso Streit besteht wie über die grundsätzliche Zulässigkeit der von der Prüferin eingeschlagenen und von der belagten Behörde gebilligten Vorgangsweise. Diese Vorgangsweise führte zum einen zur Erlassung jenes Bescheides des Finanzamtes betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 1997, der mit dem zu 2001/13/0276

angefochtenen Bescheid der belangten Behörde bestätigt wurde, und zum anderen zur Erlassung eines Körperschaftsteuerbescheides des Finanzamtes für das Jahr 1997, der auf Grund einer von der Beschwerdeführerin erhobenen Berufung mit dem zu 2001/13/0275 angefochtenen Bescheid der belangten Behörde in seinem Abspruch über Körperschaftsteuer 1997 bestätigt wurde.

Die Beschwerdeführerin tritt den Entscheidungen der belangten Behörde in dieser Hinsicht nur mit einem als Verfahrensrüge verstehbaren Vorbringen entgegen, in welchem sie zum einen die Beweiswürdigung der belangten Behörde über den von dieser unterstellten Zufluss der Umsatzsteuerrückvergütungsbeträge an ihren Geschäftsführer statt an ihre Kunden angreift und zum anderen auf diesbezügliche Widersprüche in den Formulierungen der Begründungsausführungen hinweist. Eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide wird mit dem Beschwerdevorbringen auch in dieser Hinsicht nicht aufgezeigt:

Diesen Absprüchen der belangten Behörde liegt als Sachverhaltsbasis die Annahme zu Grunde, die aus den erklärten "Touristenexporten" refundierte Umsatzsteuer sei den Kunden der Beschwerdeführerin tatsächlich nicht rückvergütet worden, sondern in Wahrheit de

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)