

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/3/26 2011/13/0038

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.03.2014

## Index

E6j;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

62005CJ0146 Albert Collee VORAB;

UStG 1994 §7 Abs7;

UStG 1994 §7;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der Mges.m.b.H. in V, vertreten durch KPMG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. Februar 2011, Zl. RV/0160- W/08, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2000 bis 2005, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Anfechtung (Umsatzsteuer 2000 bis 2005) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist Organträgerin von Gesellschaften, die in Österreich Elektrofachmärkte betreiben. Im Zuge einer u.a. die Streitjahre 2000 bis 2005 betreffenden Außenprüfung und Umsatzsteuernachschau wurde festgestellt, die Beschwerdeführerin habe Ausfuhrbelege "optisch archiviert" und die Originale vernichtet. Der Ausfuhrnachweis und der Buchnachweis seien insoweit nicht erbracht, weshalb den betroffenen Ausfuhren die Steuerfreiheit zu versagen sei.

In ihrer Berufung gegen darauf gegründete Umsatzsteuerbescheide des Finanzamtes machte die Beschwerdeführerin geltend, die Anordnung in § 7 Abs. 7 letzter Satz UStG 1994, wonach "die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren" seien, schließe - mit Rücksicht darauf, dass auch § 18 Abs. 8 UStG 1994 für den Buchnachweis keine gegenteilige Regelung enthalte - die Aufbewahrung in optisch archivierter Form unter den in § 132 Abs. 2 BAO genannten

Voraussetzungen nicht aus. Es sei aber auch verfassungs- und europarechtswidrig, die Steuerfreiheit der Ausfuhren allein daran scheitern zu lassen, dass die Belege in optisch archivierter Form statt im Original aufbewahrt worden seien.

Die strittigen Ausfuhren waren - den optisch archivierten Belegen nach - zum Teil durch Versendung und zum Teil durch Touristenexport erfolgt. Hinsichtlich der Versendungen legte die Beschwerdeführerin beglaubigte Abschriften von Einheitspapieren (Za 58 A) zweier Zollämter über Ausfuhrlieferungen vor, wozu sie in eventu beantragte, diese Urkunden als Ausfuhrnachweise anzuerkennen. Auf den Einwand, diesen Abschriften fehle - wie den zugrunde liegenden, bei den Zollämtern aufliegenden Exemplaren - die zollamtliche Ausgangsbestätigung und sie dokumentierten nur die Zollanmeldung, replizierte die Beschwerdeführerin, die Urkunden enthielten dieselben Angaben wie die im Gesetz als Ausfuhrnachweise erwähnten Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente oder Spediteursbescheinigungen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung im Streitpunkt der nur optisch archivierten Belege nicht Folge. Sie begründete dies nach einer Darstellung des Verfahrensganges und einer Wiedergabe des § 7 UStG 1994 im Wesentlichen wie folgt:

"Der Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 4) zählt zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung. Fehlt dieser Nachweis in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Form, so kann die Steuerfreiheit nicht gewährt werden. Der Nachweis der Ausfuhr in einer anderen als der vom Gesetz geforderten Art ist unbeachtlich. Die Belege für den Ausfuhrnachweis (Versendungsbelege, schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr, Ausfuhrbescheinigungen) sind im Original zur Prüfung durch das Finanzamt bereitzuhalten und jedenfalls sieben Jahre aufzubewahren (Kolacny-Caganek, UStG3 (2005), § 7 Anm. 22 (gemeint: 21)).

Der Beweis für die erfolgte Ausfuhr obliegt dem Abgabepflichtigen. Ein eindeutiger Beweis für die tatsächlich erfolgte Ausfuhr ist jedenfalls die zollamtliche Ausfuhrbestätigung, wenn gesichert ist, dass diese nicht gefälscht ist. Allerdings ist es allgemein bekannt (siehe die von der BP erwähnten Medienberichte), dass gerade in Jahren vor dem Berufungszeitraum auch bei der Bw. gehäuft Fälle aufgedeckt wurden, in welchen Ausfuhren von Elektronikartikeln mittels gefälschter Zollstempel vorgetäuscht wurden, um so unrechtmäßig Mehrwertsteuer-Rückvergütungen zu erlangen.

Gerade um derartigen Fälschungen vorzubeugen, wurden daher ab dem Jahr 2000 die Zollstempel mit besonderen Merkmalen ausgestattet, um diese fälschungssicherer zu machen.

Allerdings sind diese besonderen Merkmale wie Pigmentierung der Farbe, etc. nur auf den Originalstempeln überprüfbar. Es kann daher nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen, die Bestimmung des § 132 Abs. 2 BAO - wonach hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen kann, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftsgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist - auf Ausfuhrbelege zu übertragen, da auf einem optisch archivierten Beleg der Zollstempel nicht auf seine Fälschungssicherheit überprüft werden kann.

Gemäß § 7 Abs. 7 letzter Satz UStG 1994 hat der Unternehmer die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber damit eine Aufbewahrung in kopierter Form meint. § 7 UStG ist gegenüber der allgemeinen Bestimmung des § 132 BAO betreffend die Belegaufbewahrung eine Sonderbestimmung. An den Nachweis der erfolgten Ausfuhr sind vor allem aufgrund der Gefahr möglicher Fälschungen erhöhte Anforderungen zu stellen.

Aus demselben Grund hat auch für die deutsche Rechtslage die OFD Koblenz mit Verfügung vom 6.1.2006, S 7134 A - St 44 2 verfügt, dass Ausfuhrbelege mit Dienststempelabdrucken mit Farbpigmentierungen im Original aufbewahrt werden müssen, da bei einer optischen Archivierung eine Überprüfbarkeit auf etwaige Fälschungen nicht gegeben ist. Mit Rundverfügung vom 5.5.2007, S wurde generell die Notwendigkeit der Aufbewahrung der Originalausfuhrbelege, wenn diese Zollstempel enthalten, erkannt.

Gerade weil den Unternehmen - zwecks Wahrung der Fälschungssicherheit - von der Finanzverwaltung nicht die Möglichkeit eingeräumt wird, Zollstempel detailliert auf Fälschungen überprüfen zu können, ist es erforderlich, dass die Behörde selbst die Ausfuhrnachweise auf Fälschungen überprüfen kann, was aber bei optisch archivierten Belegen nicht möglich wäre.

Der Ansicht der Bw., dass die Bestimmung des § 132 BAO, wonach die Aufbewahrung von Belegen in optisch archivierter Form genügt, auch für den Ausfuhrnachweis gilt, kann somit nicht gefolgt werden.

Da bei den von der Bw. vorgelegten beglaubigten Abschriften von Za 58 A der Zollämter Wien und Graz die - vom Gesetz ausdrücklich verlangten - zollamtlichen Ausfuhrbestätigungen fehlen, können auch diese Belege nicht als Ausfuhrnachweis anerkannt werden."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind u.a. "Ausfuhrlieferungen (§ 7)" steuerfrei.

§ 7 UStG 1994 lautet in der für den Streitzeitraum maßgeblichen 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 zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle.

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

a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat,

b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und

c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände (1 000 S, ab 2002: 75 Euro) übersteigt.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepaß oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist. Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

(2) Ausländischer Abnehmer ist

a)

ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat,

b)

eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine im Inland befindliche Zweigniederlassung eines Unternehmers ist nicht ausländischer Abnehmer.

(3) Ist in den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, so liegt eine Ausfuhrlieferung nur im Fall des Abs. 1 Z 2 vor, wenn

1.

der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer ist und

2.

das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient.

Im Falle des Abs. 1 Z 3 ist eine Ausfuhrlieferung ausgeschlossen.

(4) Über die erfolgte Ausfuhr muß ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird.

Macht der Unternehmer in den Fällen des Abs. 1 Z 3 von dieser Berechtigung keinen Gebrauch und nimmt er die Steuerfreiheit stets erst nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises in Anspruch, so kann die zunächst vorgenommene Versteuerung des Ausfuhrumsatzes in der Voranmeldung für jenen Voranmeldungszeitraum rückgängig gemacht werden, in welchem der Ausfuhrnachweis beim Unternehmer einlangt, vorausgesetzt, daß diese Vorgangsweise in allen Fällen des Abs. 1 Z 3 eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfuhrnachweis erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist. Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfuhrumsätze, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

(5) Die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

1. Durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder
2. durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr.

(6) In den nachstehend angeführten Fällen hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis in folgender Weise zu führen:

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

2. im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland durch

- a) eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr,

- b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist.

(7) Die in den Abs. 5 Z 1 und 2 und Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis sind nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren."

Strittig ist im vorliegenden Fall der Ausfuhrnachweis (§ 7 Abs. 4 erster Satz UStG 1994). Die Beschwerdeführerin hat Ausfuhranmeldungen über Versendungen (§ 7 Abs. 5 Z 2 UStG 1994) und Ausfuhrbescheinigungen für Touristenexporte (§ 7 Abs. 6 Z 1 UStG 1994), die ihrem Vorbringen nach mit der im Gesetz jeweils vorgesehenen "zollamtlichen Ausgangsbestätigung" versehen waren, nur optisch archiviert. In Bezug auf Versendungen hat sie später beglaubigte Abschriften von Einheitspapieren über Ausfuhrlieferungen vorgelegt, die keine zollamtlichen Ausgangsbestätigungen aufwiesen, von denen sie aber geltend machte, sie seien den im Gesetz erwähnten Versendungsbelegen (§ 7 Abs. 5 erster Satz UStG 1994) und Spediteursbescheinigungen (§ 7 Abs. 5 Z 1 UStG 1994), die keiner zollamtlichen Ausgangsbestätigung bedürften, vom Inhalt her gleichzuhalten.

Die Argumentation der belangten Behörde, den zuletzt erwähnten beglaubigten Abschriften fehlten die zollamtlichen Ausgangsbestätigungen, greift bei dieser Sachlage zu kurz. Auch in der Darlegung der Gründe, weshalb die "Ausfuhrbelege" nicht so, wie dies § 132 Abs. 2 BAO für "die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege" (§ 132 Abs. 1 BAO) vorsieht, aufbewahrt werden dürften, ist die belangte Behörde nicht darauf eingegangen, dass sich § 7 Abs. 7 letzter Satz UStG 1994 nicht nur auf Belege bezieht, die eine "zollamtliche Ausgangsbestätigung" mit den zuletzt eingeführten, nur der Behörde erkennbaren Echtheitsmerkmalen aufzuweisen haben.

In seinem rechtlichen Ausgangspunkt beruht der angefochtene Bescheid - sowohl in Bezug auf die Versendungen als auch hinsichtlich der Touristenexporte - aber jedenfalls auf einer Verkennung der Rechtslage. Gestützt auf einen Kurzkomentar von 2005 hat die belangte Behörde ihrer Entscheidung nämlich die zum UStG 1972 herrschende Ansicht zugrunde gelegt, der Ausfuhrnachweis in der vom Gesetz vorgesehenen Form gehöre zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung und ein Nachweis in anderer Form sei "unbeachtlich". Im Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0031, VwSlg 8462/F, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, Albert Collee, jedoch ausgesprochen, es sei

nicht bloß auf formelle Belange abzustellen und entscheidend sei, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Dieses Erkenntnis erging zum Buchnachweis bei der innergemeinschaftlichen Lieferung, aber für den Ausfuhrnachweis kann in diesem Punkt nichts anderes gelten (vgl. in diesem Sinn etwa schon den Prüfungsmaßstab in dem Ausfuhren betreffenden Erkenntnis vom 28. April 2010, 2007/13/0116, sowie allgemein die Erkenntnisse vom 29. April 2010, 2005/15/0057, und vom 30. März 2011, 2005/13/0158; zur Maßgeblichkeit der den Buchnachweis betreffenden Erwägungen für den Beförderungsnachweis das zu innergemeinschaftlichen Lieferungen ergangene Erkenntnis vom 20. Dezember 2012, 2009/15/0146; aus der Rechtsprechung des BFH etwa das Urteil vom 19. November 2009, V R 8/09).

Den im vorliegenden Fall strittigen Ausfuhren war die Steuerfreiheit daher nicht schon deshalb allgemein zu versagen, weil die Ausfuhrnachweise nach Ansicht der belangten Behörde nicht in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Form vorlagen.

Da die belangte Behörde dies verkannt und jede andere Nachweisführung für unbeachtlich erklärt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. März 2014

#### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 62005CJ0146 Albert Collee VORAB

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2014:2011130038.X00

#### **Im RIS seit**

25.04.2014

#### **Zuletzt aktualisiert am**

30.07.2014

**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)