

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Dr. Peter Hadl, Ruckerlberggasse 26b/5, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 17. April 2015 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 23. Februar 2015 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 09.2014 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Lieferung vom 13.3.2014 nach Deutschland wird als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung angesehen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 23. Februar 2015 wurde der Beschwerdeführerin (Bf.) gegenüber die Umsatzsteuer für den Monat 09/2014 in Höhe von 65.374,98 € vorgeschrieben.

In der Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

Darin wurde ausgeführt, dass im UVA-Zeitraum 9/2014 innergemeinschaftliche Lieferungen in Höhe von 464.650,17 € an die Firma ASDG gemeldet worden seien. Die Lieferung sei laut Rechnung vom 22.9.2014 mit der Nummer 14021 bereits am 13.3.2014 erfolgt. In diesem Monat sei keine innergemeinschaftliche Lieferung gemeldet worden. Diese Meldung sei erst erfolgt, nachdem eine Nachschau durchgeführt worden sei. Die ZM sei am 17.11.2014

eingebraucht worden. Die Warenbewegung sei durch den Spediteur ASD laut CMR vom 13.3.2013 (wohl 2014) mit der Nummer 520 erfolgt. Die Rechnung des Speditors sei mit 10.10.2014 erstellt worden. Hier laute die CMR 522. Für die Bestellung des deutschen Abnehmers gebe es keine schriftlichen Unterlagen, nach Ansicht der Betriebsprüfung liege keine steuerfrei innergemeinschaftliche Lieferung vor.

In der nach Erstreckung der Rechtsmittelfrist rechtzeitig eingelangten Beschwerde wurde dargelegt, dass dem Frächter betreffend die CMR-Nummer ein Fehler unterlaufen sei. Dieser Fehler sei mit dem beigelegten Dokument berichtigt worden. Der Ansicht der Betriebsprüfung, wonach keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliege, könne nicht gefolgt werden. Wie der Betriebsprüfung anlässlich der Schlussbesprechung erläutert wurde, seien die Bestellungen faktisch zur Gänze über den Gf. der Bf. gelaufen. Das sei langjährige Praxis im Unternehmen gewesen. Schriftliche Unterlagen seien daher keine Vorhanden, stellen aber auch keine zwingend gesetzliche Voraussetzung für die Anerkennung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung dar. Vielmehr sei anhand der beigelegten Ausgangsrechnungen der ASDG nachgewiesen, dass einzelne Teile bzw. Chargen der Warenlieferung vom 13.3.2014 in den Kalendermonaten März – Juli 2014 ausgeliefert und fakturiert wurden. Die Ware habe sich somit zweifelsfrei bereits in Deutschland befunden. Weiters werde auf die 12 beigelegten Ausgangsrechnungen der ASDG verwiesen. Einem Stammrechtssatz des VwGH vom 16.6.1987, 85/14/0125, nach habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht. Von mehreren Möglichkeiten sei jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich habe, und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse. Die Beweiswürdigung müsse den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen.

In der Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung (BVE) führt das Finanzamt aus, dass der Unternehmer konnte den zweifelsfreien Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 7 UStG 1994 nicht erbringen habe können. Es sei insbesondere nicht gelungen, die Beförderung der Waren (It. Lieferschein und Rechnung Nr. 14021) ins übrige Gemeinschaftsgebiet tatsächlich nachzuweisen. Aus dem zu dieser Rechnung vorgelegten Frachtpapier (CMR 520) gingen weder die handelsübliche Bezeichnung (lediglich „Pflanzenschutz“), noch die Menge der Liefergegenstände (+/- 23.200 kg) hervor. Zusätzlich würden bei der Lieferung die Mengenangaben lt. vorgelegtem Lieferschein von jener laut vorgelegten CMR abweichen. Lt. Mengenermittlung (siehe letzte Seite des Lieferscheines) werde das Gewicht mit 19.265,30 kg/ltr angegeben. Im dazu vorgelegten CMR werde die Menge mit 23.200 kg angegeben! Diese Mengendifferenz (3.934,70kg!) sei für das Finanzamt nicht erklärlich und bestünden weiterhin Zweifel an der Nämlichkeit der Waren. Es sei somit nicht schlüssig nachgewiesen, dass es zur Versendung der bezeichneten Waren ins übrige

Gemeinschaftsgebiet gekommen sei.

Lt. Beschwerde vom 17.04.2016, eingelangt am 20.04.2016, sei der Spedition ASD „bei der gegenständlichen Frachtkostenabrechnung ein Fehler unterlaufen, als dass er in seiner Rechnung eine falsche CMR-Nr. 522 versehentlich eingetragen hat. Diese wurde mit Rechnungsnr. 2014-133 auch dementsprechend berichtigt und verweisen wir auf die diesbezügliche Beilage“. Als Beweis und Beilage sei allerdings wiederum eine Rechnung mit der CMR-Nr. 522 angefügt worden.

Die von der steuerlichen Vertretung ebenfalls vorgelegten Folgerechnungen des Käufers als Beweis für die Lieferung der Pflanzenschutzmittel seien insofern nicht dienlich, da in diesen Rechnungen zwar teilweise Pflanzenschutzmittel mit der gleichen Bezeichnung auftauchen (und in der gleichen Menge) allerdings dadurch nicht bewiesen werden könne, dass es sich tatsächlich um dieselben Mittel handle, welche im Lieferschein angeführt seien. Da der Käufer - ASDG - nicht nur von der Bf. Pflanzenschutzmittel bezogen habe, sondern auch von anderen Firmen, wie z.B. der SAÖ, könne in der Vorlage der Folgerechnungen kein tauglicher Beweis für den tatsächlichen Transport und eine iG gesehen werden. Auch liege der Geschäftszweig der Bf. lt. Firmenbuch in der „Führung eines Mähdruschunternehmens“ und erscheint es mehr als eigenartig, dass ein Mähdruschunternehmen Pflanzenschutzmittel veräußert.

Im Übrigen werde auf die Feststellungen im Prüfbericht verwiesen.

Im Vorlageantrag wurde der Ansicht des Finanzamtes Folgendes entgegengehalten:

*„Gemäß Art. 6 CMR (internationale Vereinbarung über Beförderungsverträge auf Straßen) sind zwingende Inhalte für den Frachtvertrag lediglich eine „übliche Bezeichnung des Gutes und der Art der Verpackung“, sowie das „Rohgewicht und die Menge der zu befördernden Güter“. Unter dem Rohgewicht wird hierbei das Gewicht des Gutes zuzüglich der Verpackung verstanden. Somit ist für die CMR die handelsübliche Bezeichnung „Pflanzenschutz“ ausreichend und gehen die einzelnen Produktarten detailliert und eindeutig aus dem Lieferschein hervor. Zur angeführten Mengendifferenz ist festzuhalten, dass zu dem Nettogewicht der ins Gemeinschaftsgebiet versendeten Waren von 19.265,30 kg/ltr ein Taragewicht (= die Differenz zwischen dem Brutto- oder Gesamtgewicht und dem Netto- oder Reingewicht eines Wägegutes) hinzugezählt wird. Dieses „Verpackungsgewicht“ wird nach praktischen Erfahrungen von uns mit rund 20% angenommen. So ist diese Mengendifferenz von 3.934,70 kg entstanden und durch die CMR-Vorschriften und auch durch den Bezug zum Lieferschein, auf dem nicht nur die einzelnen Produktarten, sowohl mengenmäßig als auch hinsichtlich der Verpackungsbezeichnung (Gebindeart) lückenlos ersichtlich sind, eindeutig erklär- und nachvollziehbar.*

*Weiters wird in der Beschwerdevorentscheidung auch auf die Frachtkostenabrechnung der Spedition ASD hingewiesen und übermitteln wir beiliegend nochmals die Rechnung mit dem Hinweis auf CMR-Nr. 520, die gemeinsam mit der fehlerhaften Rechnung bereits mit der Beschwerdeschrift vorgelegt wurde. (Dazu ist anzumerken, dass auf diesem Dokument die Unterschriften eines der Bediensteten der Bf. und auch des Abnehmers in Deutschland*

aufscheinen, deren Echtheit nicht in Zweifel gezogen wurden.)

*Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes sehen wir in der Vorlage von Folgerechnungen des Käufers über die Lieferung von Pflanzenschutzmitteln, die aus unserer innergemeinschaftlichen Lieferung stammen, sehr wohl einen Beweis für die Tatsache, dass die Ware zu diesem Zeitpunkt, von uns geliefert, vor Ort gewesen sein muss. Die Aussage, als Begründung für die Aberkennung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung, dass die ausgelieferten Pflanzenschutzmittel auch von anderen Firmen stammen könnten - bei identer Bezeichnung - sehen wir als bei Weitem überzogen und rechtsüberschießend an.*

*In weiterer Folge weisen wir darauf hin, dass wir auf Grund einer angestrebten Liquiditäts- und Ertragsverbesserung zur Stärkung unserer finanziellen Unabhängigkeit Umsätze mit Pflanzenschutzmitteln sowohl 2013 als auch 2014 getätigt haben und dies grundsätzlich in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit liegt, welche im vorliegenden umsatzsteuerrechtlichen Sachverhalt überhaupt keine Relevanz für die Entscheidungsfindung hat.“*

In der mündlichen Verhandlung am 4. Februar 2026 gab der Gf. der Bf. über Befragung des Richters an, dass er bei den einzelnen Ladevorgängen nicht anwesend gewesen sei, er habe die Beladungen jedoch jeweils veranlasst.

Die farblichen Markierungen aus den Rechnungen und den Lieferscheinen stammen von der Bf. Die auf den Speditionsrechnungen angeführten Kürzel beziehen sich auf die Nummerntafeln der Zugmaschinen samt Anhänger.

Auf den Lieferscheinen werden neben der Produktbezeichnung auch die Gebindegröße angeführt.

Befragt zur Diskrepanz zwischen dem Netto- und dem Bruttogewicht der Ware gab der Gf. an, dass es branchenüblich sei, dass 15% - 20% als Verpackungsmaterial auf das Nettogewicht aufgeschlagen werde. Die einzelnen Gebinde werden in Kartons verpackt, diese dann auf Holzpaletten gestapelt und mit Transportfolie umwickelt. Eine Brückenwaage sei im Unternehmen nicht vorhanden. Dieses Mehrgewicht werde von Mitarbeitern der Bf. geschätzt und sei für die Bf. nicht von Bedeutung. Sehr wohl aber für den Frächter wegen der Gefahr der Überladung. Diese Vorgangweise wurde vom Behördenvertreter als durchaus üblich bezeichnet. Ergänzt wird, dass der Behördenvertreter der damalige Betriebsprüfer bei der Bf. war.

Zur fehlerhaften Nummer auf dem CMR-Dokument gab der Gf. an, dass nunmehr ein berichtigtes Formular vorliege, das auch im Akt zu finden sei.

Darüber befragt, warum ein Mähdruschunternehmen mit Dünge- und Pflanzenschutzmittel handle, wurde angegeben, dass des der Bf. zum damaligen Zeitpunkt wirtschaftlich nicht gut gegangen sei und man neue Betätigungsfelder gesucht habe. Ein Unternehmen des Gf. der Bf. sei in dieser Sparte tätig, so sei man auf die Idee gekommen, den Handel mit Dünge- und Pflanzenschutzmittel über die Bf. zu versuchen, zumal im Frühjahr immer Stehzeiten anfielen. Über Nachfragen des Richter gab der Gf. an, dass diese Produkte vom „Stammunternehmen“ in die Bf. zu fremdüblichen Preisen transferiert und mit entsprechenden Aufschlägen

weiterveräußert wurden. Dieser Umstand wurde vom Behördenvertreter ausdrücklich bestätigt.

Im Akt des Verwaltungsgerichtes findet sich eine Anfrage der österreichischen Steuerverwaltung an die slowenische Verwaltung mit dem Hintergrund zu erforschen, ob der von der Bf. namhaft gemacht Spediteur in Slowenien steuerlich erfasst sei und ob vor allen die Geschäftsfälle mit der Bf. buchhalterisch und im Rechenwerk erfasst seien. Diese Anfrage samt Antwortschreiben wurde der Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgehalten. Der Gf. führte dazu aus, dass er die konkreten Schriftsätze nicht kenne. Warum dieser Schriftverkehr der Bf. nicht zur Kenntnis gebracht wurde, konnte der Behördenvertreter nicht erläutern. Der Bf. wurde daraufhin eine Frist von 14 Tagen zur Abgabe einer Stellungnahme zu dieser steuerlichen Auskunft aus Slowenien eingeräumt.

Nach einer am 24. Februar 2026 vorgenommenen Akteneinsicht durch den steuerlichen Vertreter langte am 17. März 2026 die vereinbarte Stellungnahme bei Gericht ein. Am 25. März 2026 langte ein weiterer Schriftsatz ein, darin wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung, wie schon im Herbst 2025 der Antrag auf eine Senatsverhandlung zurückgezogen. Das Finanzamt wurde darüber informiert und teilte telefonisch mit, dass kein weiteres Schriftstück dem Gericht übermittelt wird.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die beschwerdeführende GmbH betreibt ein Lohndruschunternehmen. Da sie in wirtschaftliche Schwierigkeiten geriet, versuchte der Gf. der Bf., der auch Gf. von anderen Unternehmen ist, die Bf. zu unterstützen, indem er der Bf. ermöglichte, auf dem Sektor des Handels mit Düngemittel- und Pflanzenschutzmitteln sich ein weiteres Standbein zu entwickeln. Die Produkte wurden der Bf. vom Gf. zu fremdüblichen Konditionen zur Weiterveräußerung übergeben. Abnehmer der Waren war das Unternehmen ASDG. Transportiert wurden diese Produkte durch das slowenische Unternehmen ASD

Wie eine Anfrage an die slowenische Steuerverwaltung ergab, war das Unternehmen steuerlich erfasst. Zum konkreten Geschäftsfall wurde bekannt gegeben, dass die Fahrzeuge der Firma mittlerweile veräußert wurden, Tachoscheiben wurden keine zurückbehalten.

Die Rechnung Nr 2014 – 133 findet sich in den Buchhaltungsunterlagen der ASD und ist in der Gewinnermittlung erfasst. Auf die ursprünglich falsche und inzwischen berichtigte CMR-Nummer 552 (anstatt 550) wird in den beigefügten Unterlagen hingewiesen.

Die Bf. konnte Rechnungen der ASDG vorweisen, die belegen, dass die von Österreich nach Deutschland verbrachte Ware dort veräußert wurde.

## **2. Beweiswürdigung**

Das Verwaltungsgericht geht auf Grund des Vorbringens der Bf. sowohl in den Rechtsmittelschriften als auch durch die Aussagen des Gf. der Bf. in der mündlichen Verhandlung und auch auf Grund der Ausführungen der slowenischen Steuerbehörden in freier Beweiswürdigung davon aus, dass es der Bf. gelungen ist, den Nachweis darüber zu erbringen, dass die in der strittigen UVA angeführte Lieferung vom 13.3.2014 eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung darstellt.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)**

Nach Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 sind innergemeinschaftliche Lieferungen umsatzsteuerbefreit.

Artikel 7 UStG 1994 regelt (auszugsweise):

"Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
  - a. ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
  - b. eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
  - c. bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2) .....

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Auf Grund des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 201/1996, wird verordnet:

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

§ 3 (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und
2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

§ 4 .....

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6 Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen
3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,
4. den Tag der Lieferung,
5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

In der Folge wird zu obiger Thematik im Schrifttum zum Umsatzsteuergesetz 1994 (Umsatzsteuergesetz- Kommentar, Ruppe/Achatz, 6. Auflage, Art. 7 in den fallrelevanten und demzufolge nur auszugsweise zitierten RZ 23 bis 27) nachstehendes ausgeführt:

Die Anforderungen an den buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen des Art 7 Abs 1 sind in den §§ 5 bis 8 der V BGBl 401/1996 idF BGBl II 172/2010) festgelegt. Nachzuweisen sind die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, die Person des Abnehmers sowie die Steuerbarkeit des Erwerbes. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Die aufzuzeichnenden Daten ergeben sich aus § 6 der V.

Nach der Rechtsprechung des EuGH steht die nicht rechtzeitige Erbringung des Buchnachweises der Steuerfreiheit nicht entgegen, wenn tatsächlich materiell eine ig Lieferung ausgeführt worden ist (EuGH 27.9.2007, C-146/05 "Collée"). Der Buchnachweis ist somit entgegen der traditionellen Sicht keine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der ig Lieferung. Demgemäß ist es nicht zulässig, allein deshalb die Befreiung

zu versagen, weil der Lieferer die UID des Erwerbers nicht mitteilen konnte, wenn er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und hinreichend belegen kann, dass der Erwerber ein Stpfl ist, der als solcher gehandelt hat (EuGH 27.9.2012, C-597/10 "VSTR").

Der VwGH folgt der EuGH-Rsp (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; 19.12.2018, Ra 2017/15/0064). Auch die FinVerw hält im USt-Protokoll 2010 fest, dass die Steuerbefreiung trotz Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten zusteht, wenn auf Grund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen einer ig Lieferung erfüllt sind (vgl dazu § 7 Tz 80 und § 18 Tz 62/4). Eine nachträgliche Erstellung des Buchnachweises erst im Zuge des Abgabenverfahrens oder des Rechtsmittelverfahrens ist somit jedenfalls zulässig (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; 30.3.2011, 2005/13/0158; 19.12.2018, Ra 2017/15/0064; vgl bereits VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108, zur Nachreichung der UID; ähnlich die Rsp des BFH 28.5.2009, V R 23/08).

Für jene Tatbestandsvoraussetzungen der ig Lieferung, die die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet betreffen, kann der BMF durch V bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird.

Nach der VO BGBl 401/1996 idF BGBl II 172/2010 gilt Folgendes):

Der Unternehmer hat eindeutig und leicht nachprüfbar nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Es handelt sich somit um zwingende Vorschriften.

In den Fällen der Beförderung (durch den Unternehmer oder den Abnehmer) hat der Unternehmer den Nachweis folgendermaßen zu führen (§ 2):

durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung

durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insb. Lieferschein

durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie

in den Fällen der Beförderung durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

In den Fällen der Versendung (durch den Unternehmer oder Abnehmer) hat der Unternehmer den Nachweis folgendermaßen zu führen (§ 3):

durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung

durch einen Versendungsbeleg iS § 7 Abs 5 (insb. Frachtbrief, Konnossement, Postaufgabebescheinigung u dgl).

Sofern es dem Unternehmer nicht möglich oder zumutbar ist, den Versendungsnachweis auf diese Weise zu führen, kann er ihn wie bei Beförderung führen.

Nach der Rsp des EuGH sind die Nachweise der Beförderung bzw. Versendung als formelles Erfordernis zu qualifizieren, das den Anspruch auf MwSt-Befreiung nicht in Frage stellen kann, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Der EuGH knüpft hierbei an seine Rsp in der Rs "Collée" an (EuGH 6.9.2012, C-273/11 "Mecsek-Gabona"). Ist die betreffende Lieferung allerdings mit einer Steuerhinterziehung verknüpft, kann die Verletzung von Nachweispflichten zur Feststellung führen, dass nicht alle Maßnahmen gesetzt wurden, um eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu vermeiden. In solchen Fällen steht die Steuerbefreiung nicht zu. Ansonsten kann der Verstoß gegen eine formelle Anforderung nur dann zur Versagung der MwSt-Befreiung führen, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind (EuGH "VSTR", Rn 46).

Die Festlegung der Nachweispflichten obliegt dabei grundsätzlich den Mitgliedstaaten; die MwSt-RL selbst enthält keine Vorgaben. In diesem Zusammenhang betont der EuGH, dass die durch die Mitgliedstaaten festzulegenden Voraussetzungen am Maßstab der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit zu messen sind (EuGH "Mecsek-Gabona", Rn 36). Unzulässig ist es danach etwa, einen stichhaltigen Beweis zu verlangen, dass der Gegenstand den Mitgliedstaat verlassen hat (EuGH "Mecsek-Gabona", Rn 4).

Der VwGH folgert aus der Rsp des EuGH in der Rs "Collée" auch hinsichtlich des Beförderungs- bzw. Versendungsnachweises, dass die Steuerbefreiung zu gewähren ist, wenn die materiellen Voraussetzungen vorliegen. Ein Verstoß gegen formelle Anforderungen führt nur dann zur Versagung der Befreiung, wenn dieser den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind (VwGH 20.12.2012, 2009/15/0146; 19.12.2013, 2012/15/0006). Der VwGH erkennt in den Nachweisen des § 2 Beweisvorsorgemaßnahmen; beachtet der Unternehmer diese nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise vorzulegen. Die nachträgliche Erstellung von Dokumenten kann allerdings die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen (VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192 mHa Achatz in FS Rödler, 13 ff; ebenso VwGH 26.11.2015, Ra 2015/15/0012).

Die FinVerw hat die Nachweise lange Zeit als materielle Tatbestandsvoraussetzungen qualifiziert (vgl 4. Auflage Art 7 Tz 26). Seit dem Wartungserlass 2013 (vgl UStR Rz 4006) geht die FinVerw davon aus, dass ein mangelhafter Nachweis (z.B. in Abholfällen Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten) nicht geeignet ist, den Nachweis darüber zu erbringen, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde und auf Grund dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (auch eine eidesstattliche Erklärung einer Begleitperson ist danach kein Nachweis iSd § 2 der VO); von der Steuerfreiheit der ig Lieferung könne allerdings ausnahmsweise dann ausgegangen werden, "wenn trotz der

Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen." Damit folgt die FinVerw im Grundsatz den Vorgaben, die sich aus der EuGH-Rsp ergeben.

Die in der V BGBl 401/1996 idF BGBl II 172/2010 festgelegten Anforderungen an den Beförderungs- und Versendungsnachweis sind somit weder zwingend noch abschließend: Der Nachweis kann vom Stpfl auch durch andere Beweismittel geführt werden (so auch die stRsp des BFH [30.3.2006, V R 47/03; 1.2.2007, V R 41/04] zur vergleichbaren Vorschrift des § 17a UStDV; vgl dazu Oelmaier, DStR 2008, 1213). Auf die Erbringung eines Nachweises, der den Vorgaben der V entspricht, kann es daher nicht ankommen (so auch BFH 12.5.2009, V R 65/06, der die vergleichbaren Regelungen der UStDV als bloße Sollvorschriften qualifiziert).

Aus diesen Ausführungen in Zusammenschau mit dem oben festgestellten Sachverhalt und den in der Beweiswürdigung gezogenen Schlüssen sieht es das Bundesfinanzgericht als gegeben an, dass der Bf. der Nachweis gelungen ist, dass es sich beim vorliegenden Fall um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handelt.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Erkenntnis handelt es sich nicht um die Lösung einer wesentlichen Rechtsfrage. Es war auf Sachverhaltsebene zu klären, ob die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen. Auf die zitierte Judikatur und Literatur wird verwiesen.

Graz, am 31. März 2026