

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde der X***** N***** GmbH, *****Adresse*****, vertreten durch Confida Weitra Wirtschaftstreuhand Gesellschaft mbH, 3970 Weitra, Am Berg 391, sowie im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht auch durch Dr. Edmund Kitzler, Rechtsanwalt, 3950 Gmünd, Stadtplatz 43, vom 19. 2. 2013, Postaufgabe 19. 2. 2013, gegen die Bescheide des Finanzamts Waldviertel, 3580 Horn, Schlossplatz 1, vom 14. 3. 2013 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2012 und für 02/2012, alle zur Steuernummer 23*****, nach der am 29. 8. 2016 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec und in Anwesenheit von Mag. Karl Walder und Andreas Habison für die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin, des rechtsfreundlichen Vertreters der Beschwerdeführerin sowie von Amtsdirektor Alfred Maurer und Amtsdirektor Franz Bretterbauer für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der als Beschwerde weiterwirkenden Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Außenprüfung

Bei der Berufungswerberin (Bw) und späteren Beschwerdeführerin (Bf) X***** N***** GmbH fand eine Außenprüfung betreffend unter anderem Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2012 statt.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs.1 BAO und der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO enthalten hierzu unter anderem folgende Ausführungen:

Konto 4015 Erlöse 0% EU pflanzl. Bereich – Sachverhalt

a) Die folgenden Erlösbuchungen wurden als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt:

DATUM	BEL	GKONTO	GKONTODEZEI	Erlös
02.01.2012	AR 30001	235097	Y***** S.A.	...,00
			135000+ 135000 kg C***** A*****	
09.02.2012	AR 30069	239002	Z*****	...,00
			135000+135000+88000 kg C***** A***** Seeds	
09.02.2012	AR 30070	235097	Y***** S.A.	...,00
			135000+110000 kg C***** A***** Frutos Calidad SD	

[...]

Aus der Rechnung vom 9. 2. 2012 lässt sich entnehmen, dass die Bf der Z***** Mailand, in Rechnung stellt:

C***** A***** Seeds crop 2011:

2 x 135.000 kg, 1 x 88.000 kg, Preis jeweils ... €, Gesamtpreis ... €.

USt ist keine ausgewiesen:

This concerns a taxfree within the EU-community supply.

All above articles are agricultural products grown and harvested in Austria.

*Mit dieser Rechnung wurde laut Auskunft die Verfügungsmacht an der körperlich in Silos der Fa. X***** N***** GmbH gelagerten Ware an die Firma Z***** übertragen. Erst nach Abruf durch die Firma Z***** wurden die Samen aus dem Lager entnommen und für Z***** gepresst (Lohnpressung) und nach Italien transportiert. Siehe hierzu folgende Aufstellung des Unternehmens:*

[...]

Muster eines Beleges über die Lagerentnahme und Pressung:

[...]

Beispielsweise wurden aus dem Lager 31.000 A*****samen entnommen, wobei nach dem Pressprozess 20 Big Bags mit insgesamt 23.880 kg gefüllt und mit einer näher bezeichneten Spedition und einem näher bezeichneten Lastwagen an Z***** S.p.A., Italien, versandt wurden.

Diese Lohnpressungen werden mit sep. Rechnungen verrechnet, siehe folgendes Muster:

[...]

Aus der Rechnung vom 31. 1. 2012 lässt sich entnehmen, dass die Bf der Z***** Mailand, in Rechnung stellt:

Presslohnarbeiten (Herkunft Österreich), Menge 23.880, Preis ..., Gesamt ...

We received from Storage X***** 31000 kg B***** seeds.

We obtained from the pressing process with the request no 878.

...

Es handelt sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Leistung

c) Y***** S.A.

*Die Rechnungen an Y***** S.A. weisen folgende Lieferungen aus:*

[...]

[...]

*Mit diesen Rechnungen wurde laut Auskunft die Verfügungsmacht an der körperlich in Silos der Fa. X*****N***** GmbH gelagerten Ware an die Firma Y***** S.A. übertragen. Erst nach Abruf durch die Firma Y***** S.A. wurden die Samen aus dem Lager entnommen und für Y***** S.A. gepresst (Lohnpressung) und nach Spanien transportiert. Siehe hierzu folgende Aufstellung des Unternehmens:*

[...]

Muster eines Lieferscheines:

[...]

Inhaltlich den Urkunden betreffend Z***** S.p.A. vergleichbar. Der Lieferschein nennt im Kopf nicht die Bf, sondern den "XX*****-VEREIN" an der selben Adresse wie die Bf; adressiert ist die Sendung nicht an Y***** S.A., sondern an YY*****, Spanien.

2. Allgemeines zur Lagerung und Verarbeitung

*Insgesamt stehen für die Einlagerung der A*****samen 29 Silos zur Verfügung, die mit max. je 150 Tonnen befüllt werden können. Aus praktischen Erwägungen werden diese jedoch derzeit nur mit maximal 135 Tonnen befüllt. Jeder Silo erhält eine Chargennummer, z.B. SC/A/03/11 (dabei steht A für Österreich, 11 für die Ernte 2011, 03 für den Silo).*

*Die Ware lt. Rechnung an Z***** (siehe Besprechungsgrundlage Punkt 1 b) entspricht daher 2 ganzen Silos und einem teilweise befüllten Silo.*

*Die Ware lt. den beiden Rechnungen an Y***** (siehe Besprechungsgrundlage Punkt 1 c) entspricht daher 3 ganzen und einem teilbefüllten Silo.*

*Die hier verrechnete Ware ist Ware, die durch X***** von österreichischen Bauern eingekauft wird.*

*Damit die Bauern von X***** bezahlt werden können, ist vereinbart, dass die Kunden Z***** bzw. Y***** ihrerseits die eingelagerten Waren bezahlen.*

*Hierzu wird im Fall Z***** die o.a. Ausgangsrechnung gestellt, die sich inhaltsmäßig mit der von Z***** einen Tag später erstellten "Supplier's order" deckt:*

[...]

Daneben kaufen sowohl die Firma Z***** als auch die Firma Y***** selbst gleichartige Waren im Ausland (z.B. Y***** aus Deutschland), die ebenfalls zu X***** transportiert und dort in separaten Silos eingelagert wird.

Bei der Befüllung der Silos werden laufend kleine Proben gezogen, sodass pro Silo insgesamt eine Probe von 10 bis 15 kg zusammen kommt. Diese Proben werden einerseits bei X*****, andererseits bei Z***** bzw. Y***** auf den Wirkstoffgehalt untersucht.

Von den Kundenfirmen Z***** bzw. Y***** ist zwar anlässlich der Befüllung der Silos niemand persönlich anwesend, durch die Proben sind diese aber von der Qualität informiert.

Die Samen bleiben bei X***** bis zur Weiterverarbeitung in den Silos gelagert. Erst auf Abruf werden jeweils 31.000 kg Samen aus den Silos entnommen, wobei zumindest im Falle von Z***** genau vorgeschrieben wird, aus welchen Silos welche Menge entnommen werden muss, um eine gleich bleibende Menge an Inhaltsstoffen zu gewährleisten.

Dieser Auftrag erfolgt bei Z***** wieder mit dem gleichen Formular "Supplier's order", im Folgenden ein Muster vom 19.9.2012 über 4 solche Lieferungen. Jede Lieferung entspricht einer LKW-Ladung.

[...]

Da aber von Z***** bzw. Y***** auch selbst Samen eingekauft und bei X***** gelagert werden, (siehe oben lit. c), kommt es vor, dass bei einem Abruf für eine Ladung Presskuchen sowohl Samen verwendet wird, der von X***** stammt als auch ausländische Samen aus den direkt von Z***** bzw. Y***** eingekauften Waren. Erkennbar sei dies laut Auskunft an den Chargennummern auf den verrechneten Presslohnarbeiten, z. B.:

[...]

Hier wurden 17.543 kg Presskuchen aus österr. Ware (SC/A/ ...) erzeugt, der Rest aus ausländischer Ware (SC/G/ ...)

Auch die unter Punkt 1 lit b angeführte Aufstellung zeigt dies:

[...]

So wurden aus den von X***** an Z***** verkauften Samen am 14.3.2012 nur 13723 kg entnommen.

Am 21.9.2012 wurden 23277 kg, am 12.7. wurden 23163 kg, am 5.9.2012 wurden 10.000 kg und am 12.9.2012 wurden 8837 kg entnommen. Da jeweils 31.000 kg Samen für eine Ladung Presskuchen entnommen werden, muss die restliche Menge aus anderen Silos (die bereits eindeutig Z***** gehörten) verwendet worden sein.

Die in englischer Sprache abgefassten Verträge mit Z***** und mit Y***** vom Frühjahr 2012 betreffend die Ernte 2012 wurden in Kopie übergeben.

Die Versicherung der Samen gegen Feuer hat laut Auskunft X***** abgeschlossen und es wurde eine Kopie der Polizze v. 26.8.2011 vorgelegt. Darin sind landwirtschaftliche

Produkte mit einem Versicherungswert von 2.860.000 € versichert. Aus dem ebenfalls übergebenen Mail vom 9.1.2012 geht hervor, dass als Vinkulargläubiger die Fa. Z***** eingesetzt ist.

Das bei den Pressungen anfallende A*****öl beträgt laut Auskunft etwa 15% = ca. 5.000 l.

Entnahme Samen pro Pressung	31.000,00 kg
Öl ca. 15%	-4.650,00 kg
produzierter Presskuchen meist ca.	-23.850,00 kg
Der Rest ist laut Auskunft Abfall	2.500,00 kg

Das A*****öl verbleibt laut Auskunft der Fa. X***** als zusätzlicher Presslohn (ähnlich wie bei Sägewerken für Lohnschnitt dem Sägewerk die Sägespäne und die Spreiße verbleiben oder einem Fleischhauer für eine Lohnschlachtung eines Rindes die Haut)

Dieses Öl wird vorwiegend als Bestandteil von Futtermittel verwendet und an die Fa. M***** geliefert. Erlös laut X***** ca. ... € pro Liter. Geringe Mengen besserer Qualität werden auch als Speiseöl weiter verkauft.

Neben dem verrechneten Presslohn von etwa ... € verbleibt also X***** aus dem Öl ein weiterer Presslohn von etwa durchschnittlich ... €.

Für die Lagerung der Samen wird je nach vorhandener Menge quartalsweise eine Lagergebühr verrechnet, z. B. Verrechnung für 1. Qu. 2012:

[...]

Der Steuerberater weist darauf hin, dass X***** für den allfälligen Untergang der Ware (z.B. Verderb) bis zur Pressung und tatsächlichen Lieferung verantwortlich sei, und deshalb die Verfügungsmacht bis zu diesem Zeitpunkt noch bei X***** liege.

Die Abnehmer seien - wie schon in der schriftlichen Ausführung vom 23. 9. 2012 dargelegt - nur am Presskuchen interessiert. Die Be- oder Verarbeitung der Samen vor Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet stünde einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung nicht entgegen (siehe RZ 3893 UStR 2000).

3. Beurteilung der Vertragsinhalte

a) Die englischsprachigen Verträge zeigen folgende entscheidende Punkte:

b) Vereinbarung mit Z*****

Z***** schreibt vor, dass genaue Anweisungen gegeben werden können und diese strikt einzuhalten sind.

1) Z***** shall supply X***** with detailed instructions to perform the cultivation of the SEEDS, X***** shall strictly abide by such instructions and shall promptly inform Z***** about any unexpected event.

Genaue Bestimmungen über Düngung, Verwendung von Schädlingsbekämpfungsmittel etc. werden darin festgelegt.

X***** hat dafür zu sorgen, dass die Saat rechtzeitig und in einer Menge ausgebracht wird, die 800 Tonnen Ertrag erwarten lässt. Nicht benötigter Samen ist prompt an Z***** zu retournieren.

5) X***** shall sow the SEEDS within May 1st. 2012 on a surface of land sufficient to harvest a total quantity of plants producing roughly 800 tons of SB fruits Any unused quantity of SEEDS shall be promptly returned to Z*****

In Punkt 9 ist festgelegt, dass X***** 800 Tonnen Früchte bis 28.2.2013 liefern wird:

9) X***** shall deliver roughly 800 Tons of SB fruits, within 28-02-2013.

In Punkt 10 ist festgelegt, dass X***** eine repräsentative Probe an Z***** liefert. Erst nach Genehmigung durch Z***** wird X***** die den Proben konformen Früchte liefern:

10) They shall be packed and delivered according to Z*****'s reasonable instructions

It is very important not to treat or fumigate, for any reason. the fruits in stock in the warehouse with any kind of chemicals (only C02 treatment is allowed)

Before delivery, a representative sample of the batch (a sampling procedure will have to be approved by Z*****) will be sent to Z***** that will carry out the analyses to check the compliance of the sample with the standard specifications: only after having received approval from Z***** X***** shall deliver the fruits conforming to the sample

Z***** zahlt pro kg Früchte ... €:

11) Z***** shall pay to X***** the fruits ... Euro/kg.

X***** hat die gesamte Ernte Z***** anzubieten, nur bei Ablehnung durch Z***** kann X***** anderen Firmen liefern:

12) X***** shall first offer to Z***** any quantity of fruits obtained in excess to the quantity agreed at the same sale conditions. Only in case Z***** refuse such offer. X***** shall be free to offer exceeding quantities to other companies.

In Punkt 13 wurde vereinbart, dass die gesamte Lieferung von rund 800 Tonnen innerhalb von 60 Tagen ab dem Ende des Monats der Verrechnung zu zahlen ist:

13) Both parties have agreed that the whole delivery of roughly 800 Ton of fruits has to be paid by remittance 60 days end of month invoice date

Dieser Vertrag regelt zwar die Ernte 2012. Da jedoch dieser zum gegenständlichen Besprechungspunkt vorgelegt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass dieser im Wesentlichen inhaltsgleich mit jener Vereinbarung ist, die für die Ernte 2011 getroffen wurde.

Aus diesen Vertragstexten geht nach Ansicht des Prüfers sehr wohl hervor, dass eine Lieferung der Samen definitiv vereinbart wurde und dass alles daran zu setzen ist, die Qualität dieses Samens zu gewährleisten.

Z***** hat demnach sehr wohl größeres Interesse daran, dass sie die Qualität des Rohproduktes steuern kann. Sobald die ordnungsgemäße Qualität feststeht (mit der Probenentnahme bei der Einlagerung), ist sie daran interessiert, dass sie die Verfügungsmacht über diese geprüfte Ware inne hat. Denn nur so kann die Qualität des später erzeugten Presskuchens gesteuert werden. Diese Bearbeitung ist übrigens im Vertrag gar nicht geregelt, sodass es offenkundig ist, dass Interesse von Z***** liegt in erster Linie auf der Verfügungsmacht über das Rohprodukt.

c) Auftrag von Y*****

Die Vereinbarung vom 30.11.2011 mit Y***** bezeichnet sich als "Auftrag".

Als Lieferort ist die Adresse von Y***** in Barcelona angeführt.

Als geplantes Lieferdatum ist der 30.1.2013 festgelegt.

[...]

In den folgenden Qualitätsbeschreibungen ist ebenfalls festgelegt, dass X***** die Berichte über die einzelnen Chargen bis 31.1.2013 an Y***** sendet.

Anders als bei Z***** ist hier allerdings festgelegt, dass die Lieferung in Teillieferungen entsprechend dem Bedarf von Y***** erfolgen soll.

X***** will draw up the GAP's reports of each batch of production which will be sent to Y***** before to 31.01.13.

DELIVERIES:

The deliveries will take place in partial shipment according Y*****'s needs.

Es ist festgelegt, dass X***** nach der Ernte die Trocknung, Reinigung und Probennahme durchführt und die Proben mit entsprechender Beschriftung bis November 2012 an Y***** sendet:

SAMPLING:

Once harvested the product, X***** will carry out the drying (if necessary), cleaning of impurities and sampling of each batch. The samples have to be sent to Y***** before end of November 2012.

The samples have to be labelled with the batch number, Y*****'s code number and the date of harvesting.

Die Bezahlung ist 4 Teilzahlungen geteilt:

PAYMENT:

[...]

Auch hier kann davon ausgegangen werden, dass die aktuelle Vereinbarung mit der des Vorjahres im Wesentlichen ident ist.

Auch bei der Firma Y***** ist der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung darauf gerichtet, dass diese die Verfügungsmacht über das Rohprodukt erhält. Die Pressungen selbst sind nicht Gegenstand dieser Vereinbarung.

4. Rechtliche Würdigung

a) Gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung iSd Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 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.

b) Gemäß Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 gilt als innergemeinschaftliche Lieferung auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1).

c) Nach Ansicht des Finanzamtes liegt bei beiden Kunden das vorwiegende Interesse in der Sicherung der Rohstoffe für die spätere Pressung der A*****früchte. Nur damit kann sicher gestellt werden, dass die Qualität des Presskuchens den gewünschten Anforderungen entsprechend gegeben ist. Sie sind daher sehr wohl interessiert, dass sie die Verfügungsmacht über den Samen möglichst kurz nach der Einlagerung inne haben. Zu diesem Zeitpunkt lagert die Ware unzweifelhaft in Österreich, weshalb diese Lieferung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist.

Die in der Folge stattfindenden Aufträge über die Pressung der Samen stehen damit in keinem direkten Zusammenhang und beinhalten zudem teilweise Samen aus anderen Chargen, die ohnehin (weil direkt von den Kunden im Ausland bezogen) nicht X***** gehören.

d) Auf Grund oben dargelegten Sachverhaltsdarstellung scheint es für das Finanzamt klar, dass im gegenständlichen Fall in Österreich steuerbare Inlandslieferungen gegeben sind, bei denen die Verfügungsmacht iSd § 3 Abs. 7 UStG 1994 im Inland spätestens zum Zeitpunkt der Rechnungslegung verschafft wurde. Es liegen keine Lieferungen iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994 vor, bei denen die Verfügungsmacht mit Beginn der Warenbewegung verschafft wird, was aber Voraussetzung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist.

*Dies auch aus folgenden Erwägungen: aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich unzweifelhaft, dass Gegenstand der Lieferungen der Fa. X***** N***** GmbH die A*****samen sind und nicht nur der daraus gewonnene Presskuchen. Diesfalls wäre es nämlich gar nicht möglich, dass die Auftraggeber der Fa. X***** dieser das aus der Pressung gewonnene Öl als (Teil)Entgelt überlassen, sondern setzt dies vielmehr voraus, dass sie über das Ausgangsprodukt (A*****samen) verfügberechtigt sind. Die A*****samen sind jedoch nicht Gegenstand der anschließenden Warenbewegungen nach Italien bzw. Spanien, sondern die Presskuchen, bei denen es sich nach Ansicht des Finanzamtes um Gegenstände gänzlich anderer Marktähnlichkeit handelt. Diesbezüglich liegen innergemeinschaftliche Warenverbringungen iSd Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch die Auftraggeber (Z***** und Y*****) vor.*

e) Diese Lieferungen sind daher in Österreich steuerbar und mit 10% USt steuerpflichtig.

[...]

DATUM	BEL	GKONTO	GKONTODEBEZEI	Jan.12	Feb.12
02.01.2012	AR 30001	235097	Y***** S.A.	...,00	
09.02.2012	AR 30069	239002	Z*****		...,00
09.02.2012	AR 30070	235097	Y***** S.A.		...,00
				...,00	...,00

[...]

[...]

[...]

[...]

E s ergeben sich damit folgende Änderungen bei den Kennzahlen der UVA:

steuerbarer Umsatz	KZ: 000	Jän . 2012	Feb. 2012
bisher	....40		...,50
Erhöhung lt. Prüfung	....,00		...,00
lt. Prüfung	....40		...,50

10% ermäßiger Steuersatz	KZ: 029	Jän . 2012	Feb. 2012
bisher	....39		...,67
Erhöhung lt. Prüfung	....,00		...,00

f) Es wird darauf hingewiesen, dass die bisher für diese Lieferungen abgegebenen zusammenfassenden Meldungen entsprechend zu berichtigen sind.

Festsetzungsbescheide

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen folgend mit Datum 14. 1. 2013 Umsatzsteuerfeststellungsbescheide für die Monate Jänner und Februar 2012.

Berufung

Mit Schreiben vom 18. 2. 2013, Postaufgabe 19. 2. 2013, erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertretung Berufung unter anderem gegen die Umsatzsteuerfeststellungsbescheide für die Monate Jänner und Februar 2012:

Gegen die oben angeführten Bescheide - alle vom 14.1.2013, alle zugegangen am 21.1.2013 - erheben wir, innerhalb offener Frist, das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen die Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 10.1.2013, d.h. gegen die Nichtanerkennung von steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Begründung:

Die Berufungswerberin kauft von österreichischen Bauern A*****samen, lagerte diese in ihren eigenen Silos und verarbeitete diese (auf Abruf) zu Presskuchen, die letztlich innergemeinschaftlich an die Firmen Z***** und Y***** geliefert wurden. Die Lagerung und die Verarbeitung wurden von der Berufungswerberin gesondert als Dienstleistung verrechnet.

Daneben kauft sowohl die Firma Z***** als auch die Firma Y***** selbst gleichartige Waren aus dem Ausland, die ebenfalls in Silos der Berufungswerberin gelagert und auf Abruf durch die Berufungswerberin zu Presskuchen verarbeitet werden. Dieser Vorgang ist nicht Gegenstand der Berufung, da sich die Tätigkeit der Berufungswerberin auf die Durchführung einer Dienstleistung beschränkt.

Hinsichtlich des erstgenannten Sachverhaltes argumentiert die Betriebsprüfung mit aus dem Gesamtzusammenhang gerissenen Bruchstücken aus dem Vertragstext und zieht daraus den Schluss, dass die Berufungswerberin bereits mit der Einlagerung der A*****samen in ihre Silos bzw. der Verrechnung (siehe nächster Absatz) ihren Abnehmern die Verfügungsmacht verschafft hat und das nach der Verarbeitung der A*****samen zum Endprodukt eine innergemeinschaftliche Verbringung des Endproduktes durch die

Abnehmer erfolgt. Das ist eine Schlussfolgerung, die keineswegs derartig unzweifelhaft und zwingend ist wie in der Niederschrift dargestellt, die dem Willen der Parteien und den Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts widerspricht und die nicht geeignet ist die Unrichtigkeit der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen umsatzsteuerlichen Behandlung des Sachverhaltes zu begründen.

*Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass mit der Rechnungslegung über die körperlich in Silos der Berufungswerberin gelagerte Ware (A*****samen) bereits die Verfügungsmacht verschafft wurde. Abgesehen davon, dass mit der Rechnungslegung die Verfügungsmacht nicht verschafft werden kann ist der Gedanke, dass durch die Einlagerung eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht mehr vorliegen kann nicht zutreffend. Die von der Betriebsprüfung vermeintlich interpretierte Verschaffung der Verfügungsmacht durch Rechnungslegung ist nichts anderes als eine Anzahlung auf die künftige Lieferung des vereinbarten Produktes, nämlich der Presskuchen. Dass die Berufungswerberin den Vorgang vorweg, d.h. möglicherweise zum falschen Zeitpunkt, als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat ändert nichts daran, dass es sich letztlich, bei Lieferung des vereinbarten Liefergegenstandes, um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt.*

Nach Art. 7 UStG und der herrschenden Ansicht ändert sich an der innergemeinschaftlichen Lieferung nichts wenn der Gegenstand der Lieferung noch vor der Beförderung oder Versendung im Ursprungsmitgliedstaat be- oder verarbeitet wird (Ruppe, USt-Kommentar, Art 1, Tz 8/1 bzw. Art. 7 Tz 13). Diese Auffassung wird auch in den Umsatzsteuerrichtlinien vertreten (Rz 3983 und Rz 3776).

In welchem zeitlichen Abstand nach der Lieferung die Güterbewegung stattfinden muss, lässt das Gesetz offen. Aus Art. 7 Abs. 1 ergibt sich nach herrschender Ansicht, wie bereits angeführt, dass eine (der Lieferung nachfolgende, der Güterbewegung vorangehende) Be- oder Verarbeitung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung unschädlich ist. Entscheidend ist der innere Zusammenhang zwischen Lieferung und Warenbewegung, der zeitliche Abstand ist nicht relevant. Nur dann, wenn (durch die Be- oder Verarbeitung) der innere Zusammenhang nicht mehr gegeben ist, liegt keine innergemeinschaftliche Lieferung mehr vor, sondern allenfalls eine innergemeinschaftliche Verbringung (Ruppe, USt-Kommentar, Art. I, Tz 16, Art. 7, Tz 13). Davon kann jedoch im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein.

Wir dürfen darauf hinweisen, dass der VwGH in seinem Erk. vom 27.2.2002, 2000/13/0095 zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die Abrufberechtigung zur Lieferung von Waren, die noch im Kühlraum des Eigentümers gelagert sind, keine Verfügungsmacht des Leistungsempfängers begründet und somit noch nicht als Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn zu qualifizieren ist. In dem genannten Erkenntnis ist die belangte Behörde von einer Übergabe durch Erklärung (§ 428 ABGB) ausgegangen, da die beteiligten Vertragsparteien darin übereingekommen seien, dass die Veräußerer die Sachen bis zu deren Abruf für den Erwerber innehaben sollen. Der VwGH ist hingegen zu der Ansicht gelangt, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht ein tatsächlicher Vorgang ist. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen; er kann nicht lediglich

abstrakt vereinbart werden. Vielmehr ist erforderlich, dass dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist. Im gegenständlichen Sachverhalt geht die wirtschaftliche Substanz erst mit Lieferung der Presskuchen auf die Erwerber über. Das zeigt sich u.a. darin, dass - worauf im Rahmen der Schlussbesprechung hingewiesen wurde - dass die Berufungswerberin für den allfälligen Untergang der Ware (z.B. Verderb etc.) bis zur Pressung und tatsächlichen Lieferung verantwortlich war!

*Abgesehen davon dass, wie gezeigt, eine innergemeinschaftliche Lieferung nach Art. 7 UStG und der herrschenden Ansicht auch bei Be- oder Verarbeitung vor der Beförderung gegeben ist, spricht die vertragliche Vereinbarung, d.h. der Parteiwille, dafür, dass die Verfügungsmacht nicht vor der tatsächlichen Lieferung übergegangen ist. Vertragsinhalt ist, neben anderen Leistungen, die Lieferung von A*****n in einem bestimmten Zustand, nämlich als Presskuchen (besonders deutlich ergibt sich das aus dem service-agreement, in dem als Liefergegenstand „Cakes“ angeführt sind). Dieser Zustand, d.h. dass was tatsächlich geliefert werden soll (worauf es dem Erwerber ankommt), liegt im Zeitpunkt der Einlagerung noch gar nicht vor. Der vereinbarte Liefergegenstand sind Presskuchen und nicht A*****n oder Samen.*

Entscheidend für die Verschaffung der Verfügungsmacht ist, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden, so dass gerade die Zuwendung des Gegenstandes den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges ausmacht (Ruppe, USt-Kommentar, § 3 Tz 33). Die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt nicht zur Verfügungsmacht; der Unternehmer muss dem Abnehmer Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden (Ruppe, UStKommentar, § 3 Tz 33 ; ebenso Melhardt/Tumpel, UStG, § 3 Tz 50 unter Verweis auf das oben angeführte VwGH-Erkenntnis 2000/1 3/0095). Erforderlich ist somit, dass der Übergang der wirtschaftlichen Substanz vom Leistenden auf den Leistungsempfänger endgültig gewollt ist. Eine Lieferung liegt daher noch nicht vor, wenn Gegenstände zur Disposition des Empfängers gestellt werden mit der Verpflichtung, über die tatsächlich verwendeten Gegenstände periodisch abzurechnen (Ruppe, USt-Kommentar, § 3 Tz 34). Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung. Dazu dürfen wir auf das Umsatzsteuerprotokoll 2007 verweisen (Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2007, § 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1051). Dort ist wie folgt ausgeführt:

„Ein Schweizer Unternehmer bestellt bei einer österreichischen Druckerei 50.000 Stück bedruckte Kuverts. Die Ausgangsrechnung in Höhe von 30.000 Euro wird bei Beginn der Produktion bezahlt. Da der Drittlandsunternehmer nur 30.000 Stück benötigt, werden diese auf Abruf in die Schweiz versendet; auf die Zusendung der restlichen 20.000 Stück wird verzichtet und werden diese - weil bereits gedruckt – von der Druckerei vernichtet. Ein entsprechendes Ausfuhrpapier über die ausgeführte Stückzahl liegt vor.“

Wie ist dieser Vorgang umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?

Das Umsatzsteuerrecht knüpft an die tatsächliche Leistung an. Maßgeblich ist umsatzsteuerrechtlich nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern das Erfüllungsgeschäft - die Erfüllung. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein, ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Da in Abweichung von der ursprünglichen Vereinbarung nur 30.000 Stück geliefert wurden, wird von einer Änderung des Vertrages hinsichtlich der Stückzahl bei gleich bleibendem Entgelt auszugehen sein. Es liegt daher eine Ausfuhrlieferung von 30.000 Stück vor.

Hinsichtlich der restlichen 20.000 Stück ist keine Lieferung erfolgt. Gemäß § 4 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung aufzuwenden hat, um die Lieferung zu erhalten. Der gesamte bezahlte Betrag in Höhe von 30.000 Euro ist daher der Ausfuhrlieferung zuzuordnen."

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten:

- Im Sinne der herrschenden Ansicht und Judikatur, ist darauf abzustellen, was tatsächlich geliefert werden soll, d.h. was der tatsächlich Liefergegenstand ist, und das sind die Presskuchen. Nach der vertraglichen Vereinbarung und dem tatsächlichen Parteiwillen ist der tatsächlich vereinbarte Liefergegenstand (das worauf es dem Abnehmer tatsächlich ankam) die A*****samen in einem bestimmten Zustand, nämlich als Presskuchen. Dieser Zustand (d.h. der zu liefernde Gegenstand) liegt in Zeitpunkt der Rechnungslegung (Anzahlung), aber auch im Zeitpunkt der Einlagerung, noch gar nicht vor. Dafür spricht neben dem Parteiwillen der Umstand, dass die Berufungswerberin für den allfälligen Untergang der A*****samen (z.B. Verderb etc.) bis zur Pressung und tatsächlichen Lieferung verantwortlich war!

- Selbst wenn man davon ausgeinge, dass bereits mit der Einlagerung der A*****samen die Verschaffung der Verfügungsmacht verschafft wurde, ändert sich an der innergemeinschaftlichen Lieferung nichts, da der Gegenstand der Lieferung vor der Beförderung oder Versendung im Ursprungsmitgliedstaat be- oder verarbeitet werden kann (siehe Art. 7 UStG und die oben angeführte herrschende Ansicht). Entscheidend ist der innere Zusammenhang und nicht der zeitliche Abstand. Die von der Betriebsprüfung für die vermeintliche Verschaffung der Verfügungsmacht angeführte Verrechnung vermag die Verschaffung der Verfügungsmacht nicht zu begründen, da diese Verrechnungen nur Anzahlungsrechnungen für die späteren Lieferungen sind. Die Rechnungslegung ist keine Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht) sondern Anzahlung (siehe dazu das oben angeführte USt-Protokoll 2007). Die verrechneten Beträge sind nichts anderes als Anzahlungen für innergemeinschaftliche Lieferungen.

Richtig ist, dass die Abnehmer natürlich an der Qualität der Ernte interessiert waren, aber die Ernte war nicht Liefergegenstand, sondern A*****samen in einem bestimmten Zustand, nämlich als Presskuchen. Wenn man sich beim Schuster ein Leder bestimmter Qualität aussucht oder bei einem Schneider einen Stoff bestimmter Qualität und sich daraus

Schuhe bzw. einen Anzug fertigen lässt, erhält man nicht die Verfügungsmacht über das Leder oder den Stoff sondern erst über das fertige Werk. Lässt man sich von einem Bauträger ein Haus errichten und kontrolliert bzw. prüft den in der Leistungsbeschreibung angeführten Baufortschritt und die Qualität der verwendeten Materialien laufend (selbst oder durch einen Sachverständigen) bedeutet das nicht das man die Verfügungsmacht über die einzelnen Materialien eingeräumt erhält. Die Auffassung der Betriebsprüfung, dass die Verfügungsmacht über die Rohmaterialien übergegangen ist, ist nicht zutreffend. In der Niederschrift selbst ist vom „Abruf für eine Ladung Presskuchen“ die Rede (Seite 12; siehe dazu auch das oben angeführte VwGH-Erk. vom 27.2.2002).

*Es kann keine Rede davon sein, dass sich aus den Unterlagen unzweifelhaft ergibt, dass der Liefergegenstand bereits die A*****amen sind. Und selbst wenn dies - entgegen dem Parteiwillen - der Fall wäre, ändert dies, wie gezeigt nichts am Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, da der Liefergegenstand vor der Lieferung be- oder verarbeitet werden kann.*

Die im Betriebsprüfungsverfahren und in der Berufung vorgebrachten Argumente und dementsprechend die steuerliche Behandlung des Sachverhaltes durch unseren Mandanten ist absolut dem Gesetz und der herrschenden Ansicht entsprechend. Das dies so ist zeigen die maßgeblichen Kommentare zum Umsatzsteuerrecht (siehe oben). Es besteht daher keine Notwendigkeit durch eine andere Interpretation, die wie gezeigt nicht überzeugend ist und die von den gesetzlichen Bestimmungen und der herrschenden Ansicht nicht gestützt wird, der Berufungswerberin eine andere umsatzsteuerliche Behandlung aufzuzwingen, die an der Umsatzsteuerneutralität des Vorganges nichts ändert, sondern nur umständlicher macht. Der Sachverhalt liegt offen am Tisch.

Die von der Betriebsprüfung vorgebrachten Argumente sind keinesfalls derart zwingend und unzweifelhaft (Stichworte: Gefahrentragung bis zur tatsächlichen Lieferung des vereinbarten Liefergegenstandes, gewollte Liefergegenstand sind die Presskuchen, zulässige Be- bzw. Verarbeitung vor Durchführung der innergemeinschaftlichen Lieferung), dass ein solcher Schritt gerechtfertigt wäre und nicht völlig unverhältnismäßig erscheint bzw. sich als negative „Verwaltungsvereinfachung“ darstellt. Die Behandlung durch den Steuerpflichtigen ist jedenfalls mit den Bestimmungen des UStG vereinbar. Es ist nicht begründbar und vertretbar, dass man die auf Gesetz und herrschender Ansicht ruhende umsatzsteuerliche Behandlung des Sachverhaltes in überschießender Weise durch eine andere, nicht den Kern der Sache treffende, Behandlung ersetzt.

Wir stellen daher den Antrag, der Berufung statzugeben und den gegenständlichen Sachverhalt als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung anzuerkennen.

Für den Fall der Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen wie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Gleichzeitig stellen wir gemäß § 212a Abs. 1 BAO den Antrag auf Aussetzung der Einhebung des auf die Feststellungen in der Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes

entfallenden Nachforderungsbetrages in Höhe von € 121.215,-- bis zur Erledigung der Berufung. Das betrifft den Nachforderungsbetrag aus den berufungsgegenständlichen Bescheiden über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2012 und 02/2012...

Stellungnahme

Der Prüfer gab hierzu eine Stellungnahme ab, die der Bf am 19. 3. 2013 zur Gegenäußerung übermittelt wurde:

1. Zu den Berufungspunkten

Die Berufungswerberin (Bw) schreibt auf Seite 2 im 3. Absatz:

*"Die Betriebsprüfung ist der Ansicht dass mit der Rechnungslegung über die körperlich in Silos der Berufungswerberin gelagerte Ware (A*****samen) bereits die Verfügungsmacht verschafft wurde, Abgesehen davon, dass mit der Rechnungslegung die Verfügungsmacht nicht verschafft werden kann"...*

Es mag schon richtig, sein dass die Rechnungslegung per se nicht die Verfügungsmacht verschaffte, die Rechnungslegung dokumentiert jedoch die Willenseinigung über den Übergang der Verfügungsmacht. Die näheren Umstände dazu wurden im Bericht ausführlich begründet.

*Schon bei der Betriebsbesichtigung zu Beginn der Prüfung wurde von der Geschäftsführerin kein Zweifel gelassen, dass die eingelagerten Samen nicht mehr X***** gehören, sondern den Firmen Z***** bzw. Y*****.*

Die Meinung der Bw, „Die von der Betriebsprüfung vermeintlich interpretierte Verschaffung der Verfügungsmacht durch Rechnungslegung ist nichts anderes als eine Anzahlung auf die künftige Lieferung des vereinbarten Produktes, nämlich der Presskuchen“ widerspricht dem Vertragstext, denn dort ist nirgends von einer Anzahlung die Rede.

*Der Einwand: „Nach Art 7 UStG und der herrschenden Ansicht ändert sich an der innergemeinschaftlichen Lieferung nichts wenn der Gegenstand der Lieferung noch vor der Beförderung oder Versendung im Ursprungsmitgliedstaat be- oder verarbeitet wird“, geht insofern ins Leere, weil es sich nach Meinung des Finanzamtes um zwei unterschiedliche Vorgänge handelt, einerseits eine Lieferung durch Übergabe der Verfügungsmacht, andererseits um eine Beförderung im Auftrag des Abnehmers nach Pressung der Samen, die teilweise aus verschiedenen Quellen stammen. So gibt es ja auch Pressvorgänge und anschließende Beförderungen, die aus Samen erzeugt werden, die einerseits über X***** bezogen wurden, andererseits von den Abnehmern selbst eingekauft wurden. Solche einheitliche Vorgänge wären dann zu trennen in eine innergemeinschaftliche Lieferung (soweit der Samen von X***** kommt) und eine innergemeinschaftliche Verbringung (soweit der Samen bereits durch den Abnehmer eingekauft wurde).*

*Die Behauptung: "Im gegenständlichen Sachverhalt geht die wirtschaftliche Substanz erst mit Lieferung der Presskuchen auf die Erwerber über. Das zeigt sich u.a. darin, dass - worauf im Rahmen der Schlussbesprechung hingewiesen wurde - dass die Berufungswerberin für den allfälligen Untergang der Ware (z.B. Verderb etc.) bis zur Pressung und tatsächlichen Lieferung verantwortlich war!" geht insofern ins Leere, weil die Verantwortlichkeit von X***** natürlich als Einlagerer gegeben war, nicht weil die Samen noch in ihrem Eigentum gewesen wären. Diese Verantwortlichkeit betrifft nämlich auch die anderen, von den Abnehmern selbst eingekauften und bei X***** gelagerten Samen.*

Im angesprochenen service-agreement wird nicht nur von den "Cakes" geprochen, sondern der Punkt lautet:

*B. Z***** is interested to have certain quantities of Seeds delivered to X***** for storing, cleaning and pressing in accordance with Z*****'s instructions and to receive from X***** pressed cakes (the "Cakes");*

*Daraus geht hervor, dass Z***** sehr wohl an "bestimmten Mengen von Saatgut" Interessiert ist, um dann die weiteren Verarbeitungsschritte wie Lagerung, Reinigung und Pressung veranlassen zu können. Wenn auch das letzte Ziel die Erhaltung der Presskuchen war, so ist damit der schon frühere Übergang der Verfügungsmacht für die Samen an die Abnehmer nicht ausgeschlossen.*

*Wie die Berufung richtig ausführt, ist entscheidend für die Verschaffung der Verfügungsmacht, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden. Diese endgültige Zuwendung des Gegenstandes "Samen" erfolgte nach dem Gesamtbild auch tatsächlich. Die Abnehmer hätten - zumindest theoretisch - die Möglichkeit, die Samen auch wo anders pressen zu lassen. Im Falle eines Konkurses von X***** hätten die Abnehmer sehr wohl ihr Eigentumsrecht an den eingelagerten Samen.*

2. Schlussfolgerung

Insgesamt wurden in der Berufung keine neuen Sachverhaltselemente vorgebracht, sondern es wird die rechtliche Würdigung in einer anderen Form begehrt. Es besteht aber nach Ansicht des Prüfers kein Grund, von der im Prüfungsbericht ausführlich dargelegten Rechtsansicht abzugehen.

Gegenäußerung

Die Bf gab hierzu durch ihre steuerliche Vertreterin am 10. 4. 2013 folgende Gegenäußerung ab:

In der Stellungnahme wird einerseits ausgeführt, dass die Rechnungslegung zwar nicht die Verfügungsmacht verschaffte, aber die Willenseinigung über den Übergang der Verfügungsmacht dokumentiere (hier wird offensichtlich nicht auf den Vertragstext abgestellt) andererseits aber angeführt, dass Vorauszahlungen nicht dem Vertragstext

entsprechen (hier wird offensichtlich auf den Vertragstext abgestellt). Eine Vorauszahlung ist nicht nur dann eine Vorauszahlung wenn sie im Vertragstext erwähnt ist. Der Parteiwille (Verschaffung der Verfügungsmacht) kann jedoch nur aus dem Vertragstext erschlossen werden.

Der Einwand, dass es sich um zwei unterschiedliche Vorgänge handelt (Lieferung durch Übergabe und Beförderung nach Pressung) ist nicht zutreffend. Die für diesen Einwand offensichtlich angeführte Begründung, dass es auch Vorgänge gibt, bei denen von den Abnehmern selbst eingekaufte Samen verarbeitet werden, ist nicht tragfähig. Dazu ist anzuführen, dass diese Vorgänge umsatzsteuerlich auch unterschiedlich behandelt wurden. Auch darf (wiederholend) nochmals darauf hingewiesen werden, dass es nach Gesetz, herrschender Lehre und den UStR unschädlich ist, wenn der Gegenstand der Lieferung durch Beauftragte des Abnehmers vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet wird.

Bei Beauftragung durch den Lieferer liegt der Liefergegenstand erst nach der Be- oder Verarbeitung vor. Ungeachtet der Be- oder Verarbeitung liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor.

In dem service-agreement ist, entgegen der Ansicht des Prüfers, nur von „Cakes“ die Rede (... and to receive from X***** pressed cakes“).

Für die Abnehmer gab es keine weiteren Verarbeitungsschritte wie Lagerung, Reinigung und Pressung zu veranlassen, da alles vertraglich bereits geregelt war.

Liefergegenstand waren und sind die fertigen Presskuchen.

Sehr interessant sind folgende Ausführungen in der Stellungnahme des Prüfers:

„ Wenn auch das letzte Ziel die Erhaltung der Presskuchen war, so ist damit der schon frühere Übergang der Verfügungsmacht nicht ausgeschlossen.“

Das bedeutet im Grunde die Anerkennung des Parteiwillens und der Rechtsauffassung dass die Presskuchen der Liefergegenstand waren (... Ziel die Erhaltung der Presskuchen...). Dennoch ist für den Prüfer „der frühere Übergang der Verfügungsmacht für die Samen an die Abnehmer nicht ausgeschlossen“! Damit relativiert der Prüfer seine Aussagen in der Niederschrift, nämlich dass es zu einem früheren Übergang der Verfügungsmacht gekommen ist! sehr deutlich. Der frühere Übergang der Verfügungsmacht ist nunmehr nicht mehr so absolut und zwingend sondern nur mehr nicht ausgeschlossen.

Die Ausführungen, dass die Abnehmer - zumindest theoretisch - die Möglichkeit hatten, auch woanders pressen zu lassen ist nicht nachvollziehbar. Es gibt vertragliche Vereinbarungen, die letztlich die Lieferung von Presskuchen zum Gegenstand haben (dies wird nunmehr auch vom Prüfer nicht mehr ausgeschlossen, da „das letzte Ziel die Erhaltung der Presskuchen war“)

Wir sind nach wie vor der Ansicht, dass

- eine innergemeinschaftliche Lieferung der Presskuchen erfolgt, d.h. die umsatzsteuerliche Abwicklung korrekt erfolgte,
- auch wenn man der Ansicht des Prüfers folgt und einen Übergang der Verfügungsmacht betreffend die Samen bereits vorher annimmt, nach wie vor von einer innergemeinschaftlichen Lieferung auszugehen ist, da bei Be- und Verarbeitung vor der Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet der Liefergegenstand erst nach der Be- oder Verarbeitung vorliegt,
- die Ansicht des Prüfers eine Interpretation Ist, die, wie in der Berufung ausgeführt, die herrschende Ansicht, das Gesetz und die UStR gegen sich hat.

In der Stellungnahme relativiert der Prüfer die in der Niederschrift vertretene Ansicht selbst (nunmehr: "letzte Ziel ist Erhaltung der Presskuchen") dahingehend, dass der frühere Übergang der Verfügungsmacht, in seinem Sinne, keineswegs gewiss sondern (nur mehr) nicht ausgeschlossen ist.

Umso weniger ist es notwendig von einer durch Gesetz, herrschenden Auffassung und Verwaltungspraxis anerkannten umsatzsteuerlichen Abwicklung abzugehen, und diese durch eine Interpretation zu ersetzen, die dem widerspricht und die, nach den Ausführungen In der Stellungnahme, nur nicht ausgeschlossen ist.

Arbeitsbogen

Im Arbeitsbogen der Außenprüfung sind Kopien folgender Vertragsurkunden enthalten:

Service Agreement mit Z*** vom 2. 4. 2012**

Das am 2. 4. 2012 unterfertigte Service Agreement basiert offenkundig auf einer bereits ab 1. 2. 2006 gültigen Vereinbarung, die adaptiert wurde:

SERVICE AGREEMENT

This Agreement (the "Agreement") is made to be effective as of February 1, 2006 (the "Effective Date") by and between:

*Z***** SpA ("Z*****"), a corporation organized under the laws of Italy, with offices at V*****,
20139 Milano, Italy*

and

*X*****N***** GmbH ("X*****"), a company organized under the laws of Austria, with offices
at ..., Austria*

WHEREAS:

*A. Z***** engages in the production and sale of substances extracted from plants,
including S****n, a substance extracted from S****mm seeds (the "Seeds");*

*B. Z***** is interested to have certain quantities of Seeds delivered to X**** for storing, cleaning and pressing in accordance with Z*****'s instructions and to receive from X**** pressed cakes (the "Cakes");*

*C. X***** is willing to perform the above operations on behalf of Z*****;*

NOW, THEREFORE, IT IS AGREED AS FOLLOWS:

ARTICLE 1 - OBJECT

*1.1 Subject to the terms and conditions of this Agreement, X***** undertakes to perform on behalf of Z***** the following operations (the "Operations"):*

- (a) to receive, mix and clean, if necessary, Seeds supplied by suppliers of Z***** (including X***** itself);*
- (b) to store Seeds in X*****'s warehouses;*
- (c) to take samples from any lot of Seeds and deliver such samples to Z*****, to permit Z***** to check whether they conform to the specifications agreed between Z***** and the supplier; and*
- (d) if Z***** confirms that Seeds do conform to said specifications, to press Seeds retaining the oil deriving therefrom and to deliver Cakes to Z*****.*

*1.2 If Z***** finds that Seeds do not conform to said specifications, Z***** shall promptly inform X***** and X***** shall follow Z*****'s instructions concerning the non-conforming lots of Seeds.*

ARTICLE 2 - PROGRAMS

[...]

ARTICLE 3 - DELIVERIES

*3.1 Cakes shall be delivered by X***** to Z***** Ex Works, X*****'s plant.*

3.2 Trade terms are used herein as defined in Incoterms 2000.

*3.3 Z***** shall supply to X***** the big bags to be used for packaging and delivering Cakes.*

ARTICLE 4 - COMPENSATIONS

[...]

ARTICLE 5 - WARRANTIES

[...]

ARTICLE 6 - INSURANCE

*X***** shall insure the actual quantity of Seeds with a price of ... €/kg with a first class insurance company up to a total amount of 4.3 (four point three) million Euro covering all risks of fire, extended coverage, in the period in which Seeds remain in the possession of X***** and shall provide to Z***** copy of the relevant insurance policy.*

ARTICLE 7 - FORCE MAJEURE

[...]

ARTICLE 8 - TERM

[...]

ARTICLE 9 - TERMINATION

[...]

ARTICLE 10 - CONFIDENTIALITY

[...]

ARTICLE 11 - ASSIGNMENT

[...]

ARTICLE 12 - MISCELLANEA

[...]

ARTICLE 13 - NOTICES

[...]

ARTICLE 14 - GOVERNING LAW AND ARBITRATION

[...]

Date: Milano, April 2, 2012

...

Supply Agreement mit Z*** vom 27. 2. / 3. 4. 2012**

Supply Agreement

*This agreement is made to be effective as of March 1 st 2012 (the "EFFECTIVE DATE") between Z***** S.p.A ("Z*****") a corporation organised under the law of Italy, having offices in Milano, V*****, Italy.*

and

*X***** NATURESTOFFE GmbH ("X*****") a corporation organised under the law of Austria, having offices in ..., Austria.*

Whereas

*A) Z***** engages in the production and sale of substances extracted from plants including S*****n, an extract of S*****m A***** fruits;*

B) X***** has the capacity to implement the cultivation of S****m A**** in Austria according to Z*****'s instructions with the view to produce the fruits and to sell them to Z****;

C) X*****, in order to perform such activity, will co-ordinate the activities of local farmers (the "FARMERS"), on behalf of which X**** has the power to take engagements.

NOW, THEREFORE, IT IS AGREED AS FOLLOWS

1) Z***** shall supply X**** with detailed instructions to perform the cultivation of the SEEDS; X**** shall strictly abide by such instructions and shall promptly inform Z**** about any unexpected Event.

2) Due to the "GACP" guidelines (EMEA/HMPC/246816/2005 - Annex 1), X****, being the Corporation co-ordinating the FARMERS, will have to accurately conform to the "Principles and guidelines for the production of good quality plant material" and fill in every part of the attached Sheets (APR - Annex 2). The mentioned document (APR - Annex 2) will have to be returned to Z****, duly signed by X****, at the end of the Campaign (on delivery of the crop representative sample).

In particular, as far as pesticides are concerned:

a) the application should be avoided as far as possible. When necessary they should be carried out using the minimum effective rates,

b) the pesticides applied must be in compliance with Regulation (EC) No 1107/2009 including annexes and successive updates.

c) the fruits produced must comply with the pesticide limits indicated in Table 2.8.13 -1 of the Eu. Ph. (Annex 3). The limits applying to pesticides that are not listed in Table 2.8.13.-1 and used during the cultivation must comply with the limits cross referred to by Regulation (EC) No. 396/2005 including annexes and successive updates.

[...]

...

Auftragsbestätigung Y*****

Folgende Auftragsbestätigung der Y***** S.A., Barcelona, vom 30. 11. 2011 ist aktenkundig (die Beschreibung betrifft qualitativ hochwertige Früchte der A****):

...

Lieferort

Y*****, S.A...

[...]

...

TYPE: S*****i "sd"

...

Gesamtbetrag EURO ...,00

QUALITY:

TYPE Si**** "SD"

S*****n ISOMERS EXPRESSED AS Si**** calculated with reference TO THE DRIED DRUG HPLC

...

AFLAIOXIN : ACCOKDING TO PHARMACOPEA EUROPEA

PESTICIDES AND HEAVY METTAL: ACCORDING TO PHARM . EUROPEA

OCHRATOXIN A : NOT MORE THAN 2 PPB

PACKAGING: BIG BAG APROX. 1000 GS PER BIG BAG

X***** will draw up the GAP's reports of each batch of production which will be sent to Y***** before to 31. 01.13.

DELIVERIES: The deliveries will take place in partial shipment accordin Y*****'s needs.

SAMPLING:

once harvested the product, X***** will carry out the drying (if necessary), cleanning of impurities and sampling of each batch. The samples have to be send to Y***** before end of November 2012.

The samples have to be labelled with the batch number, Y*****'s code number and date of harvesting.

DOCUMENTATION:

X***** will forward the enclosed documentation in order to meet the version of GUIDEINE ON GOOD AGRICULTURAL ON COLLECTION PRACTICE FOR STARTING MATERIALS OF HERBAL ORIGIN (EMEA/ HMPC/ 246816/ 2005)

PAYMENT:

[...]

X***** will harvest in distant areas from one to another in order to minimize the maximum any incidence that could arrive due to the climatology, fires, plagues or any other force majeure.

...

Stellungnahme der steuerlichen Vertretung

Die steuerliche Vertretung gab im Zuge der Außenprüfung folgende Stellungnahme zur Ansicht des Prüfers ab:

*Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass es sich bei den Lieferungen an Z***** und Y***** S.A. nicht um innergemeinschaftliche Lieferungen handelt. Dieser Auffassung kann, aus den nachfolgend angeführten Gründen nicht zugestimmt werden.*

*Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass mit der Rechnungslegung über die körperlich in Silos der Fa . X***** gelagerte Ware (A*****samen) bereits die Verfügungsmacht verschafft wurde. Abgesehen davon, dass mit der Rechnungslegung die Verfügungsmacht nicht verschafft werden kann ist der Gedanke, dass durch die Einlagerung eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht mehr vorliegen kann nicht zutreffend.*

Nach herrschender Ansicht ändert sich an der innergemeinschaftlichen Lieferung nichts wenn der Gegenstand der Lieferung noch vor der Beförderung oder Versendung im Ursprungsmitgliedstaat be- oder verarbeitet wird (Ruppe, USt-Kommentar, Art I, Tz 8/1 bzw. Art. 7 Tz 13). Diese Auffassung wird auch in den Umsatzsteuerrichtlinien vertreten (Rz 3983 und Rz 3776).

In welchem zeitlichen Abstand nach der Lieferung die Güterbewegung stattfinden muss, lässt das Gesetz offen. Aus Art. 7 Abs. 1 ergibt sich nach herrschender Ansicht, wie bereits angeführt, dass eine (der Lieferung nachfolgende, der Güterbewegung vorangehende) Be- oder Verarbeitung für das Vorliegen einer ig Lieferung unschädlich ist. Entscheidend ist der innere Zusammenhang zwischen Lieferung und Warenbewegung, der zeitliche Abstand ist nicht relevant. Nur dann, wenn (durch die Be- oder Verarbeitung) der innere Zusammenhang nicht mehr gegeben ist, liegt keine innergemeinschaftliche Lieferung mehr vor, sondern allenfalls eine innergemeinschaftliche Verbringung (Ruppe, USt-Kommentar, Art. I , Tz 16, Art. 7 , Tz 1 3). Davon kann jedoch im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein.

Wir dürfen darauf hinweisen, dass der VwGH in seinem Erk. vom 27.2.2002, 2000/13/0095 zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die Abrufberechtigung zur Lieferung von Waren, die noch im Kühlraum des Eigentümers gelagert sind, keine Verfügungsmacht des Leistungsempfängers begründet und somit noch nicht als Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinn zu qualifizieren ist. In dem genannten Erkenntnis ist die belangte Behörde von einer Übergabe durch Erklärung (§ 428 ABGB) ausgegangen, da die beteiligten Vertragsparteien darin übereingekommen seien, dass die Veräußerer die Sachen bis zu deren Abruf für den Erwerber innehaben sollen. Der VwGH ist hingegen zu der Ansicht gelangt, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht ein tatsächlicher Vorgang ist. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen; er kann nicht lediglich abstrakt vereinbart werden. Vielmehr ist erforderlich, dass dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz,

Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist.

*Abgesehen davon das, wie gezeigt, eine innergemeinschaftliche Lieferung auch bei Be- oder Verarbeitung vor der Beförderung gegeben ist, spricht die vertragliche Vereinbarung dafür, dass die Verfügungsmacht nicht vor der tatsächlichen Lieferung übergegangen ist. Vertragsinhalt ist, neben anderen Leistungen, die Lieferung von A*****n in einem bestimmten Zustand, nämlich als Presskuchen (im Vertrag als „Cakes“ bezeichnet). Dieser Zustand, d.h. dass was tatsächlich geliefert werden soll (worauf es dem Erwerber ankommt), liegt im Zeitpunkt der Einlagerung noch gar nicht vor. Der vereinbarte Liefergegenstand sind Presskuchen und nicht A*****n oder Samen.*

Entscheidend für die Verschaffung der Verfügungsmacht ist, dass der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darauf gerichtet ist, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden, so dass gerade die Zuwendung des Gegenstandes den besonderen wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges ausmacht (Ruppe, USt-Kommentar, § 3 Tz 33). Die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt nicht zur Verfügungsmacht; der Unternehmer muss dem Abnehmer Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden (Ruppe, USt-Kommentar, § 3 Tz 33; ebenso Melhardt/Tumpel, UStG, § 3 Tz 50 unter Verweis auf das oben angeführte VwGH-Erkenntnis 2000/13/0095). Erforderlich ist somit, dass der Übergang der wirtschaftlichen Substanz vom leistenden auf den Leistungsempfänger endgültig gewollt ist. Eine Lieferung liegt daher noch nicht vor, wenn Gegenstände zur Disposition des Empfängers gestellt werden mit der Verpflichtung, über die tatsächlich verwendeten Gegenstände periodisch abzurechnen (Ruppe, USt-Kommentar, § 3 Tz 34). Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung. Dazu dürfen wir auf das Umsatzsteuerprotokoll 2007 verweisen (Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2007, § 7 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1051). Dort ist wie folgt ausgeführt:

„Ein Schweizer Unternehmer bestellt bei einer österreichischen Druckerei 50.000 Stück bedruckte Kuverts. Die Ausgangsrechnung in Höhe von 30.000 Euro wird bei Beginn der Produktion bezahlt. Da der Drittlandsunternehmer nur 30.000 Stück benötigt, werden diese auf Abruf in die Schweiz versendet; auf die Zusendung der restlichen 20.000 Stück wird verzichtet und werden diese - weil bereits gedruckt - von der Druckerei vernichtet. Ein entsprechendes Ausfuhrpapier über die ausgeführte Stückzahl liegt vor.“

Wie ist dieser Vorgang umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?

Das Umsatzsteuerrecht knüpft an die tatsächliche Leistung an. Maßgeblich ist umsatzsteuerrechtlich nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern das Erfüllungsgeschäft - die Erfüllung. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein, ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Da in Abweichung von der ursprünglichen Vereinbarung nur 30.000 Stück geliefert wurden, wird von einer Änderung des Vertrages

hinsichtlich der Stückzahl bei gleich bleibendem Entgelt auszugehen sein. Es liegt daher eine Ausfuhrlieferung von 30.000 Stück vor.

Hinsichtlich der restlichen 20.000 Stück ist keine Lieferung erfolgt. Gemäß § 4 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung aufzuwenden hat, um die Lieferung zu erhalten. Der gesamte bezahlte Betrag in Höhe von 30.000 Euro ist daher der Ausfuhrlieferung zuzuordnen."

Zusammenfassung

> Die Rechnungslegung ist keine Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht) sondern Anzahlung (siehe dazu das oben angeführte USt-Protokoll 2007). Die verrechneten Beträge sind nichts anderes als Anzahlungen für innergemeinschaftliche Lieferungen.

*Selbst wenn man davon ausgeinge, dass bereits die Übergabe bzw. Einlagerung der A****n (bzw. Samen) die Verschaffung der Verfügungsmacht (Lieferung) bedeutet, so ändert sich an der innergemeinschaftlichen Lieferung nichts wenn der Gegenstand der Lieferung noch vor der Beförderung oder Versendung im Ursprungsmitgliedstaat be- oder verarbeitet wird. Entscheidend ist der innere Zusammenhang und nicht der zeitliche Abstand.*

*> Geht man - nach der vertraglichen Vereinbarung - davon aus, dass der tatsächlich vereinbarte Liefergegenstand (das worauf es dem Abnehmer tatsächlich ankam) die Presskuchen sind, ist ohnehin von einer innergemeinschaftlichen Lieferung auszugehen. Nach der vertraglichen Vereinbarung kommt es dem Erwerber auf A****n (bzw. Samen) in einem bestimmten Zustand, nämlich als Presskuchen, an. Dieser Zustand (d.h. der zu liefernde Gegenstand) liegt in Zeitpunkt der Rechnungslegung (Anzahlung), aber auch im Zeitpunkt der Einlagerung, noch gar nicht vor.*

> Nach unserer Ansicht ist, im Sinne der herrschenden Ansicht und Judikatur, darauf abzustellen was tatsächlich geliefert werden soll, d.h. tatsächlich Liefergegenstand ist, und das sind die Presskuchen.

> Es liegt jedoch in beiden Fällen eine innergemeinschaftliche Lieferung, d.h. keine ruhende Lieferung in Österreich, vor.

Würdigung durch den bundesweiten Fachbereich

Die Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Umsatzsteuer, vertrat in einer Auskunft an das Finanzamt vom 5. 12. 2012 folgende Ansicht:

*Unklar ist, ob es sich im gegenständlichen Fall bei Lieferungen von A****samen durch einen österreichischen Unternehmer (Ö) an seinen italienischen bzw. spanischen Auftraggeber (I und S) um steuerpflichtige Inlandslieferungen oder steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen handelt.*

A*****samen werden - entsprechend diesbezüglicher vertraglicher Vereinbarungen - in eigens hierfür bereitgestellte, genau spezifizierte Silos eingelagert und auf Abruf der Auftraggeber für eine Pressung zur Verfügung gestellt. Jedes Silo erhält eine Chargennummer, z.B. SC/A/03/11 (dabei steht A für Österreich, 11 für die Ernte 2011, 03 für den Silo), so dass es möglich ist, die darin gelagerte Ware dem Auftraggeber genau zuzuordnen.

Die eingelagerten A*****samen werden den Auftraggebern I und S in Rechnung gestellt, dieser Vorgang wurde bisher als innergemeinschaftliche Lieferung qualifiziert. Die A*****samen hat Ö zuvor von österreichischen Landwirten bezogen, hinsichtlich der Bezahlung ist vereinbart, dass zunächst I und S ihre Zahlungen leisten, damit ö seinerseits seine Verbindlichkeiten begleichen kann.

Weiters erwerben I und S selbst gleichartige Waren im Ausland, die ebenfalls zu ö transportiert und dort in separaten Silos eingelagert werden.

Wie bereits ausgeführt sollen diese Samen von Ö gepresst werden, Ö darf neben entsprechender Bezahlung als weitere Gegenleistung (Entgelt) für die Pressung das aus diesen Pressungen gewonnene Öl behalten. Der nach der Pressung verbleibende "Presskuchen" wird nach Italien bzw. Spanien verbracht, da die Auftraggeber bestimmte darin enthaltene Wirkstoffe für die Erzeugung von Medikamenten etc. benötigen.

Die Samen sind bis zur Weiterverarbeitung in den Silos des Ö gelagert und werden erst auf Abruf aus den Silos zur Pressung entnommen, wobei zumindest im Falle des I genau vorgeschrieben wird, aus welchen Silos welche Menge entnommen wird, um eine gleich bleibende Menge an Inhaltsstoffen zu gewährleisten.

Da von I und S auch selbst Samen eingekauft und bei X***** gelagert werden (siehe oben), kann bei einem Abruf für eine Ladung Presskuchen sowohl Samen verwendet worden sein, der von Ö stammt, als auch von I und S selbst erworbene Samen.

Weiters wurden die Samen von Ö gegen Feuer versichert, für eine allfällige Versicherungsleistung wurde I als Vinkulargläubiger eingesetzt.

Für die Lagerung der Samen wird je nach vorhandener Menge quartalsweise eine Lagergebühr verrechnet. Ö ist für den allfälligen Untergang der Ware (z.B. Verderb) bis zur Pressung und tatsächlichen Lieferung verantwortlich ist, die Abnehmer sind nach Ansicht des Prüfers nur am Presskuchen interessiert.

Der Prüfer vertritt daher die Auffassung, dass die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen von A*****samen nicht erfüllt sind, sondern Inlandslieferungen des Ö und innergemeinschaftliche Verbringungen iSd Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 des I bzw. des S vorliegen.

Der bundesweite Fachbereich für Umsatzsteuer (FB USt) führt hierzu Folgendes aus:

Gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung iSd Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 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.

Gemäß Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 gilt als innergemeinschaftliche Lieferung auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1).

Auf Grund der ausführlichen Sachverhaltsdarstellung, die der gegenständlichen Anfrage beigeschlossen war und eingangs nur auszugsweise wiedergegeben wurde, schließt sich der FB USt der Ansicht des Prüfers an, dass im gegenständlichen Fall in Österreich steuerbare Inlandslieferungen gegeben sind, bei denen die Verfügungsmacht iSd § 3 Abs. 7 UStG 1994 im Inland spätestens zum Zeitpunkt der Rechnungslegung verschafft wurde. Es liegen keine Lieferungen iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994 vor, bei denen die Verfügungsmacht mit Beginn der Warenbewegung verschafft wird, was aber Voraussetzung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist.

Dies auch aus folgenden Erwägungen: aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich unzweifelhaft, dass Gegenstand der Lieferungen des Ö die A*****amen sind und nicht nur der daraus gewonnene Presskuchen. Diesfalls wäre es nämlich gar nicht möglich, dass die Auftraggeber des Ö diesem das aus der Pressung gewonnene Öl als (Teil)Entgelt überlassen, sondern setzt dies vielmehr voraus, dass sie über das Ausgangsprodukt (A*****amen) verfügberechtigt sind. Die A*****amen sind jedoch nicht Gegenstand der anschließenden Warenbewegungen nach Italien bzw. Spanien, sondern die Presskuchen, bei denen es sich nach Ansicht des FB USt um Gegenstände gänzlich anderer Marktähnlichkeit handelt. Diesbezüglich liegen - wie vom Prüfer zutreffend dargestellt wird - innergemeinschaftliche Warenverbringungen iSd Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch die Auftraggeber (I und S) vor.

Vorlage

Mit Bericht vom 9. 7. 2013 legte das Finanzamt die Berufung betreffend Umsatzsteuerfestsetzung Jänner und Februar 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat

als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

*Strittig ist, ob es sich im gegenständlichen Fall bei Lieferungen von A*****samen durch Fa. X***** N***** GmbH (Ö) - in der Folge kurz X***** - an seinen italienischen bzw. spanischen Auftraggeber (Fa. Z***** „I“ und Fa. Y***** S.A. „S“) um steuerpflichtige Inlandslieferungen oder steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen handelt.*

*A*****samen werden - entsprechend diesbezüglicher vertraglicher Vereinbarungen – in eigens hierfür bereitgestellte, genau spezifizierte Silos eingelagert und auf Abruf der Auftraggeber für eine Pressung zur Verfügung gestellt. Jeder Silo erhält eine Chargennummer, z.B. SC/A/03/11 (dabei steht A für Österreich, 11 für die Ernte 2011, 03 für den Silo), so dass es möglich ist, die darin gelagerte Ware dem Auftraggeber genau zuzuordnen.*

*Die eingelagerten A*****samen werden den Auftraggebern I und S in Rechnung gestellt, dieser Vorgang wurde bisher als innergemeinschaftliche Lieferung qualifiziert.*

*Die A*****samen hat Fa. X***** zuvor von österreichischen Landwirten bezogen, hinsichtlich der Bezahlung ist vereinbart, dass zunächst I und S ihre Zahlungen leisten, damit Fa. X***** seinerseits seine Verbindlichkeiten begleichen kann.*

*Weiters erwerben I und S selbst gleichartige Waren im Ausland, die ebenfalls zur Fa. X***** transportiert und dort in separaten Silos eingelagert werden.*

*Wie bereits ausgeführt sollen diese Samen von Fa. X***** gepresst werden, X***** darf neben entsprechender Bezahlung als weitere Gegenleistung (Entgelt) für die Pressung das aus diesen Pressungen gewonnene Öl behalten. Der nach der Pressung verbleibende "Presskuchen" wird nach Italien bzw. Spanien verbracht, da die Auftraggeber bestimmte darin enthaltene Wirkstoffe für die Erzeugung von Medikamenten etc. benötigen.*

*Die Samen sind bis zur Weiterverarbeitung in den Silos der Fa. X***** gelagert und werden erst auf Abruf aus den Silos zur Pressung entnommen, wobei zumindest im Falle des I genau vorgeschrieben wird, aus welchen Silos welche Menge entnommen wird, um eine gleich bleibende Menge an Inhaltsstoffen zu gewährleisten.*

*Da von I und S auch selbst Samen eingekauft und bei Fa. X***** gelagert werden (siehe oben), kann bei einem Abruf für eine Ladung Presskuchen sowohl Samen verwendet worden sein, der von Fa. X***** stammt, als auch von I und S selbst erworbene Samen.*

*Weiters wurden die Samen von Fa. X***** gegen Feuer versichert, für eine allfällige Versicherungsleistung wurde I als Vinkulargläubiger eingesetzt.*

*Für die Lagerung der Samen wird je nach vorhandener Menge quartalsweise eine Lagergebühr verrechnet. X***** ist für den allfälligen Untergang der Ware (z.B. Verderb) bis zur Pressung und tatsächlichen Lieferung verantwortlich, die Abnehmer sind nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel nur am Presskuchen interessiert.*

Antrag des Finanzamtes Waldviertel:

Seitens des Finanzamtes Waldviertel wird weiterhin an der rechtlichen Würdigung lt. Beilage zur NS über die Schlussbesprechung v. 10.1.2013, Tz 4, festgehalten, dass im gegenständlichen Fall in Österreich steuerbare und mit einem Steuersatz von 10% steuerpflichtige Inlandslieferungen gegeben sind, bei denen die Verfügungsmacht iSd § 3 Abs. 7 UStG 1994 im Inland spätestens zum Zeitpunkt der Rechnungslegung verschafft wurde. Es liegen keine Lieferungen iSd § 3 Abs. 8 UStG 1994 vor, bei denen die Verfügungsmacht mit Beginn der Warenbewegung verschafft wird, was aber Voraussetzung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist.

Dies auch aus folgenden Erwägungen: aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich unzweifelhaft, dass Gegenstand der Lieferungen der Fa. X***** die A*****samen sind und nicht nur der daraus gewonnene Presskuchen. Diesfalls wäre es nämlich gar nicht möglich, dass die Auftraggeber der Fa. X***** dieser das aus der Pressung gewonnene Öl als (Teil)Entgelt überlassen, sondern setzt dies vielmehr voraus, dass sie über das Ausgangsprodukt (A*****samen) verfügberechtigt sind. Die A*****samen sind jedoch nicht Gegenstand der anschließenden Warenbewegungen nach Italien bzw. Spanien, sondern die Presskuchen, bei denen es sich nach Ansicht des FA Waldviertel um Gegenstände gänzlich anderer Marktähnlichkeit handelt. Diesbezüglich liegen innergemeinschaftliche Warenverbringungen iSd Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch die Auftraggeber (I und S) vor.

Ausführliche Details hierzu siehe:

- Bericht über die Außenprüfung v. 10.1.2013 - Anlage 1
- Stellungnahme des Prüfers zur Berufung v. 18.2.2013 - Anlage 2 *)

Anmerkung:

*) In einer internen Mail des Prüfers v. 24.4.2013 an den Fachbereich zur Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters v. 10.4.2013 (zur o.a. Berufungsstellungnahme d. Prüfers v. 18.2.2013) führt dieser u.a. aus:

Lt. Steuerberater wird vorgebracht, dass er in der Stellungnahme die in der Niederschrift vertretene Ansicht dahingehend relativiert hätte, (Zit.) „dass der frühere Übergang der Verfügungsmacht, in seinem Sinne, keineswegs gewiss sondern (nur mehr) nicht ausgeschlossen ist.“

Lt. Prüfer handle es sich hierbei um eine Falschinterpretation seitens des Steuerberaters und er sei nach wie vor der Meinung, dass der Übergang der Verfügungsmacht (gewiss, nicht nur möglich) bereits an den Samen erfolgt ist. Durch diese Formulierung in der Stellungnahme sei lt. Prüfer kein Abgehen von der im Bescheid geäußerten Meinung zu sehen.

Urkundenvorlage

Mit E-Mail vom 1. 6. 2016 legte die steuerliche Vertretung dem Gericht über dessen Anforderung Urkunden wie folgt vor und führte dazu aus:

... im Auftrag unsere o.g. Klientin übersende wir Ihnen in der Anlage nachstehende Informationen:

*Anlage a und b: Z***** Supply Agreement vom 3. April 2012 und beglaubigte Übersetzung*

*Anlage c und d: Z***** Service Agreement vom 21. Juni 2012 und beglaubigte Übersetzung*

*Anlage e und f: Y***** Auftrag vom 30. November 2011 und beglaubigte Übersetzung*

*In der Anlage g übersenden wir Ihnen den ursprünglichen Service Agreement Vertrag vom 15. Februar 2006. Auf der ersten Seite ist der Punkt „WHEREAS: B.“ wie folgt definiert: Z***** is interested to have certain quantities of Seeds delivered to X***** for storing, cleaning an pressing in accordance with Z*****'s instructions to receive from X***** pressed cakes (the Cakes). Diese Präambel ist ident mit der Formulierung in der Vertragsversion des Jahres 2012. Z***** ist demnach immer nur an den Presskuchen interessiert, der Presskuchen enthält die für die Pharmaindustrie notwendigen Inhaltsstoffe.*

*Die Anlage h enthält die zum Prüfungszeitpunkt relevante Vereinbarung mit Z*****- auch hier ist ersichtlich, dass die Formulierung ident mit der Vertragsversion des Jahres 2012 ist.*

*Die Anlagen i bis k enthalten Beispiele wie Z***** die Chargen abruft um den gewünschten Presskuchen (Cake) zu bekommen.*

*Betreffend der Lieferungen Y***** übersende wir Ihnen in der Anlage l das Service Agreement vom 2. Februar 2009; im „Articel 2.2“ sind die Lieferadressen vereinbart. X***** an Y***** S.A. oder an YY*****. In „Articel 4“ ist vereinbart, dass der Vertrag auch durch nahestehende Firmen erfüllt werden kann. Der Lieferschein vom 8. Juni 2012 betrifft eine Lieferung des XX*****-Vereins an YY*****-, ist jedoch außerhalb des Prüfungszeitraumes...*

Beigefügt waren folgende Anlagen:

Anlage a: Supply Agreement mit Z***** vom 27. 2. / 3. 4. 2012 (Text siehe oben)

Anlage b: Supply Agreement mit Z***** vom 27. 2. / 3. 4. 2012 in deutscher Übersetzung (Text siehe unten)

Anlage c: Service Agreement mit Z***** vom 2. 4. 2012 (Text siehe oben)

Anlage d: Service Agreement mit Z***** vom 2. 4. 2012 in deutscher Übersetzung (Text siehe unten)

Anlage e: Auftragsbestätigung Y***** Auftrag Nr. 36845 vom 30. 11. 2011 (Text siehe oben)

Anlage f: Auftragsbestätigung Y***** Auftrag Nr. 36845 vom 30. 11. 2011 in deutscher Übersetzung (Text siehe unten)

Anlage g: Service Agreement mit Z***** vom 15. 2. 2006 (Text entspricht jenem der Service Agreements vom 2. 4. 2012)

Anlage h: Supply Agreement mit Z***** vom 25. 1. 2011 / 1. 4. 2011 (Text entspricht jedem des Supply Agreements vom 27. 2. / 3. 4. 2012, Wirksamkeit ab 1. 3. 2011)

Anlage i: E-Mail von Z***** vom 14. 12. 2011 betreffend Pressplan (siehe unten)

Anlage j: E-Mail von Z***** vom 19. 1. 2012 betreffend Pressplan (siehe unten)

Anlage k: E-Mail von Z***** vom 15. 2. 2012 betreffend Pressplan (siehe unten)

Anlage l: Service Agreement mit Y***** vom 2. 2. 2009 (siehe unten).

Supply Agreement mit Z*** vom 27. 2. / 3. 4. 2012 (beglaubigte Übersetzung)**

LIEFERVERTRAG

*abgeschlossen mit Wirkung vom 1. März 2012 (nachstehend als WIRKSAMKEITS DATUM bezeichnet) zwischen Z***** SpA (nachstehend als Z***** bezeichnet), einer nach italienischem Recht errichteten Gesellschaft mit Sitz in Mailand, V*****, Italien,*

und

*WALDLANDNATURSTOFFE GmbH (nachstehend als X***** bezeichnet), einer nach österreichischem Recht errichteten Gesellschaft mit Sitz in ZZ****NN, PLZ Friedersbach, Österreich,*

Präambel:

A) Z***** befasst sich mit der Produktion und dem Verkauf von aus Pflanzen gewonnenen Stoffen, darunter S****n, einem aus den Früchten der A**** (S****mm) gewonnenen Extrakt;

B) X***** verfügt über die entsprechende Kapazitäten, um den Anbau von S****mm nach den Anweisungen von Z***** in Österreich umzusetzen, mit dem Ziel, Früchte zu produzieren und sie Z***** zu verkaufen;

C) Um diese Tätigkeit auszuführen, wird X***** die Aktivitäten der lokalen Erzeuger (nachstehend als ERZEUGER bezeichnet), in deren Namen X***** Verpflichtungen einzugehen berechtigt ist, koordinieren.

DIE PARTEIEN KOMMEN NUN WIE FOLGT ÜBEREIN:

1) Z***** erteilt X***** detaillierte Anweisungen betreffend die Durchführung des Anbaus der SAMEN; X***** hält sich streng an diese Anweisungen und setzt Z***** unverzüglich von eventuellen unerwarteten Ereignissen in Kenntnis.

2) X***** muss als Firma, die die ERZUEGER koordiniert, aufgrund der "GACP"-Richtlinien (EMEA/HMPC/246816/2005 - Anhang 1) die Grundsätze und Richtlinien für die Produktion qualitativ hochwertiger Pflanzenmaterialien genauestens einhalten und die beiliegenden Blätter in allen Teilen ausfüllen (APR - Anhang 2), Das genannte Dokument (APR - Anhang 2) ist mit firmenmäßiger Zeichnung durch X***** am Ende der Kampagne (bei Lieferung der repräsentativen Probe für die Ernte) an Z***** zurückzuschicken.

im Besonderen gilt für die Anwendung von Pestiziden:

a) Die Anwendung sollte möglichst vermieden werden. Wenn notwendig. sollte nur die Mindestwirkmenge aufgebracht werden.

b) Die verwendeten Pestizide müssen der EG-Verordnung Nr. 1107/2009, einschließlich ihrer Anhänge und späteren Fassungen. entsprechen.

c) Die produzierten Früchte müssen die Pestizid-Grenzwerte laut Tabelle 2.8.13 -1 der Eu.Ph. (Anhang 3) einhalten. Die Grenzwerte für nicht in Tabelle 28.13.-1 enthaltene, jedoch in der Bebauung verwendete Pestizide müssen jenen Grenzwerten, auf die in der EG-Verordnung 396/2005 einschließlich ihrer Anhänge und späteren Fassungen verwiesen wird, entsprechen.

[...]

Datum: 27. 02. 2012 Datum: 03. 04. 2012

Service Agreement mit Z*** vom 2. 4. 2012 (beglaubigte Übersetzung)**

DIENSTLEISTUNGSVEREINBARUNG

(nachstehend als Vereinbarung bezeichnet), abgeschlossen mit Wirkung vom 1. Februar 2006 (nachstehend als Wirksamkeitsdatum bezeichnet), zwischen Z***** SpA (nachstehend als Z***** bezeichnet), einer nach italienischem Recht errichteten Gesellschaft mit Sitz in V*****, 20139 Mailand, Italien,

und

X*****N***** GmbH (nachstehend als X***** bezeichnet), einer nach österreichischem Recht errichteten Gesellschaft mit Sitz in ZZ*****, PLZ, Österreich.

PRÄAMBEL:

A. Z***** befasst sich mit der Produktion und dem Verkauf von aus Pflanzen gewonnen Stoffen, darunter S****n, einem aus den Samen der A*****(S****mm) gewonnen Stoff (nachstehend als Samen bezeichnet);

B. Z***** ist daran interessiert, bestimmte an X***** gelieferte Mengen nach den Anweisungen von Z***** lagern, reinigen und pressen zu lassen und von X***** Presskuchen zu erhalten (nachstehend als Presskuchen bezeichnet);

C. X***** ist bereit, diese Leistungen für Z***** zu erbringen.

Die Parteien kommen nun wie folgt überein:

ARTIKEL 1 - GEGENSTAND

1.1 Aufgrund der Bedingungen dieser Vereinbarung verpflichtet sich X*****, im Namen von Z***** die folgenden Leistungen zu erbringen (nachstehend als Leistungen bezeichnet):

(a) die von den Z*****-Lieferanten (einschließlich X***** selbst) angelieferten Samen entgegenzunehmen, zu mischen, und, wenn nötig, zu reinigen;

(b) die Samen in den Lagerhäusern von X***** zu lagern;

(c) aus beliebigen Samen-Chargen Proben zu nehmen und diese an Z***** zu liefern, damit Z***** überprüfen kann, ob sie den zwischen Z***** und dem Lieferanten vereinbarten Bedingungen entsprechen; und

(d) wenn Z***** bestätigt, dass die Samen tatsächlich den genannten Spezifikationen entsprechen, die Samen zu pressen, das daraus gewonnene Öl zu behalten und die Presskuchen an Z***** zu liefern.

1.2 Sollte Z***** feststellen, dass die Samen den genannten Spezifikationen nicht entsprechen, setzt Z***** sofort X***** von dieser Tatsache in Kenntnis, und X***** befolgt die Anweisungen von Z***** betreffend die nichtkonformen Samen.

ARTIKEL 2 - ABLÄUFE

[...]

ARTIKEL 3 - LIEFERUNGEN

3.1 Die Presskuchen sind von X***** ab Werk X***** an Z***** zu liefern.

3.2 Die Geschäftsbedingungen entsprechen dabei den in den Incoterms 2000 definierten Bedingungen.

3.3 Z***** beliefert X***** mit den für die Verpackung und Lieferung der Presskuchen zu verwendenden Großgebinden (Big Bags).

ARTIKEL 4 - ENTGELTE

[...]

ARTIKEL 5 - ZUSAGEN

[...]

ARTIKEL 6 - VERSICHERUNG

[...]

ARTIKEL 7 — HÖHERE GEWALT

[...]

ARTIKEL 8 - LAUFZEIT

[...]

ARTIKEL 9 - KÜNDIGUNG; RÜCKTRITT

[...]

ARTIKEL 10 - GEHEIMHALTUNG

[...]

ARTIKEL 11 — ABTRETUNG

[...]

ARTIKEL 12 - SONSTIGE BESTIMMUNGEN

[...]

ARTIKEL 13 — MITTEILUNGEN

[...]

ARTIKEL 14 — GELTENDES RECHT UND SCHIEDSRECHT

[...]

Datum: Mailand, am 2. April 2012

*Z***** SpA ... X*****N***** GmbH ...*

Auftragsbestätigung Y*** Auftrag Nr. 36845 vom 30. 11. 2011 (beglaubigte Übersetzung)**

Y*****, Barcelona, bestätigt der X***** Vermarktungsges. m. b. H. am 30. 11. 2011 folgenden Auftrag:

... Beschreibung: C***** A*****. FRUTOS CALIDAD SD ... Type: S*****i "SD" ... Menge: 800.000,00 Preis: ... Euro Betrag ...,00 Lieferdatum: 30. 1. 2013 ...

Qualität:

*TYPE Si*** "SD"*

*S*****n-ISOMERE ausgedrückt als Si****, berechnet mit Bezug auf die getrocknete Arznei HPLC ... MIN. 2,0%*

ISOMERENVERHÄLTNIS: 3 : 3:1 (SB:SD:SC)

VERUNREINIGUNGEN MAX. 2%

FEUCHTIGKEIT MAX. 9 %

AFLATOXIN: GEMÄß PHARMACOPEA EUROPEA

PESTIZIDE UND SCHWERMETALLE: GEMÄß PHARMACOPEA EUROPEA

OCHRATOXIN A: NICHT ÜBER 2 PPB

VERPACKUNG: BIG BAGS MIT CA. 1000 GS PRO BIG BAG

X***** *zeichnet die SAP-Berichte für jede Produktionscharge auf. Diese sind bis 31.01.13 an Y***** zu senden.*

LIEFERUNGEN:

*Die Lieferungen erfolgen als Teilsendungen je nach dem Bedarf von Y*****.*

PROBENNAHME:

*Nach dem Abernten des Produkts führt X***** die Trocknung (wenn notwendig), die Beseitigung der Verunreinigungen und die Probennahme aus jeder Charge durch. Die Proben sind bis Ende November 2012 an Y***** zu schicken.*

*Die Proben sind mit der Chargennummer, der Y*****-Codenummer und dem Erntedatum zu kennzeichnen.*

DOKUMENTATION:

X***** *wird die beiliegende Dokumentation mitliefern, um der Version der GUIDELINE ON GOOD AGRICULTURAL ON COLLECTION PRACTICE FÜR STARTING MATERIALS OF HERBAL ORIGIN (Richtlinie zur guten landwirtschaftlichen und Sammelpraxis für Ausgangsstoffe pflanzlichen Ursprungs) - EMEA/HMPC/246816/2005 - zu genügen.*

Zahlung:

[...]

X***** *erntet in voneinander ausreichend beabstandeten Bereichen, um Störfälle aufgrund der Klimatologie, von Bränden, Seuchen oder einem anderen Ereignis Höherer Gewalt weitgehend zu minimieren....*

E-Mail von Z*** vom 14. 12. 2011 betreffend Pressplan**

Z***** übermittelte X***** am 14. 12. 2011 das Programm Nr. 1/2012 für "C*****'s deliveries" (A*****lieferungen bzw. - semen C***** - A*****samen) für 2012:

*... PLEASE COLLECT SEMEN C***** IN BIG BAGS FROM X***** TO SETTALA AS FOLLOW:*

Nº rich.	BE	BA	slemen pressed in bigbags	collecting data	delivery at S*****
876WAL	38871	47475	kg 24000	09/01/2012	11/01/2012
877WAL	38870	47474	kg 24000	16/01/2012	18/01/2012
878WAL	39481	48659	kg 24000	23/01/2012	25/01/2012
879WAL	39481	48659	kg 24000	30/01/2012	01/02/2012

...

E-Mail von Z*** vom 19. 1. 2012 betreffend Pressplan**

Die E-Mail entspricht in Form und Inhalt der E-Mail vom 14. 12. 2011 betreffend Lieferungen am 8. 2. 2012, 15. 2. 2011 (richtig wohl: 2012), 22. 2. 2012 und am 29. 2. 2012.

E-Mail von Z*** vom 15. 2. 2012 betreffend Pressplan**

Die E-Mail entspricht in Form und Inhalt der E-Mail vom 14. 12. 2011 betreffend Lieferungen am 7. 3. 2012, am 14. 3. 2012, am 21. 3. 2012 und am 28. 3. 2012.

Service Agreement mit Y*** vom 2. 2. 2009**

Am 2. 2. 2009 wurde folgendes Service Agreement zwischen Y***** , Barcelona, und der X***** N***** GmbH unterfertigt:

SERVICE AGREEMENT

This Agreement (the "Agreement") is made to be effective as of February 1, 2009 (the "Effective Date") by and between:

*Y***** SA. ("Y*****"), a corporation organized under the laws of Spain, with offices at *****Adresse_Sp1*****, Spain*

and

*X*****N***** GmbH ("X*****"), a company organized under the laws of Austria, with offices at ZZ*****NN, PLZZZ*****, Austria*

WHEREAS :

- A. Y***** engages in the production and sale of substances extracted from plants, including S****n, a substance extracted from S*****mm seeds (the "Seeds");
- B. Y***** is interested to have certain quantities of Seeds delivered to X**** for storing, cleaning and pressing in accordance with Y*****'s instructions and to receive from X**** pressed cakes (the "Cakes");
- C. X***** is willing to perform the above operations on behalf of Y*****.

NOW, THEREFORE, IT IS AGREED AS FOLLOWS:

ARTICLE 1 — OBJECT

1. Subject to the terms and conditions of this Agreement, X***** undertakes to perform on behalf of Y***** the following operations:
 - (a) to store Seeds in X*****'s warehouses;
 - (b) if Y***** confirms that Seeds do conform to specifications, to press Seeds retaining the oil deriving therefrom and to deliver Cakes to Y*****.

ARTICLE 2 - DELIVERIES

2.1 Cakes shall be delivered by X***** to Y***** Ex Werks, X*****'s plant.

2.2 Delivery addresses could be: Y***** S.A., Botanical Extraxts & Active,
*****Adresse_Sp1*****, Spain or YY*****, *****Adresse_Sp2*****, Spain

ARTICLE 3 - TERM

[...]

ARTICLE 4 - ASSIGNMENT

[...]

...

Stellungnahme des Prüfers vom 24. 6. 2016

Das Finanzamt übermittelte mit E-Mail vom 24. 6. 2016 dem Gericht folgende Stellungnahme des Prüfers:

Zu Beilagen a) bis f):

Die englischen Versionen waren bekannt und wurden im bisherigen Verfahren berücksichtigt, neu ist die beglaubigte Übersetzung. Daraus ergibt sich jedoch keine Änderung der rechtlichen Beurteilung.

Zu Beilagen g) und h):

Diese Vertragsversionen waren die im Prüfungszeitraum offenbar gültigen und wurde mit 2.4.2012 bzw. 3.4.2012 durch die oben angeführten Versionen (lit a bis d) ersetzt, haben aber – wie schon der Steuerberater feststellt – im Wesentlichen den gleichen Inhalt.

Zu Beilagen i) bis k):

Daraus lässt sich nach Ansicht des Prüfers für die Beschwerde nichts gewinnen. Es ist schon klar, dass am Ende des Bearbeitungsvorganges der Presskuchen ins Ausland gelangte. Dies hat aber nichts mit der vorangehenden Lieferung der Samen (und deren Lagerung, Reinigung etc.) zu tun.

Zusammenfassung:

*Es sind zumindest bei Z***** zwei getrennte Verträge abgeschlossen worden, nämlich ein „Supply Agreement“ (Liefervertrag, siehe Anlage a, b, und h) und ein „Service Agreement“ (Dienstleistungsvereinbarung, siehe Anlage c, d und g).*

Während der Liefervertrag den Vorgang vom Anbau über die Ernte bis zur Einlagerung regelt, regelt der Dienstleistungsvertrag die weitere Bearbeitung (Lagerung, Reinigung, Mischung, Probennahme, Pressung und Lieferung der Presskuchen)

*Während der Liefervertrag nur die selbst von X***** angebauten Samen betrifft, regelt der Dienstleistungsvertrag auch die Bearbeitung der von Z***** von anderen Lieferanten eingekauften und bei X***** gelagerten Samen. Diese Samen werden für die Pressungen im Bedarfsfall nach den Vorgaben von Z***** gemischt.*

Schon daraus ist zu erkennen, dass es sich um mehrere getrennte Vorgänge handelt, die zu Recht auch getrennt verrechnet werden. Die Lieferung der Samen (vollzogen mit der Einlagerung nach der Ernte) vollzieht sich in einem relativ kurzen Zeitraum, die weitere Bearbeitung jedoch anschließend bis zur nächsten Ernte.

Schon daraus kann abgeleitet werden, dass die teilweise Monate vorher verrechneten Samen (ohne dass sie Österreich sofort verlassen, sondern erst Monate später als Presskuchen) NICHT die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllen. Bei der Rechnungserstellung für die Samenlieferung ist ja noch gar nicht bekannt, wann genau welche Chargen abgerufen werden und in welchem Monat beispielsweise dann die innergemeinschaftliche Lieferung stattfinden würde, was aber für die Erstellung korrekter Zusammenfassender Meldungen erforderlich wäre.

*Anders zu beurteilen wäre es, wenn die Rechnungen über die Samen nur Anzahlungen für die späteren Presskuchen wären, aber dagegen spricht der eindeutige Wortlaut der Rechnungen und Verträge. In diesem Fall wäre jedoch der Presskuchen aus Samen von X***** anders zu verrechnen (als Ware) als die Dienstleistung iZm Samen von anderen Lieferanten. Bei Mischungen aus verschiedenen Chargen für eine Pressung wäre dann eine Aufteilung erforderlich (sowohl in der Rechnung als auch in den ZM).*

*Aufgrund des gleichen wirtschaftlichen Vorganges gilt diese Rechtsansicht auch für die Rechnungen an Y*****.*

Mündliche Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung vom 19. 8. 2016 wurden seitens der Vertretung der Bf Fotos von der Halle in ZZ***** vorgelegt.

Hierauf kann man erkennen, dass die einzelnen Silos mit Lagerzetteln versehen sind, in deren Kopfzeile "X*****" steht, ferner das Produkt (A*****), die Silonummer, die Chargennummer, die Herkunft und das Erntejahr, ferner Daten zur Einlagerung sowie zur Temperatur und Feuchtigkeitsmessung. Der jeweilige spätere Abnehmer ist darin nicht erwähnt. Der Lagerzettel sieht ident aus, unabhängig davon, ob die eingelagerten Früchte bereits bezahlt wurden oder nicht.

Einige der vorgelegten Fotos:

[...]

[...]

[...]

[...]

(auf den letzten drei Fotos lautet jeweils der erste hier unkenntlich gemachte Text "X*****", der zweite "ZZ*****").

Die Vertreter der Bf führten hierzu ergänzend aus:

Die Transportsäcke sind, wie auf den Fotos ersichtlich [vorstehend nicht wiedergegeben], dann von den Abnehmern beigestellt.

Es werden für die Samen weder im Zeitpunkt der Einlagerung noch im Zeitpunkt der Rechnungslegung Lieferscheine an die jeweiligen Abnehmer geschrieben. Es werden aber Lieferscheine geschrieben, wenn Samen entnommen, gepresst und geliefert werden.

*Auch zivilrechtlich ist es zu keinem Eigentumsübergang vor der Pressung gekommen, im Falle einer Insolvenz von X***** käme daher auch kein Aussonderungsrecht der Kunden in Betracht. Es finden sich keinerlei auf einen Eigentumsübergang hindeutende Unterlagen.*

*Es ergibt die Ansicht des Finanzamtes keinen Sinn, dass zunächst die Samen von X***** an den Kunden übergeben werden und der Kunde dann diesen Samen wieder X***** zum Pressen gibt.*

*Die vor der Lieferung der Presskuchen gestellten Rechnungen sind Anzahlungsrechnungen. Die beiden mit Z***** abgeschlossenen Verträge bilden eine Einheit, es geht immer nur um die Presskuchen.*

Ferner ist auf den Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung, die dem Umsatzsteuerrecht innewohnt, zu verweisen. Im gegenständlichen Fall handelt es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Leistung, die nicht in Teilleistungen aufgespaltet werden darf.

*X***** liefert letztlich nur den Presskuchen, alles was damit an Vorarbeiten zusammen hängt, steht mit der Lieferung der Presskuchen derart in Zusammenhang, dass Gegenstand nur die Lieferung der Presskuchen ist.*

Über Vorhalt des Gerichts, dass vor der im Verfahren bisher vorrangig erörterten Frage des Übergangs der Verfügungsmacht hinsichtlich der einzelnen in Rechnung gestellten Lieferungen und sonstigen Leistungen zunächst zu klären sei, ob - den Übergang der Verfügungsmacht jeweils unterstellt - jeweils voneinander unabhängige Einzelleferungen/-Leistungen vorliegen oder ob diese Einzelleferungen/-Leistungen umsatzsteuerlich auf Grund ihres engen wirtschaftlichen Zusammenhangs als eine Einheit anzusehen sind und der einzige Zweck aller dieser Einzelleferungen/-Leistungen in der (innergemeinschaftlichen) Lieferung des jeweiligen Presskuchens bestand, führten die Parteien aus:

Das Finanzamt verwies darauf, dass etwa auf der auf Seite 2 des Außenprüfungsberichts angeführten Rechnung (siehe oben) auf einen Lieferschein Nr. 12 Bezug genommen wird. Im Zeitpunkt der Rechnungslegung könne es noch keine Entnahme zum Pressen gegeben haben. Daher müssten schon vorher Lieferscheine ausgestellt worden sein.

Seitens der Vertreter der Bf wurde erklärt, dass die Lieferschein-Nr. 12 ein Platzhalter für das Jahr 2012 sei. Tatsächlich sei kein Lieferschein ausgestellt worden. Man könne dies auch an den übrigen im Außenprüfungsbericht wiedergegebenen Rechnungen sehen, die alle auf einen Lieferschein Nr. 12 Bezug nehmen. Die Basis für die Rechnungen seien die jeweiligen Füllmengen der Silos.

Zum Aussonderungsrecht führte das Finanzamt aus, dass auch bei Samen, die von den Kunden bereit gestellt werden, die Einlagerungszettel, abgesehen vom Lieferland, nicht anders aussehen. Auch dort stehe kein Kunde. Hier müsste ein Aussonderungsrecht bestehen.

Generell sei, so das Finanzamt, nochmals darauf hinzuweisen, dass zwei unterschiedliche Verträge mit Z***** bestehen. Diese seien daher auch gesondert umsatzsteuerlich zu behandeln.

Außerdem spreche für den Übergang der Verfügungsmacht, dass die Kunden von der Einlagerung bis zur Pressung Lagergebühren an die Bf zahlen.

Demgegenüber wiederholten die Vertreter der Bf, dass beide Verträge eine Einheit seien, auch im Dienstleistungsvertrag werde auf das Interesse des Kunden, Presskuchen geliefert zu erhalten, verwiesen.

Dass Lagergebühr bezahlt werde, habe, so die Vertreter der Bf, mit der Eigentümerfrage nichts zu tun. Beispielsweise werde bei Erdäpfeln ein höherer Preis bezahlt, wenn diese vom Landwirt eingelagert werden, als wenn diese sofort vom Feld an den Großabnehmer geliefert werden.

Zusammengefasst liegen nach Ansicht des Finanzamts zumindest drei Leistungen vor: Die Lieferung der A*****samten, die Werkleistung des Pressens und die Lieferungen

des Presskuchens. Der Presskuchen könne sich aus unterschiedlichen Samenteilen zusammensetzen, auch aus jenen, die von den Kunden direkt bereit gestellt werden.

Die Vertreter der Bf wiesen auch auf die Meldung der Bf an die Statistikbehörde hin, in der jeweils die Presskuchen gemeldet werden, bewertet mit dem Preis der Samen und der Pressung. Bei Y***** sei die Einlagerung nicht gesondert verrechnet worden, dafür sei der Preis für den Presskuchen höher gewesen.

Wenn vom Kunden selbst beigestellt Samen gemeinsam mit Samen von X***** gepresst werden, was im Beschwerdezeitraum nicht der Fall gewesen sei, ändert dies nach Ansicht der Bf nichts daran, dass nur der Presskuchen geliefert wurde und nicht vorher Verfügungsmacht an den Samen von X***** verschafft wurde.

Für die Verschaffung der Verfügungsmacht spreche nach Meinung des Finanzamts auch, dass genau unterscheiden werde, ob Samen in einem Silo für Z***** oder in einen Silo für Y***** gelagert werden. Z***** könne nicht verfügen, dass Samen aus einem Y*****-Silo entnommen werden.

Die Vertreter der Bf hielten entgegen, es sei logisch, dass jeder Kunde nur die Samen gepresst haben möchte, die seiner Qualitätskontrolle unterzogen wurden.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Die Entscheidung blieb der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Zwei Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die Z***** SpA in Mailand, Italien, und die Y***** S.A., Barcelona, Spanien, benötigen für die Herstellung ihrer Produkte Presskuchen aus der Pressung von Früchten (und der darin erhaltenen Samen) der A***** (S*****m A****), die nach bestimmten Qualitätskriterien gewonnen werden müssen. S*****n ist ein Gemisch der Flavanonolderivate Si***, I*****, Si**** und S*****i. S*****n wird aus den Früchten der A***** gewonnen und wird in der Medizin vor allem bei *****[Einsatzbereich]***** eingesetzt. Der Presskuchen entsteht bei der Ölpressung.

Zu diesem Zweck trafen diese Unternehmen mit der Bf, der X***** N***** GmbH, entsprechende Vereinbarungen. [...]

Z*** SpA**

Z***** war daran interessiert, dass bestimmte Mengen an A*****samen an X***** geliefert werden (... delivered to X**** ..., Service Agreement, B), um von X***** nach Anweisungen von Z***** gelagert, gereinigt und gepresst zu werden, damit Z***** schließlich von X***** den Presskuchen erhält (... and to receive from X***** pressed cakes..., Service Agreement, B).

X***** sollte die Samen von Versorgern von Z***** (einschließlich der Eigenproduktion von X*****) erhalten, mischen und falls nötig reinigen (Service Agreement, 1.1.a), die Samen bei X***** lagern (Service Agreement, 1.1.b), Muster der einzelnen Lose ziehen und an Z***** übermitteln, damit Z***** die Übereinstimmung mit den vereinbarten Spezifikationen prüfen kann (Service Agreement, 1.1.c), und schließlich, wenn Z***** die erforderliche Qualität bestätigt hat, die Samen unter Zurückbehaltung des hierbei gewonnenen Öls pressen und den Presskuchen Z***** liefern (Service Agreement, 1.1.d). Sollte Z***** die erforderliche Qualität nicht bestätigen, werde Z***** X***** Anweisungen erteilen, was mit den nicht geeigneten Losen zu geschehen habe.

Die Bf ließ von österreichischen Bauern auf Rechnung und Risiko der Bf (Supply Agreement, 7) unter bestimmten Qualitätsvorgaben der Z***** A*****n anbauen (Supply Agreement, A). Die Samen hierfür wurden von Z***** zur Verfügung gestellt (Supply Agreement, 5). Die Samen waren bis zu einem bestimmten Zeitpunkt auf einer Fläche anzubauen, die eine Ernte einer bestimmten Menge an A*****früchten erwarten ließ, überzählige Samen waren zurückzustellen (Supply Agreement, 5). Z***** war zu laufenden Qualitätskontrollen der Kulturen sowie der gelagerten Samen berechtigt (Supply Agreement, 6). Die erwartete Menge an A*****früchten (fruits) sollte von der Bf bis zu einem bestimmten Zeitpunkt geliefert (deliver) werden (Supply Agreement, 9). Vor Lieferung hatte die Bf eine repräsentative Probe an Z***** zu übermitteln, erst nach Abnahme durch Z***** hatte die Lieferung zu erfolgen (Supply Agreement, 10). Für die Früchte der A*****n (fruits) wurde ein bestimmter Preis je Kilogramm vereinbart (Supply Agreement, 11). Ein allfälliger Überschuss gegenüber der erwarteten Erntemenge war zuerst Z***** zu den gleichen Konditionen anzubieten, wobei es der Bf nur im Fall der Ablehnung durch Z***** freistand, den Überschuss anderen Unternehmen anzubieten (Supply Agreement, 12). Die Zahlung der Ernte hatte innerhalb von 60 Tagen nach dem Ablauf des Monats der Rechnungslegung zu erfolgen (Supply Agreement, 13).

Die Presskuchen sollten von X***** ab Werk geliefert werden (Service Agreement, 3.1), wobei Z***** die für den Transport erforderlichen big bags zur Verfügung stellt.

Die Bezahlung von X***** sollte wie folgt erfolgen (Service Agreement, 4.1):

- a) einen bestimmten Betrag für den Erhalt und die erste Rohreinigung der einzelnen Lose der Samen je Tonne (die endgültige Reinigung erfolgt über Anforderung von Z***** und wurde gesondert geregelt),
- b) einen bestimmten Betrag für die Aufbewahrung der Samen je Tonne und Quartal, wobei für eine bestimmte Zeit von X***** die Aufbewahrung kostenlos erfolgen sollte,
- c) einen bestimmten Betrag je Kilogramm für die Pressung der Samen,
- d) einen bestimmten Betrag für die Mischung der Samen vor Beladung der Silos je Tonne.

Die entsprechenden Beträge sollten von X***** Z***** in Rechnung gestellt werden (... shall be invoiced ...) und von Z***** innerhalb von 60 Tagen nach Rechnungserhalt bezahlt werden (Service Agreement, 4.3) wie folgt (Service Agreement, 4.2):

- a) der Betrag für den Erhalt, das Reinigen und das Mischen bei Eingang jedes Loses an Samen,
- b) der Betrag für das Lagern quartalsweise,
- c) der Betrag für das Pressen bei Zustellung der Presskuchen an Z*****.

Für die Zeit, in der sich die Samen in Besitz von X***** befinden (...remain in the possession of X***** ...) traf X***** eine Versicherungspflicht (Service Agreement, 6).

Im Beschwerdezeitraum legte die Bf vertragsgemäß Rechnungen über die einzelnen Produktionsschritte bis zur Herstellung der Presskuchen.

Y*** S.A.**

Laut Vertrag vom 2. 2. 2009 war Y***** daran interessiert (Service Agreement, A), bestimmte Mengen an A*****samen an X***** zu liefern für Lagerung, Reinigung und Pressung in Abstimmung mit Y***** und von X***** Presskuchen zu erhalten (... to receive from X***** pressed cakes...).

X***** verpflichtete sich, die Samen bei sich zu lagern und, falls Y***** die Konformität der Samen mit seinen Qualitätsanforderungen bestätigt, die Samen zu pressen und die Presskuchen Y***** zu liefern, wobei das bei der Pressung entstehende Öl von X***** behalten wird (Service Agreement, Art. 1 b).

Die Lieferungen sollten entweder direkt an Y***** oder an die YY*****, beide Spanien, erfolgen (Service Agreement, Art. 2 2.2).

Laut Auftragsbestätigung vom 30. 11. 2011 hatte X***** der Y***** A*****früchte in Qualität SD zu einem bestimmten Preis je Tonne zu liefern, wobei die Lieferung in Teilmengen nach den Erfordernissen von Y***** zu erfolgen hatte. Die Zahlung hatte zu vier Fälligkeitstagen zu erfolgen. Die Lieferung bezog sich auf die getrocknete Frucht. Als Lieferort ist die Adresse von Y***** in Barcelona angeführt. Tatsächlich nach Spanien geliefert wurde (siehe das Beispiel eines Lieferscheins vom 8. 6. 2012 im

Außenprüfungsbericht) - im Lieferschein umschrieben mit "A*****früchte-DAB-10/Pressgut - Semen C***** Type - SD" (producto prensado = Pressgut) - jeweils der Presskuchen der A*****samen.

Presskuchen

Insgesamt standen bei X***** für die Einlagerung der A*****samen 29 Silos zur Verfügung, wobei jeder eine Chargennummer hat. Neben den für X***** produzierten Samen bekam X***** - nicht verfahrensgegenständlich - zur Pressung auch Samen und Z***** und Y****. Die Z***** und Y***** von X***** gelieferten Presskuchen können nur österreichischen Samen (von X***** beigestellt), nur ausländischen Samen oder eine Mischung dieser Samen enthalten.

Dass im Beschwerdezeitraum Samen aus den Vereinbarungen mit Z***** und Y***** anders als für die Produktion von Presskuchen, der in das übrige Unionsgebiet befördert oder versendet wurde, verwendet wurden, kann nicht festgestellt werden.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und den zitierten Urkunden sowie aus den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung. Sie sind nicht strittig.

Rechtsgrundlagen

Unionsrecht

Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 2

1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

- a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;*
- b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt*
 - i) durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist,*

der als solcher handelt, für den die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 nicht gilt und der nicht unter Artikel 33 oder 36 fällt;

ii) wenn der betreffende Gegenstand ein neues Fahrzeug ist, durch einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren übrige Erwerbe gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder durch jede andere nichtsteuerpflichtige Person;

iii) wenn die betreffenden Gegenstände verbrauchsteuerpflichtige Waren sind, bei denen die Verbrauchsteuer nach der Richtlinie 92/12/EWG im Gebiet des Mitgliedstaats entsteht, durch einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren übrige Erwerbe gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen;

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

d) die Einfuhr von Gegenständen.

Art. 14 Abs. 1 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 14

(1) Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Art. 20 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 20

Als „innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen“ gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird.

Werden von einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erworbene Gegenstände von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus versandt oder befördert und von dieser nichts steuerpflichtigen juristischen Person in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung eingeführt, gelten die Gegenstände als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert. Dieser Mitgliedstaat gewährt dem Importeur, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, die Erstattung der Mehrwertsteuer für die Einfuhr, sofern der Importeur nachweist, dass der Erwerb dieser Gegenstände im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung der Gegenstände besteuert worden ist.

Art. 31 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 31

Wird der Gegenstand nicht versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet.

Art. 32 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 32

Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

Liegt der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland, gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, sowie der Ort etwaiger anschließender Lieferungen jedoch als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.

Art. 40 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 40

Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.

Art. 41 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 41

Unbeschadet des Artikels 40 gilt der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb im Einklang mit Artikel 40 besteuert worden ist.

Wird der Erwerb gemäß Artikel 40 im Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er gemäß Absatz 1 besteuert wurde, wird die Steuerbemessungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend gemindert.

Art. 63 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 63

Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.

Art. 65 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 65

Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.

Art. 66 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 66

Abweichend von den Artikeln 63, 64 und 65 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem der folgenden Zeitpunkte entsteht:

- a) spätestens bei der Ausstellung der Rechnung;*
- b) spätestens bei der Vereinnahmung des Preises;*
- c) im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung binnen einer bestimmten Frist nach dem Eintreten des Steuertatbestands.*

Art. 67 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 67

(1) Werden Gegenstände, die in einen anderen Mitgliedstaat als den des Beginns der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert wurden, mehrwertsteuerfrei geliefert oder werden Gegenstände von einem Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens mehrwertsteuerfrei in einen anderen Mitgliedstaat verbracht, tritt unter den Voraussetzungen des Artikels 138 der Steueranspruch am 15. Tag des Monats ein, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist.

(2) Abweichend von Absatz 1 tritt der Steueranspruch bei der Ausstellung der Rechnung gemäß Artikel 220 ein, wenn diese Rechnung vor dem 15. Tag des Monats ausgestellt worden ist, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist.

Art. 73 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 73

Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

Art. 138 Abs. 1 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 138

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von

der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

Art. 220 RL 2006/112/EG lautet:

Artikel 220

Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder trägt dafür Sorge, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:

- 1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person.*
- 2. Er liefert in Artikel 33 genannte Gegenstände.*
- 3. Er liefert Gegenstände unter den Voraussetzungen des Artikels 138.*
- 4. Er erhält Vorauszahlungen, bevor eine Lieferung von Gegenständen im Sinne der Nummern 1, 2 und 3 erfolgt ist.*
- 5. Er erhält Vorauszahlungen von einem anderen Steuerpflichtigen oder einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person, bevor eine Dienstleistung abgeschlossen ist.*

Nationales Recht

(in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung)

§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 lautet:

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

§ 3 UStG 1994 lautet auszugsweise:

§ 3. (1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden...

(4) Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwendet er hiebei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht

nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (Werklieferung). Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

(5) Hat ein Abnehmer dem Lieferer die Nebenerzeugnisse oder Abfälle, die bei der Bearbeitung oder Verarbeitung des ihm übergebenen Gegenstandes entstehen, zurückzugeben, so beschränkt sich die Lieferung auf den Gehalt des Gegenstandes an den Bestandteilen, die dem Abnehmer verbleiben. Das gilt auch dann, wenn der Abnehmer an Stelle der bei der Bearbeitung oder Verarbeitung entstehenden Nebenerzeugnisse oder Abfälle Gegenstände gleicher Art zurückgibt, wie sie in seinem Unternehmen regelmäßig anfallen.

(6) Als Bearbeitung oder Verarbeitung gilt jede Behandlung des Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit) entsteht.

(7) Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

(8) Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

(9) Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist...

§ 4 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

§ 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

§ 11 UStG 1994 lautet:

§ 11. (1) Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung

auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

- 1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;*
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*
- 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;*
- 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;*
- 6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.*

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;*
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;*
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.*

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß.

Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind.

(1a) Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e aus, für

die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er in den Rechnungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung ist nicht anzuwenden.

(2) Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Als Rechnung gilt auch eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung, sofern der Empfänger zustimmt. Sie gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind. Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung die Anforderungen, bei deren Vorliegen diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Stellt der Unternehmer Rechnungen gemäß Abs. 1 und Abs. 1a aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar. Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der auf elektronischem Weg übermittelten Rechnungen muss für die Dauer von sieben Jahren gewährleistet sein.

(3) Für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

(4) Die im Abs. 1 Z 1 bis 3 geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, daß vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.

(5) In einer Rechnung über Lieferungen und sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind die Entgelte und Steuerbeträge nach Steuersätzen zu trennen. Wird der Steuerbetrag durch Maschinen (zB Fakturierautomaten) ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, so ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben ist.

(6) Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, genügen neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben:

- 1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;*

3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
5. der Steuersatz.

Die Abs. 4 und 5 sind sinngemäß anzuwenden.

(7) Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, gelten bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird.

Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

(8) Eine Gutschrift ist als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift), muß zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;
2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muß Einverständnis darüber bestehen, daß mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;
3. die Gutschrift muß die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;
4. die Gutschrift muß dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

(9) Fahrausweise, die für die Beförderung im Personenverkehr ausgegeben werden, gelten als Rechnungen im Sinne des Abs. 1, wenn sie neben dem Ausstellungsdatum mindestens folgende Angaben enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des Unternehmers, der die Beförderung ausführt. Abs. 3 ist sinngemäß anzuwenden;
2. das Entgelt und den Steuerbetrag in einer Summe und
3. den Steuersatz.

(10) Fahrausweise für eine grenzüberschreitende Beförderung im Personenverkehr und im internationalen Eisenbahn-Personenverkehr gelten nur dann als Rechnung im Sinne des Abs. 1, wenn eine Bescheinigung des Beförderungsunternehmers oder seines Beauftragten darüber vorliegt, welcher Anteil des Beförderungspreises auf die inländische

Strecke entfällt. In diesen Fällen ist der für den inländischen Teil der Beförderungsleistung maßgebende Steuersatz in der Bescheinigung anzugeben.

(11) Die Abs. 9 und 10 gelten für Belege im Reisegepäckverkehr sinngemäß.

(12) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

(13) Bei einer Minderung des Entgeltes ist eine Berichtigung der Rechnung im Sinne des Abs. 12 nur vorzunehmen, wenn sich das Entgelt wegen des Abzuges von Wechselvorzinsen vermindert hat.

(14) Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

(15) Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen mit Verordnung bestimmen, dass eine Verpflichtung des Unternehmers zur Ausstellung von Rechnungen entfällt.

§ 19 UStG 1994 lautet auszugsweise:

§ 19. (1) Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und*
- der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.*

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer...

(2) Die Steuerschuld entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen

a) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist;

b) in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung).

Wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet (Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e), entsteht abweichend davon die Steuerschuld für vereinbarte, im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte, mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist;

c) in den Fällen der Einzelbesteuerung nach § 20 Abs. 4 im Zeitpunkt des Grenzüberganges;

2. für die Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 2, § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Aufwendungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 getätigt worden sind, in dem die Gegenstände für die im § 3 Abs. 2 bezeichneten Zwecke entnommen oder die Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 1a ausgeführt worden sind.

(3) In den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

(4) In den Fällen des § 16 Abs. 2 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Minderung des Entgeltes eingetreten ist.

(5) Für die Einfuhrumsatzsteuer gilt § 26 Abs. 1.

Art. 3 UStG 1994 lautet:

Art. 3. (1) Als Lieferung gegen Entgelt gilt:

1. Das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer. Eine vorübergehende Verwendung liegt vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand verwendet:

a) zur Ausführung einer Werklieferung oder einer Lieferung, bei der sich der Lieferort nach Art. 3 Abs. 3 bestimmt;

b) zur Ausführung einer Lieferung, deren Lieferort sich nach § 3 Abs. 11 bestimmt;

c) zur Ausführung einer steuerfreien Lieferung im Sinne des § 7 oder Art. 7;

d) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

- e) damit an dem Gegenstand durch einen anderen Unternehmer eine sonstige Leistung erbracht wird, sofern der Gegenstand nach Erbringung der sonstigen Leistung wieder zur Verfügung des Auftraggebers in den Mitgliedstaat gelangt, von dem aus der Gegenstand versendet oder befördert worden ist;
- f) vorübergehend zur Ausführung einer sonstigen Leistung und der Unternehmer im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat;
- g) während höchstens 24 Monaten in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, in dem für die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittland im Hinblick auf eine vorübergehende Verwendung die Regelung über die vollständige Befreiung von Eingangsabgaben bei der vorübergehenden Einfuhr gelten würde.
- h) zur Ausführung einer Lieferung von Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder ein an ein solches Netz angeschlossenes Netz, von Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze, wenn sich der Ort dieser Lieferungen nach § 3 Abs. 13 oder 14 bestimmt.

Bei Wegfall der unter lit. a bis g genannten Bedingungen gilt die Verbringung in diesem Zeitpunkt als erfolgt;

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

Versandhandel

(3) *Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.*

(4) *Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Abnehmer*

1. *nicht zu den in Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört oder*
2. a) *ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, oder*
- b) *ein Kleinunternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit ist oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder*
- c) *ein Unternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anwendet, oder*
- d) *eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,*

und als einer der in den lit. a bis d genannten Abnehmer weder die maßgebende Erwerbsschwelle (Art. 1 Abs. 4 Z 2) überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet. Im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen

Mitgliedstaates ist die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend.

(5) Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in den jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, bei dem Lieferer im vorangegangenen Kalenderjahr die maßgebliche Lieferschwelle überstiegen hat. Weiters ist Abs. 3 ab dem Entgelt für die Lieferung, mit dem im laufenden Kalenderjahr die Lieferschwelle überstiegen wird, anzuwenden. Maßgebende Lieferschwelle ist

- 1. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland der Betrag von 35.000 Euro,*
- 2. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates der von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Betrag.*

(6) Wird die maßgebliche Lieferschwelle nicht überschritten, gilt die Lieferung auch dann am Ort der Beendigung der Beförderung oder Versendung als ausgeführt, wenn der Lieferer auf die Anwendung des Abs. 5 verzichtet. Der Verzicht ist gegenüber dem Finanzamt innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum eines Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung im Sinne des Abs. 3 getätigt worden ist, schriftlich zu erklären. Er bindet den Lieferer mindestens für zwei Kalenderjahre. Die Erklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum dieses Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung im Sinne des Abs. 3 getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

(7) Die Abs. 3 bis 6 gelten nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Abs. 4 Z 2 und Abs. 5 gelten nicht für die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren.

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

(8) Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, daß der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.

Art. 4 UStG 1994 lautet:

Art. 4. (1) Bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb sind Verbrauchsteuern, die vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, in die Bemessungsgrundlage (Entgelt) einzubeziehen.

(2) Der Umsatz wird bei Verbringen eines Gegenstandes im Sinne des Art. 1 Abs. 3 Z 1 und Art. 3 Abs. 1 Z 1 gemäß § 4 Abs. 8 lit. a bemessen.

Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

Art. 6. (1) Steuerfrei sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7).

Art. 7 UStG 1994 lautet:

Art. 7. (1) 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) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) und

2. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

(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.

Art. 11 UStG 1994 lautet:

Art. 11. (1) Führt der Unternehmer steuerfreie Lieferungen im Sinne des Art. 6 Abs. 1 aus, so ist er zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in denen er auf die Steuerfreiheit hinweist. Soweit Unternehmer Lieferungen im Sinne des Art. 3 Abs. 3 und sonstige Leistungen im Sinne des Art. 3a Abs. 1 im Inland ausführen, sind sie zur Ausstellung von

Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Steuer verpflichtet. Der erste Satz gilt auch für Fahrzeuglieferer (Art. 2).

(2) Wird in Rechnungen über steuerfreie Lieferungen im Sinne des Art. 7 abgerechnet, so sind die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben. Das gilt nicht in den Fällen des Art. 1 Abs. 7 und des Art. 2.

(3) Rechnungen über die innergemeinschaftlichen Lieferungen von neuen Fahrzeugen an die nicht in Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Erwerber müssen die in Art. 1 Abs. 8 und 9 bezeichneten Merkmale enthalten. Das gilt auch in den Fällen des Art. 2.

(4) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 180/2004)

(5) § 11 Abs. 6 gilt nicht für Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen.

Art. 19 UStG 1994 lautet:

Art. 19. (1) Steuerschuldner ist in den Fällen

- 1. des Art. 1 der Erwerber und*
- 2. des Art. 7 Abs. 4 der Abnehmer;*

3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 71/2003)

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

(2) Die Steuerschuld entsteht

- 1. für den innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des Art. 1 Abs. 1 bis 6 mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch am 15. Tag des dem Erwerb folgenden Kalendermonates;*
- 2. für den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen im Sinne des Art. 1 Abs. 7 am Tag des Erwerbs;*
- 3. im Fall des Art. 7 Abs. 4 zweiter Satz in dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung ausgeführt wird.*

§ 201 BAO lautet:

§ 201. (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden,
3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Innergemeinschaftliche Lieferung

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands dann anwendbar,

1. wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist,
2. wenn der Verkäufer nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und
3. wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat

(vgl. EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos u. a.*, ECLI:EU:C:2007:548, Randnr. 42; EuGH 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International*, ECLI:EU:C:2007:550, Randnr. 23; EuGH 7. 12. 2010, C-285/09, *R.*, ECLI:EU:C:2010:742; Randnr. 41; EuGH 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, ECLI:EU:C:2010:786, Randnr. 29; EuGH 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, ECLI:EU:C:2012:547, Randnr. 31).

Hinsichtlich der von X***** an Z***** und Y***** gelieferten Presskuchen ist das Vorliegen dieser drei Voraussetzungen unstrittig.

Leistungsgegenstand

Gemäß Art. 2 Abs. 1 RL 2006/112/EG unterliegen der Mehrwertsteuer unter anderem Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt sowie Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt.

Gemäß der nationalen Umsetzung der RL 77/388/EWG bzw. nunmehr der RL 2006/112/EG durch § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen. In § 3 Abs. 1 UStG 1994 wird festgelegt, dass auch eine Lieferung, mit der einem anderen die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft wird, eine Leistung i. S. d. UStG 1994 ist. "Lieferungen" und "sonstige Leistungen" können daher unter den Oberbegriff "Leistungen" zusammengefasst werden (vgl. *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 1 UStG Tz 16).

Im gegenständlichen Verfahren ist für das Hauptbegehren der Bf entscheidend, was Leistungsgegenstand der Vereinbarungen der Bf mit Z***** und Y***** war.

Die Bf spricht in ihrer Berufung davon, Vertragsinhalt sei "neben anderen Leistungen" "die Lieferung von A*****n in einem bestimmten Zustand, nämlich als Presskuchen". Dafür sprechen beide Grundsatzverträge (Service Agreements) mit Z***** und mit Y*****, wonach (nur) der Presskuchen von X***** geliefert wird (Art. 1 lit. d bzw. Art. 1 lit. b der jeweiligen Verträge). In der mündlichen Verhandlung wurde ferner auf den Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung verwiesen. Gegenstand der nach Ansicht der Bf einheitlichen Leistung sei nur die Lieferung der Presskuchen gewesen.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass die Bf gegenüber Z***** und Y***** jeweils von einander unabhängige Einzelleistungen, nämlich insbesondere Lieferung von A*****früchten, Einlagerung der A*****früchte sowie Pressung der A*****früchte erbracht hat. Dafür spricht die im Außenprüfungsbericht wiedergegebene Angabe der Geschäftsführerin der Bf während der Außenprüfung, dass die eingelagerten Samen nicht mehr der Bf, sondern Z***** und Y***** "gehören", die Art der Verrechnung, die keinen Hinweis auf eine Teilleistung enthält, sowie der Versorgungsvertrag (Supply Agreement) mit Z*****, wonach die Bf eine bestimmte Menge an A*****früchten liefert (Punkt 9).

Der belangten Behörde ist beizupflichten, dass die Art der Gestaltung der gegenständlichen Leistungsbeziehungen isoliert voneinander und ohne Kenntnis der jeweiligen Grundsatzverträge auf voneinander unabhängige Lieferungen oder sonstige Leistungen hindeutet.

Obwohl der Begriff der Leistung als solcher im UStG nicht eigens definiert wird, ist er dem Gesetz doch durchgehend immanent und wird sein Verständnis bei der Anwendung der Rechtsnormen vorausgesetzt. Der Begriff der Leistung i. S. d. Umsatzsteuerrechts kann als ein von der leistenden Person gewolltes Verhalten gegenüber einem anderen,

das einen eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt besitzt und mit dem der andere einen individuellen Nutzen erlangt, verstanden werden (*Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 1 UStG Tz 17).

Grundsätzlich unterliegt jede einzelne Leistung für sich bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen als solche der Mehrwertsteuer / Umsatzsteuer (vgl. EuGH 25. 2. 1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, ECLI:EU:C:1999:93, Randnr. 29).

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend. Dies gilt auch im Bereich der Umsatzsteuer (vgl. VwGH 14. 1. 1963, 1364/60).

Das Umsatzsteuerrecht folgt dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise in jenen Fällen, in denen Leistungen wirtschaftlich so eng zusammenhängen, dass sie dadurch eine Einheit bilden. Dazu wurde von Lehre und Rechtsprechung der Grundsatz der Einheitlichkeit (Unteilbarkeit) der Leistung entwickelt. Danach kann eine einzelne Leistung nicht etwa für Zwecke einer günstigeren Umsatzbesteuerung in ihre Teile zerlegt werden (*Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 1 UStG Tz 38).

Damit soll die gekünstelte Aufspaltung einheitlicher Vorgänge vermieden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 1 Tz 35) und ein funktionierendes Mehrwertsteuersystem gewährleistet werden (vgl. EuGH 25. 2. 1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, ECLI:EU:C:1999:93, Randnr. 29). Dies hat zur Folge (*Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 1 UStG Tz 38), dass

- mehrere gleichrangige Leistungen unter gewissen Voraussetzungen als eine Leistung angesehen werden,
- unselbständige Nebenleistungen das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen,
- eine Leistung immer nur entweder eine Lieferung oder eine sonstige Leistung sein kann,
- eine Leistung nicht in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufgespaltet werden darf.

Mehrere gleichrangige Teilleistungen sind dann als eine Gesamtleistung anzusehen, wenn zwischen den Teilleistungen ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang bzw. ein Ineinandergreifen der Leistungen, welches die einzelnen Leistungen als Teil der Gesamtleistung erscheinen lässt (VwGH 27. 2. 2001, 99/13/0161), gegeben ist.

Von einer einheitlichen Leistung kann dann ausgegangen werden, wenn erst durch das Zusammenwirken mehrerer gleichwertiger, ansonsten selbständiger Teilleistungen ein angestrebter wirtschaftlicher Erfolg verwirklicht werden kann (*Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.06} § 1 UStG Tz 40).

Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu

einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. EuGH 22. 10. 1998, C-308/96 und C-94/97, *Madgett und Baldwin*, ECLI:EU:C:1998:496, Randnr. 24; EuGH 25. 2. 1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, ECLI:EU:C:1999:93, Randnr. 30).

Zunächst ist zu bestimmen, ob die verschiedenen Tätigkeiten, um die es im Beschwerdefall geht, nämlich

- der Anbau von A*****n (mit Hilfe von Samen, die vom Abnehmer bereit gestellt wurden)
- die Ernte der A*****früchte,
- die Mischung und gegebenenfalls Reinigung der A*****früchte,
- die Lagerung der A*****früchte,
- die Ziehung von Mustern und Übersendung der Muster an die Abnehmer,
- das Pressen der (vom Steuerpflichtigen oder/und vom Abnehmer bereitgestellten) A*****früchte sowie die
- Lieferung des Presskuchens der A*****früchte

für die Zwecke der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) als jeweils eigene, getrennt steuerbare Umsätze oder als komplexe, aus mehreren Einzelleistungen zusammengesetzte Umsätze, die eine Einheit bilden, zu behandeln sind (vgl. EuGH 10. 3. 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u. a.*, ECLI:EU:C:2011:135, Randnr. 51)

Wie sich aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt, ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliegt und ob im letztgenannten Fall diese einheitliche Leistung als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen ist (vgl. EuGH 27. 10. 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, ECLI:EU:C:2005:649, Randnr. 19; EuGH 29. 3. 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, ECLI:EU:C:2007:195, Randnr. 21; EuGH 10. 3. 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u. a.*, ECLI:EU:C:2011:135, Randnr. 52).

Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH 27. 10. 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, ECLI:EU:C:2005:649, Randnr. 20 und 22; EuGH 29. 3. 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, ECLI:EU:C:2007:195, Randnr. 22 und 23; EuGH 10. 3. 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u. a.*, ECLI:EU:C:2011:135, Randnr. 53).

Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck,

sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. EuGH EuGH 25. 2. 1999, C-349/96, Card Protection Plan Ltd, ECLI:EU:C:1999:93, Randnr. 30; EuGH 27. 10. 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, ECLI:EU:C:2005:649, Randnr. 21; EuGH 11. 6. 2009, C#572/07, *RLRE Tellmer Property sro*, ECLI:EU:C:2009:365, Randnr. 18; EuGH 2. 12. 2010, C-276/09, *Everything Everywhere*, ECLI:EU:C:2010:730, Randnrn. 24 und 25; EuGH 10. 3. 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u. a.*, ECLI:EU:C:2011:135, Randnr. 54).

Zwischen belanger Behörde (Vorlagebericht) und Bf (Berufung) besteht Einvernehmen, dass die beiden Abnehmer der Bf "nur am Presskuchen interessiert" waren.

Dies steht auch im Einklang mit den Service Agreements zwischen X***** einerseits und Z***** und Y***** andererseits. Dort wird ausdrücklich davon gesprochen, dass Liefergegenstand jeweils (nur) die Presskuchen sind.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung liegen nicht zwei isoliert von einander zu beurteilende Verträge (betreffend Z****: Service Agreement und Supply Agreement) bzw. mindestens drei isoliert von einander zu beurteilende Leistungen (Lieferung der Samen, Pressen der Samen, Lieferung des Presskuchens) vor, sondern sind alle diese Leistungen letztlich nur auf die Lieferung des Presskuchens gerichtet.

Die übrigen vertraglichen Regelungen betreffen Vorleistungen, die für die Lieferung der Presskuchen essentiell sind.

Die von der Bf erbrachte einheitliche Leistung der Lieferung der Presskuchen weist sowohl Elemente einer sonstigen Leistung (vom Anbau der A*****n über das Lagern bis zum Pressen) als auch einer Lieferung (der Presskuchen) auf, wobei diese Leistung i. S. v. VwGH 14. 3. 1980, 2045/79 nach der Verkehrsauffassung und der Absicht der Parteien als Erwerb des Presskuchens und somit als Lieferung und nicht als Tun, Dulden oder Unterlassen (sonstige Leistung) anzusehen ist.

Unstrittig ist, dass der Presskuchen jeweils in das andere Unionsgebiet, nämlich nach Italien oder Spanien, versendet oder befördert wurde.

Unstrittig ist auch, dass die von X***** für Z***** und Y***** bereitgestellten A*****samen nur zur Herstellung von Presskuchen durch X***** und zu keinem anderen Zweck verwendet wurden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts liegen im vorliegenden Fall nur innergemeinschaftliche Lieferungen des Presskuchens vor. Hierbei sind die einzelnen Rechnungen betreffend die vorgelagerten Leistungen der Bf zur Lieferung des Presskuchens als Anzahlungsrechnungen betreffend diese igL zu betrachten.

Die zur Durchführung dieser Lieferungen erforderlichen Einzelleistungen waren zur Herstellung des Presskuchens erforderlich und sind eng miteinander verbunden. Es wäre - wie auch von der Bf in der mündlichen Verhandlung ausgeführt - wirklichkeitsfremd

anzunehmen, dass die Abnehmer zunächst die A*****früchte erwerben und dann bei demselben Lieferanten die mit der Pressung der A*****früchte zusammenhängenden Dienstleistungen in Auftrag geben, wenn die Abnehmer nach den unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen nur an einem Teil des Ergebnisses der Pressung, nämlich dem Presskuchen, interessiert sind (vgl. EuGH 27. 10. 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, ECLI:EU:C:2005:649, Randnr. 24; EuGH 29. 3. 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, ECLI:EU:C:2007:195, Randnr. 25).

Die Leistungen des Anbaus von A*****n aus eigenen oder vom Auftraggeber bereitgestellten Samen, der Ernte der A*****n, der allfälligen Mischung, der allfälligen Reinigung sowie der Lagerung der A*****früchte sind als Nebenleistungen zur Lieferung der Presskuchen anzusehen, da diese für die jeweiligen Auftraggeber keinen eigenen Zweck, sondern i. S. v. EuGH 22. 10. 1998, C-308/96 und C-94/97, *Madgett und Baldwin*, ECLI:EU:C:1998:496, Randnr. 24 und EuGH 25. 2. 1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, ECLI:EU:C:1999:93, Randnr. 30 das Mittel darstellten, um die Hauptleistung des Leistungserbringens, der Bf, unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wurden von der Bf nur die Presskuchen geliefert und sind die diesen vorangegangenen Leistungen der Bf Voraussetzung für die Lieferung der Presskuchen.

Übertragung der Verfügungsmacht

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wurde den Abnehmern Z***** und Y***** Verfügungsmacht im umsatzsteuerlichen Sinn nur an den Presskuchen übertragen.

Selbst dann, wenn man wie die belangte Behörde von jeweils eigenständigen Vorgängen ausgeinge, fehlte es an der umsatzsteuerlichen Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer zu verfügen, hinsichtlich der Vorleistungen bis zur Lieferung der Presskuchen:

Unionsrechtlich gilt als „Lieferung eines Gegenstands“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Der Begriff „Lieferung eines Gegenstands“ bezieht sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen. Nach der Rechtsprechung des EuGH umfasst dieser Begriff jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Es ist Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhalts festzustellen, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, im Sinne des Unionsrechts übertragen worden ist (vgl. EuGH 8. 2. 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, ECLI:EU:C:1990:61, Randnr. 7; EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax plc*, ECLI:EU:C:2006:121, Randnr. 51; EuGH 10. 3. 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u. a.*, ECLI:EU:C:2011:135, Randnr. 59; EuGH 8. 11. 2012, C-165/11, *Profitube spol. s r.o.*, ECLI:EU:C:2012:692, Randnr. 50).

Lieferungen sind grundsätzlich in dem Zeitpunkt ausgeführt, in welchem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird. Der Gefahrenübergang ist für sich allein nicht ausschlaggebend, hat aber Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände; maßgebend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - beurteilt nach der Verkehrsauffassung - die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist (vgl. VwGH 27. 2. 2002, 2000/13/0095).

Lieferungszeitpunkt ist der Zeitpunkt, in dem der Abnehmer die Befähigung zur Verfügung erlangt hat. Es genügt dabei, dass der Unternehmer den Gegenstand zur Disposition des Abnehmers bereithält, wobei die Bereitschaft des Unternehmers, die vertraglich übernommene Leistungspflicht zu erfüllen, noch nicht der ausgeführten Leistung gleichzuhalten ist. Entscheidend ist, dass der leistende Unternehmer alles getan hat, was von seiner Seite zur Ausführung der Leistung nötig ist (vgl. VwGH 27. 2. 2002, 2000/13/0095).

Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein tatsächlicher Vorgang. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen; er kann nicht lediglich abstrakt vereinbart werden. Vielmehr ist erforderlich, dass dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist. Andererseits ist es für die Annahme einer Lieferung nicht erforderlich, dass der Abnehmer von der ihm übertragenen Verfügungsbefähigung in einer bestimmten Weise, etwa durch tatsächliche Verwendung des Gegenstandes, Gebrauch macht (vgl. VwGH 27. 2. 2002, 2000/13/0095).

Wenn bei beweglichen Gegenständen die Verfügungsmacht auch oftmals durch körperliche Übergabe verschafft wird, gibt es auch andere Möglichkeiten, dem Abnehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand der Lieferung zu verschaffen. Zu denken ist in diesem Zusammenhang etwa an die Einigung über den Eigentumsübergang, wenn der Abnehmer den beweglichen Gegenstand schon innehält, oder an ein Besitzkonstitut (§ 428 ABGB), wenn der Unternehmer dem Abnehmer das Eigentum überträgt, ohne den Besitz des beweglichen Gegenstandes aufzugeben, weil er den Gegenstand fortan unter einem anderen Rechtstitel innehaben will (vgl. VwGH 27. 2. 2002, 2000/13/0095).

Bleibt ein beweglicher Gegenstand im Besitz des bisherigen Eigentümers, kann der Übergang der Verfügungsmacht auf den Erwerber nur dann angenommen werden, wenn (zumindest) die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht (vgl. VwGH 27. 2. 2002, 2000/13/0095).

Die A*****früchte blieben bis zur Versendung bzw. Beförderung der Presskuchen in der Verfügungsgewalt der Bf. Dies war von den jeweiligen Vertragsparteien auch so gewollt.

Die dagegen vorgebrachten Argumente der belangten Behörde überzeugen nicht:

- Die Rechnungslegung kann ein Indiz für die Verschaffung der Verfügungsmacht sein, ersetzt aber die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht nicht. Die

Rechnungslegung dokumentiert auch nicht "die Willenseinigung über den Übergang der Verfügungsmacht".

- Die im Prüfungsbericht wiedergegebene Aussage der Geschäftsführer der Bf anlässlich der Betriebsbesichtigung, dass die gesondert gelagerten A*****früchte den Abnehmern "gehören", ist nicht im Sinne eines Eigentumsübergangs zu verstehen, sondern so, dass diese Früchte, die von den Abnehmern einer Qualitätskontrolle unterzogen wurden, für die Herstellung der Presskuchen für die jeweiligen Abnehmer reserviert sind. Die Abnehmer waren nicht an der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Früchten (Samen) interessiert, sondern daran, dass die Bf Presskuchen zu den von den Abnehmern gewünschten Zeitpunkten in der gewünschten Qualität und in der gewünschten Menge liefern kann (Lieferung "on demand" "just in time"). Dies impliziert zwar, dass die Bf über die entsprechenden Ausgangsprodukte (wie auch immer) verfügt, aber nicht, dass die Abnehmer nicht nur das Endprodukt (Presskuchen), sondern auch die Ausgangsprodukte (Früchte) erwerben wollten.
- Dass die gelagerten Früchte einer Qualitätskontrolle durch die Abnehmer in Form der Prüfung zugesendeter Muster unterzogen werden, bedeutet noch keine Verfügungsmacht über die Früchte.
- Es liegt auf der Hand, dass Z***** und Y***** nur jene Früchte zur Pressung freigegeben haben, von deren Qualität sie sich überzeugen konnten, daher kam es auch zu keiner Mischung von für Z***** bereitgehaltenen Früchten mit jenen für Y*****.
- Der Umstand, dass sich die Abnehmer die Disposition über qualitativ nicht geeignete Früchte vorbehalten haben, ergibt allein noch keine Verschaffung der Verfügungsmacht, zumal die belangte Behörde keinen Fall aufzeigt, in dem Früchte tatsächlich zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Presskuchen entnommen wurden.
- Dass die Früchte erst nach Abruf aus dem jeweiligen Lager entnommen wurden, ergibt sich daraus, dass für eine bestimmte Menge an Presskuchen eine bestimmte Menge an Früchten erforderlich ist. Wenn die Bf eine bestimmte Menge an Presskuchen zur Lieferung abgerufen hat, impliziert das, dass eine bestimmte Menge an Früchten aus dem Lager entnommen wird, ohne dass damit die Abnehmer umsatzsteuerliche Verfügungsmacht bereits an den bei der Bf gelagerten Früchten erhalten.
- Warum die Zurückbehaltung des bei der Pressung entstehenden A*****öls durch die Bf eine Verfügungsmacht der Abnehmer über die A*****früchte voraussetzt, ist für das Gericht nicht nachvollziehbar, wenn Liefergegenstand die Presskuchen sind. Üblicherweise ist bei der Pressung der Presskuchen Abfall und das gewonnene Öl das Produkt, hier ist das Gegenteil der Fall. Auch der Käufer von Öl disponiert nicht über das Abfallprodukt Presskuchen. Hier disponieren die Abnehmer eben nicht über das - nicht Liefergegenstand - bildende A*****öl, sondern nur über den Presskuchen.
- Auch die teilweise Mischung von Früchten, die von X***** beigestellt wurden, mit Früchten, die von den jeweiligen Abnehmern beigestellt wurden, ändert nichts daran, dass die Abnehmer nur Verfügungsmacht über die Presskuchen erhielten. Die Pressung der Samen steht im Gegensatz zur Ansicht der belangten Behörde in direktem Zusammenhang mit der Lieferung der Presskuchen. Lediglich der Gesamtpreis des

Presskuchens (bestehend aus den jeweiligen Einzelkomponenten) ist unterschiedlich, je nachdem, ob ausschließlich von X***** beigestellte oder auch vom Kunden beigestellte Früchte verarbeitet werden.

Innergemeinschaftliche Lieferung von Presskuchen

Das Bundesfinanzgericht vertritt somit die Auffassung, dass in den gegenständlichen Fällen Leistungsgegenstand nur die Lieferung von Presskuchen war, nur hinsichtlich der Presskuchen wurde den Abnehmern Verfügungsmacht verschafft.

Die Presskuchen wurden unstrittig in andere Staaten der Europäischen Union, nämlich nach Italien und Spanien, versendet oder befördert und tatsächlich physisch in einen anderen Mitgliedstaat verbracht.

Es liegen somit steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen von Presskuchen vor.

Keine Festsetzungsbescheide

Die von der Bf vorgenommene Selbstberechnung der Umsatzsteuer für Jänner und für Februar 2012 erweist sich daher als zutreffend. Andere Feststellungen als betreffend die vermeintliche Umsatzsteuerpflicht der Vorleistungen in Zusammenhang mit der späteren innergemeinschaftlichen Lieferung von Presskuchen wurden von der Außenprüfung nicht getroffen.

Da sich die bekanntgegebene Selbstberechnung der Umsatzsteuer somit nicht als nicht richtig i. S. § 201 Abs. 1 BAO erweist, fehlt es an einem Grund für die Erlassung eines Festsetzungsbescheides gemäß § 201 BAO.

Die Bescheide vom 14. 3. 2013 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2012 und für 02/2012 erweisen sich daher als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG), sie sind gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufzuheben.

Nichtzulassung der Revision

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16).

Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG kommt einer Rechtsfrage unter anderem dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 17. 9. 2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14. 8. 2014, Ra 2014/01/0101; VwGH 24. 4. 2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24. 6. 2014, Ra 2014/05/0004). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 1. 9. 2014, Ro 2014/03/0074 oder VwGH 28. 11. 2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der Verwaltungsgerichtshof in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (vgl. VwGH 23. 9. 2014, Ro 2014/01/0033 unter Hinweis auf die ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes zu § 502 ZPO, etwa OGH 28. 3. 2007, 6 Ob 68/07d; OGH 5. 8. 2009, 6 Ob 148/09x oder OGH 6. 6. 2013, 5 Ob 97/13w).

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne dieser Bestimmung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Gerichtshofes der Europäischen Union folgt. Eine Bedeutung der Entscheidung über den konkreten Einzelfall hinaus ist nicht ersichtlich.

Wien, am 5. September 2016