

GZ. RV/3503-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 22. November 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Benesch SteuerberatungsKEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Krems betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Röntgenfachärztin und bezieht Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Rahmen ihrer Ordination. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 beantragte die Bw. einen Betrag von S 846.234,34 an Vorsteuern.

Im Jahr 2000 wurde seitens der Großbetriebsprüfung im Unternehmen der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO für den Zeitraum 1995 bis 1997 durchgeführt. Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung wurde am 12. Juli 2000 der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 erlassen, in welchem nur ein Betrag von S 690.119,96 an Vorsteuern anerkannt wurde. Der auf einer an die Bw. gerichteten Rechnung der Firma Kodak GmbH vom 16. Dezember 1996 über Filmmaterial in Höhe von S 721.528,33 netto plus S 144.305,67 USt ausgewiesene und von der Bw. als Vorsteuer beantragte Betrag in Höhe von S 144.305,67 wurde im Rahmen der Betriebsprüfung nicht anerkannt. Außerdem wurden noch einige in diesem Verfahren nicht strittige Vorsteuerbeträge nicht anerkannt.

Die Vorsteuer für das mit 16. Dezember 1996 fakturierte Filmmaterial wurde laut Betriebsprüfung deshalb nicht anerkannt, weil die Lieferung auf Abruf erst im Jahr 1997 sukzessiv erfolgte und nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen wurde, dass die Verfügungsmacht über die gegenständlichen Waren bereits im Jahr 1996 übertragen wurde.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden als Grundlage für die Nichtanerkennung die Angaben des Prokuristen der Firma Kodak Herr Mag. W. am 9. September 1999 (Blatt 22 Arbeitsbogen) und des Leiters des Lagers der Firma Weiss Herr J. am 22. September 1999 (Blatt 4 Arbeitsbogen) zum Sachverhalt sowie die Eingangsrechnung vom 16. Dezember 1996 Nr. 480864 und die Lieferscheine aus dem Jahr 1997 verwendet.

Der Lagerleiter der Firma Weiss Herr J. gab zum Sachverhalt im Jahr 1999 an, dass die von der Bw. erworbenen Waren im Jahr 1997 in 8 Einzellieferungen aus dem Lager in Wien Auhof zum Versand gebracht wurden, wobei der Vorgang üblicherweise so abgelaufen sei, dass die Firma Kodak der Firma Weiss einen Lieferschein mit den aus dem Lager zu entnehmenden Artikeln übergeben habe, die Lieferung aus dem Lager zusammengestellt und an den Kunden geliefert worden sei. Auf den Lieferscheinen sei vermerkt gewesen, auf welchem Lagerplatz der zu liefernde Artikel lagerte. Ein spezielles auf die Bw. als Warenempfängerin ausgerichtetes, auf ihren Namen lautendes Lager habe es nicht gegeben.

Der Prokurist der Firma Kodak Herr Mag. W. gab im Jahr 1999 befragt an, dass die Ware bei der Spedition Weiss gelagert gewesen sei und von der Bw. im Jahr 1997 abgerufen worden sei. Die Bestellung von Waren sei nach Kundenwunsch grundsätzlich "online" nach Stuttgart weitergegeben worden. Danach seien die Waren aus Stuttgart direkt in das Speditionsdepot

der Firma Weiss geliefert worden, da die Kundin (Bw.) keine Lagermöglichkeit gehabt habe. Seitens der Zentrale in Stuttgart sei an Kodak Österreich jeweils eine Gesamttaagesrechnung erstellt worden.

Ergänzend gab Herr Mag. W. in einem Schreiben an den Steuerberater der Bw. vom 20. Oktober 1999 (Blatt 20 Arbeitsbogen) über den Geschäftsvorgang an, dass die Ware mangels Lagermöglichkeit der Bw. zwischengelagert worden und zur freien Verfügung der Bw. gestanden sei. Dies sei eine Servicedienstleistung der Firma Kodak. Die Anmietung und Bezahlung der Lagerplätze im Lager der Firma Weiss sei im Namen von Kodak erfolgt. Die Kunden seien darauf hingewiesen worden, dass die Ware im Zwischenlager nicht versichert sei.

Im Arbeitsbogen ist auch ein Schreiben des Produktspezialisten, Geschäftsbereich Medizin Herr L. vom 18. Dezember 1996 betreffend den Abrufauftrag an die Bw. enthalten, welches besagt, dass wie vereinbart die Ware wegen Platzmangels in der Ordination im Lager der Firma Weiss auf einem mit dem Namen der Bw. gekennzeichneten Palettenplatz eingelagert worden sei und die Ware dann von dort abrufbar sei. Weiters wird darauf hingewiesen, dass nach Bezahlung der Rechnung vom 16. Dezember 1996 die Ware in das wirtschaftliche Eigentum der Bw. übergehe und die Einlagerung auf Risiko der Bw. erfolge.

Am 31. Juli 2000 erhab die Bw. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1996 und führte aus, dass ihrer Meinung nach die Versagung der Vorsteuerbeträge für das per Rechnung vom 16. Dezember 1996 gekaufte Filmmaterial zu Unrecht erfolgt sei. Zur Untermauerung ihrer Angaben legte die Bw. dar, dass laut Angaben des Herrn Mag. W. in einem Fax vom 20. Oktober 2000 die 1996 bestellte und bezahlte Ware zu ihrer Verfügung und jederzeitigem Abruf nicht versichert beim Spediteur gelagert gewesen sei.

Die Bw. stellte auch den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

In einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wird auf die weiteren Aussagen von Herrn Mag. W. vom 16. 10. 2000 und von Herrn J. vom 17. 11. 2000 verwiesen, aus denen sich ergebe, dass das Filmmaterial in Teillieferungen im Jahr 1997 abberufen wurde und insgesamt 12 verschiedenen Artikel auf 8 Paletten verpackt gewesen seien.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien die Lieferungen aus drei Gründen erst im Jahr 1997 erfolgt. Wegen des fehlenden Lieferscheines und der fehlenden Empfangsbestätigung für das Schreiben der Firma Kodak GmbH sei erstens der Übergang der Verfügungsmacht im Jahr 1996 nicht eindeutig erwiesen. Die Angaben bezüglich der Anzahl der Paletten und der Art der

Lagerung (artikelweise oder namenweise) seien zweitens weiterhin widersprüchlich. Drittens sei die Ware erst im Jahr 1997 an die Bw. versendet worden.

Der Prokurist der Firma Kodak Mag. W. gab in der Niederschrift vom 16. 10. 2000 zu Protokoll, dass die in Deutschland bestellte Ware mit dem Tag der Rechnungsausstellung an die KodakGmbH in Wien geliefert worden und auf einem für die Bw. angemieteten Palettenplatz im Lager eingelagert worden sei. Der Palettenplatz sei mit der Auftragsnummer und dem Namen der Kundin gekennzeichnet gewesen, wobei in diesem Zusammenhang auf das Benachrichtigungsschreiben an die Bw. vom 18. 12. 1996 verwiesen werde. In diesem Schreiben wird der Bw. mitgeteilt, dass die Ware auf einem mit ihrem Namen gekennzeichneten Palettenplatz im Lager der Firma Weiss eingelagert werde und zum Abruf zur Verfügung stehe. Die Einlagerung erfolge auf Risiko der Bw. und das wirtschaftliche Eigentum gehe mit Bezahlung der Rechnung auf die Bw. über.

Die Einlagerung der Ware sei in Wirtschaftspackungen, entweder in Silberfolie verschweißt zu 5 Stück , zusammengefasst in Überkartons zu 500 Stück oder 5 Stück in einem Karton , die wiederum in einem Überkarton zu 100 Stück verpackt waren, erfolgt. Schriftliche Unterlagen über die Einlagerung oder die Teilauslieferungen seien seitens der Firma Weiss nicht angelegt worden, da bei der Erstellung eines Lieferscheines automatisch eine Rechnung ausgestellt worden wäre. Seitens der Firma Kodak sei keine Versicherung hinsichtlich der gelagerten Ware abgeschlossen worden, ob seitens der Firma Weiss oder der Kundin eine Versicherung abgeschlossen worden sei, könne er nicht beurteilen.

Der Prokurist des Lagers der Spedition Weiss Herr J. gab in seiner Befragung vom 17. November 2000 an, dass die Lagerhalle am Auhof 3500m² umfasst und ca. 2500 Palettenplätze beinhaltet habe. Die Regalplätze seien mit Buchstaben und Ziffernkombinationen bezeichnet gewesen und im kodakeigenen Lagerverwaltungssystem registriert gewesen. Es habe einen eigenen Bereich mit der Möglichkeit zur Kühlung gegeben. Die gesamte Halle sei von der Spedition Gebrüder Weiss angemietet worden und die Fa. Kodak habe nur einen Teil mit der Dienstleistung durch die Spedition Weiss in Anspruch genommen. Die von verschiedenen Ländern ankommende Ware sei artikelweise auf freie Regalplätze verbracht und die Platznummer an Kodak gemeldet worden. Bei Lieferungen sei diese Regalnummer am Lieferschein von Kodak angeführt worden. Bei den meisten Waren sei der Zeitraum der Lagerumdrehung bis zu 5 Wochen gewesen, bei manchen Waren habe es einen Zeitraum von mehr als einem Jahr gegeben. Eine Beschilderung einzelner Paletten mit Namenangabe könne er nicht ausschließen, habe aber keine konkreten Erinnerungen an den

gegenständlichen Sachverhalt. Aus den Lieferscheinen im gegenständlichen Fall gehe hervor, dass insgesamt 12 verschiedene Artikel auf 8 Paletten verpackt gewesen seien.

Die beiden Niederschriften vom 16. 10. 2000 und vom 17. 11. 2000 wurden der Bw. zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

In ihrer Stellungnahme führte die Bw. aus, dass die Aussage des Herrn J. von der Fa. Weiss keine Neuerungen gegenüber seiner Aussage aus dem Jahr 1999 ergebe, legte aber ergänzend zur Aussage des Herrn Mag. W. von Kodak die Kopien der Lieferscheine des Werkes Stuttgart an die Wiener Kodakniederlassung vor. Aus diesen sei ersichtlich, dass die Lieferung der kompletten Warenpalette im Dezember 1996 nach Österreich durchgeführt worden sei. Die Zuteilung der Ware seitens Kodak Wien sei am 16. Dezember 1996 erfolgt und sei von der Bw. im Laufe des Jahres 1997 abberufen worden.

Der Hinweis des Finanzamtes auf einen BMF Erlass treffe auf den gegenständlichen Fall nicht zu, da es sich dort um einen aktivierungspflichtigen Gegenstand handelt, im vorliegenden Fall jedoch sofort abzugsfähiges Verbrauchsmaterial gekauft worden sei.

In der Folge wurde das Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO zu einem ähnlichen Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof mit Bescheid vom 22. Oktober 2001 ausgesetzt.

Am 22. April 2002 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete diese damit, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Verschaffung der Verfügungsmacht erst im Jahr 1997 durch Abruf und Übergabe an die Spedition Platzer erfolgt sei. Vorher könne von einem Übergang der Verfügungsmacht nicht gesprochen werden, da dass gegenständliche Filmmaterial in einer von der Speditionsfirma Weiss und der Firma Kodak angemieteten Halle gelagert worden sei und nicht eindeutig geklärt werden konnte, ob die Ware namensweise oder artikelweise gelagert worden sei. Im übrigen spreche auch der Umstand, dass in den vorgelegten Eingangsrechnungen der 1. Posten der Rechnung an die Bw. (50 18x24x OMAT MA, ArtNr.5004890) nur mit einer Mengeneinheit von 2 aufscheint, jedoch an die Bw. 10 Mengeneinheiten verkauft worden seien, gegen die Übertragung der Verfügungsmacht. In diesem Zusammenhang verwies das Finanzamt auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. 2. 2002, 2000/13/0095, dem ein inhaltlich ähnlich gelagerter Sachverhalt zugrunde gelegen sei.

Die Bw. beantragte daraufhin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur weiteren Entscheidung und legte dar, dass das zitierte VwGH-Erkenntnis vom 27. 2. 2002, 2000/13/0095 auf einem anderen Sachverhalt als dem hier vorliegenden basiere, da in dem dort entschiedenen Fall der Arzt aus dem Lager stets frische Ware erhalten habe,

da eine gesonderte Einlagerung wegen des Verfallsdatums nicht erfolgt sei. Die Bw. verwies darauf, dass ihre von der Firma Kodak im Jahr 1996 gekaufte Ware ausschließlich aus Platzgründen auf ihre Gefahr beim Lieferanten gelegen sei. Auf Abruf habe sie Ihre Filme geliefert erhalten und habe keinen Anspruch auf Austausch auf stets frische Ware gehabt. Der natürliche Alterungsprozess der Filme sei daher zu Lasten der Bw. gegangen .

Die Bw. betonte, dass der Tag der Rechnungsausstellung, der 16. 12. 1996 der Zeitpunkt gewesen sei, zu dem sie die Befähigung der Verfügung über das gesamte Material erlangt habe. Sie verwies hier auf die Angaben des Herrn Mag. W. von der Firma Kodak vom 16. 10. 2000. Die Bw. wiederholte die Beantragung einer mündlichen Verhandlung und ersuchte zu einer solchen Herrn Mag. W. als Zeugen zu laden.

Aus den Lieferscheinen der Spedition Platzer, welche im Jahr 1997 die Ware vom Lager in Wien zur Bw. transportiert hat, geht hervor, dass die Ware auf dem Transport seitens der Fa. Platzer nicht transportversichert war.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde Herr Mag. W. von der Firma Kodak im Jahr 2004 nochmals schriftlich zum Sachverhalt über die Lagerhaltung in den Jahren 1996 und 1997 befragt und gab dazu bekannt, dass die gesamte auf Bestellung der Kundin im Jahr 1996 gelieferte Materialmenge unter dem Namen der Kundin gelagert worden sei. Weiters gab Herr Mag. W. bekannt, dass die für die Bw. gelagerten Filme nicht mit Filmen gleicher Art im Lager vermischt worden seien, da die Filme auf separaten Paletten gelagert und mit dem Namen der Kundin gekennzeichnet gewesen seien. Mustervereinbarung für den Kauf von Filmen und nachfolgender Lagerung konnten seitens der Firma Kodak unter Hinweis auf die Aufbewahrungsfristen nicht vorgelegt werden, da diese Verträge bereits entsorgt seien. Auf die Frage, ob die Kundin Anspruch auf Ersatz der Filme durch die Firma Kodak gehabt hätte, falls diese im Lager aus irgendeinem Grund vernichtet worden wären, gab Herr Mag. W. bekannt, dass die Kundin keinen Anspruch auf Ersatz bei Beschädigung oder Vernichtung im Lager gehabt hätte. Befragt, ob das im Lager aufbewahrte Material versichert gewesen sei und wer die Gefahr im Falle von Untergang oder Diebstahl der Ware ab Einlagerung getragen habe, legte Herr Mag. W. dar, dass die Kundin die Gefahr selbst zu tragen und eine Versicherung hätte abschließen müssen. Außerdem teilte Herr Mag. W. mit, dass der Angestellte seiner Firma Herr S., der über die damalige Lagerhaltung am besten informiert gewesen sei, bereits Anfang 2004 verstorben sei.

Die schriftliche Aussage des Herrn Mag. W. von Kodak wurde dem Finanzamt und der Bw. zur Kenntnis übermittelt, wobei die Bw. in diesem Zusammenhang ersucht wurde bekannt zu

geben, ob sie nach Kenntnis dieser Angaben weiterhin den Antrag auf Einvernahme des Herrn Mag. W. als Zeugen in der mündlichen Berufungsverhandlung aufrecht erhalte. Seitens der Bw. wurde kein Antrag auf Zeugeneinvernahme des Herrn Mag. W. gestellt.

In der am 22. November 2004 in Wien stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. zur Klärung der Mengendifferenz hinsichtlich des Artikels 50 18x24 X OMAT MA Art.Nr.5004890, welche in der Rechnung vom 16. 12. 1996 mit 10 angegeben ist und in der Kopie der Eingangsrechnung vom 17. 12. 1996, die von Kodak Stuttgart an Kodak Wien gesandt wurde, mit 2 angegeben ist, eine Mail vom 19. 11. 2004 vom Steuerberater an Herrn Mag. W. und dessen Antwort von selben Tag vorgelegt. In dieser Mail wurde Mag. W. gefragt, ob die an die Bw. fakturierten 10 Einheiten im Lagerbestand von Kodak vor dem 16. 12. 1996 gedeckt waren oder ob Kodak die benötigten Waren erst dann vom Lieferanten beschaffte, wenn Bestellungen seitens des Kunden vorlagen. Mag. W. beantwortete diese Frage dahingehend, dass die 10 Einheiten mit größter Wahrscheinlichkeit durch den eigenen Lagerbestand gedeckt gewesen seien und an die Bw. von diesem Lagerbestand fakturiert worden seien. Zur Auffüllung des Lagermindestbestandes seien am 17. 12. 1996 2 Mengeneinheiten nachbestellt worden.

Hinsichtlich der Lagerhaltung sind die teilweise divergierenden Aussagen des Herrn J. dahingehend präzisiert worden, dass zwar auf den Paletten kein Name angeführt war, diese jedoch mit dem aus der Lagerverwaltung der Fa. Kodak sich ergebenden Zifferncode beschriftet gewesen seien.

Der Steuerberater der Bw. verneinte die Frage des Vertreters des Finanzamtes nach dem Vorliegen eines Lieferscheines der Firma Kodak an die Bw. und erklärte, dass das Schreiben der Firma Kodak vom 18. 12. 1996, in welchem Bezug auf die Rechnung vom 16. 12. 1996 genommen wird an Stelle eines Lieferscheines vorgelegt worden sei.

Die Bw. gab bekannt, dass sie die Ware Anfang Dezember 1996 bestellt habe und der Umfang der Ware mehrere Kubikmeter umfasst habe, weshalb auch in ihrer damaligen Ordination dafür kein Platz gewesen sei. Eine Bestellung derart großer Mengen von Material sei zum Jahresende durchaus üblich gewesen.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte aufgrund der Differenzen bei mehreren Positionen (neben dem Artikel X-Omat führte er auch beispielsweise den Artikel Ektascan NB an) der Mengenangaben in der Rechnung und in den vorgelegten Kopien der Eingangsrechnungen von Kodak Wien, welche von Stuttgart ausgestellt wurden, in Frage, dass die Ware am

16. 12. 1996 überhaupt in den in der Rechnung vom 16. 12. 1996 angeführten Mengen in Wien bei der Firma Kodak vorhanden war.

Daraufhin verwies der Steuerberater darauf, dass im Lager der Firma Kodak in Wien jeweils Ware vorrätig gewesen sei und die Bw. ergänzte diese Angaben insofern, als sie angab, dass sie im Streitjahr jederzeit Ware vormittags bestellen habe können, welche von der Wiener Kodakniederlassung nachmittags an sie abgeschickt worden sei. Die Warenbestellungen von Kodak Wien an Kodak Stuttgart hätten teilweise auch mehr als einen Kunden umfasst.

Der Vertreter des Finanzamtes wiederholte die Ansicht, dass die Bw. im Jahr 1996 nicht die Verfügungsmacht gehabt habe, da sie den Abruf der Ware über die Fa. Kodak getätigten habe, welche dann die Spedition Platzer, welche auch Lieferscheine ausgestellt habe, mit der Versendung der nach kodakeigenen Codes vermerkten Ware beauftragt habe. Die Ware sei artikelweise gelagert gewesen und es habe keinen mit dem Namen der Bw. versehenen Lagerplatz gegeben.

Die Bw. bestätigte, dass die Verfallsfrist für Röntgenfilme zirka zwei Jahre beträgt und führte aus, dass sie das Filmmaterial in der Zeit der Lagerung nicht versichert habe.

Der Steuerberater beantragte die Stattgabe der Berufung. Er legte in Entgegnung der Ausführungen des Finanzamtes dar, dass die Mengendifferenzen durch die Angaben von Mag. K., des Herrn J. und der Bw. betreffend das in Wien bestehende Warenlager der Firma Kodak in Wien aufgeklärt worden seien, die Ware tatsächlich artikelweise und nicht namenweise, jedoch eindeutig der Bw. mittels der Codes der Kodaklagerverwaltung zugeordnet der Bw. im Jahr 1996 geliefert worden seien, ihr also die Verfügungsmacht über die Ware im Jahr 1996 übertragen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die Lieferung im Sinne des § 3 Abs 1 UStG 1994 des von der Bw. mit Rechnung vom 16. Dezember 1996 von der Firma Kodak gekauften Filmmaterials im Jahr 1996 erfolgt ist und daher der Vorsteuerabzug im Betrag von S 144.305,67 im Sinne des § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 in der Umsatzsteuerveranlagung der Bw. für das Jahr 1996 anzuerkennen ist.

Die im gegenständlichen Verfahren anzuwendenden Gesetzesstellen lauten:

§ 3 Abs 1 UStG 1994: 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.

Der Lieferungsbegriff des § 3 Abs 1 UStG kennzeichnet jenen Teil der umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistung, deren Inhalt in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand besteht.

§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 regelt, dass der Unternehmer die Vorsteuerbeträge abziehen kann, die in einer Rechnung gemäß § 11 UStG an ihn für eine Lieferung gesondert ausgewiesen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. hat im Dezember 1996 bei der Firma Kodak, Niederlassung Wien Auhof, diverses Filmmaterial bestellt. Dieses Filmmaterial wurde, soweit nicht im eigenen Lager vorhanden bei Kodak Stuttgart online bestellt und nach Wien geliefert. Am 16. Dezember 1996 wurde die Rechnung an die Bw. ausgestellt und zugleich, wie vereinbart, mangels Platz in der Ordination der Bw. für das gesamte mehrere Kubikmeter umfassende Material, die Einlagerung desselben im Lager der Firma Weiss, welches zum Teil von der Firma Kodak als Serviceleistung angemietet worden war, um Material für Kunden bis zum Abruf desselben aufzubewahren, eingelagert. Die Lagerung des Filmmaterials, welches zum Teil aus im Lager Wien vorhandenen Lagerbeständen und zum Teil aus Stuttgart vor dem 16. 12. 1996 gelieferten Mengen zusammengestellt wurde, erfolgte nach Angaben der Bw. und der Herrn. Mag. W. von der Firma Kodak und Herrn J. von der Spediton Gebrüder Weiss auf Paletten-plätzen. Diese waren zwar nicht mit dem Namen, jedoch mit den aus der Lagerverwaltung der Firma Kodak laut in der Betriebsprüfung vorgelegtem Muster verwendeten Codes für Lager-platz (z.B. E172), Artikelnummer (z.B. 9402256) und Menge (z. B. 3), welche aufgrund der Verbindung mit der Rechnung Nr. 480864 vom 16. 12. 1996 den Zusammenhang mit der Bestellung der Bw. ergeben, versehen. Das so gelagerte Filmmaterial wurde im Jahr 1997 aufgrund der Abrufe durch die Bw. aus dem Lager zusammengestellt und durch die Spedition Platzer an die Bw. zugestellt.

In der Zeit zwischen Einlagerung im Jahr 1996 und Zustellung an die Bw. wurde die Ware nicht ausgetauscht, das heißt es wurden keine neuen, später eingelagerten Filme jeweils im Jahr 1997 zugestellt und die Ware war im Lager der Firma Weiss und auf dem Transport durch die Firma Platzer weder von der Firma Kodak noch von der Firma Platzer noch durch die Bw. versichert, sondern wurde auf Gefahr der Bw. dort bis zum Einlangen in ihrer Ordination aufbewahrt.

Um beurteilen zu können, ob der vorliegende Sachverhalt unter die gesetzliche Bestimmung des § 3 Abs 1 UStG 1994 zu subsumieren ist - ob also eine Lieferung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn im Jahr 1996 vorliegt - muss überprüft werden, ob die Firma Kodak als Unternehmer die Bw. als Abnehmerin im Jahr 1996 befähigt hat, im eigenen Namen über das Filmmaterial zu verfügen.

Als Beweismittel stehen folgende Unterlagen und schriftliche Aussagen zur Verfügung:

- Die Angaben der Bw. im gesamten Berufungsverfahren, wonach das Filmmaterial ab 16. 12. 1996 auf ihre Gefahr von der Firma Kodak im Warenlager der Firma Weiss bis zum Abruf im Jahr 1997 gelagert worden sei.
- Die an die Bw. gerichtete Rechnung Nr. 480864 der Firma Kodak vom 16. 12. 1996.
- Das Schreiben der Firma Kodak vom 18. 12. 1996 betreffend den Abrufauftrag, wonach die Ware nach Bezahlung der Rechnung ins wirtschaftliche Eigentum der Bw. übergehe und die Einlagerung auf ihr Risiko erfolge.
- Die Niederschrift vom 9. 9. 1999 aufgenommen während der Betriebsprüfung mit Herrn Mag. W. von der Firma Kodak.
- Die Niederschrift vom 22. 9. 1999 aufgenommen während der Betriebsprüfung mit Herrn J. von der Firma Weiss.
- Das Fax von Herrn Mag. W. an den steuerlichen Vertreter der Bw. vom 20. 10. 1999.
- Die Kopie des Musters eines Gegenscheines der Firma Kodak vorgelegt zur Illustrierung der Lagerverwaltung der Firma Kodak mit Platz- und Artikelnummern und Mengenangaben.
- Die Niederschrift vom 16. 10. 2000 aufgenommen nach Einbringung der Berufung mit Herrn Mag. W. von der Firma Kodak.
- Die Niederschrift vom 17. 11. 2000 aufgenommen nach Einbringung der Berufung mit Herrn J. von der Firma Weiss.
- Das Schreiben der Firma Kodak vom 20. 12. 2000 an den steuerlichen Vertreter der Bw. aus dem hervorgeht, dass die Ware für die Bw. mit der Rechnung Nr. 480864 in mehreren Teillieferungen an die Firma Kodak geliefert worden sei.
- Kopien von Eingangsrechnungen an die Firma Kodak Wien betreffend Lieferungen von Kodak Stuttgart an Kodak Wien in der Zeit zwischen 29. 11. 1996 und 27. 12. 1996.

- Die Kopie der Rechnung vom 16. 12. 1996 mit den Vermerken über die Abrufdaten im Jahr 1997.
- Die ergänzenden schriftlichen Angaben des Herrn Mag. W. vom 21. 4. 2004 zum Sachverhalt.
- Das vom steuerlichen Vertreter der Bw. in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Mail betreffend das Vorhandensein von Waren im Lager Wien zum Zeitpunkt der Bestellung durch die Bw.

Nach der herrschenden Lehre und Judikatur ist für die Beurteilung ob ein Sachverhalt dem § 3 Abs 1 UStG unterliegt nicht die Frage relevant, wer Eigentümer einer Sache geworden ist, sondern ob der leistende Unternehmer dem Empfänger die Verfügungsmacht über die Sache verschafft hat. Diese Verfügungs befähigung ist ein eigenständiger umsatzsteuerrechtlicher Begriff (VwGH 10. 2. 1976, 2159/74, 30. 5. 1988, 86/15/0119, Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, § 3 TZ 32) und bedeutet, dass jemand die Befähigung haben muss über den Nutzen des Gegenstandes frei zu disponieren, das heißt ihn zu veräußern, zu belasten oder ähnliches mehr (VwGH v. 3. 7. 1980, 1289/77).

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass die Bw. ab dem Kauf am 16. 12. 1996 über das im Lager der Firma Weiss auf ihr Risiko eingelagerte Filmmaterial verfügen konnte (siehe Bestätigung der Firma Kodak vom 18. 12. 1996, aus welcher der Wille der Firma Kodak hervorgeht, die Verfügungsmacht der Bw. zu übertragen) und daher die Verfügungs befähigung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn von der Firma Kodak auf die Bw. im Jahr 1996 im beiderseitigen Einverständnis übergegangen ist und die Lieferung in diesem Jahr erfolgt ist.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass die Filme nicht extra als der Bw. mit ihrem Namen zugeordnet im Lager aufbewahrt worden seien, ist entgegenzuhalten, dass die Filme durch Anführung der Artikelnummer und der Bezeichnung und Angabe der Menge auf den Palettenplätzen in Zusammenhang mit der Rechnung vom 16. 12. 1996 spezifiziert worden sind, bis zum Abruf nicht mehr ausgetauscht worden seien und 1997 nach Abruf durch die Bw. an diese zugestellt wurden. Durch die Angaben des Herrn J., der bei manchen Waren im Lager auch eine Lagerumdrehung von bis zu einem Jahr nicht ausgeschlossen hat in Zusammenhang mit den Angaben der Bw. im Berufungsverfahren hält der unabhängige Finanzsenat es für erwiesen, dass der Bw. im Jahr 1997 die Filme zugestellt wurden, über welche sie bereits im Jahr 1996 die Verfügungsmacht hatte. Der zitierte Zusammenhang zwischen Artikelnummern und Bw. ergibt sich aus den Angaben des Herrn J. und Mag. W.,

sowie aus dem als Muster in Kopie vorgelegten Gegenschein betreffend die Lagerverwaltung der Firma Kodak.

Die Bw. hätte beispielsweise schon am 29. 12. 1996 über das in ihrer Verfügungsmacht stehende Filmmaterial verfügen können, indem sie es sich bei dann vorhandenem Lagerplatz in ihre Ordination liefern lassen können oder es an einen Kollegen veräußern hätte können. Die Firma Kodak Wien als lieferndes Unternehmen hätte aufgrund des bereits in übereinstimmender Vorgangsweise vollzogenen Überganges der Verfügungsmacht keine Möglichkeit gehabt, derartige Verfügungshandlungen der Bw. zu verhindern. Wie sich auch aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof 99/14/0109 vom 28. 5. 2002 ergibt, ist für die Annahme der Lieferung relevant, dass die wirtschaftliche Substanz übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist, jedoch ist es nicht erforderlich, dass der Abnehmer von der ihm übertragenden Verfügungsbefähigung, etwa durch tatsächliche Verwendung des Gegenstandes Gebrauch macht, es schadet daher im vorliegenden Fall nicht, dass die Bw. erst im Jahr 1997 von der ihr im Jahr 1996 übertragenen Verfügungsbefähigung durch Abruf Gebrauch gemacht hat.

Das Argument des Finanzamtes, dass die Mengenangaben nicht übereinstimmen, kann entkräftet werden, da die Mengenangabe übereinstimmend auf der Rechnung und auf der Abrufunterlage **10** für X-OMAT MA Art.Nr. 500 4890 beträgt und die Mengenangabe **2** für X-OMAT MA Art. Nr. 500 4890 in der Kopie der Eingangsrechnung vom **17. 12. 1996** die Mindestbestandsaufüllbestellung der Firma Kodak Wien betrifft. Die Firma Kodak hat im Begleitschreiben vom 20. 12. 2000 auch ausführt, dass die Eingangsrechnungen nur teilweise in Kopie übersandt werden. Abgesehen davon wurde durch die Angaben des Mag. W. und der Bw. das Vorhandenseins eines kodakeigenen Lagers in Wien bestätigt. Die direkte Zuordnung von im Kodakeigenen Lager vorhandenen Teilmengen der gekauften Ware (X-OMAT MA Art.Nr. 500 4890, Ektascan etc.) zum Zeitpunkt der Bestellung wird vom Finanzamt bezweifelt, doch aus der allgemeinen Lebenserfahrung ergibt sich, dass ein Unternehmen bei Bestellung von Ware vorrangig im eigenen Lager vorhandene Bestände liefert und nur die Mengen in einem Zentrallager nachbestellt, welche den für die Bestellungen noch ausstehenden und den Mindestlagerbeständen entsprechen.

Auch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2000/13/0095 vom 27. 2. 2002 ist ausgeführt, dass für die Beurteilung des Zeitpunktes des Überganges der Verfügungsmacht es nicht allein darauf ankomme, dass die Gefahr übergegangen ist, sondern dass dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft worden ist. Dieser Zeitpunkt ist daher neben dem Gefahrenübergang auch nach den übrigen Umständen des Sachverhaltes und nach dem

Gesamtbild der Verhältnisse im Rahmen der allgemeinen Verkehrsauffassung zu beurteilen. Der leistende Unternehmer muss von seiner Seite alles getan haben, was zur Ausführung der Leistung nötig ist. Die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes muss vom Leistenden auf den Empfänger übergegangen sein und dies muss übereinstimmend von den Vertragsparteien gewollt sein, damit die Verfügungsmacht als übertragen gilt. In dem zitierten Erkenntnis 2000/13/0095 vom 27. 2 2002 verneint der Verwaltungsgerichtshof den Übergang der Verfügungsmacht, da der natürliche Alterungsprozess der Filme zu Lasten des Erwerbers geht und immer frische Filme bei Abruf geliefert wurden.

Im Gegensatz zu dem Sachverhalt im eben geschilderten Erkenntnis, wurde im vorliegenden Fall die Ware im Dezember 1996 für die Bw. im Lager der Firma Weiss – also außerhalb des Einflussbereiches der Firma Kodak - mit einem in Verbindung mit der Rechnung vom 16. 12 1996 versehenen Ziffernkode auf mehrere Paletten verteilt gelagert- also der Bw. die Verfügungsmacht übertragen. Diese Übertragung basierte auf dem übereinstimmenden Willen der beiden Vertragsparteien. Die Bw. hat erst im Jahr 1997 auf Abruf über die ihr übertragene Ware verfügt, da in ihrer Ordination kein Lagerplatz vorhanden war. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und dem Vertrag mit der Firma Kodak hätte die Bw. jedoch ab Lagerung jederzeit also auch bereits im Jahr 1996 - sie verwenden, verkaufen oder in anderer Weise im eigenen Namen über sie verfügen können.

Der Vorgang war nach Angaben der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung kein unüblicher, es wurden ihrerseits öfter am Jahresende größere Mengen Filmmaterial gekauft und mangels Lagerplatz in der Ordination erst zu späteren Zeitpunkten abberufen. Die Bw. betonte auch, dass sie im Jahr 1997 jeweils **ihr** Filmmaterial abberufen habe, von ihrem Standpunkt habe kein Zweifel bestanden, dass ihr die Verfügungsmacht seitens der Firma Kodak bereits im Jahr 1996 übertragen worden sei.

Die Angaben des Herrn Mag. W. und des Herrn J. im gesamten Verfahren werden als glaubwürdig und dem festgestellten Sachverhalt nicht widersprechend erachtet. Wenn in den Aussagen davon gesprochen wird, dass der Lagerplatz mit dem Namen der Kundin gekennzeichnet war, so muss davon ausgegangen werden, dass von den Standpunkten als Kodakmitarbeiter bzw. als Mitarbeiter der Firma Weiss die Kennzeichnung des Lagerplatzes mit dem kodakeigenen der Bestellung und der Kundin zuordenbaren Ziffernkode einer Kennzeichnung mit dem Namen der Bw. entspricht und diese Vorgangsweise nach allgemeiner Verkehrsauffassung einer üblichen Lagerverwaltung entspricht, in welcher Ware Rechnungen und nicht Kundennamen zugeordnet werden

Auch aus dem Erkenntnis 2001/14/0153 vom 2. 7. 2002 ergibt sich, dass es für die Inanspruchnahme des Rechts auf Vorsteuerabzug im Jahr 1996 nur darauf ankommt, dass die Rechnungslegung, Bezahlung und Lieferung im Jahr 1996 erfolgt ist. Die Tatsache, dass die ärztlichen Leistungen zu deren Ausführung die Filme dienen, ab 1. 1. 1997 von der Umsatzsteuer befreit sind, ist für den Vorsteuerabzug betreffend im Jahr 1996 gelieferte Ware unerheblich.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erfolgte die Rechnungslegung, Bezahlung und Lieferung im vorliegenden Fall bereits im Jahr 1996. Der nach außen durch Schriftstücke (Schreiben der Firma Kodak vom 18. 12. 1996) dokumentierte übereinstimmende Wille der Vertragsparteien war die Verfügungsmacht im Jahr 1996 bereits zu übertragen, weshalb nach Prüfung sämtlicher vorgelegter Beweismittel der Berufung der Bw. stattzugeben und der beantragte Vorsteuerbetrag in Höhe von S 144.305,67 im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung 1996 anzuerkennen war.

1 Berechnungsblatt

Wien, 25. 11. 2004