

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1. und die weiteren Senatsmitglieder R2., R3. und R.4 in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch LBG Niederösterreich Steuerberatung GmbH, Eichamtstr. 5-7, 2230 Gänserndorf, über die Beschwerde vom 18. August 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Gänserndorf Mistelbach, vom 24. Juli 2014 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Nachschau gem. § 144 BAO hat die belangte Behörde folgende Feststellungen getroffen:

### Tz. 1 Gegenstand der Nachschau

Der Gegenstand der Nachschau sei die Beachtung der periodengerechten Besteuerung beim Übergang von der Besteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Grundsätzen der Regelbesteuerung im Jahr 2009 auf die Besteuerung nach Durchschnittssätze gem. § 22 UStG 1994 im Jahr 2010 gewesen.

### Tz. 2 Übergang

Das Unternehmen habe im Kalenderjahr 2009 die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anfallende Vorsteuer und Umsatzsteuer nach den allgemeinen Grundsätzen der Regelbesteuerung und im Kalenderjahr 2010 nach Durchschnittssätzen gem. § 22 UStG 1994 ermittelt. Beim Übergang von der Regelbesteuerung zur Pauschalbesteuerung sei die periodengerechte Besteuerung nicht zur Gänze beachtet worden. Umsätze, die noch im Regelbesteuerungszeitraum bewirkt, deren Entgelt aber erst im Zeitraum der Durchschnittssatzbesteuerung vereinnahmt worden seien, seien mit dem allgemeinen Steuersätzen des UStG zu besteuern. Ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und Leistungen sei dann geltend zu machen, wenn die Lieferungen und Leistungen tatsächlich im Regelbesteuerungszeitraum ausgeführt worden seien. Beim

Kauf von Betriebsmitteln stehe der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 grundsätzlich zu; im Regelbesteuerungszeitraum sei eine Anzahlungsrechnung gelegt und die Bezahlung erfolgt worden. Erfolge die Lieferung erst im Zeitpunkt der Anwendung der Pauschalierungsregelung sei der Vorsteuerabzug wieder zu berichtigen.

Im Jahr 2009 betrage die Vorsteuerkürzung € 3.865,73.

Den Feststellungen der Betriebspflege folgend erließ die belangte Behörde einen diesbezüglichen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 und verwies auf die Niederschrift über die Nachschau vom 21. Juli 2014.

Die rechtzeitig eingebrachte Berufung (nunmehr **Beschwerde**) richtete sich gegen die Vorsteuerkürzung und führte der Beschwerdeführer (Bf.) aus, dass die Betriebsmittel (Düngemittel) laut beiliegenden Rechnungen und der Bestätigung des Lagerhauses M. im Jahr 2009 angeschafft und im Lagerhaus nachweislich eingelagert worden seien. Ab dem Zeitpunkt dieser Lieferung stünde das Düngemittel im Eigentum des Bf. und trage er das volle Warenrisiko. Der Lagerplatz der Ware habe sich bis zum Stichtag 31. Dezember 2009 beim Lagerhaus M. befunden. Der unternehmerische Vorteil des Bf. liege in der kostengünstigeren Anschaffung von Düngemittel im Herbst (Vorjahrespreise) und der jederzeitigen Verfügbarkeit der Ware (Einlagerung). Der vollständige Warenwert sei im Jahr 2009 fakturiert und bezahlt worden, daher handle es sich um keine Anzahlungsrechnung.

Vorgelegt wurden die Rechnung Nr. \*\*\*\* vom 7. Dezember 2009 (R 1) in Höhe von € 9.422,40 (inkl. USt) und Rechnung Nr. \*\*\*\* vom 22. Dezember 2009 (R 2) in Höhe von € 13.771,96 (inkl. USt) und ein Schreiben von der G. mbH (R.Gen.mbH) vom 13. August 2014, wonach diese bestätigt habe, dass der Bf. am 7. Dezember 2009, 30.000 kg Kalkammonsalpeter im A. eingelagert habe. Diese Menge sei mit der Rechnung R 1 an den Bf. verkauft worden und stehe ab diesem Zeitpunkt in seinem Eigentum.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** (BVE) ab und führte begründend aus, dass im gegenständlichen Fall von Anzahlungsrechnungen (im Regelbesteuerungszeitraum 2009 geleistete Anzahlungen für Leistungen, die erst nach dem Rückwechsel zur Pauschalbesteuerung ausgeführt worden seien) auszugehen sei.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 2. Satz UStG 1994 in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012 sei der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag für den Fall dass er auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt (Anzahlung) bei Erfüllung der grundsätzlichen Voraussetzungen bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden sei. Dies gelte jedoch nur dann, wenn die Zahlung im Zusammenhang mit einer konkret feststehenden Leistung stehe. Der Vorsteuerabzug dürfe somit frühestens für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, indem alle Voraussetzungen erfüllt seien. Für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend. Daher sei hinsichtlich des Vorsteuerabzuges aus Anzahlungen auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des

späteren Leistungsbezuges abzustellen. Ein Vorsteuerabzug vor Empfang der Leistung setze voraus, dass für die künftige Leistung mit größter Wahrscheinlichkeit die positiven Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 gegeben seien. Daraus ergebe sich auch, dass der vor Ausführung der Leistung angezahlte Leistungsbezug aufgrund der Anzahlungsrechnung bereits geltend gemachter Vorsteuerabzug wieder zu berichtigen sei.

Aus der Rz. 2918 UStR 2000 in der Fassung vor dem Wartungserlass 2013 ergebe sich, dass beim Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalbesteuerung (und umgekehrt) hinsichtlich des Vorsteuerabzuges auf den Zeitpunkt des Leistungsbezuges abzustellen sei. Der Zeitpunkt des Verbrauchs sei daher insoweit ohne Bedeutung. Demnach könnten Vorsteuern für Vorleistungen, die noch im Regelbesteuerungszeitraum ausgeführt aber noch nicht abgerechnet (oder bezahlt) worden seien, im Zeitraum der Pauschalierung geltend gemacht werden, wenn alle Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 erfüllt seien. Umgekehrt seien Vorsteuern aus Leistungsbezügen im Pauschalierungszeitraum gem. § 22 Abs. 1 UStG 1994 pauschal abgegolten und daher nicht nach § 12 UStG 1994 (in tatsächlicher Höhe) abziehbar. Die Rechnungslegung bzw. Bezahlung im Regelbesteuerungszeitraum reiche für den Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht aus.

Eine solche Auslegung sei auch aus unionsrechtlicher Sicht geboten, zumal nach Art. 302 MwSt Richtlinie 2006/112/EG ein pauschalierter Landwirt in Bezug auf die der Pauschalregelung unterliegenden Tätigkeit keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug habe. Eine andere Auslegung würde zu sachlich, nicht zu rechtfertigenden Vorteilen gegenüber jenen Unternehmen führen, die eine Leistung erst im Pauschalbesteuerungszeitraum beziehen und bezahlen (doppelter Vorsteuerabzug).

Ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 11 UStG 1994 liege im gegenständlichen Fall nicht vor, da diese Bestimmung voraussetze, dass ein Gegenstand bereits hergestellt oder erworben worden sei oder eine sonstige Leistung bereits ausgeführt worden sei. Die für den vorliegenden Beurteilungszeitraum maßgebende Rechtslage, wonach bei bereits bezogenen Leistungen ein Übergang von der Regelbesteuerung zur Pauschalbesteuerung nach § 22 UStG 1994 keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 u. 11 UStG 1994 darstelle, habe im Zusammenhang mit Anzahlungen keine Bedeutung, da alleine die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges entscheidend seien.

Außer Streit stehe jedenfalls die Art der Waren und deren Bezahlung im Jahr 2009 sowie der Umstand, dass diese im Jahr 2009 nicht vom Lagerhaus abgeholt worden seien.

Auf der R 2 (Pflanzenschutzmittel) sei kein Hinweis enthalten, dass eine „Einlagerung“ vorgenommen worden sei; auch liege keine diesbezügliche Bestätigung vor. Diese Rechnung weise ein Fälligkeitsdatum vom 25.08.2010 auf und enthalte keinerlei Kreditierungsvermerk. Ein derartig spätes Zahlungsziel spreche gegen die behauptete „Einlagerung“, da der Verkäufer die Waren nicht schon aussortieren und extra verwahren würde, wenn er noch keine Zahlung erhalten habe bzw. diese erst viel später erhalten

würde, da bei einem derartigen Zahlungsziel seitens des Käufers dieses sehr wohl aus wirtschaftlichen Zwecken genutzt werden würde. Werde nun trotzdem die Zahlung im gleichen Jahr durchgeführt, so beruhe dies offensichtlich und eindeutig auf dem steuerlichen Aspekt im punkto Vorsteuerabzug.

Das Vorbringen eines günstigeren Preises gehe insoweit ins Leere, als durch den getätigten Kaufvertrag, die Preissicherheit gegeben und damit eine vorzeitige Kaufpreistilgung nicht erforderlich gewesen sei. Auch sei keine jederzeitige Verfügbarkeit gegeben, da eine allfällige Verfügung an die Öffnungszeiten des Lagerhauses gebunden sei. Um tatsächlich darüber zu verfügen, wäre hingegen eine sofortige Mitnahme und Aufbewahrung im eigenen Betriebsobjekt, gesehen logisch. Außerdem sei aufgrund der Jahreszeit des Zeitpunktes des Kaufes auch keine Notwendigkeit gewesen Spritzmittel einzusetzen und damit über diese zu verfügen. Gegen eine Aussortierung und extra Lagerung spreche auch das Platzangebot im Lagerhaus sowie das Fehlen eines Mietentgeltes für einen eigenen Lagerplatz, sowie die Ausführungen im Zusammenhang mit dem langen Zahlungsziel.

Eine unentgeltliche Zurverfügungstellung von Abstellflächen sei unglaublich und widerspreche dem logischen kaufmännischen Denken. Defacto sei davon auszugehen, dass die Pflanzenschutzmittel weiterhin beim diesbezüglichen Gesamtwarenbestand des Lagerhauses verlieben seien und nur ein Rechtsanspruch des Bf. auf die gekaufte Ware entstanden sei. Eine eigene Verfügbarkeit durch den Bf. sei jedoch nicht gegeben gewesen. Für den Bf. sei damit ausschließlich die Lukrierung des Steuervorteiles in Form des Vorsteuerabzuges maßgeblich gewesen, dies im Wissen betreffend des Überganges zur Pauschalierung nach § 22 UStG im Folgejahr 2010.

Auf der Rechnung R 1 (Düngemittel) stehe der Vermerk „Einlagerung“ und danach seien die Kaufgegenstände genannt worden (KAS 27 % Gran lose 30.000 kg sowie NPK 12:10:15 Gran lose 10.000 kg). Die vorgelegte Bestätigung vom 13. August 2014 bestätige jedoch lediglich eine Einlagerung der 30.000 kg KAS (Kalkammonsalpeter). In Anbetracht der Mengen und des losen Zustandes erscheine es bei diesen Waren noch unglaublicher, dass diese aus der gesamten vorhandenen Lagermasse genommen, abgewogen und dann auf einen eigenen Platz hier wiederrum getrennt nach KAS und NPK für den Bf. gelagert worden seien. Tatsächlich bestehe hier ein Anspruch auf die in der Rechnung genannten Mengen, welche aber körperlich weiterhin Bestandteil der im Lagerhaus befindlichen jeweiligen Gesamtmengen bilden würden.

Im Übrigen würden auch die bei den Pflanzenschutzmittel getätigten Feststellungen für die Waren der R 1 (Düngemittel) gelten, wonach die Rechnung ein Fälligkeitsdatum vom 25.08.2010 aufweise und keinerlei Kreditierungsvermerk enthalte.

Es sei auch nicht von einer jederzeitigen Verfügbarkeit auszugehen, da der Bf. an die Öffnungszeiten des Lagerhauses gebunden gewesen sei und eine jederzeitige Verfügbarkeit damit nicht gegeben wäre. Um tatsächlich bei plötzlichem Bedarf darüber

verfügen zu können, wäre eine sofortige Mitnahme und Aufbewahrung im eigenen Betriebsobjekt objektiv gesehen logisch.

Außerdem gebe es bei dem Kauf aufgrund der Jahreszeit keine Notwendigkeit „Düngemittel“ einzusetzen und darüber zu verfügen. Gegen eine Aussortierung und extra Lagerung spreche auch das Platzangebot im Lagerhaus sowie das Fehlen eines Mietentgeltes für einen eigenen Lagerplatz und der Ausführungen im Zusammenhang mit dem langen Zahlungsziel. Eine unentgeltliche Zurverfügungstellung von Abstellflächen sei unglaublich und widerspreche jeden logischen kaufmännischen Denkens. Für den Bf. sei damit ausschließlich die Lukrierung des Steuervorteiles in Form des Steuerabzuges maßgeblich gewesen, dies im Wissen, dass er im Folgejahr zur Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 übergehe.

Innerhalb offener Frist wurde ein **Vorlageantrag** gestellt und auf die Beschwerdeausführungen verwiesen.

Die Beschwerde wurde dem **Bundesfinanzgericht** (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

Im Ermittlungsverfahren durch das BFG ergänzte der **Bf.** mit **Mail vom 15. April 2019**, dass bei Rechnungen mit dem Vermerk "Rechnungsdatum=Lieferdatum" das volle Lager- und Warenrisiko auf den Käufer übergehe. Die Pflanzenschutzmittel der R 2 seien mit Rechnungsdatum 22. Dezember 2009 übergeben worden und aus Sicherheitsgründen (umweltgefährdende Stoffe, giftig) beim Lagerhaus vorübergehend eingelagert worden. Hintergrund für den Zeitpunkt des Kaufes der Waren seien deren Preisschwankungen zwischen Herbst und Frühjahr gewesen.

In **Beantwortung eines Auskunftsersuchens** teilte die **R.Gen.mbH** mit Eingabe vom 29. April 2019 mit, dass es sich bei den Waren der R 1 und R 2 um Düng- und Pflanzenschutzmittel handle.

Der Lagerplatz bei der R.Gen.mbH sei eingezäunt gewesen und nur die Mitarbeiter der R.Gen.mbH hätten Zugang zu den Lagerplätzen gehabt.

Dem Bf. sei keine abgegrenzte Fläche im Lagerhaus zur Verfügung gestanden.

Es habe eine mündliche Vereinbarung über die Verwahrung der gelagerten Waren bestanden, wobei das Risiko der Lagerhaltung die R.Gen.mbH getragen habe. Nach entsprechender Vorankündigung sei die Ware während der Geschäftszeiten zur Abholung zur Verfügung (Auslagerung) gestellt worden.

Die Waren des Bf. seien auf Abruf im Laufe des Jahres 2010 ausgefolgt worden.

In weiterer Folge wurde das **Finanzamt** ersucht **Beweismittel vorzulegen**, die nachweisen, dass der Bf. über die Waren der R 1 und R 2 im Dezember 2009 keine Verfügungsmacht erlangt habe, zumal dieser mit Mail vom 15. April 2019 angab, dass die Waren der R 2 mit 22. Dezember 2009 übergeben worden seien.

In **Beantwortung des Vorhalts** führte die Amtspartei mit Schriftsatz vom 27. Juni 2019 aus, dass die Waren der R 1 und R 2 im Lagerhaus verblieben seien.

Das Wesen der Lieferung bestehe in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand durch einen Unternehmer.

Das Verpflichtungsgeschäft und auch die Bezahlung aufgrund eines solchen, sei für sich alleine nicht geeignet die Verfügungsmacht übergehen zu lassen.

Das Finanzamt übermittelte ein schriftliches Auskunftsersuchen vom 4. Juni 2019 an die R.Gen.mbH, sowie dessen Beantwortung vom 17. Juni 2019.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei nicht davon auszugehen, dass seitens der Lagerhausmitarbeiter drei Tonnen Kalkammonsalpeter und eine Tonne NPK-Dünger (Stickstoff, Phosphat, Kalium) in Granulatform, lose und unverpackt aus einer vorhandenen Lagermenge herausgewogen und dem Bf. präsentiert worden seien, sodass er davon Besitz und Verfügungsmacht erworben habe. Ebenso seien danach die vier Tonnen nicht wieder weggeräumt und dem bestehenden Lagerbestand des Lagerhauses zugefügt worden. Damit sei keine Zuordnung der Ware zum Bf. möglich gewesen.

Gleiches gelte für die Waren der R 2 (Pflanzenschutzmittel), die von den Lagerhausmitarbeitern in Anbetracht der Menge nicht aus dem dafür vorgesehenen Lager herausgetragen, dem Bf. übergeben, danach wieder ins Lager zurückgetragen und dort zwischen den artmäßig gleichen Mittelvorräten eingeordnet worden wären.

In beiden Fällen sei die logische Folge gewesen, dass die Warenmengen zwar gekauft worden, aber in den jeweiligen Lagerstätten verblieben seien.

Aus der Beantwortung des Auskunftsersuchen durch die R.Gen.mbH ergebe sich, dass sowohl die Dünge- als auch Pflanzenschutzmittel ohne vorhergehende Bewegung im Lager verblieben seien; eine gesonderte Lagerung der Waren bei Gattungsschuld sei nicht erfolgt.

Die Waren bei einer Gattungsschuld seien nicht eindeutig definiert und erfolge dies erst bei tatsächlicher Ausgabe derselben.

Das fehlende Element einer Lagerentgeltes spreche deutlich gegen eine Warenausfolgung mit nachträglicher Einlagerung.

Das Vorbringen des Bf., das volle Lager- und Warenrisiko sei auf ihn übergegangen gehe ins Leere, da durch die fehlende gesonderte oder getrennte Lagerung allenfalls beschädigte oder unverbrauchbar gewordene Ware nicht dem Bf. zuzuordnen sei.

Somit würden sämtliche Umstände dafür sprechen, dass eine Lieferung zusammen mit der Rechnungsausstellung nicht erfolgt sei, sodass dem Bf. keine Vorsteuerabzugsberechtigung zukäme.

Mit **Mail vom 18. Oktober 2019** ersuchte das BFG die R.Gen.mbH um Auskunft, ob die Pflanzenschutzmittel dem Bf. übergeben oder von der R.Gen.mbH eingelagert worden seien.

Mit Antwortmail vom 21. Oktober 2019 teilte die R.Gen.mbH, dass für die Pflanzenschutzmittelabwicklung eine Ausnahme gemacht worden sei und der Bf. die gekauften Pflanzenschutzmittel erst im Laufe des Jahres 2010 abgeholt habe.

Das BFG-Auskunftsersuchen vom 11. April 2019 an die R.Gen.mbH, das Antwortschreiben der R.Gen.mbH vom 29. April 2019, sowie die Stellungnahme des Finanzamtes vom 27. Juni 2019 und das Mail vom 21. Oktober 2019 wurden zum **Zwecke des Parteiengehörs** dem Bf. übermittelt und erwiderte dieser mit **Eingabe vom 30. Oktober 2019** zu den Ausführungen der R.Gen.mbH vom 29. April 2019, dass der Vorkauf von Dünge- und Pflanzenschutzmittel der Preis- und Verwendungsabsicherung wegen möglicher Zulassungssperre der Pflanzenschutzmittel im nächsten Jahr gedient habe.

Zu Punkt 5 des Antwortschreibens der R.Gen.mbH meinte der Bf., dass er das Warenrisiko trage, da er aufgrund der mündlichen Verwahrungsvereinbarung mit der R.Gen.mbH nur das Warenrisiko übertragen habe; es habe sich um zwei verschiedene Rechtsgeschäfte gehandelt (Verkauf und Lagerung).

Der eingelagerte Dünger habe oftmals Lagerschäden (feucht, bröckelig etc.) aufgewiesen, deren Risiko in jedem Fall der Bf. getragen habe. Der Bf. habe bei der Ausfolgung des Dünfers dessen Beschaffenheit nicht vorgeben können.

Zu Punkt 7 des Antwortschreibens der R.Gen.mbH entgegnete der Bf., dass er wegen des Umfangs der Waren nicht die Möglichkeit gehabt habe, den entsprechenden Jahresbedarf an Dünger und Pflanzenschutzmittel auf seinem Hof einzulagern. Deshalb kaufe er Dünger und Pflanzenschutzmittel günstiger noch im Jahr davor und lasse sie im Lagerhaus verwahren. Dies sei jedes Jahr so praktiziert worden; auch im Jahr des Einstiegs in die USt-Option. Da habe es keinen Vorsteuerabzug für den vorausbezogenen Dünger gegeben, weil er diesen im Jahr der Pauschalierung bezogen habe.

Zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 27. Juni 2019 führte der Bf. aus, dass zum Thema "steuerliche Anzahlung" die erworbenen und in die Verfügungsmacht übergebenen Betriebsmittel immer vollständig bezahlt worden seien. Eine "Endabrechnung" im Jahr der Auslagerung habe es nicht gegeben.

Zutreffend sei die Feststellung des Finanzamtes, dass die erworbenen Betriebsmittel (Dünge- und Pflanzenschutzmittel) nach dem Kauf vom Lagerhaus vorübergehend verwahrt worden seien. Die Lagerhäuser würden allerdings die Dünge- und Pflanzenschutzmittel nicht in Bauch und Bogen, sondern abhängig von den abgegebenen Bestellungen der einzelnen Landwirte besorgen.

Düngemittel seien gemeinsam gelagert worden (mit Kauf entsteht eine "Gattungsschuld" des Verkäufers); allerdings könne der Käufer bei Auslagerung des eingelagerten und gekauften Düngemittels eine mangelhafte Beschaffenheit nicht beanstanden und die Annahme des Produktes in der mangelhaften Beschaffenheit nicht verweigern.

Die Pflanzenschutzmittel des Bf. seien beim Lagerhaus vorübergehend bis zur Vollständigkeit der Bestellung eingelagert worden. Der Bf. gibt an, dass die Pflanzenschutzmittel zur besseren Erkennung und zur Abgrenzung der lagerhauseigenen Ware kundenindividuell gelagert und gesondert gekennzeichnet worden seien. Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes (Seite 7) habe es tatsächlich gesonderte Paletten mit Pflanzenschutzmittel gegeben, die dem Bf. zugeordnet gewesen seien. Bei Pflanzenschutzmittel gebe es keine Gattungsschuld, weil diese oftmals mangels entsprechender Zulassung im Folgejahr vom Händler nicht mehr als Handelsware geführt werden dürfte. Bereits gekaufte und eingelagerte Waren dürfe der Landwirt noch einsetzen.

Bezüglich der Verschaffung der Verfügungsmacht über die Dünge- und Pflanzenschutzmittel sei es notwendig, dass dem Abnehmer tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet worden sei (vgl. VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095; VwGH 20.10.2004, 2004/14/0185, gemeint: 2000/14/0185). Es sei ausreichend, dass der Unternehmer (das Lagerhaus) den Gegenstand zur Disposition des Abnehmers (Bf.) bereit halte. Die Annahme einer Lieferung setze nicht voraus, dass der Abnehmer von der ihm übertragenen Verfügungsbefähigung in einer bestimmten Weise Gebrauch mache. Der Bf. habe nach entsprechend kurzfristiger Vorankündigung jederzeit zu den Öffnungszeiten des Lagerhauses seine eingelagerte Ware abholen können und habe dies auch bei Bedarf gemacht.

Eine Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 erfordere Willensübereinstimmung zwischen Lieferer und Abnehmer. Die Verschaffung der Verfügungsmacht bei beweglichen Gegenständen erfolge häufig durch körperliche Übergabe; es gebe jedoch auch andere Möglichkeiten, z.B. Einigung über den Eigentumsübergang, Nutzung eines Konsignationslagers. Zur Verschaffung der Verfügungsmacht seien die führenden Übergabearten wie beim Übergang des zivilrechtlichen Eigentums ausreichend (VwGH 4.9.2014, 2014/15/0014, gemeint: Ra 2014/15/0014).

Abschließend betonte der Bf. abermals, dass er allfällig beschädigte (z.B. durch Lagerung feuchte und bröckelige) Düngemittel übernehmen habe müssen, weil er kein Anrecht auf die Beschaffenheit der eingelagerten Ware gehabt habe. Die Pflanzenschutzmittel seien vom Lagerhaus gesondert und auf dem Bf. zugehörig gekennzeichneten Paletten gelagert gewesen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

Der Bf., ein Landwirt, hatte im Dezember 2009 bei der R.Gen.mbH diverse Betriebsmittel (Düngemittel, Pflanzenschutzmittel etc.) gekauft und bezahlt. Die Waren der RNr. \*\*\*\* (R 1) vom 7. Dezember 2009 (Düngemittel) wurden im Lagerhaus der R.Gen.mbH

eingelagert (Vermerk auf der diesbezüglichen Rechnung). Die Waren der RNr. \*\*\*\* (R 2) vom 22. Dezember 2009 (Pflanzenschutzmittel) wurden auf Wunsch des Bf. vorübergehend von der R.Gen.mbH eingelagert und ihm im Jahr 2010 übergeben.

Strittig ist somit im vorliegenden Fall, ob hinsichtlich der im Dezember 2009 gekauften und bezahlten Waren der Rechnungen R 1 und R 2 ein Übergang der Verfügungsbefähigung auf den Bf. (= Lieferung an den Bf.) stattgefunden hat.

Gesetzliche Grundlagen:

In § 3 Abs. 1 UStG 1994 ist normiert:

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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder sie sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. § 11 Abs. 1 UStG 1994 normiert die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss:

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 € 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 der Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder der 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.

Zu beurteilen ist, ob eine Lieferung der Waren der R 1 (Düngemittel) und R 2 (Pflanzenschutzmittel) an den Bf. bereits im Jahr 2009 ausgeführt wurde, denn das Recht auf Vorsteuerabzug hängt davon ab, zu welchem Zeitpunkt der Bf. über die diesbezüglichen Waren Verfügungsbefähigung erlangt hat.

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss der Unternehmer dem Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Eigentum am Liefergegenstand ist nicht erforderlich (vgl. Achatz/Ruppe UStG<sup>4</sup>§ 3 Tz 31). Wer keine Verfügungsmacht besitzt kann keine Lieferung tätigen und ist kein Abnehmer (vgl. EuGH 6.2.2003 C-185/01 "Auto Lease Holland BV").

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Verfügungsbefähigung ausreichend und auch erforderlich, dass der Verfügungsberechtigte über den Nutzen des Gegenstands frei disponieren, das heißt, ihn veräußern, belasten und ähnliches mehr kann (vgl. VwGH 3.7.1980, 1289/77).

Die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt demgegenüber nicht zur Verschaffung der Verfügungsmacht. Der Unternehmer muss dem Abnehmer Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden (vgl. VwGH 20.03.2002, 99/15/0041).

Anhaltspunkte dafür bieten die zwischen den Leistungsaustauschpartnern geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung (vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> § 3 Rz 50). Erforderlich ist zusätzlich zum Übergang der wirtschaftlichen Substanz vom Leistenden auf den Leistungsempfänger, dass dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist (VwGH 27.02.2002, 2000/13/0095; zuletzt VwGH 30.04.2019, Ra 2017/15/0071).

Grundsätzlich sind Lieferungen in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird.

Der Gefahrenübergang ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. (abermals VwGH 27.02.2002, 2000/13/0095, Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> § 3 Rz 53).

Nach dem Unionsrecht gilt als Lieferung eines Gegenstandes die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (vgl. Art 14 Abs 1 MwStSyst-RL). Die Lieferung erfasst nach der EuGH-Rechtsprechung auch jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, wodurch eine andere Partei ermächtigt wird, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (EuGH 29.03.2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, EuGH 15.12.2005, C-63/04, Centralan Property Ltd). Ob diese Befähigung im Einzelfall übertragen wurde

ist vom nationalen Gericht anhand des gegebenen Sachverhaltes festzustellen (EuGH 08.02.1990, C-320/88, "Shipping an forwarding Enterprise").

Der Richtlinienbegriff der Verfügungsmacht knüpft somit mehr wirtschaftlich als juristisch an die Möglichkeit des Empfängers der Lieferung an, den Gegenstand zu nutzen (vgl. Kettisch, Reihengeschäfte, in SWK 23-24/2015, 1036). Auf die Eigentumsübertragung kommt es gleichfalls nach der Rechtsprechung des EuGH nicht an (abermals EuGH 08.02.1990, C-320/88, "Shipping an forwarding Enterprise"). Auch nach VwGH bezieht sich die Formulierung "Übertragung der Befähigung wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen" nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, die die andere ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch wie ein Eigentümer zu verfügen (VwGH 17.04.2008, 2005/15/0098, vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> § 3 Rz 49).

Der EuGH beurteilt die Übertragung der Verfügungsmacht eines Gegenstandes danach, ob die mit der Ware verbundenen Chancen und Risiken auf den Unternehmer übergegangen sind (EuGH 16.02.2012, Eon Aset, C-118/11).

Im vorliegenden Fall führte der Bf. in der Beschwerde selbst aus, dass die Betriebsmittel nachweislich im Lagerhaus eingelagert worden seien; mit Mail vom 15. April 2019 brachte er jedoch vor, dass das Rechnungsdatum gleich das Lieferdatum sei, die Pflanzenschutzmittel seien mit Rechnungsdatum 22. Dezember 2009 übergeben worden. Diesen letzten Ausführungen widerspricht das Finanzamt und auch die R.Gen.mbH gibt an, dass der Bf. nach seinem Wunsch die Waren der R 2 erst im Laufe des Jahres 2010 abgeholt hat. Betreffend die Waren der R 1 (Düngemittel) und R 2 (Pflanzenschutzmittel) gelangt der Senat somit zur Ansicht, dass die Verfügungsbefähigung über diese Waren mit dem Kauf und der anschließenden Einlagerung in der R.Gen.mbH noch nicht auf den Bf. übergegangen ist. Dem Finanzamt ist zuzustimmen, wenn es hinsichtlich der Waren der R 1 der Meinung ist, dass diese nicht eindeutig bestimmt sind. Auch betreffend die Waren der R 2 ist die wirtschaftliche Substanz nicht im streitgegenständlichen Jahr auf den Leistungsempfänger (Bf.) übergegangen, zumal der Bf. selbst mangels geeigneter Lagerräume dies so gewünscht hat. Pflanzenschutzmittel müssen nämlich wegen gesundheitsgefährdender Stoffe in einem dafür geeigneten Raum aufbewahrt werden.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die Verfügungsbefähigung der Waren der R 1 und R 2 nicht im Jahr 2009 übergegangen ist, ist, dass das Risiko des zufälligen Untergangs der Waren bei der R.Gen.mbH verblieben ist; auch wenn der Bf. behauptet, das Waren- und Lagerrisiko sei auf ihn übergegangen, so ist diese Aussage unglaublich, denn sogar die R.Gen.mbH hat in ihrer Anfragebeantwortung vom 29. April 2019 angegeben, dass sie das Lagerrisiko trägt. Außerdem kann der Bf. die Waren nur nach entsprechender Vorankündigung während der Geschäftszeiten abholen, die ihm dann von der R.Gen.mbH ausgefolgt werden. Damit ist für den Senat klar, dass die R.Gen.mbH dem Bf. erst mit der Ausfolgung der Waren im Laufe des Jahres 2010 die Verfügungsmacht verschafft hat und die Angaben zum Liefertag auf den beiden Rechnungen unzutreffend

sind, sodass dem Bf. gestützt auf diese Rechnungen im Jahr 2009 kein Vorsteuerabzug zusteht.

Wenn der Bf. zu Punkt 5 des Antwortschreibens der R.Gen.mbH vom 29. April 2019 erwidert, der eingelagerte Dünger habe oftmals Lagerschäden (feucht, bröckelig etc.) aufgewiesen, deren Risiko in jedem Fall der Bf. getragen habe, dann ist entgegenzuhalten, dass dies nicht dem Sachverhalt entspricht, denn die R.Gen.mbH hat angegeben, das Risiko der Lagerhaltung getragen zu haben (siehe zu Punkt 5 des Antwortschreibens vom 29. April 2019).

Betreffend das Vorbringen des Bf., im Einstiegsjahr der Umsatzsteuerpauschalierung habe er für den vorausbezogenen Dünger keinen Vorsteuerabzug bekommen, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Einwand für das streitgegenständliche Jahr nicht entscheidungsrelevant ist.

Soweit der Bf. ausführt, die erworbenen Betriebsmittel (Düng- und Pflanzenschutzmittel) seien immer vollständig bezahlt worden und eine "Endabrechnung" im Jahr der Auslagerung gebe es nicht, mag dies zutreffen; doch der Bf. erhält auch, nachdem er mit seinem Traktor auf die Brückenwaage gefahren ist, der Traktor abgewogen, eine bestimmte Menge an Dungemittel auf seinen Traktor verladen wurde von der R.Gen.mbH einen "Einlagerungsschein", auf dem die Menge der noch eingelagerten Ware vermerkt ist. Das Fehlen einer Endabrechnung im Jahr der Auslagerung ändert jedoch nichts an der Beurteilung, dass der Bf. erst im Jahr der Entnahme der Waren aus dem Lager die Verfügungsbefähigung darüber erhalten hat.

Hinsichtlich der Ausführungen des Bf., die Pflanzenschutzmittel seien zur besseren Erkennung kundenindividuell gelagert und gesondert gekennzeichnet worden, ist wiederum auf das Antwortschreiben der R.Gen.mbH vom 29. April 2019 hinzuweisen. In diesem Schreiben hat die R.Gen.mbH auf die Frage des Gerichts, ob dem Bf. auf dem Lagerplatz eine abgegrenzte Fläche für seine von ihm gekaufte Ware zur Verfügung stand, geantwortet, dass dem Bf. keine abgegrenzte Fläche zur Verfügung stand. Dass der Bf. diesen Sachverhalt in seiner Eingabe vom 30. Oktober 2019 behauptet, zumal ihm die Antwort der R.Gen.mbH mit BFG-Schreiben vom 24. Oktober 2019, zugestellt am 28. Oktober 2019, zur Kenntnis gebracht wurde, ist für das Gericht nicht nachvollziehbar und als Schutzbehauptung zu qualifizieren. Die R.Gen.mbH hat unmissverständlich auf die Ermittlungen des Gerichts geantwortet, sodass das Gericht keine Gründe sieht, den Ausführungen der R.Gen.mbH nicht zu glauben.

Beweismittel, die das Vorbringen des Bf. betreffend die behauptete kundenindividuelle Lagerung der Waren stützen, hat dieser nicht beigebracht.

Soweit der Bf. in seiner Eingabe vom 30. Oktober 2019 betreffend die Verschaffung der Verfügungsmacht über die Düng- und Pflanzenschutzmittel auf die VwGH-Erkenntnisse vom 27. Februar 2002, 2000/13/0095 und vom 20. Oktober 2004, 2000/14/0185 hinweist, wonach es für den Vorsteuerabzug ausreichend sei, dass die R.Gen.mbH die Waren zur Disposition des Bf. bereit halte, ist darauf hinzuweisen, dass zwar der Sachverhalt

in der Entscheidung vom 27. Februar 2002 dem Sachverhalt in der vorliegenden Entscheidung sehr ähnelt, das Recht auf Vorsteuerabzug dem Beschwerdeführer in dieser VwGH-Entscheidung aber nicht gewährt wurde. In dieser Entscheidung hat nämlich ein Facharzt für Radiologie Waren (Filmmaterial und Drystarmaterial) gekauft und bezahlt und diese beweglichen Gegenstände sind im Besitz des bisherigen Eigentümers geblieben. Erst die auf Abruf des Facharztes erfolgende Entnahme aus dem Kühlregal des bisherigen Eigentümers erwies sich als Handlung, die als Übergang der Verfügungsmacht auf den Käufer (Facharzt) anzusehen war. Im gegenständlichen Fall hat der Bf. zwecks Kaufpreissicherung und Verwendungsabsicherung die Dünge- und Pflanzenschutzmittel im Lagerhaus der R.Gen.mbH belassen und erst im Folgejahr nach Bedarf zu den Öffnungszeiten der R.Gen.mbH die Waren mit dem Traktor abgeholt. Demnach ist erst mit der Entnahme der Dünge- und Pflanzenschutzmittel aus dem Lagerbestand der R.Gen.mbH im Folgejahr (2010) die Verfügungsbefähigung auf den Bf. übergegangen. Wenn der Bf. also vermeint, das Bereithalten der Waren zur Disposition des Abnehmers reiche aus um von einem Übergang der Verfügungsmacht zu sprechen, dann ist auf den vollständigen Rechtssatz der VwGH-Entscheidung vom 27. Februar 2002 hinzuweisen, welcher lautet: "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". Dieser Ansicht schließt sich das Gericht an und gelangt im gegenständlichen Fall zur Ansicht, dass das Bereithalten der Dünge- und Pflanzenschutzmittel der R.Gen.mbH in ihrem Lagerhaus noch keine Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtung an den Bf. darstellt. Erst mit der Entnahme der Waren durch den Bf. aus dem Lager der R.Gen.mbH ist die Verfügungsmacht auf ihn übergegangen ist. Da dies erst im Jahr 2010 erfolgte, liegen für das streitgegenständliche Jahr die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug mangels Vorliegens einer Lieferung nicht vor.

Hinsichtlich des VwGH-Erkenntnisses vom 20. Oktober 2004 trifft es zwar zu, dass der VwGH darin ausgesprochen hat, dass der Unternehmer Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden muss, um eine Lieferung iS des § 3 Abs. 1 UStG 1994 anzunehmen. Dass den Käufern der Miteigentumsanteile an einem Immobilienkomplex die Miteigentumsanteile nicht endgültig zugewendet worden wären, hat die Finanzlandesdirektion für Kärnten jedoch nicht festgestellt und hat sich aus der Aktenlage nicht ergeben. Da die Käufer über das Grundstück im Rahmen der erworbenen Miteigentumsquote als Eigentümer verfügen konnten, war von einer Lieferung von "Grundstücken iSd § 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987" auszugehen. Die angefochtenen Bescheide wurden durch den VwGH aufgehoben. Im vorliegenden Fall hat der Senat jedoch festgestellt, dass im streitgegenständlichen Jahr eben keine Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 der Dünge- und Pflanzenschutzmittel an den Bf. gegeben ist.

Wenn der Bf. schließlich vorbringt, zur Verschaffung der Verfügungsmacht gebe es neben der körperlichen Übergabe noch andere Möglichkeiten (wie z.B. die Einigung

über den Eigentumsübergang, Nutzung eines Konsignationslagers) und die führenden Übergabearten beim Übergang des zivilrechtlichen Eigentums seien ausreichend (VwGH 4.9.2014, Ra 2014/15/0014), ist dies insoweit zutreffend; im vorliegenden Fall sind jedoch unbestritten die Dünge- und Pflanzenschutzmittel erst im Jahr 2010 bei Bedarf durch den Bf. aus dem Lager der R.Gen.mbH entnommen worden. Aus der Aktenlage ist eine Einigung des Bf. mit der R.Gen.mbH über einen Eigentumsübergang der gekauften Waren nicht ersichtlich. Im Rechtsmittelverfahren betreffend das VwGH-Erkenntnis vom 27. Februar 2002 hat die belangte Behörde der Berufung Folge gegeben, weil ihrer Ansicht nach ein so genanntes Besitzkonstitut gem. § 428 ABGB vorgelegen sei. Der VwGH teilte diese Meinung nicht und stellte fest, dass erst durch die Entnahme der Waren aus dem Kühlager der Übergang der Verfügungsmacht auf den Abnehmer erfolgt. Eben diese Ansicht vertritt auch der Senat. Die Tatsache, dass der Bf. den Lagerplatz der R.Gen.mbH nutzt, ist seitens des Gerichts unbestritten, was jedoch nichts daran ändert, dass die Waren solange im Besitz der R.Gen.mbH verblieben sind, bis die Dünge- und Pflanzenschutzmittel vom Bf. aus dem Lager entnommen wurden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im vorliegenden Fall der Übergang der Verfügungsmacht über die Dünge- und Pflanzenschutzmittel auf den Bf. nicht im streitgegenständlichen Jahr erfolgte und demnach in diesem Jahr keine Lieferung von Dünge- und Pflanzenschutzmittel iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 vorliegt. Das Recht auf einen diesbezüglichen Vorsteuerabzug war somit nicht zu gewähren, sodass die Beschwerde abzuweisen war.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Frage des Überganges der Verfügungsbefähigung betreffend die Dünge- und Pflanzenschutzmittel auf den Bf. ist vom Gericht auf Sachverhaltsebene getroffen worden. In freier Beweiswürdigung wurde festgestellt, dass der Bf. an den Waren der R 1 und R 2 erst im Laufe des Jahres 2010 die Verfügungsbefähigung erlangt hat. Damit sind im Jahr 2009 nicht sämtliche Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug gegeben. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 4. Dezember 2019

