

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Pronegg, Ing. Johann Zötsch, Wirtschaftskammer Steiermark und Dr. Wolfgang Bartosch, Arbeiterkammer Steiermark, über die Berufung der Bw., W.BRD, vertreten durch SteuerberatungsGmbH., Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Mai 2003 betreffend Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer für den Zeitraum 1-3/2001, 4-6/2001, 7-9/2001, 10-12/2001, 1-3/2002, 4-6/2002 und 7-9/2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) begehrte die Erstattung von Vorsteuern im Sinne des § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. Nr. 279/1995 (in der Folge kurz VO 279/1995) für die Zeiträume 1-12/2001 in Gesamthöhe von 417.251,57 S und für die Zeiträume 1-9/2002 in Höhe von 52.569,46 €.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass auf den vorsteuerbehafteten Rechnungen der Vermerk „Ware verbleibt in Österreich“ aufscheine, was darauf hinweise, dass die Bw. steuerbare Umsätze in Österreich getätigt habe.

Die Erstattungsverordnung VO 279/1995 könne daher nicht zur Anwendung kommen, da es

für die Erstattungsfähigkeit der Vorsteuern nach dieser VO Voraussetzung sei, dass der Antragsteller im Erstattungszeitraum keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 im Inland tätigte.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung in den angefochtenen Bescheiden und wies die Anträge auf Erstattung der angefallenen Vorsteuern ab, in dem es die Vorsteuern in den Erstattungszeiträumen jeweils mit Null festsetzte.

Mit Berufung vom 27. August 2003 bekämpfte die Bw. die Abweisung ihrer Anträge auf Umsatzsteuererstattung.

Begründet wurde die Berufung lediglich mit einer beigelegten Faxnachricht, welcher eine Sachverhaltsdarstellung zu entnehmen ist.

Auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 31. März 2003, welcher den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegt worden war, wurde nicht näher eingegangen. Darüber hinaus wurden Ausgangsrechnungen der Eich-GmbH (kurz Eich-GmbH), M-dorf (kurz M-dorf) aus dem Jahr 1999 und der Bw. an die V-AG (kurz V-AG) in Deutschland vorgelegt. Weiters legte die Bw. einen Verbringungsnachweis eines Transportunternehmens aus dem Jahr 1999 vor, wonach Waren (Wärmezähler) im Auftrag der EFT-GmbH von Deutschland an den Bestimmungsort M-dorf in Österreich unter der Lieferkondition „frei Haus“ versendet wurden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 25. Juni 2004 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Finanzamt führte in der Berufungsvorentscheidung neuerlich aus, dass die Bw. im Streitzeitraum Umsätze in Österreich getätigt habe, weshalb eine Erstattung der Vorsteuern im Sinne der VO 279/1995 nicht erfolgen könne.

Die von der Bw. beigebrachten Unterlagen hätten im Übrigen den Streitzeitraum nicht betroffen.

Mit Eingabe an den unabhängigen Finanzsenat vom 19. November 2004 stellte die Bw. einen Vorlageantrag hinsichtlich der Erstattungszeiträume 01-12/2001, 1-12/2002 und 1-12/2003.

Die Bw. brachte darin vor, dass alle Lieferungen der Bw. an die V-KG (kurz V-KG) in Deutschland ab Werk Deutschland erfolgt seien. Die Transportkosten trage die V-KG . Der Gefahrenübergang sei mit ordnungsgemäßer Übergabe an den Transporteur erfolgt.

Die Fakturierung der Bw. an die V-KG erfolge mit deutscher Mehrwertsteuer.

Laut dem *auszugsweise* beigelegten Rahmenvertrag zwischen der Bw. als Lieferantin und der V-KG, habe die V-KG die Zulassungskosten (Eichung) zu tragen.

Die Besonderheit bestünde darin, dass die Eich-GmbH in Österreich die Eichung vornehme, zu diesem Zeitpunkt sei die Bw. aber nicht mehr Eigentümer der Ware. Ausschließlich die V-KG könne über die Ware verfügen.

Die Kosten für die Eichung müsse aber die Bw. tragen, weshalb es die gegenständlichen Eingangsrechnungen gebe.

Ein Verkauf der Geräte in Österreich erfolge aber nur durch eine Niederlassung der V-KG in Österreich.

Die Bw. selbst tätige keine Umsätze in Österreich.

Es wurde eine Erklärung der V-KG beigelegt, wonach diese die Transportkosten von der Bw. nach Österreich übernehme.

Da hinsichtlich der Zeiträume 11-12/2002, und 1-12/2003 die Anträge auf Vorsteuererstattung zwar durch das Finanzamt abgewiesen worden waren, dagegen aber nicht berufen wurde, erging folglich auch keine Berufungsvorentscheidung und war der Vorlageantrag vom 19. November 2004 an den unabhängigen Finanzsenat für diesen Zeitraum zurückzuweisen, was mit Berufungsentscheidung vom 11. August 2005, RV/0454-G/04 erfolgte.

Laut Vorhaltsbeantwortung der Eich-GmbH vom 28. November 2005 nimmt diese als Auftragnehmerin der Bw. die Eichung und Justierung der Messgeräte vor. Nach Ansicht der Eich GmbH werde zwar keine Be- oder Verarbeitung der Gegenstände vorgenommen, doch würden die Messgeräte entsprechend eingestellt und justiert.

Die Eich-GmbH führe die Eichung der Messgeräte im Auftrag der Bw. durch, weshalb auch die Verrechnung an die Bw. erfolge.

Die Eichung der Geräte werde konkret für deren Verwendung in Österreich durchgeführt.

Nach der Eichung würden die Gegenstände von der Eich-GmbH mittels eines Paketdienstes an die österreichischen Kunden der I-KG. (kurz = I-GmbH, vormals V-KG) geliefert.

Der Auftrag zur Eichung sei konkret von der Bw. erfolgt und werde die Eich-GmbH auch von der Bw. mit der Rechnungsausstellung beauftragt.

Die Eich-GmbH legte eine Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der VO-GmbH (kurz VO-GmbH, Mitglied der V-Gruppe = kurz V-Gruppe) und der Eich-GmbH vom 5./12. Mai 2004 über die Neueichung von Wärme- und Wasserzählern vor.

Unter § 4 dieser Vereinbarung wurde festgehalten, dass die E-GmbH sich damit einverstanden erkläre, dass auch andere Gesellschaften der V-Gruppe, namentlich die V-KG.Wien in Wien

(kurz= V-KG.Wien) die Leistungen von der Eich-GmbH so in Anspruch nehmen können, als ob sie selbst jeweils Vertragspartner der Eich-GmbH unter dieser Vereinbarung wären.

Unter § 1 „Vertragsgegenstand“ dieser Vereinbarung wurde auf eine als Anlage 1 bezeichnete Preis- und Komponentenliste verwiesen, welche als Grundlage für den Leistungsumfang und das zu verrechnende Entgelt diente.

Für die Streitjahre 2001 und 2002 habe es zwar noch keine derartige schriftliche Vereinbarung gegeben, doch seien die in diesem Zeitraum mündlich getroffenen Vereinbarungen analog gewesen.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 15.Dezember 2005 gab die I-KG (vormals V-KG) an, dass die Beauftragung der Eich-GmbH zur Vornahme der Mess- und Überprüfungshandlungen jedenfalls von der Bw. erteilt werde. Diese Beauftragung erfolge im eigenen Namen und für eigene Rechnung der Bw.

Die Bw. sei gemäß § 3 Abs. 1 des Liefervertrages mit der I-GK (vormals V-KG) verpflichtet, komplett geprüfte und verkaufsfähige Zähler zu liefern. Die landesspezifischen Eichkosten seien zum Grundpreis der Geräte zu addieren.

Aus Anlage 6 zu § 3 Z. 1 des Liefervertrages ergebe sich ergänzend, dass ausschließlich die Bw. die Eichprüfung betreibe und die Kosten hierfür trage. Eine mittelbare Beauftragung durch die I-KG liege daher nicht vor.

Eine Haftung der I-KG für etwaige Zahlungsausfälle der Bw. an die Eich-GmbH sei nicht vereinbart.

Die vereinbarten Konditionen mit der Bw. seien „ex works“, Frachtzahler sei somit die I-KG gewesen.

Die I-KG habe entweder eine Spedition oder einen Paketdienst beauftragt.

Die Geräte seien von der Eich-GmbH auf Kosten der I-KG nach Deutschland zurückbefördert und anschließend an die Österreichtochter der I-KG veräußert worden.

In Einzelfällen seien die Geräte direkt von der Eich-GmbH an die Österreichtochter der I-KG geliefert worden (Streckengeschäft).

Dazu ist auszuführen, dass die vorgelegten Rechnungen hinsichtlich derer die Vorsteuererstattung beantragt wurde, den Zusatz „Ware bleibt in Österreich“ beinhalteten.

Mit Eingabe vom 13. Februar 2006 erfolgte eine Sachverhaltsdarstellung der Bw. und wurde eine ergänzende rechtliche Würdigung folgenden Inhaltes vorgetragen.

Zivilrechtliche Beurteilung:

1. Schuldrechtliche Beurteilung der Geschäftsbeziehungen der Bw. zur V-KG und der Bw. zur Eich-KG:

1.1. Liefervertrag zwischen V-KG und Bw.

Der zwischen der V-KG und der Bw. bestehende Liefervertrag verpflichtet die Bw. gegenüber der V-KG gemäß § 3 Abs. 1 zur Lieferung von *komplett geprüften und verkaufsfähigen* Wärmezählern. Die *Verkaufsfähigkeit* im Ausland hängt davon ab, ob die Wärmezähler die dort jeweils gesondert bestimmte Eichung nach den landesrechtlich einschlägigen Vorschriften erfolgreich durchlaufen haben. Die daher für die Herstellung der Verkaufsfähigkeit erforderliche Eichung werde gemäß § 3 Abs. 1 des Liefervertrages dem der V-KG zu berechnenden Grundpreis hinzu addiert, so dass die Eichungskosten in dem Kalkulationsbetrag mit enthalten seien.

Bei dem so ausgestalteten Liefervertrag handle es sich um einen Kaufvertrag gemäß der §§ 433 ff. Bürgerliches Gesetzbuch ("BGB"), in dem sich Zahlungspflicht und die Pflicht zur Eigentumsverschaffung an den verkaufsfähigen Wärmezählern synallagmatisch gegenüberstünden. Hierbei umfasse die primäre Hauptleistungspflicht der Bw. dem Vertragswortlaut gemäß die Übergabe von zuvor geeichten (und damit verkaufsfähigen) Wärmezählern. Dadurch werde die Durchführung der Eichung zu einer mit der Hauptleistungspflicht untrennbar verbundenen Nebenleistungspflicht der Bw.

Liefert die Bw. an die V-KG ungeeichte Wärmezähler, sei darin eine Pflichtverletzung zu sehen, die die V-KG nach den allgemeinen Gewährleistungsregeln des BGB u.a. zur Anforderung einer Nachlieferung berechtige. Im Gegenzug bezahle die V-KG den betreffenden Wärmezähler zu einem Preis, der auch die Eichkosten enthalte. Die Eichkosten würden von der Eich-GmbH an die Bw. verrechnet.

Im Weiteren regelt der Liefervertrag in § 3 Abs. 2 die Frage, wem der zufällige Untergang der Sache nach Versendung zuzurechnen sei. Der damit gemeinte Gefahrübergang finde mit Übergabe an den Spediteur statt, so dass ab diesem Zeitpunkt die V-KG die Zahlungspflicht für den Zähler auch bei dessen Untergang habe. Von dieser schuldrechtlichen Gefahrentragungsregel sei die Fragen des Übergangs von Eigentum und Verfügungsmacht strikt zu trennen (siehe hierzu die sachenrechtlichen Ausführungen unter Ziffer 2).

1.2. Werkvertrag zwischen der Bw. und der Eich-GmbH

Im Rahmen ihres Pflichtenkreises habe daher die Bw. für eine Eichung der Wärmezähler zu sorgen. Dieser Pflicht habe die Bw. in den hier in Rede stehenden Streitjahren 2001 und 2002 (wie auch heute noch) durch eine Beauftragung der Eich-GmbH entsprochen.

Der Transport zur Eich-GmbH sowie von dort zur V-KG sei über einen von der V-KG

bereitgestellten Spediteur, für dessen Tätigkeit die V-KG gemäß § 3 Abs. 3 des Liefervertrages die Kosten trage, erfolgt.

Hiervon unabhängig bestehe zwischen der Eich-GmbH und der Bw. ein Vertragsverhältnis, das eine Leistung an den von der Bw. zu liefernden Gegenstand betreffe, und daher als Werkvertrag gemäß § 631 BGB zu qualifizieren sei.

In Bezug auf dieses Vertragsverhältnis stünden sich die Hauptleistungspflicht einer korrekten Eichung und die Pflicht zur Zahlung durch die Bw. synallagmatisch gegenüber. Komme es im Rahmen der Eichung zu Fehlern, habe die Bw. aus diesem Vertrag Gewährleistungsansprüche gegenüber der Eich-GmbH.

Selbst bei Geltung des in den Streitjahren noch nicht existierenden Vertrages zwischen der Eich-GmbH und der VO-GmbH hätte die Bw. aus ihrem Vertragsverhältnis eigene Rechte (z.B. Nachbesserung bei mangelhafter Eichung) geltend machen können.

Denn § 4 Abs. 1 des Vertrages bestimme lediglich, dass die Eich-GmbH an jeden von der VO-GmbH genannten Zulieferer zu den Konditionen zu leisten habe, die auch im Verhältnis zur VO-GmbH vereinbart wurden.

Im Vertrag werde nämlich festgelegt, dass die Eich-GmbH an diesen Dritten so zu leisten habe, als ob dieser Vertragspartner der Eich-GmbH unter dieser Vereinbarung wäre. Dadurch komme zum Ausdruck, dass die jeweilige Eichung ein eigenes Vertragsverhältnis zwischen der Bw. und der Eich-GmbH begründe, das seinen wesentlichen Eckdaten nach (insbesondere Preis der Eichung) dem Vertrag zwischen der Eich-GmbH und der VO-GmbH zu entsprechen habe. Eine Beauftragung der Eich-GmbH durch die Bw. im Namen der V-KG gehe aus dieser Formulierung nicht hervor.

1.3. Zwischenergebnis

Im Verhältnis der Parteien Bw., Eich-GmbH und V-KG beständen im streitbefangenen Zeitraum folgende schuldrechtliche Beziehungen:

Kaufvertrag zwischen V-KG und der Bw. über die Lieferung verkaufsfähiger Wärmezähler gemäß § 433 Abs. 1 BGB (einschließlich Eichung)

Werkvertrag zwischen der Bw. und der Eich-GmbH über die Eichung der von der Bw. zu liefernden Wärmezähler

2. Sachenrechtliche Beurteilung des kompletten Liefervorganges

2.1 Eigentumsübergang

Das Eigentum an den verkauften Wärmezählern gehe gemäß § 929 Satz 1 BGB über durch

Einigung und Übergabe des unmittelbaren Besitzes an der Sache. Die erforderliche Einigung zwischen der Bw. und der V-KG komme zustande in dem Moment, in welchem die V-KG die angelieferten Wärmezähler entgegennehme.

Die Übergabe selbst finde nicht zwischen der Bw. und der V-KG selbst statt, sondern durch die Einschaltung so genannter Geheißpersonen. Eine Geheißperson sei ein Dritter, der nicht Besitzmittler des Veräußerers ist (Palandt, 65. Auflage, § 929 Rn. 17). Hierbei könne die Übergabe durch Einschaltung nur einer Geheißperson erfolgen, oder aber durch eine weitere Geheißperson, die auf Geheiß eines entsprechend angewiesenen Dritten handle (BGH, LM Nr. 22).

Im vorliegenden Fall sei die erste Geheißperson im Rahmen der Lieferung der Wärmezähler der Spediteur, welcher die Wärmezähler am Sitz der Bw. abhole und nach Österreich zur Eich-GmbH bringe. Dort übergebe die Eich-GmbH nach Durchführung der Eichung die Wärmezähler wiederum einem Spediteur nach Weisung der V-KG, d.h. die Eich-GmbH übergebe auf Geheiß der V-KG einer weiteren Geheißperson. Die Übergabe von der Bw. an die V-KG finde am Ende dieser Kette statt, wenn die letzte Geheißperson die Wärmezähler bei der V-KG abliefere. Erst zu diesem Zeitpunkt sei die Übereignung der Wärmezähler von der Bw. an die V-KG vollzogen. Bis zu diesem Zeitpunkt sei die Bw. zivilrechtlicher Eigentümer.

2.2. Erlangung der Verfügungsmacht

Unter einer Verfügung ist jedes Rechtsgeschäft zu verstehen, das unmittelbar darauf gerichtet sei, auf ein bestehendes Recht einzuwirken, es zu verändern, zu übertragen oder aufzuheben.

Zu den Verfügungsgeschäften zählten insbesondere die dinglichen Rechtsgeschäfte des Sachenrechts (Palandt, 65. Auflage, Überblick vor § 104 BGB, Rn. 16). Ein solches

Rechtsgeschäft sei auch die Übereignung von Sachen. Die Befugnis zur Übereignung einer Sache stehe grundsätzlich dem Eigentümer zu, da dieser kraft Innehabung des materiellen Rechts Verfügungsbefugt sei. Übertragen könne er die Verfügungsbefugnis auch auf rechtsgeschäftliche Vertreter (Palandt, 65. Auflage, Vorbemerkung zu § 929 BGB, Rn. 1).

Da im vorliegenden Fall bis zur Aushändigung der Wärmezähler an die V-KG die Eigentumsverschaffung noch nicht vollzogen sei, besteht das Eigentum zugunsten der Bw. und damit auch die Verfügungsmacht. Diese gehe erst im Zeitpunkt der Eigentumsverschaffung mit Übergabe an die V-KG von der Bw. auf die V-KG über.

2.3 Zwischenergebnis

Aufgrund der zuvor ausgeführten Darlegungen ergebe sich, dass das Eigentum an den Wärmezählern mit Übergabe durch den letzten Spediteur auf die V-KG übergehe und die Verfügungsmacht ebenfalls erst in diesem Zeitpunkt auf die V-KG übergehe.

3. Ergebnis

Aus zivilrechtlicher Sicht seien folgende Punkte für die nachfolgende umsatzsteuerliche Beurteilung von wesentlicher Bewandtnis und wie folgt festzuhalten:

Es bestehe zwischen der Bw. und der V-KG ein Kaufvertrag, auf dessen Grundlage die Bw. zur Lieferung verkaufsfähiger Wärmezähler verpflichtet sei. Dies umfasse die Verpflichtung seitens der Bw., eine Eichung bei einem geeigneten Unternehmen durchführen zu lassen und hierfür die Kosten zu tragen.

Zum Zwecke der Erfüllung des Kaufvertrages schließe die Bw. mit der Eich-GmbH einen Werkvertrag, auf dessen Grundlage die Eich-GmbH die Eichung an den im Eigentum der Bw. stehenden Wärmezählern durchführe.

Die Bw. übergebe einem Spediteur die Wärmezähler zur Überbringung an die Eich-GmbH.

Auf Geheiß der Bw. würden die Wärmezähler nach Durchführung der Eichung von der Eich-GmbH einem Spediteur übergeben, der die Auslieferung der Wärmezähler an die V-KG vornehme, wobei die V-KG von vornherein als Abnehmer der Wärmezähler feststehe.

D Umsatzsteuerliche Beurteilung

1. Umsatzsteuerliche Beurteilung nach deutschem Recht

1.1. Umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferung von Wärmezählern an die V-KG

Im Falle einer Versendung oder Beförderung des Gegenstandes durch den Unternehmer oder einen vom Lieferer oder Abnehmer beauftragten Dritten gelte gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG die Lieferung als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Gemäß § 3 Abs. 6 Satz 3 UStG liege ein Versenden vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lasse.

Hat der Lieferer oder der Abnehmer im Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur alles Erforderliche getan, um den Gegenstand an den bereits feststehenden Abnehmer gelangen zu lassen, so liege mit Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur die Lieferung vor (Reiß/Kraeusel/Langer, § 3 UStG Rn. 462). Dies sei auch der Fall, wenn der Lieferer oder der Abnehmer den Gegenstand einem selbständigen Spediteur übergebe und diesem entweder durch einen Zusatz in den Versendungsunterlagen oder nachweislich spätestens bei der Übergabe an den ersten Spediteur unmittelbar die Weisung erteile, den Gegenstand an den Abnehmer weiterzuleiten (Reiß/Kraeusel/Langer, § 3 UStG Rn. 462).

Vorliegend übergebe die Bw. an einen Spediteur die Wärmezähler mit der Weisung, die Wärmezähler zunächst zur Eich-GmbH und nach der dort vorzunehmenden Bearbeitung weiter an die V-KG zu befördern. Bereits im Zeitpunkt der Absendung durch die Bw. an die Eich-

GmbH sei der Abnehmer der Lieferung, nämlich die V-KG bekannt gewesen. Daher ergebe sich nach deutschen Umsatzsteuerregeln eine Lieferung im Zeitpunkt der Übergabe an den ersten Spediteur durch die Bw. Damit liege der Ort der Lieferung in Deutschland, so dass Zutreffenderweise von der Bw. gegenüber der V-KG eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer erteilt werde.

1.2. Umsatzsteuerliche Behandlung des Leistungsbezuges der Bw. zur Eich-GmbH

Im Zeitpunkt der Übergabe an den Spediteur, sei nach den oben gemachten zivilrechtlichen Ausführungen, die sich aus dem Eigentum von der Bw. ergebende Verfügungsmacht an den Wärmezählern noch nicht auf die V-KG übergegangen.

Auf Basis dieser Ausgangslage würden die Wärmezähler vor Übergabe an die V-KG noch der Eich-GmbH zur Bearbeitung überlassen. Die Eich-GmbH eiche die Geräte ohne diese mit einem zusätzlichen Hauptstoff zu versehen und erbringe damit gegenüber dem Auftraggeber der Bw. eine Werkleistung. Denn eine Werkleistung liege vor, wenn ein Werkunternehmer einen Gegenstand bearbeite und bei seiner Leistung keinerlei selbst beschaffte Stoffe oder nur Stoffe verwendet, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen seien (Abschn. 27 Abs. 1 Satz 3 UStR 2000). Die Werkleistung werde grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Verhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liege, berechtigt und verpflichtet sei. Es komme daher maßgeblich darauf an, wer zivilrechtlich als Besteller oder Auftraggeber die Vergütung schulde und die Herstellung des Werkes fordern könne (Reiß/ Krausel/ Langer, § 15 UStG, Rn. 95). Werde der Gegenstand der Lieferung nicht an den Unternehmer (Auftraggeber), sondern abredegemäß an einen anderen (V-KG) ausgeliefert und für das Unternehmen verwendet, bleibe dennoch der Unternehmer der Leistungsempfänger (Reiß/ Krausel/ Langer, § 15 UStG Rn. 101). Wie sich aus den oben gemachten zivilrechtlichen Ausführungen ergebe, sei Auftraggeber und damit im vorstehenden Sinne Leistungsempfänger eindeutig die Bw.

Der Ort der Werkleistung liege nach § 3a Abs. 2 Nr. 3c dUStG dort, wo der Werkunternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig werde. Die Tätigkeit der Eich-GmbH finde ausschließlich in M-dorf, in Österreich statt, so dass grundsätzlich Österreich der Ort der Leistung sei. Gemäß § 3a Abs.2 Nr. 3c Satz 2 dUStG sei bei Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer der Bw. gegenüber der Eich-GmbH der Ort der Leistung in Deutschland. Verbleibe die Ware allerdings in Österreich, so liege gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 3c Satz 3 dUStG der Ort der sonstigen Leistung in Österreich. Verbleibe die Ware nicht in Österreich, sei daher im konkreten Fall wie folgt zu differenzieren:

1.2.1. Fehlende Umsatzsteueridentifikationsnummer

Soweit die Eich-GmbH gegenüber der Bw. Leistungen erbringe und hierfür Rechnungen ohne Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer erteile, liege der Ort der sonstigen Leistung in Österreich. Die Eich-GmbH sei zum Ausweis österreichischer Umsatzsteuer verpflichtet. In diesem Fall sei die Bw. erstattungsberechtigt, da die Bw. keinerlei Umsätze in Österreich tätige.

1.2.2. Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer durch die Bw.

Bei Verwendung der von der Bw. bereitgestellten Umsatzsteueridentifikationsnummer gelte die unter dieser Nummer in Anspruch genommene Leistung von der Eich-GmbH als in Deutschland ausgeführt. Hieraus folge eine Umsatzbesteuerung in Deutschland, wobei die Bw. Steuerschuldner sei.

1.2.3. Verbleib der Ware in Österreich

Soweit allerdings die durch die Eich-GmbH bearbeiteten Wärmezähler in Österreich verblieben, wechsle der Leistungsort auch bei Verwendung der deutschen Umsatzsteueridentifikationsnummer nach Österreich. In diesen Fällen liege die Umsatzsteuerpflicht wieder in Österreich, weshalb die Eich-GmbH zutreffend Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer ausstelle. Hinsichtlich dieser Umsatzsteuer könne die Bw. nach den unter Ziffer 2 gemachten Ausführungen die Erstattung verlangen, da die Bw. selbst keine Umsätze in Österreich tätige.

1.3 Zwischenergebnis

Sowohl bei Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer durch die Bw. und dem Verbleib der Ware in Österreich als auch bei Rechnungsstellung ohne Umsatzsteueridentifikationsnummer liege der Leistungsort in Österreich. Die dann anfallende österreichische Umsatzsteuer könne von der Bw. im Erstattungsverfahren zurückgeholt werden.

Bei Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer durch die Bw. und Weiterlieferung der Ware nach Deutschland liegt der Leistungsort in Deutschland, österreichische Umsatzsteuer falle nicht an.

2. Umsatzsteuerliche Beurteilung nach österreichischem Recht

2.1. Einschlägiges Erstattungsverfahren

Insoweit die Bw. Umsatzsteuern aufgrund der von der Eich-GmbH in Rechnung gestellten Leistungen in den Jahren 2000 bis 2001 gezahlt habe, sei die Bw. auch nach österreichischem Umsatzsteuerrecht im Verfahren nach BGBl. Nr. 279/1995 erstattungsberechtigt.

Denn nach diesem Verfahren seien Unternehmer, die weder Sitz noch Betriebsstätte im Inland haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 berechtigt nach Maßgabe der §§ 2 und 3 durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum keine Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 getätigt habe.

2.2. Empfänger der Leistung sei nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates (Gz.: RV/0236-G/05):

Hierbei müssten gemäß der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 24. Oktober 2005 (Gz.: RV/0236-G/05) Lieferungen oder sonstige Leistungen, für die ein Vorsteuerabzug (Vorsteuererstattung) geltend gemacht werde, für das Unternehmen des Abzugsberechtigten ausgeführt worden sein. Ob der Unternehmer die Leistung für sein Unternehmen erhalten habe, entscheide sich danach, ob der Unternehmer tatsächlich Empfänger des Leistungsbezuges gewesen sei. Für sein Unternehmen bedeute das, dass nur derjenige die Vorsteuer abziehen könne, der Empfänger der Leistung sei, und die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers bewirkt werden müsse.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgten bei Bestimmung des Leistungsempfängers der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmten diesen nach der schuldrechtlichen Anspruchsgrundlage. Leistungsempfänger sei, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet sei. Eine Lieferung oder sonstige Leistung werde grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt oder verpflichtet sei. Leistungsempfänger sei somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung (unabhängiger Finanzsenat, a.a.O., S. 5).

Nach den obigen zivilrechtlichen Ausführungen stelle sich einzig die Bw. als Auftraggeberin an die Eich-GmbH dar. Die Eich-GmbH erbringe eindeutig Leistungen gegenüber der Bw., die zur Herbeiführung dieses Leistungsbezuges aufgrund des gesonderten Vertragsverhältnisses mit der V-KG veranlasst sei.

Denn die schuldrechtliche Situation zwischen der Eich-GmbH und der Bw. sei, wie dargelegt, ein eigenständiger Werkvertrag, den die Eich-GmbH durch Erbringung der Eichung gegenüber der Bw. erfülle. Die Bw. ihrerseits erfülle durch die Lieferung der geeichten Wärmezähler ihre Verpflichtung aus dem mit der V-KG geschlossenen Liefervertrag und dem bezeichneten Kaufvertrag.

Da die Bw. in Österreich gemäß der obigen Ausführungen keinerlei Umsätze tätige, sei die von der Eich-GmbH in Rechnung gestellte Umsatzsteuer voll erstattungsfähig.

2.3. Zwischenergebnis

Die Bw. habe in Österreich den vollen Vorsteuer-Erstattungsanspruch, da die Bw. dort keine Umsätze tätige und Leistungen von der Eich-GmbH in Anspruch nehme.

3. Ergebnis

Nach deutschem Umsatzsteuerrecht falle wegen der Verwendung einer deutschen Umsatzsteueridentifikationsnummer auf die von der Eich-GmbH erbrachten Werkleistungen nur auf in Österreich verbleibende Waren österreichische Umsatzsteuer an. Diese seien an die Bw. wegen fehlender Umsätze in Österreich zu vergüten.

Die Lieferungen der Bw. an die V-KG unterlägen ausschließlich der deutschen Umsatzsteuer.

E. Zusammenfassung

Aufgrund der zivilrechtlichen Ausgangslage seien umsatzsteuerlich zwei Vorgänge gegeben:

1. Die Bw. liefere an die V-KG verkaufsfähige Wärmezähler, die mit Übergabe an den Spediteur zu einer in Deutschland umsatzsteuerpflichtigen Lieferung führen
2. Die Bw. beziehe nach Übergabe an den Spediteur von der Eich-GmbH eine Werkleistung, die nur bei Verbleib der Ware in Österreich der Umsatzsteuer unterliege
3. Die an die Eich-GmbH entrichtete Umsatzsteuer sei im Erstattungsverfahren nach BGBl. Nr. 279/1995 an die Bw. zurückzugewähren.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. April 2006 wurde von Dr.M., einem Vertreter der Bw. vorgebracht, dass für die im Streitzeitraum gelieferten Messgeräte Komplettpreise verrechnet worden und die Eichkosten indirekt aufgeschlagen worden seien.

Zum Ort der Lieferung wurde neuerlich vorgebracht, dass die *Lieferung* der Messgeräte in Deutschland erfolgte, währenddessen die *Verfügungsmacht* erst in Österreich auf die V-KG übergangen sei. Der Übergang der *Verfügungsmacht* sei nämlich erst m Zeitpunkt der Übergabe der Messgeräte von der Eich-GmbH an die zweite Geheißperson (zweiter Spediteur) vollzogen worden.

Umsatzsteuerlich habe die Bw. mit Hilfe eines Spediteurs an die V-KG geliefert, weshalb die Sonderregelung des § 3 Abs. 6 dUStG zum Tragen komme.

Sowohl umsatzsteuerlich als auch zivilrechtlich liege ein ausschließlich in Deutschland laufendes Rechtsgeschäft vor.

Der Geschäftsführer der Bw., Dr.W., stellte nochmals den Geschäftsverlauf klar.

Nach seinen Ausführungen, habe die Bw. die Eich-GmbH mit den Eichungen der Messgeräte für den österreichischen Markt beauftragt. Die Bw. habe ihrerseits den Spediteur im Auftrage

der V-KG als Abnehmerin mit der Versendung der Ware vom Werk in Deutschland nach Österreich zur Eich-GmbH beauftragt.

Die Eich-GmbH habe danach die Eichung durchgeführt. Wenn dabei Probleme entstanden seien, sei Kontakt mit der Bw. aufgenommen worden, um die Bw. zu veranlassen die bestehenden Probleme zu beseitigen. Nötigenfalls seien die Geräte an die Bw. zurückgesandt worden. In der Folge habe die Bw. entweder reparierte oder neue Geräte retourniert.

Bei einem derartigen Vorgang habe die Bw. die Kosten des Transportes in beide Richtungen Bw. getragen.

Weiters stellte Dr.W. nochmals klar, dass die berufungsgegenständlichen Rechnungen ausschließlich Geräte betroffen hätten, die in Österreich verblieben sind und für den österreichischen Markt bestimmt waren, ohne dass diese nach der Eichung an das Zentrallager in Deutschland zurückgegangen seien.

Für die Eichung jener Geräte, die nach Deutschland zurückgegangen sind, sei von der Eich-GmbH ohnehin *keine* Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden.

Die Berufungsverhandlung wurde schließlich vertagt.

Die Fortsetzung erfolgte mit der mündlichen Berufungsverhandlung am 26. September 2006. Dkfm.L. von der Wirtschaftstreuhankanzlei SteuerberatungsGmbH , als steuerlicher Vertreter der Bw. brachte in dieser Verhandlung zusammengefasst Nachstehendes vor:

Es dürfe nicht übersehen werden, dass die Bw. Umsatzsteuer gezahlt habe, weshalb es eine Möglichkeit geben müsse, dass diese erstattet werde.

Im Zeitpunkt der Lieferung der Wärmezähler von der Bw. an die V-KG sei das Bestimmungsland noch nicht bekannt gewesen. Die Geräte seien in ganz Europa vertrieben worden, weshalb ein Rahmenliefervertrag zwischen der Bw. und der V-KG abgeschlossen worden sei. Sowohl nach diesem Vertrag als auch nach den Rechnungen habe die Lieferklausel „ab Werk“ gelautet.

Die Eigentumsübertragung sei mit der Lieferung der Bw. an die V-KG in Deutschland erfolgt. Die Eichung sei letztendlich nur ein der Eigentumsübertragung nachgelagerter Schritt gewesen. Im Übrigen habe die Bw. für alle Lieferungen an die V-KG deutsche Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, da die Eigentumsübertragung nach Ansicht der Bw. in Deutschland erfolgt sei, unabhängig davon, in welches Land die Messgeräte in der Folge geliefert wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die an die Bw. von der Eich-GmbH für die Eichung der gegenständlichen Messgeräte in Rechnung gestellte österreichische Umsatzsteuer im Erstattungsverfahren nach der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 zu vergüten ist.

Die Anwendung der Erstattungsverordnung ist ausgeschlossen, wenn die Antragstellerin Umsätze im Inland durchführt. Nach Ansicht des Finanzamtes hat die Bw. im Streitzeitraum schädliche Inlandsumsätze im Sinne dieser Verordnung durchgeführt.

Der als erwiesen angenommene Sachverhalt stellt sich zusammengefasst wie folgt vor dar:

Die Bw. lieferte auf Grund eines Liefervertrages Wärmemessgeräte an die V-KG, die von der V-KG in der Folge in Österreich vertrieben wurden.

Für die Inverkehrbringung der Messgeräte in Österreich bzw. für deren Verkäuflichkeit auf dem österreichischen Markt, war zumindest im Streitzeitraum eine Eichung nach den von der österreichischen Rechtsordnung aufgestellten Eichbestimmungen durch ein befugtes Unternehmen oder eine befugte Stelle in Österreich zwingend vorgesehen.

Zu diesem Zwecke beauftragte die Bw. einen Spediteur, der die Waren vom Werk der Bw. in Deutschland zur Eich-GmbH in Österreich transportierte. Nach der Eichung übergab die Eich-GmbH über Auftrag der V-KG die geeichten Messgeräte schließlich einem *zweiten* Spediteur (Geheißperson) zur Auslieferung an die österreichischen Abnehmer.

Die strittigen Messgeräte verblieben nach der Eichung in Österreich und wurden *nicht* in das deutsche Zentrallager zurückgebracht.

Nur für die Eichung dieser Messgeräte, die unmittelbar in Österreich verblieben, wurde österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und beziehen sich die strittigen Erstattungsanträge nur auf diese Rechnungen.

Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 26. September 2006, dass im Zeitpunkt der Lieferung der Messgeräte an die V-KG das Bestimmungsland nicht bekannt gewesen sei, stehen im Widerspruch zum Übrigen umfangreichen Vorbringen der Bw. und den vorgelegten Dokumenten und entziehen sich jedweder Plausibilität. Es wurde ja gerade seitens der Bw. immer wieder unbestritten vorgebracht, dass die gegenständlichen Messgeräte in Deutschland der ersten Geheißperson für den Transport zur Eich-GmbH in Österreich übergeben wurden. Die Eich-GmbH nahm die Eichung nach österreichischen Normen ausschließlich an Geräten vor, die naturgemäß für den österreichischen Markt bestimmt waren. Demnach widerspricht es den Tatsachen, wenn behauptet wird, dass im Zeitpunkt der Auslieferung das

Bestimmungsland noch nicht bekannt gewesen sei. Die berufungsgegenständlichen Messgeräte waren für den österreichischen Markt bestimmt und wurden vom Werk direkt zur Eich-GmbH transportiert. Nach der Eichung verblieben diese Messgeräte in Österreich, welcher Umstand auch auf den dazugehörigen Rechnungen festgehalten wurde.

Dieser Ablauf wurde auch klar und deutlich vom Geschäftsführer der Bw. in der Berufungsverhandlung am 24. April 2006 dargelegt.

Die Bw. hat auch in der Stellungnahme vom 13. Februar 2006 auf Seite 13 ausgeführt, dass die Eich-GmbH nur hinsichtlich jener Messgeräte, die nach der Eichung in Österreich verblieben sind, österreichische Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat.

Dies deckt sich auch mit den vorliegenden Rechnungen und dem Verweis „Ware verbleibt in Österreich“. In der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. April 2004 wurde dieser Umstand von der Bw. nochmals bestätigt.

Demnach beziehen sich die vorliegenden Erstattungsanträge unbestritten nur auf jene Fälle, in denen die Messgeräte in Österreich verblieben sind.

Diese Ausführungen der Bw. bestätigen, dass die gegenständlichen Messgeräte nicht nur zur vorübergehenden Verwendung in das Inland gelangten.

Es ist nun zu prüfen, ob die von der Eich-GmbH an die Bw. für die Eichung der Messgeräte in Rechnung gestellte Umsatzsteuer erstattungsfähig ist.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für das vereinfachte Erstattungsverfahren lauten wie folgt:

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 nach Maßgabe der §§ 2 und 3 durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 oder nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994) oder nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt hat.

Zufolge § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen 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.

Als Bearbeitung oder Verarbeitung gilt nach § 3 Abs. 6 UStG 1994 jede Behandlung des Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit) entsteht.

Nach der Grundregel des Abs. 7 des § 3 UStG 1994, wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 allerdings 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.

Die Bw. geht davon aus, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 8 UStG, welche dem § 3 Abs. 6 dUStG entspricht, im Berufungsfall zum Tragen kommt und der Lieferort bereits in Deutschland mit der Übergabe an den ersten Spediteur begründet worden sei.

Der Bestimmung des § 3 Abs. 8 UStG 1994 liegt die Vorgabe des Art. 8 Abs. 1 lit. a Satz 1 der 6. EG-RL zu Grunde. Diese Richtlinienbestimmung sieht für den Fall, dass der Gegenstand der Lieferung versandt oder befördert wird, vor, dass der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung bzw. Beförderung an den Erwerber befindet, auch jener Ort ist, an dem die Lieferung ausgeführt wird. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Versendung bzw. Beförderung durch den Lieferer oder den Erwerber oder durch eine dritte Person durchgeführt wird.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 8 UStG 1994 entspricht demnach jedenfalls den Vorgaben des Richtlinienrechts.

Zu beachten ist allerdings, dass nur die Versendung eines alle vertraglich ausbedungenen Merkmale aufweisenden Liefergegenstandes zu einer Lieferortbestimmung im Sinne dieser Gesetzesstelle führen kann.

Der Liefergegenstand ist im Berufungsfall zweifellos erst nach Eichung der Messgeräte in Österreich fertig gestellt statt, was auch von der Bw. in der Stellungnahme vom 13. Februar 2006, Punkt C 2.3, Seite 10 deutlich dargestellt wird. Demnach kann auch die Lieferung der geeichten Messgeräte erst in Österreich erfolgen.

Falls beispielsweise der Gegenstand durch den Lieferer (oder für dessen Rechnung durch

einen Dritten) installiert oder montiert wird, gilt als Ort der Lieferung jener Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird (siehe Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer [UStG 1994], Verlag Orac, Wien, Loseblattsammlung, Anm. 2 zu § 3 Abs. 8 UStG 1994, UFS RV/0236-G/05).

Ereilt der Lieferer den Auftrag zur Be- oder Verarbeitung, liegt der Liefergegenstand erst *nach der Be- oder Verarbeitung* vor (siehe Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., Anm. 14 zu Art. 7). Im Berufungsfall hat die Bw. den Auftrag zur Eichung gegeben und wird dies von der Bw. auch immer wieder hervorgehoben.

Im § 3 Abs. 6 UStG 1994 ist als allgemeine Begriffsbestimmung geregelt, dass unter Be- oder Verarbeitung jede Behandlung des Gegenstandes gelte, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit) entsteht.

Die Behandlung eines Gegenstandes ist jede gewollte Einwirkung; sie muss nicht in einem positiven Tun, sondern kann auch in einem bewussten Geschehenlassen (wie Reifen, Gären, bloßes Stehen lassen) bestehen.

Entscheidend ist die Verkehrsauffassung, d.h. die allgemeine Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise, wobei vor allem die Sicht des Abnehmers maßgebend ist (siehe Ruppe, Umsatzsteuer, Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, Verlag WUV, Tz. 19ff zu § 8 UStG 1994). Auch für Kolacny/Scheiner, Umsatzsteuergesetz 1994, Wien 2005, Anm 19 zu § 3, wird die Frage der Änderung der Marktähnlichkeit nach der allgemeinen Verkehrsauffassung der beteiligten Wirtschaftszweige, vor allem der Abnehmer bestimmt. Unter Verkehrsauffassung ist die Beurteilung durch eine Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig denkender) persönlich unbeteiligter und verständiger Menschen zu verstehen. Der VwGH hat zu dieser Frage entschieden, dass das Eichen von Messgeräten für Gas und elektrischen Strom eine Änderung der Marktähnlichkeit dieser Messgeräte nach sich zieht.

Nach den Bestimmungen der § 7 Maß- und Eichgesetz BGBl. Nr.: 152/1950 in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung BGBl. 636/1994 sind Messgeräte, deren Richtigkeit durch ein rechtlich geschütztes Interesse gefordert wird, nach Maßgabe der Bestimmungen des Abschnittes A eichpflichtig.

Wer ein eichpflichtiges Gerät verwendet oder bereithält, ist nach Abs. 2 dafür verantwortlich, dass das Messgerät geeicht ist.

Bereitgehalten im Sinne dieses Bundesgesetzes ist nach Abs. 3 ein Messgerät, wenn die äußeren Umstände erkennen lassen, dass es ohne besondere Vorbereitung in Gebrauch genommen werden kann. Ein Messgerät gilt nicht als bereitgehalten, wenn glaubhaft gemacht werden kann, dass es ausschließlich dekorativen oder musealen Zwecken dient.

Aus der Sicht des Abnehmers kann im Berufungsfall, da die Lieferungen offensichtlich nicht zu musealen Zwecken erfolgten, nur ein geeichtetes und damit auch verwendungsfähiges Messgerät von Wert sein.

Nach § 8 Abs. 1 Z 3 Maß- und Eichgesetz in den Fassungen BGBl. 636/1994 und BGBl. I Nr. 85/2002, welche für die Streitjahre maßgeblich sind, unterliegen Messgeräte wie Mengenmessgeräte für Gas, Flüssigkeiten und kalorische Energie, der Eichpflicht.

Nach § 18 Abs. 1 Z 2 dieses Bundesgesetzes, in den für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassungen BGBl. Nr. 152/1950 und BGBl. I Nr. 85/2002 ist der Bundesminister für wirtschaftliche Angelegenheiten ermächtigt, durch Verordnung im Einvernehmen mit den beteiligten Bundesministern anzurufen, dass bestimmte eichpflichtige Messgeräte nur geeicht in den Handel gebracht werden dürfen.

Die ordnungsgemäße Eichung bzw. Beglaubigung der gegenständlichen Liefergegenstände ist also Voraussetzung für deren *Verkäuflichkeit* in Österreich.

Der Vorgang der Eichung ist also auf die künftige Funktion der Messgeräte ausgerichtet. Es ändert das Eichen eines Gegenstandes grundsätzlich dessen Marktähnlichkeit, da das Eichen dem Gegenstand eine im wirtschaftlichen Verkehr bedeutsame Eigenschaft verleiht und dem, der ihn gebraucht, die Sicherheit bietet, dass die behaupteten Maße bzw. Messeigenschaften des Gerätes zutreffen. Durch den Eichvorgang wird nach der allgemeinen Verkehrsauffassung also die Verkehrs- bzw. Gebrauchsfähigkeit des betreffenden Gegenstandes wesentlich geändert (siehe auch VwGH 19.3.1970, 1638/68, 29.6.1972, 718/72, 8.10.1975, 2149/74).

Nach § 3 des Liefervertrages mit der V-KG wurde -wie auch von der Bw. selbst mehrfach vorgebracht- die Lieferung von *komplett geprüften und verkaufsfähigen Zählern* vereinbart. Dabei sind die landesspezifischen Eichkosten dem Grundpreis hinzuzuzählen.

Es steht also fest, dass der vereinbarte *einheitliche* Leistungsgegenstand Messgeräte sind, die für den Raum Österreich bestimmt und in Österreich nach den hier gültigen, einschlägigen Bestimmungen geeicht sind.

Wenn nun die ungeeichten Messgeräte in Deutschland auf Kosten der V-KG mit dem Spediteur versendet werden, ist als Lieferort dennoch nicht der Ort maßgeblich, an dem die Messgeräte an den ersten Spediteur übergeben werden, da zu diesem Zeitpunkt der Liefergegenstand noch nicht die vereinbarten Merkmale erfüllt.

Wird der Gegenstand nach seiner Übergabe an den Beförderungsunternehmer vom Lieferer noch be- und verarbeitet, sodass ein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit entsteht, so wird

mit Beginn der Versendung noch nicht geliefert, da der versendete Gegenstand mit dem Gegenstand der Lieferung nicht ident ist (Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., Anm. 7 zu § 3 Abs. 8 UStG 1994).

Im vorliegenden Fall liegt also der Lieferort in Österreich, da die Liefergegenstände in Österreich noch einer Be- oder Verarbeitung unterzogen werden und der vereinbarte Liefergegenstand erst in Österreich fertig gestellt wird.

Der Rechtsansicht der Bw., wonach der Lieferort gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 mit der Übergabe der ungeeichten Messgeräte an den ersten Spediteur in Deutschland liege, kann daher nicht gefolgt werden.

Die Ausführungen in der ergänzenden Stellungnahme vom 13. Februar 2006 unter Verweis auf den Kommentar Reiß/Kraeusel/Langer können an dieser Beurteilung nichts ändern, da die zitierte Kommentarstelle sich auf Fälle bezieht, in denen die an den Spediteur oder Frachtführer übergebenen Liefergegenstände keiner weiteren Be- oder Verarbeitung zugeführt werden.

Da im Berufungsfall die bearbeiteten (geeichten) Messgeräte von der in Österreich gelegenen Betriebsstätte der Eich-GmbH an die Abnehmerin, die V-KG bzw. deren Kunden zum Verbleib in Österreich versendet werden und die Verschaffung der Verfügungsmacht der V-KG an den Liefergegenständen unbestritten auch in Österreich erfolgt, tätigt die Bw. eindeutig steuerbare und auch steuerpflichtige Umsätze in Österreich.

Die Anwendbarkeit der Erstattungsverordnung ist demnach auszuschließen.

Unabhängig davon, ob nun die Verschaffung der Verfügungsmacht nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 maßgeblich ist, oder ob sich der Lieferort der geeichten Messgeräte nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 nach der Betriebsstätte des Eichunternehmers, von der aus die geeichten Messgeräte zum Abnehmer der Bw. befördert werden, bestimmt, liegt der Lieferort jedenfalls in Österreich und hat die Bw. dadurch Umsätze in Österreich bewirkt.

Auch die maßgeblichen Bestimmungen des deutschen Umsatzsteuergesetzes führen zu keinem anderen Ergebnis.

Die mit der österreichischen Rechtslage korrespondierenden Regeln des deutschen Umsatzsteuerrecht, namentlich § 3 Abs. 6 und 7 dUStG entsprechen den Vorgaben des Art. 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 und Buchstabe b der 6. EG-6. MWSt-RL über den Lieferort.

Demnach ist auch nach der deutschen Rechtslage der Lieferort nicht die Betriebsstätte des liefernden Unternehmers, wenn der transportierte Gegenstand nach der Versendung noch bearbeitet wird, sodass dadurch ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit entsteht.

Hier von ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Bearbeitung nicht als bloßer Servicedienst am Kunden anzusehen ist, sondern vertraglich vereinbart und zum wesentlichen Inhalt eines einheitlich zu beurteilenden Vertrages geworden ist (siehe Niesken in Rau/Dürrwächter, Anm. 3060 ff zu § 3 dUStG).

Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b Satz 2 der 6. MWSt-RL bestimmt im Übrigen als Lieferort im Falle von Montagelieferungen abweichend von Satz 1 den Ort, an dem die Montage vorgenommen wird.

Nichts Anderes kann daher im Falle einer Be – oder Verarbeitung gelten, durch die der Liefergegenstand letztendlich erst vollendet wird, gelten.

Diese Ansicht wird auch klar in der von der Bw. zitierten Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 4.12.2005, RV/0236-G/05 vertreten.

Die Bw. hat diese Entscheidung zwar zur Untermauerung ihres Rechtsstandpunktes zitiert, doch geht gerade aus dieser Entscheidung hervor, dass sich im Falle einer nachträglichen Bearbeitung von Blechen (Feuerverzinkung) durch einen Werkunternehmer, der Lieferort nach der Betriebsstätte des Werkunternehmers (Feuerverzinker) richtet, von der aus die Liefergegenstände zum Abnehmer versendet werden.

Von entscheidender Bedeutung ist demnach der Umfang der geschuldeten Leistung.

Im Berufungsfall wurde die Lieferung geeichter Messgeräte vertraglich ausbedungen und liegt daher nach dem Prinzip der Einheitlichkeit der Leistung der „Gegenstand der Lieferung“ erst nach Eichung durch die Eich-GmbH in Österreich vor. Erst durch die Übergabe der geeichten Messgeräte an den zweiten Spediteur in Österreich ist die Lieferung vollzogen und liegt demnach auch der Lieferort in Österreich.

Die Bw. tätigt folglich Umsätze in Österreich, die für die Anwendung der Erstattungsverordnung VO 279/1995 schädlich sind.

Es ist somit sowohl nach deutschem als auch nach österreichischem Umsatzsteuerrecht erwiesen, dass die Bw. im Erstattungszeitraum Umsätze in Österreich ausgeführt hat.

Mit ihren Ausführungen hinsichtlich Verschaffung der Verfügungsmacht und Eigentumsübertragung in der Stellungnahme vom 13. Februar 2006 kann die Bw. nichts für ihren Standpunkt, nämlich dass die Bw. im strittigen Erstattungszeitraum keine Umsätze in Österreich getätigt habe, gewinnen.

Auf den Seiten 9 und 10 der Stellungnahme kommt die Bw. zu dem Ergebnis, dass die Verfügungsmacht an den strittigen Messgeräten erst in Österreich an die Abnehmerin übergehe, gleichfalls finde die Eigentumsübertragung erst in Österreich statt.

Sie will damit offensichtlich aufzeigen, dass unabhängig von der zivilrechtlichen

Eigentumsverschaffung *umsatzsteuerlich* bereits am Versendungsort der ungeeichten Messgeräte die Leistung ausgeführt und dadurch der Leistungsart bestimmt wurde. Gleichzeitig will sie zum Ausdruck bringen, dass sie noch Eigentümerin der Messgeräte war und die Verfügungsmacht innehatte, weshalb sie die Eich-GmbH mit der Eichung beauftragen konnte und die Eichleistungen im Auftrag der Bw. für deren Unternehmen ausgeführt worden waren.

Die Bw. untermauert aber mit diesen Ausführungen geradezu die Auffassung, dass der Lieferort in Österreich liegt, weil sie noch nach der Versendung Einfluss auf die Liefergegenstände hatte.

Deutlich zeigt sich dies darin, dass die Eich-GmbH die Retournierung schadhafter oder fehlerhafter Messgeräte nur mit der Bw. abwickelt.

Da der Lieferort der berufungsgegenständlichen Messgeräte –wie in den Erwägungen ausführlich dargelegt- im Inland liegt, und die Bw. dadurch umsatzsteuerpflichtige Umsätze im Inland getätigt hat, konnte die beantragte Vergütung nicht gewährt werden. Die Bw. hat dadurch die Grundvoraussetzungen der Erstattungsverordnung VO 276/1995, nämlich dass der Erstattungswerber im Erstattungszeitraum keine Umsätze im Inland durchführen darf, nicht erfüllt.

Das Berufungsbegehren war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zu den *lediglich* informativen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung bezüglich des Verfahrens über die Veranlagung der Umsatzsteuer und zur Problematik der unechten Steuerbefreiung bei Inanspruchnahme der VO BGBI. Nr. 800/1974 erübrigen sich im Rahmen dieses Verfahrens nähere Ausführungen.

Graz, am 26. September 2006