

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10.10.2011 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Beschwerdeführerin fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. Der Prüfer führte in seinem gemäß § 150 BAO verfassten Bericht Folgendes aus:

*„Tätigkeitsbereich des Unternehmens:*

*Das geprüfte spanische Unternehmen (Bf.) bzw. dessen steuerliche Vertretung ist im Mai 2009 mit einem Antrag auf Vergabe einer UID und einer UVA für 07/ 2008 an das Finanzamt Graz-Stadt herangetreten. Den Ausführungen dazu ist zu entnehmen, dass die Bf. von der deutschen Gesellschaft D. Deutschland GmbH (D) aus deren österreichischem Lager KFZ-Teile beziehe, wobei ihr (Bf.) diese Teile in Österreich übergeben werden bzw. in ihrem Auftrag in Österreich bearbeitet und nach der Bearbeitung in ihr eigenes Lager nach Spanien geliefert werden, um sodann an Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten /Drittstaaten verkauft zu werden.*

*Als Anlage zur UVA 07/2008 wurde eine Eingangsrechnung von D. an die Bf. über € 4.932.000 inkl. MWSt sowie ein entsprechender Zahlungsbeleg vorgelegt.*

*Auskünfte durch die steuerliche Vertretung:*

*Mit Schreiben vom 20.12.2010 wurde auf ein Ergänzunguersuchen hin weiters mitgeteilt, dass ab März 2010 laufend Teillieferungen 2008 in Österreich erworbener Ware von Österreich nach Spanien erfolgen. Dabei gelangt die Ware zuerst nach Deutschland, wo sie umgepakt und etikettiert wird.*

*Im Laufe des Prüfungsverfahrens wurden folgende Angaben gemacht:*

*D erwarb 2008 von der A. AG (A) in Österreich die halbfertigen Teile; die Waren blieben bis zum tatsächlichen Versand im Lager des Herstellers (A) und es erfolgte ein Eigentumsübergang auf die Bf.*

*Sobald Bf. (ab 2010) Teile bestellt, werden die Wafer durch A. in Österreich zum Endprodukt gefertigt. Von D. wurden der Transport von Österreich nach Deutschland beauftragt sowie die Frachtkosten übernommen. D. beauftragte auch den Transport von Deutschland nach Spanien, auf Rechnung.*

*Die Fertigstellung erfolgt durch D., die Materialien werden von D. ausgepakt, überarbeitet und neu verpakt sowie neu etikettiert.*

*Die Lagerlogistik bei A. liegt auch im Verantwortungsbereich von D.*

*Info lt. Mail Mag. K. vom 19. 09. 2011*

*Transferierung der Waren lt. D.:*

*1. D. verkauft in 2008 3 Mio. Stk. Wafer an die Bf. in Österreich zu je € 1,37/Stk.; die Waren bleiben jedoch bis zur Weiterverarbeitung auf Lager bei A. in Österreich.*

*2. Ab März 2010 verarbeitet A. für D. die der Bf. gehörenden Wafer zu fertigen RES ASIC's.*

*3. D. lässt die fertigen Res ASIC's von Österreich nach Deutschland transportieren, etikettiert neu und packt um. Mit den gelieferten fertigen Teilen sind also auch die (darin eingebauten) bereits der Bf. gehörigen Wafer von Österreich nach Deutschland transportiert worden. Die entsprechenden Transport- bzw. Ausfuhrpapiere liegen bei D. und wurden von Mag. K. bei D. angefordert.*

*4. D. liefert die RES ASIC's an die Bf. um 0,55 €/Stk. für die Endfertigungsleistung – ig. Lieferung von DE nach ES (für AT nicht relevant); die darin eingebauten Wafer (€ 1,37/ Stk.) gehören der Bf. bereits.*

*Hinweis auf Rz 1825 der UStRL:*

*Eine gem. § 11 Abs. 12 UStG geschuldete Steuer darf vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden, wenn die Steuer in einer vom Leistenden erstellten Rechnung iSd § 11 Abs. 1 UStG ausgewiesen ist.*

*Lieferungen 2010:*

*Von A. zu D. - Jänner 2010: 85.500 Stk. + März 2010: 109.500 Stk. = 195.000 Stk.*

*Von D. zu A. März bis Dez. 2010: 568.000 Stk.\**

\*Zu einigen *Pro forma*-Rechnungen fehlen die Lieferscheine bzw. zu Angaben zu den UVA's offensichtlich ein paar Rechnungen.

*Feststellungen des Prüfers:*

*Vereinbarung mit D. (Contract for RES ASIC Last Time Guy) v. 26. Juni 2008:*

*D. verpflichtet sich, für die Bf. zukünftig ASIC's zu produzieren, 3 Mio. Stk. (mind. 2,4). Die Produktion wird in einer neuen Fertigungsanlage und mit einem neuen Herstellungsverfahren erfolgen. Die RES ASIC's wird D. auf eigene Kosten und eigenes Risiko als Wafer auftragsbezogen verpackt lagern und auf Verlangen von der Bf. ausliefern, dies bis längstens August 2018. Die gelagerten Teile gehen in das Eigentum von Bf. über, welches als solches eindeutig zu kennzeichnen ist.*

*Die Vorauszahlung, vor der Wafer-Produktion, wird mit € 4.110.000 fixiert (1,37 € per Wafer), verbleibender Preis: 0,55 € per ASIC;*

*Incoterms: EXW O., Germany.*

*Rechtliche Würdigung:*

*Nachdem im Vertrag kein Hinweis auf Österreich existiert, unter Incoterms hingegen EXW O. (Anm. Deutschland) vereinbart wurde, ist davon auszugehen, dass sich beide Vertragspartner über Lieferungen von Deutschland nach Spanien einigten. Es gibt im Vertrag auch keinen Hinweis auf eine Nachbearbeitung, Neuetikettierung, Umpacken etc.*

*Die Bf. hatte vereinbarungsgemäß eine Vorauszahlung zu bezahlen, auf eine Steuerpflicht wurde im Kontrakt nicht hingewiesen. Diese gab es zu dem Zeitpunkt auch nicht – in Folge dessen auch keine Vorsteuerabzugsberechtigung.*

*Auch der Verweis der steuerlichen Vertretung auf Rz. 1825 UStRL führt ins Leere, da von D. in Österreich keine Lieferungen oder Leistungen an die Bf. erfolgt sind, folglich in der Rechnung keine Steuer auszuweisen gewesen wäre.*

*In Österreich liefert die A. AG (A) an D. und stellte dafür eine Anzahlungsrechnung mit österr. MWSt aus. (Inwieweit die Beförderung/Versendung nach Deutschland ab dem Jahr 2010 von A. als igL oder von D. als ig Verbringung zu erfassen war/ist- uU mit Auswirkung auf die Anzahlung - ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.)*

*D. hingegen liefert von Deutschland aus nach Spanien, bekam dafür eine Vorauszahlung und hat lt. Vereinbarung in Deutschland ein Lager für die Bf. zu führen. Dies wurde offensichtlich auch teilweise so praktiziert, zumindest sind dadurch die unterschiedlichen Mengenangaben bei den Lieferungen 2010 erklärbar (s. Lieferungen 2010). D. stellte in 2008 also eine Rechnung mit 20% MWSt aus, obwohl keine steuerpflichtige Lieferung bzw. Voraus- oder Anzahlung darauf vorlag; ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.*

UStR 2000:

*Der Umsatzsteuer unterliegen gem. § 1 Abs. 1 UStG die Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.*

*Eine Lieferung liegt gem. § 3 Abs. 1 UStG vor, wenn ein Unternehmer jemand anderen befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang für Zwecke der Umsatzbesteuerung nicht in seine Bestandteile zerlegt werden. Leistungszeitpunkt ist der Zeitpunkt, in dem die Verfügungsmacht verschafft wird, wenn also der Abnehmer vom Lieferer befähigt wird, im eigenen Namen über den Gegenstand der Lieferung zu verfügen. Die Verschaffung der Verfügungsmacht setzt eine einvernehmliche, endgültige Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes voraus. Wird der Liefergegenstand durch den Lieferer oder den Abnehmer versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Versendung beginnt.*

*Die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung besteht lt. § 11 Abs. 1 UStG ab dem Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. bei einer Voraus- oder Anzahlung für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung ab dem Zeitpunkt der Vereinnahmung.*

*Voraussetzung für die Berechtigung bzw. Verpflichtung zur Ausstellung einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung ist, dass die Vereinnahmung des Entgeltes (Teilentgeltes) für eine bestimmte, unbedingte, steuerpflichtige und in Zukunft auszuführende Leistung erfolgt.*

*Steuerliche Auswirkungen: ...“*

In ihrer Berufung/Beschwerde führte die Bf. u.a. aus:

*„Die Feststellungen des Abgabenprüfers beruhen auf dieser Annahme, weil die Mandantschaft die erforderlichen Transportbelege zum Nachweis des Warenflusses von Österreich nach Deutschland nicht vorgelegen konnte. Uns liegen in der Zwischenzeit nun die beiliegenden Transportbelege (Delivery Notes bzw. Customs Invoices und Speditionsbelege) vor, welche belegen, dass entgegen der Feststellungen des Abgabenprüfers vom liefernden Unternehmer (D.) Lieferungen von Österreich nach Deutschland durchgeführt wurden. Die Lieferscheine wurden von A. (Philippines) Inc. (für Rechnung des Vorlieferanten von D. [A. AG, Österreich]) ausgestellt, da die Waren vor Versendung nach Deutschland zu Testzwecken auf die Philippinen und danach wieder zurück nach Österreich geschickt wurden. Wir beantragen, dass der Vorsteuerabzug in Höhe von EUR 822.000 basierend auf der korrekt ausgestellten Eingangsrechnung gewährt wird.“*

In ihrer Berufungsvorentscheidung führte die belangte Behörde u.a. aus:

„Die Berufungsberwerberin war im Mai 2009 mit einem Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer und einer Umsatzsteuervoranmeldung für 07/2008 an das Finanzamt Graz-Stadt herangetreten.

Den Ausführungen dazu ist zu entnehmen, dass die Berufungsberwerberin von der deutschen Gesellschaft D. GmbH aus deren österreichischem Lager KFZ-Teile beziehe, wobei der Berufungsberwerberin diese Teile in Österreich übergeben bzw. in ihrem Auftrag in Österreich bearbeitet und danach in ihr eigenes Lager nach Spanien geliefert würden, um sodann an Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-Staaten/Drittstaaten verkauft zu werden.

Als Anlage zur UVA 07/2008 war eine Eingangsrechnung von D. an die Berufungsberwerberin über € 4.110.000 exkl. Mehrwertsteuer sowie ein entsprechender Zahlungsbeleg vorgelegt worden.

Mit Schreiben vom 20.12.2010 wurde auf ein Ergänzungssersuchen hin weiters mitgeteilt, dass ab März 2010 laufend Teillieferungen von im Jahr 2008 in Österreich erworbener Ware von Österreich nach Spanien erfolgt seien. Dabei gelange die Ware zuerst nach Deutschland, wo sie umgepakt und etikettiert werde.

Im Laufe des Prüfungsverfahrens wurden folgende Angaben gemacht:

D. habe 2008 von der A. AG (A.) in Österreich halbfertige Teile (sogenannte Wafer) erworben, wobei die Waren bis zum tatsächlichen Versand im Lager des Herstellers (A.) verblieben seien. Laut Auskunft sei auch zeitnah ein Eigentumsübergang auf die Berufungsberwerberin erfolgt. D. habe im Jahr 2008 3 Mio. Stück Wafer zu je € 1,37 /Stk. in Österreich verkauft. Sobald die Berufungsberwerberin Teile bestelle (ab 2010), würden die Schaltkreise durch A. auf Wafer in Österreich zu Endprodukten (RES ASIC) gefertigt. Von D. seien sodann der Transport nach Deutschland beauftragt und die Frachtkosten übernommen worden. Mit den gelieferten fertigen Teilen seien also auch die (darin eingebauten), bereits der Berufungsberwerberin gehörenden Wafer von Österreich nach Deutschland transportiert worden. D. habe auch den Transport von Deutschland nach Spanien beauftragt. Die letztendliche Fertigstellung sei durch D. erfolgt. Die Materialien seien von D. ausgepakt, überarbeitet und neu verpackt sowie neu etikettiert worden. Auch die Lagerlogistik bei A. sei im Verantwortungsbereich von D. gelegen.

Im Prüfungsverfahren wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

Vereinbarung zwischen der Berufungsberwerberin und D. (Contract für RES ASIC Last Time Buy) vom 26. Juni 2008:

D. verpflichtet sich für die Firma (Bf.) zukünftig ASIC's zu produzieren, 3 Mio Stk. (mind. 2,4). Die Produktion wird in einer neuen Fertigungsanlage und mit einem neuen Herstellungsverfahren erfolgen. Die RES ASIC's wird D. auf eigene Kosten und eigenes Risiko als Wafer auftragsbezogen verpacken, lagern und auf Verlangen der Bf. ausliefern, dies bis längstens August 2018. Die gelagerten Teile gehen in das Eigentum der Bf. über, welches als solches eindeutig zu kennzeichnen ist.

Die Vorauszahlung, vor der Wafer-Produktion, wird mit € 4.110.000 fixiert (€ 1,37 per Wafer),

verbleibender Preis: € 0,55 per ASIC; Incoterms: EXW O., Germany.

Vereinbarung zwischen D. und A. (Vereinbarung über die Resteindeckung von Baustein) vom 31. März 2008:

Zur Abdeckung eines zukünftigen Bedarfs an Schaltkreisen von Kunden von D. ist D. mit dem Wunsch an A. herangetreten, eine Resteindeckung der Schaltkreise (MIMOS bzw. RES ASIC) vorzunehmen.

Ein Schaltkreis ist ein getesteter, funktionsfähiger Baustein. Unter Wafer ist eine Siliziumscheibe zu verstehen, die eine gewisse Anzahl von Schaltkreisen enthält. Aus technischen Gründen erfolgt die Lagerung der Schaltkreise auf Waferbasis.

A. verpflichtet sich zur Herstellung und Lieferung von 3 Mio. Stück Schaltkreisen auf Waferbasis an D. Die Lieferung und der Eigentumsübergang auf D. erfolgt durch Einlagerung und Fakturierung seitens A.

Die Einlagerung der getesteten Wafer erfolgt bei A. in Österreich. Die Wafer sind als im Eigentum von D. stehend zu kennzeichnen und innerhalb eines geeigneten Lagers getrennt verpackt von anderen Waren zu lagern. A. übernimmt die Kosten der Lagerung und verpflichtet sich die Schaltkreise zu prüfen.

Der Gesamtstückpreis der Schaltkreise beträgt € 1.520 exkl. Mehrwertsteuer pro 1.000 Bausteine und ist zu einem Teilbetrag von je € 1.190 pro 1.000 Bausteine exkl. Mehrwertsteuer innerhalb von 30 Tagen nach Rechnungslegung und zu einem Teilbetrag von je € 330 pro 1.000 Bausteine exkl. Mehrwertsteuer innerhalb von 30 Tagen nach Lieferung zahlbar.

Seitens der Betriebsprüfung erfolgte folgende rechtliche Würdigung:

Nachdem im Vertrag zwischen Bf. und D. kein Hinweis auf Österreich existiere, unter Incoterms hingegen EXW O. vereinbart wurde, sei davon auszugehen, dass sich beide Vertragsparteien über Lieferungen von Deutschland nach Spanien geeinigt hätten. Es würde im Vertrag auch keinen Hinweis auf eine Nachbearbeitung, Neuettikettierung, Umpacken etc. geben. Es sei vereinbarungsgemäß eine Vorauszahlung zu leisten gewesen, auf eine Steuerpflicht sei im Kontrakt nicht hingewiesen worden. Diese hätte es zu diesem Zeitpunkt auch nicht gegeben, in Folge dessen auch keine Vorsteuerabzugsberechtigung.

Auch der Verweis der steuerlichen Vertretung auf Rz 1825 UStR führe ins Leere, da von D. in Österreich keine Lieferungen oder Leistungen an die Bf. erfolgt seien, folglich in der Rechnung keine Steuer auszuweisen gewesen wäre.

In Österreich lieferte die A. an D. und habe dafür eine Anzahlungsrechnung mit österreichischer Mehrwertsteuer ausgestellt. Inwieweit die Beförderung/Versendung nach Deutschland ab dem Jahr 2010 von A. als innergemeinschaftliche Lieferung oder von D.

als innergemeinschaftliches Verbringen zu erfassen gewesen wäre, sei nicht Gegenstand des Verfahrens.

*D. hingegen würde von Deutschland aus nach Spanien liefern, habe dafür eine Vorauszahlung bekommen und habe laut Vereinbarung in Deutschland ein Lager für die Bf. zu führen. Dies sei offensichtlich auch teilweise so praktiziert worden, zumindest seien dadurch die unterschiedlichen Mengenangaben bei den Lieferungen 2010 erklärbar.*

*Lieferungen 2010:*

*Von A. zu D. Jänner 2010: 85.500 Stk., März 2010: 109.500 Stk. = 195.000 Stk.*

*Von D. zu Bf. - März bis Dezember 2010: 568.000 Stk.*

*D. habe im Jahr 2008 eine Rechnung mit 20% Mehrwertsteuer ausgestellt, obwohl keine steuerpflichtige Lieferung bzw. Voraus- oder Anzahlung darauf vorgelegen habe. Ein Vorsteuerabzug stehe nicht zu.*

*Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann sich der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 an ihn gesondert ausgewiesene 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. Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 ab dem Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. bei einer Anzahlung für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung ab dem Zeitpunkt der Vereinnahmung.*

*Vertragsgemäß und so auch aus den vorgelegten Belegen zu entnehmen, gab und gibt es eine Geschäftsbeziehung zwischen A. und D. Der fakturierte Lieferumfang 2010 betrug netto € 64.350 (195.000 Stück Schaltkreise). Es gab hingegen, wie durch die Betriebsprüfung erhoben wurde, laut Firmenauskunft keinerlei Geschäftsbeziehungen zu der Berufungswerberin.*

*Die Lieferscheine 2010 von D. an die Berufungswerberin lassen keinen Hinweis auf Österreich erkennen. Einen solchen Hinweis gibt es auch in der Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und D. nicht. Die mit der Berufung nachgereichten Transportbelege beweisen nur, dass es im Jahr 2010 Lieferungen vom A. zu D. nach Deutschland gegeben hat. Dabei scheint als Absender immer die A. (Philippines) Inc. auf. Die Lieferungen werden auf den Zollrechnungen als steuerfreier Export von den Philippinen bezeichnet, als Empfängerin scheint die D Deutschland GmbH auf, als Rechnungsempfängerin die D GmbH in Deutschland (UID DExyz120534). Weder im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung noch durch die nunmehr vorgelegten Belege konnte eine in Österreich steuerpflichtige Lieferung von D. an die Berufungswerberin nachgewiesen werden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.“*

In ihrem Vorlageantrag führte die mit Spezialvollmacht ausgestattete steuerliche Vertreterin Folgendes aus:

*„Vorweg stellen wir klar, dass im vorliegenden Fall nur die umsatzsteuerliche Behandlung der Wafer und nicht der in den fertigen Asics enthaltenen Housings (siehe Punkt 2 in diesem Zusammenhang) strittig ist. Denn mit der Rechnung von D. (Anlage./1) über EUR 4.110.000 plus EUR 822.000 Umsatzsteuer sind uns nur Wafer und keine Housings verrechnet worden.“*

### **1. Herausarbeiten der strittigen Punkte**

#### **1.1. Eigentumsübertragung/ Lieferung an uns dem Grunde nach**

##### **a) Ansicht des Finanzamtes**

*Im Betriebsprüfungsbericht (siehe Anlage./2- Feststellungen des Prüfers "die gelagerten Teile gehen in das Eigentum von Bf. über, ... ") wird festgestellt, dass das Eigentum an den Wafer an uns übergegangen ist. Offenbar ist der Eigentumsübergang an den Wafer von D. an uns unbestritten. Strittig scheinen hingegen der Zeitpunkt und der Ort des Übergangs des Eigentums bzw. der Lieferung der Wafer von D. an uns. Es ist dabei unklar, ob das Finanzamt von einem Eigentumsübergang von D. an uns im Jahr 2008 oder erst im Jahr 2010 ausgeht. Dies ist weder aus dem Betriebsprüfungsbericht noch aus der Bescheidbegründung eindeutig ableitbar.*

##### **b) Unsere Ansicht**

*Das Eigentum und damit die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht an den Wafer ist von D. an uns bereits im Jahr 2008 übergegangen.*

#### **1.2. Ort der Eigentumsübertragung / Ort der Lieferung**

##### **a) Ansicht des Finanzamtes**

*Das Finanzamt hat aufgrund der Verwendung des Incoterm "EX-Works Deutschland" zwischen D. und uns angenommen, dass der Ort des Eigentumsübergangs (und damit der Lieferung) der Wafer in Deutschland ist. Die Vereinbarung "EX-Works Deutschland" bezieht sich lediglich auf die Auslieferung der Asics (d.h. nur der Housings), und nicht auf die Wafer. Die Feststellung des Finanzamtes ist daher hinsichtlich der hier relevanten Wafer unrichtig.*

##### **b) Unsere Ansicht**

*Das Eigentum und die Verschaffung der Verfügungsmacht an den Wafer ist in Österreich, im Lager der A., an uns übergegangen. Der Ort der Lieferung ist daher in Österreich.*

### **2 . Sachverhalt**

#### **Unser Geschäftsgegenstand**

*Unser Geschäftsgegenstand ist die Herstellung von Instrumentenschaltungen sowie elektrischen Schaltkreisen für den Automobilsektor. Für die Herstellung dieser Instrumentenschaltungen benötigen wir unter anderem sogenannte RES ASICS („Asics“).*

## Wafer/Housings und Asics

Asics sind elektronische Schaltungen, welche nach spezifischen Kundenanforderungen gefertigt werden und daher auch lediglich an diese speziellen Kunden ausgeliefert werden können. Auch im vorliegenden Fall wird seitens des Herstellers A. bestätigt, dass die Asics (konkret: die Wafer, siehe dazu unten) lediglich für uns gefertigt werden und für A. kaum eine Möglichkeit besteht, diese anderwärts zu nutzen oder zu verkaufen. Ein Asic besteht aus folgenden Komponenten:

"Wafer": Elektronisch und technisch relevanter Teil eines Asics (der "eigentliche" Schaltkreis);

"Housing": Hülle, welche um den Wafer verbaut wird. Die Asics haben wir in der Vergangenheit bei D. bezogen, welche diese wiederum bei A. bezog.

Letzte Möglichkeit zur Bestellung von Wafer.

Im Jahr 2008 hat uns D. darüber informiert, dass D. im Jahr 2008 die allerletzte Möglichkeit für eine Bestellung dieser speziellen Wafer bei A. ist. In diesem Zusammenhang verweisen wir auf die E-Mail Korrespondenz zwischen Herrn Br. (D.) und Herrn T. (Bf.) (Anlage . /5). Im E-Mail vom 1. Juli 2008 (Anlage . /5) werden wir von Herrn Br. (Mitarbeiter von D.) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass "dies nun das 2. "Last Time Buy" ist und es "definitiv keine weitere Möglichkeit für eine Nachbestellung geben" wird. Nun ist es aber so, dass wir mit unseren Kunden langjährige Lieferverpflichtungen haben und für eine große Zahl an baugleichen Asics auch in den kommenden Jahren nach 2008 lieferfähig bleiben mussten.

Da die Wafer notwendiger Bestandteil eines Asics sind, waren wir daher dazu gezwungen, ein letztes Mal im Jahr 2008 eine große Menge an Wafer zu bestellen, um so unseren gesamten zukünftigen Bedarf an diesen baugleichen Asics decken zu können, da danach eine Fertigung nicht mehr möglich war. Nach einer Bedarfserhebung an notwendigen Bauteilen sowie Ersatzteilen für die nächsten Jahre haben wir uns daher entschlossen, einen Vorrat von 3 Mio. Stück zu bestellen.

Das ist im E-Mail von Herrn Br. (D.) klar dokumentiert (Anlage . /5).

Im beiliegenden Schaubild I haben wir die Bestellung/ des Kaufs der Wafer veranschaulicht. Im Betriebsprüfungsbericht wird behauptet, dass die Fertigungsstraße seitens A. neu für diese Bestellung erbaut wurde, da im Vertrag vom 26. Juni 2008 festgehalten wurde: "The production will take place in a new factory with a new production process". Diese Vereinbarung ist dadurch zu erklären, dass der erste "Last Time Buy" durch uns im Jahr 2005 stattgefunden hat. Da zu diesem Zeitpunkt (2005) davon ausgegangen wurde, dass dies die letzte Bestellung von Wafer durch uns sein wird, wurde die Fertigungsstraße von A. im Jahr 2005 abgebaut. Da jedoch im Jahr 2008 erneut eine so große Nachfrage an Wafer von unserer Seite bestanden hat, wurde der besagte "Second Last Time Buy" vereinbart. Für die Erledigung dieser Bestellung wurde die Fertigungsstraße neu aufgebaut. Nach der Fertigung unserer bestellten Wafer wurde

diese von A. nun endgültig abgebaut und es besteht keine Intention, diese noch einmal aufzubauen.

Das Finanzamt behauptet (siehe Bescheidbegründung vom 6. Juli 2012) weiters, dass es keine Geschäftsbeziehung zwischen uns und A. gab. Dieser Umstand ist steuerlich erstens nicht relevant und zweitens ja gerade gewollt und beabsichtigt, da wir bei D. bestellen und D. wiederum bei A. Hätten wir eine direkte Geschäftsbeziehung mit A. wäre D. in der Lieferkette hinsichtlich der Wafer überflüssig.

### Die Housings

Im Jahr 2008 war bereits klar, dass die Bereitstellung der Housings (die neben dem Wafer für einen Asic benötigt werden) auch für die nächsten Jahre gesichert und möglich ist. Daher bestand für uns kein Grund, diese ebenfalls gleich in großen Mengen zu bestellen. Zum Zeitpunkt des Kaufs der Wafer im Jahr 2008 konnten wir noch nicht genau sagen, wann und wie viele der fertigen Asics nun schlussendlich benötigt werden. Es wäre daher unsinnig gewesen, auch gleich drei Mio. Housings zu bestellen, wenn diese (im Gegensatz zu den Wafer) auch noch später nach Bedarf bestellt werden können.

Des Weiteren haben wir mit D. (und D. mit A.) vereinbart, dass wir die auf Vorrat gekauften Wafer in unserem Eigentum bei A. im Lager von A. in (Österreich) lagern können. Damit war sichergestellt, dass wir jederzeit (über D.) Asics bestellen konnten. Die Wafer konnte A. dann einfach dem Lager entnehmen und diese mit den Housings verbinden.

### Der Eigentumsübergang an den Wafer:

Wir haben mit D. eindeutig und klar vereinbart, dass das Eigentum an den Wafer auf uns bereits sofort nach erfolgter Bestellung (im Jahr 2008) übergehen muss. Die Verhandlung über das Eigentum an den Wafer ist im E-Mail Verkehr (Anlage . / 6) zwischen Herrn T. (Bf.) und Herrn Br. (D.) ausdrücklich festgehalten. Dort wurde festgestellt, dass die folgenden Punkte zwischen D. und Bf. vertraglich geregelt sind: "ownership is Bf.'s, stock should be identified as Bf. property, ... , right for stocktake".

Der Eigentumsübergang an den Wafer wurde im Vertrag vom 26. Juni 2008 (Anlage./ 7), in welchem nicht nur die Lieferung der Wafer, sondern auch der fertigen Asics (d.h. der Housings, da die Wafer ja von uns beigestellt werden) geregelt wird, unter Punkt 2. e. letzter Satz aufgenommen:

"The parts stored as wafers shall be the property of Bf., clearly identified and marked to prove th.is ownership [... ]". Für die Wafer ist dort der Kaufpreis von EUR 1,37 pro Stück (Summe EUR 4.110.000) vereinbart worden.

Auf den Fotos des Lagers von A. in Österreich (Anlage . / 7a) ist die Lagerung der Wafer ersichtlich. Des weiteren übermitteln wir als Anlage . / 7c einen Auszug des SAP-Systems von A. Auf Foto 1 ist ersichtlich, dass die Wafer in dieser Box mit der "Part. No." 164380039A1 versehen sind. Im System der A. (Auszug aus dem SAP System, Anlage . / 7c) ist ersichtlich, dass die Wafer in der Box mit ebenjener Nummer 1643800391A1 im

*Eigentum des Kunden stehen ("EOL" ... End of Life (Eigentum des Kunden)). Auf das Eigentum des Kunden "EOL" wird auch auf der Tür zu dem Raum (Foto 2) hingewiesen.*

*Diese Vorgehensweise (vertragliche Vereinbarung des Übergangs des Eigentums an den Wafer auf uns) spiegelt die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes wider, da es lebensfremd wäre, so große Mengen zu bestellen und diese Ware dann nicht im Eigentum zu haben. Das insbesondere dann, wenn die Wafer für uns zur Erfüllung unserer Verpflichtungen gegenüber unseren Kunden von größter Bedeutung sind und später nicht mehr erhaltbar sind (Last Time Buy, siehe dazu Anlage ./5). Dies wird vor dem Hintergrund, dass sich D. schon einmal im Konkursverfahren in Amerika befand, nur noch eindringlicher. Niemand würde einen so hohen Betrag (EUR 4.110.000) an ein im Konkurs befindlichen Unternehmen zahlen, ohne Eigentümer der Ware zu werden. Die Tatsache, dass D. sich in Amerika in einem Insolvenzverfahren ("Chapter 11") befunden hat, ist unter anderem aus einem Artikel der CNN (Anlage ./7b ... auch unter <http://money.cnn/2005/> ...) ersichtlich.*

*Das Eigentum der Wafer ist daher an uns bereits im Jahr 2008 übergegangen. Diese Tatsache war von allen Parteien so gewollt. Alle Parteien waren sich über den Eigentumsübergang auf uns auch unstrittig einig. Den Übergang des Eigentums an den Wafer im Lager der A. hat uns D. und A. schriftlich bestätigt (Anlage ./8 und ./8a).*

*Dies ergibt sich auch daraus, dass wir uns nur deshalb in Österreich umsatzsteuerlich registriert haben, weil die Wafer in unserem Eigentum waren und (nach späterem Einbau in die Housings) in unserem Auftrag von D. aus Österreich (..) über Deutschland (O.) nach Spanien verbracht wurden. Die Registrierung in Österreich ist mit Kosten und administrativen Hürden verbunden, die kein Unternehmer auf sich nehmen würde, wenn dies nicht notwendig ist.*

#### *Ort der Lieferung und Rechnung*

*Gemäß § 3 Abs. 7 UStG wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Mit anderen Worten muss der Unternehmer den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zu verfügen (Ruppe/ Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 31f). Im vorliegenden Fall haben wir das Eigentum und damit auch umsatzsteuerlich die volle Verfügungsmacht über die Wafer bereits im Jahr 2008 im Lager der A. erlangt. Die Wafer sind in unserem Eigentum im Lager der A. in Österreich verblieben und von A. für uns dort gelagert worden. Das bedeutet, dass wir die Wafer z.B. veräußern oder sogar vernichten hätten können. Es liegt daher eine ruhende Lieferung gemäß § 3 Abs 7 UStG im Lager der A. in Österreich vor.*

*Die Feststellung des Betriebsprüfers, dass auf eine Steuerpflicht im Kontrakt nicht hingewiesen wurde, hat keinen Einfluss auf die tatsächliche umsatzsteuerliche Behandlung der vorliegenden Lieferung und ist kein Indiz, welches auf den Ort einer Lieferung hinweist bzw. Einfluss nimmt.*

Wie erwähnt, wurden nach erfolgtem Kauf im Jahr 2008 die Wafer vereinbarungsgemäß im Lager der A. in Österreich gelagert. D. hat uns daher in einem ersten Schritt die Lieferung der Wafer (drei Mio. Stück) mit Rechnung vom 28. Juli 2008 mit Ausweis von österreichischer Umsatzsteuer verrechnet, wobei das Entgelt der Lieferung EUR 4.110.000 (EUR 1,37 \* 3.000.000 Stück) plus EUR 822.000 Umsatzsteuer betrug. Wir haben die Vorsteuern aus dieser Eingangsrechnung entsprechend geltend gemacht.

Diese Zahlung wurde im Vertrag vom 26. Juni 2008 unter Punkt 2. c. als "upfront payment" deklariert, obwohl diese keine Anzahlung im engeren Sinne war. Es wurde lediglich die Zahlung der Wafer geregelt. Das "upfront" bezieht sich darauf, dass nur die Wafer verkauft werden und die Housings erst später gekauft und verrechnet werden sollen.

Die weitere Verarbeitung der Wafer zu fertigen Asics erfolgt erst später in einem zweiten Schritt.

Die weitere Verarbeitung von Wafer und Housing zu einem Asic und die Versendung der Asics von Österreich über Deutschland zu uns nach Spanien haben wir in beiliegendem Schaubild II dargestellt.

Je nach Bedarf werden die Wafer (welche bereits uns gehören) in das Housing durch A. In Österreich eingebaut A. verrechnet dann die Housings an D. Die Wafer werden von uns an D. und von D. an A. beigestellt, da diese uns ja schon gehören. Daher verrechnet A. zu diesem Zeitpunkt keine Wafer an D.

Lieferklausel bezieht sich nicht auf die Wafer:

D. versendet die Wafer plus Housing in ihr Lager nach Deutschland. Dort werden sie von D. etikettiert und umgepackt und zu uns nach Spanien versandt. D. verkauft im Zeitpunkt des Versendens von Deutschland nach Spanien die Housings an uns. Für diesen Vorgang stellt D. uns eine Rechnung ohne Österreichische Umsatzsteuer aus. Da die Wafer von uns beigestellt werden, verkauft und verrechnet D. die Wafer natürlich nicht noch einmal an uns. Im Vertrag vom 26. Juni 2008 wurde daher vereinbart, dass die "fertigen" Asics, d.h. die Housings von dem Lager der D. in Deutschland nach Spanien zu uns unter der Lieferbedingung "Ex-Works O. (Deutschland)" geliefert werden sollen. O. ist ein Teil der Gemeinde E. und meint daher das gleiche Lager. Da die Wafer bereits uns gehören und wir die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht an den Wafer haben, werden die Wafer von D. nicht (noch einmal) geliefert. Der Incoterm im Vertrag bezieht sich also nur auf die Housing und nicht auf die von uns beigestellten Wafer, da diese uns ja bereits gehören.

Es war allen Parteien (A., D. und uns) immer klar, dass die Wafer schon im Jahr 2008 Eigentum von uns sind und von uns später an D. bzw. A. aus dem Österreichischen Lager der A. beigestellt werden, damit A. die Wafer zu Asics verarbeiten kann (Zusammenfügung der Wafer mit dem Housing). Der Incoterm "Ex-Works O. " bezieht sich untechnisch auf den Versand der von D. fix fertig verpackten und etikettierten Asics (wobei die Wafer nicht noch einmal von D. verkauft/geliefert wurden, da sie bereits uns gehören). Der Incoterm kann sich nicht auf die Wafer beziehen, die von uns bereits im Jahr 2008 gekauft und danach an D./ A. beigestellt wurden. Dass die Wafer bereits im Jahr 2008 im Lager der

A. in Österreich an uns verkauft und geliefert werden bestätigen sowohl D. als auch A. schriftlich (Anlage ./ 8 und ./ 8a: Bestätigung von D. und A.). Die Vereinbarung einer gesonderten Lieferklausel für die Wafer war daher weder notwendig noch sinnvoll. Seitens des Finanzamtes (Betriebsprüfungsbericht) wurde die Aussage getätigt, dass "nachdem im Vertrag kein Hinweis auf Österreich existiert unter Incoterms hingegen EXW O. vereinbart wurde, ist davon auszugehen, dass sich beide Vertragspartner über Lieferungen von Deutschland nach Spanien einigten". Dieser Aussage kann nach Würdigung der soeben dargestellten Ausführungen nicht gefolgt werden und diese Behauptung des Betriebsprüfers ist nicht richtig. Die Incoterms haben lediglich für die Einfuhr und Kostentragung Bedeutung. Sie beziehen sich im konkreten Fall auch nicht auf die Wafer. Vor allem aber wurde zwischen den Parteien nachweislich ein Eigentumsübergang hinsichtlich der Wafer auf uns im Jahr 2008 in Österreich vereinbart. Selbst die Verwendung einer Incoterm, die dies nicht widerspiegelt, würde daran nichts ändern.

Wafer nimmt nicht mehr am Leistungsaustausch teil.

Für diesen letzten Schritt (Zusammenbau von Wafer und Housing, Lieferung der Housings, Etikettierung und Verpackung) verrechnet D. ein Entgelt von EUR 0,55. Die mit dem Housing verbauten Wafer werden nicht noch einmal an uns verrechnet, da die Wafer von uns beigestellt werden und daher umsatzsteuerlich nicht am Leistungsaustausch teilnehmen (Ruppe/ Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 115). Die Versendung der Wafer von O. nach Spanien stellt für uns somit ein innergemeinschaftliches Verbringen dar und als solches haben wir es auch behandelt.

Dieser letzte Schritt (Housings) ist uns von D. ohne Österreichische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden.

Der erste Abruf von Asics (und somit der uns bereits gehörenden Wafer, welche bislang im Lager der A. in Österreich verblieben sind) durch uns erfolgt im März 2010 über 568.000 Stück. Im Jahr 2011 kam es zu einem Abruf von 160.500 Stück und im Zeitraum Jänner bis August 2012 von 39.000 Stück. Der Rest der Wafer liegt bis zum heutigen Tage in unserem Eigentum im Lager der A. in () - die Ware kann durch die Finanzbehörde auch besichtigt werden. Unser innergemeinschaftliches Verbringen der gesamten Stück Wafer von Österreich nach Spanien haben wir entsprechend in unseren Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Zusammenfassenden Meldungen gemeldet.

Somit fallen der Zeitpunkt und der Ort der Lieferung der Wafer und der Housings auseinander. Die kompletten Wafer (drei Mio. Stück) wurden uns von D. bereits im Jahr 2008 in Österreich geliefert. Die Housings werden von D. hingegen erst später nach Abruf, Verpackung und Etikettierung an uns unter der Lieferkondition: Ex-Works O., Deutschland geliefert.

Unter Berücksichtigung des oben dargestellten Sachverhaltes, bedeutet das konkret für den vorliegenden Fall, dass das Eigentum an den Wafer in Österreich (Lager der A.) im

*Jahr 2008 auf uns übergegangen ist. Umsatzsteuerlich wurde uns daher ebenfalls bereits im Jahr 2008 die Verfügungsmacht an den Wafer verschafft (§ 3 Abs. 7 UStG). D. hat die Wafer daher zu Recht mit österreichischer Umsatzsteuer an uns verrechnet. Uns steht daher der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung zu.*

*Nachfolgend sollen in diesem Zusammenhang noch einmal die wichtigsten Beweise dafür hervorgehoben*

*werden:*

*a) Eigentumsübertragung / Verschaffung der Verfügungsmacht*

- Vertragliche Vereinbarung vom 26. Juni 2008 (Anlage ./7) in welcher festgehalten wird, dass das Eigentum an den Wafer, nach erfolgter Bestellung (im Jahr 2008) auf uns übergeht;*
- Alle Parteien waren sich einig, dass das Eigentum an den Wafer auf uns im Lager der A. übergeht (Bestätigungen von D. und A. (Anlagen ./8 und ./8a und E-Mail Korrespondenz zwischen D. und uns (Anlage ./6);*
- Der Rest der Wafer, welcher noch nicht abgerufen wurde, ist noch immer in unserem Eigentum im Lager der A. und kann dort besichtigt werden. Siehe auch Fotos aus Anlage ./7a in diesem Zusammenhang. Des Weiteren ist im SAP-System der A. (Auszug siehe*

*Anlage ./7c) hinterlegt, dass die Wafer im Eigentum des Kunden stehen. Auf Foto 1 (Anlage ./7a) ist ersichtlich, dass die Wafer mit der "Part. No." 164380039A1 versehen sind- im System der A. (Auszug Anlage ./7c) wird festgehalten, dass diese Bestandteile mit der Nummer 1643800391A1 im Eigentum des Kunden stehen ("EOL" ... End of Life -Eigentum des Kunden). Auch die Tür des Lagers ist mit dem Hinweis "EOL" versehen (Foto 2, Anlage ./7a).*

*b) Ort der Eigentumsübertragung / Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht*

- Die Wafer wurden vereinbarungsgemäß für uns im Lager der A. in Österreich gelagert (siehe Vertrag vom 26. Juni 2008, Punkt 2 e letzter Satz (Anlage ./7) sowie Bestätigung von D. bzw. A. (Anlagen ./8 und ./8a);*
- Der Rest der Wafer, welcher noch nicht abgerufen wurde, ist noch immer in unserem Eigentum im Lager der A. und kann dort besichtigt werden. Siehe auch Fotos aus Anlage ./7a in diesem Zusammenhang. Des Weiteren ist im SAP-System der A. (Auszug siehe Anlage ./7c) hinterlegt, dass die Wafer im Eigentum des Kunden stehen.*

**III. Anträge**

*Wir halten den in der Berufung vom 27. Oktober 2011 gestellten Antrag, den Vorsteuerabzug in Höhe von EUR 822.000 zu gewähren, die Umsatzsteuer für 2008 erklärungsgemäß festzusetzen und den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages aufzuheben, vollinhaltlich aufrecht.*

*In diesem Zusammenhang regen wir einen Erörterungstermin an. Gerne machen wir Vertreter von A., D. und uns stellig, um den Sachverhalt und etwaige Fragen als Auskunftspersonen oder Zeugen zu erläutern.*

*Weiters beantragen wir eine mündliche Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 und § 284 Abs. 1 Z 1 BAO).“*

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 14.10.2015 wurde die Bf. zu folgenden Ergänzungen aufgefordert:

*„Bezugnehmend auf Ihre vom Finanzamt vorgelegte Beschwerde beanspruchen Sie den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der D. Deutschland GmbH, W. 4, D-5.... E. über 822.000 €.*

*Ausgehend von Ihrer Rechtsansicht werden Sie daher der Einbehaltung- und Zahlungsverpflichtung gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994 (Abfuhrverpflichtung für ausländische Unternehmer) nachgekommen sein.*

*Sie werden daher ersucht, die Einzahlung der Vorsteuern im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers beim Finanzamt entsprechend durch Abschriften der Zahlungsbelege nachzuweisen, damit diese der belangten Behörde zur Überprüfung gesandt werden können.“*

In ihrer Vorhaltsbeantwortung führte die Bf. aus, dass der Umsatzsteuerbetrag direkt an den Lieferanten D. Deutschland bezahlt wurde. Auf Grund der ihr vorliegenden Information wurde die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer durch den Lieferanten an das zuständige Finanzamt abgeführt.

Mit Schreiben vom 23. Mai 2016 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgenommen.

**Über die überreichte Beschwerde wurde erwogen:**

Nach umfangreichem Sachvorbringen der Parteien ging das Bundesfinanzgericht von folgendem Sachverhalt aus:

Entsprechend allgemein gültiger Definitionen versteht man unter Wafer und Asic Folgendes:

Wafer: Als Wafer ['weɪfə(r)] (englisch für „Waffel“ oder „Oblate“) werden in der Mikroelektronik, Photovoltaik und Mikrosystemtechnik kreisrunde oder quadratische, etwa ein Millimeter dicke Scheiben bezeichnet. Sie werden aus ein- oder polykristallinen (Halbleiter-) Rohlingen, sogenannten Ingots, hergestellt und dienen in der Regel als Substrat (Grundplatte) für elektronische Bauelemente, unter anderem für integrierte Schaltkreise (IC, „Chip“), mikromechanische Bauelemente oder photoelektrische Beschichtungen.

(ex: <https://de.wikipedia.org/wiki/Wafer>)

Asic: Eine anwendungsspezifische integrierte Schaltung (englisch: application-specific integrated circuit, ASIC, auch Custom Chip) ist eine elektronische Schaltung, die als integrierter Schaltkreis realisiert wurde. Die Funktion eines ASICs ist damit nicht mehr veränderbar, die Herstellungskosten sind dafür geringer bei hohen Einmalkosten (z. B. Fotomasken). ASICs werden weltweit von vielen Herstellern nach Kundenanforderung gefertigt und normalerweise nur an diese geliefert. Dadurch unterscheidet sich das ASIC von anderen Mikrochips.

(ex: [https://de.wikipedia.org/wiki/Anwendungsspezifische\\_integrierte\\_Schaltung](https://de.wikipedia.org/wiki/Anwendungsspezifische_integrierte_Schaltung)

Nach der vorgelegten Vereinbarung (Contract for RES ASICS Last Time Buy vom 28.6.2008) mit der D. GmbH sollen weitere 3 Mio. Stück Asics auf Verlangen der Bf. angeliefert und auf D.s Kosten und Risiko gelagert werden. Die Teile sollen nach Wunsch der Bf. als Wafer gelagert und verpackt werden.

Die Vorauszahlung für die 3 Mio. Stück (á 1,37 € je Wafer) wurde mit 4.110.000 € fixiert und habe am 25. des Monats nach Erhalt der Rechnung zu erfolgen. Die Rechnung der D. mit dem (strittigen) Umsatzsteuerausweis in Höhe von 822.000 € wurde am 28.7.2008 ausgestellt. Die Zahlung des Kaufpreises (einschließlich Umsatzsteuer) in Höhe von 4.932.000 € erfolgte am 25.8.2008 über die Deutsche Bank.

Der nach Abruf verbleibende Stückpreis je Asic wurde mit 0,55 € festgelegt. Als Lieferkondition wurde ab Werk O./ Deutschland festgelegt. Gleichzeitig sollten die Wafers für 10 Jahre nach Produktion garantiert werden. Die als Wafer gelagerten Teile sollen von D. eindeutig als Eigentum der Bf. identifiziert und markiert sein.

Beweis: Contract for RES ASICS Last Time Buy vom 28.6.2008, Rechnung der D. GmbH vom 28.7.2008, Zahlungsnachweis der Deutschen Bank.

Aus diesen Unterlagen geht unzweideutig hervor, dass die Bf. ausschließlich die Asics kaufen wollte und währenddessen in der Rechnung ausschließlich von den eingelagerten Wafers die Rede ist, die erst zu den Asics verarbeitet werden sollen.

Entsprechend den von der Bf. im Vorlageantrag abgegebenen Erklärungen handle es sich bei den Asics um elektronische Schaltungen, die nach spezifischen Kundenanforderungen gefertigt werden. Ein Asic bestehe aus dem Wafer, dem „eigentlichen Schaltkreis“ und dem „Housing“ (der Hülle, die um den Wafer verbaut werde (Vorlageantrag vom 31.10.2012, Seite 3, Absatz 1).

Somit handelt es sich beim Wafer um ein Halbfertig- oder Vorprodukt, das in der weiteren Folge zu einem Asic weiter verarbeitet wird. Die Bf. geht in ihrem Vorbringen von einer (behaupteten) „Materialbeistellung“ hinsichtlich dieses Vorprodukts aus, das aber nicht Vertragsgegenstand war (vgl. Vorlageantrag vom 31.10.2012, Seite 6, Abs. 1).

Eine Materialbeistellung im klassischen Sinne als solche kann aus dem Vertrag (über Asics) und der Rechnung (über Wafers) nicht abgeleitet werden, weil der Liefergegenstand eindeutig mit den Asics umschrieben wurde und die nach der ausgestellten Rechnung (vermeintlich) gelieferte Ware dem Vertrag hier eindeutig widerspricht. Die fakturierte Lieferung der Wafers findet sich im Vertragsinhalt nur in allgemein gehaltenen Bestimmungen über einen vereinbarten Eigentumsvorbehalt und die Bemessung der Anzahlung.

Hauptleistung waren daher die Asics, für die eine nach der Menge der Vorprodukte (Wafers) bestimmte Anzahlung geleistet werden sollte.

Abgesehen davon kann der Vereinbarung hinsichtlich der Wafers keine Lieferkondition ersehen werden, wie die Bf. selbst in ihrem Vorlageantrag zwar richtig ausführt (Vorlageantrag vom 31.10.2012, Seite 6, Absatz 2, 3), jedoch mit Stillschweigen übergeht, welche Lieferkondition nun für die Wafers zu gelten hätte, außer dass sie sich in einem Lager befinden sollten. Wo dieses Lager tatsächlich ist, kann der Vereinbarung ebenso nicht entnommen werden.

Auf der Rechnung der D. GmbH vom 28.7.2008 über die Wafers finden sich sogar noch die Vermerke „Incoterm: EXW, Incoterms: E. (Deutschland)“, was wohl ableiten lässt, dass die D. GmbH offenbar keine nähere Unterscheidung der Lieferkonditionen zwischen den Asics und Wafers machen wollte.

Beweis: Contract for RES ASICS Last Time Buy vom 28.6.2008, Rechnung der D. GmbH vom 28.7.2008, Zahlungsnachweis der Deutschen Bank.

Daher spricht schon der Vertragsinhalt gegen die Annahme, dass die Bf. tatsächlich Wafers geliefert erhalten hat.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht hat die Betriebsprüfung erhoben, dass die Wafers und die Asics von der österreichischen Firma A. auf Grund eines Auftrages der D. GmbH (Deutschland) hergestellt und produziert wurden, wobei der Geschäftsbeziehung der D. GmbH zur A. AG (Österreich) zwar nicht in rechtlicher, wie die Bf. vermeint (Vorlageantrag vom 31.10.2012, Seite 3 letzter Absatz), allerdings in tatsächlicher Hinsicht Bedeutung zukommt, denn dabei wurde festgelegt, dass sich die A. AG gegenüber der D. GmbH zur Herstellung und Lieferung von Schaltkreisen auf Wafer-Basis (RES ASIC: Bezeichnung der D. GmbH oder MIMOS: Bezeichnung A. AG) bis 31.12.2018 (d.h. 10 Jahre) verpflichtete. Die fertigen Asics sollten rund 10% der Gesamtmenge von der D. GmbH abgerufen und von der A. AG geliefert werden.

In diesem Zusammenhang verpflichtete sich die A. AG auf Wunsch der D. GmbH zur ordnungsgemäßen und sachgerechten Einlagerung der getesteten Wafer für die D. GmbH in einem gesondert gekennzeichneten Lager.

Beweis: Vereinbarung über die Resteindeckung von Baustein zwischen **D. GmbH und A AG** vom 31.3.2008, von der Bf. beigebrachte unscharfe Fotos, Auszug aus dem SAP-System **der A. AG** und sowie die englischsprachige Erklärung der A. AG vom 6.8.2012, womit das Eigentum des Kunden (D. Deutschland) bestätigt werden soll

In ihrem weitwendigen Beschwerdevorbringen des Vorlageantrages negiert die Bf. in diesem Zusammenhang allerdings geflissentlich, dass sowohl der SAP-Auszug der A. AG als auch die englischsprachige Erklärung den Kunden der A. AG nämlich die **D. GmbH** (Deutschland) und nicht die Bf. meinen, denn in der schriftlichen Erklärung bestätigt diese ausdrücklich das Eigentumsrecht der Waren für die **D.** Die Bf. findet darin keine Erwähnung. Im Übrigen führt die belangte Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung ausdrücklich aus, dass es laut Firmenauskunft (gemeint: der A. AG) keinerlei Geschäftsbeziehungen zur Bf. gebe (Berufungsvorentscheidung vom 6.7.2012, Seite 3 letzter Absatz).

Dieser Feststellung begegnet die Bf. lediglich mit dem Hinweis, der Umstand der fehlenden Geschäftsbeziehung zwischen ihr und der A. AG sei nicht relevant und geradezu gewollt und beabsichtigt gewesen, da sie ja die Waren von der D. GmbH bezog. Dabei bringt die Bf. gerade selbst die Geschäftsbeziehung zwischen der D. GmbH und A. AG in der Weise ins Spiel, um eine Einlagerung der Wafers (für die Bf.) zu bescheinigen,

übersieht allerdings, dass die hierbei vorgelegten Unterlagen gerade eben **nicht** ihr Vorbringen bestätigen, dass die Waren für **sie** in Österreich eingelagert wurden. Im Gegenteil sprechen sämtliche Beweise unter Bezugnahme auf die A. AG gegen sie und deuten darauf hin, dass die Wafer in der ausschließlichen Verfügungsmacht der D. GmbH standen und die Bf. der A. AG gänzlich unbekannt sei.

Die anlässlich des Vorlageantrages vom 31.10.2012 vorgelegte undatierte Erklärung der D. GmbH bestätigt den Verkauf der 3 Mio. Wafers an die Bf. entsprechend der Rechnung Nr. 27210058. Weiters führt diese aus, dass die Lieferung und der Übergang der Eigentümerschaft im Lager der A. AG stattgefunden haben. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Rechnung noch von einer D. GmbH mit der Handelsregisternummer HRB 2254 ausgestellt wurde, während die eidesstattliche Erklärung der D. GmbH die Handelsregisternummer HRB 214xy aufweist. Im Jahr 2010 fand eine Verschmelzung der D. Deutschland GmbH als übertragender mit der D. Holding Deutschland GmbH als übernehmender Rechtsträger statt. Auf Grund der unterschiedlichen Handelsregisternummern ist zu schließen, dass die Erklärung nicht im näheren zeitlichen Umfeld der Rechnungsausstellung vom 28.7.2008 stattgefunden hat.

Beweis: Sworn Declaration (undatiert) der D. Deutschland GmbH, HRB 214xy, Amtsgericht W.

Die von ihr behauptete Übertragung der Verfügungsmacht in Österreich hat in Wahrheit nicht stattgefunden, zumal die Lagerhalterin (A. AG) ausschließlich das Eigentum der **D. GmbH** bestätigt, das Lager entsprechend ersichtlich macht (SAP-Buchhaltung sowie Kennzeichnung der Räumlichkeiten durch Etiketten), sämtliche Transportbelege den Versand der Waren zur D. GmbH nach Deutschland bescheinigen und zur Bf. auch keinerlei Geschäftsbeziehung hat.

Daran ändern auch die Vorbringen der Bf. über die schlechte wirtschaftliche Lage der zum D.-Konzern gehörenden amerikanischen Muttergesellschaft, die ihre Vorgangsweise der Einräumung des vermeintlichen Eigentums erklären soll, wenig. Abgesehen davon wäre es der Bf. in Anbetracht der ihres Erachtens unsicheren Lage des D-Konzerns ohnehin unbenommen geblieben, die Asics gleich bei der A. AG in Österreich zu beziehen.

Was die im Vorlageantrag vom 31.10.2012, Seite 5, Abs. 5 behauptete Übertragung der Verfügungsmacht und ihre Bezugnahme auf § 3 Abs. 7 UStG anlangt, ist der Bf. zu entgegnen, dass zwar die vertraglichen Grundlagen eine solche bescheinigen sollen (Vertrag mit Eigentumsvorbehalt an den Halbfertigprodukten Wafers, Erklärung der D.- GmbH), in Wahrheit aber keine solche stattgefunden hat. Nach *Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>*, § 3, Tz. 36 stellt § 3 UStG 1994 auf das Verfügungs- und nicht auf das Verpflichtungsgeschäft ab. Die Verfügungsmacht liegt dann vor, wenn der Abnehmer, (auch) ohne zivilrechtlicher Eigentümer geworden zu sein, über die Substanz wie ein

Eigentümer verfügen kann. Das Gesetz verlangt nur die tatsächliche Befähigung zur Verfügung, nicht auch die rechtliche Verfügungsbefugnis. Ebenso sei die Lieferung nicht mit Besitzteinräumung gleichzusetzen, denn es kann eine Lieferung auch ohne Besitzverschaffung vorliegen. Die Befähigung zur Verfügung wird nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft eingeräumt, sondern erst, wenn der Gegenstand zur Disposition des Abnehmers steht, er real über seinen Nutzen verfügen kann. Übergabsarten, die zivilrechtlich zum Erwerb des Eigentums und Besitzes ausreichen, sind auch umsatzsteuerrechtlich zur Verschaffung der Verfügungsmacht ausreichend. In Betracht kommt neben der körperlichen Übergabe (§ 426 ABGB) die Übergabe durch Zeichen (Urkunden, Schlüssel, Anbringung von Merkmalen; § 427 ABGB). Die Verfügungsmacht wird auch verschafft, wenn sich der Gegenstand in der Gewalt eines Dritten befindet und durch Besitzanweisung der Dritte angewiesen wird, die Sache künftig für den Erwerber innezuhaben (*Ruppe/Achatz, UStG 1994*<sup>4</sup>, § 1, Tz. 38, 39 unter Verweis auf Koziol/Welser I<sup>13</sup>, 268 f)

Eine solche konnte von der Bf. nicht ausreichend nachgewiesen werden, weil der Dritte (A. AG) von der D. GmbH nicht angewiesen wurde, die Gegenstände künftig für die Bf. statt für die D. GmbH innezuhaben. Befindet sich der Gegenstand in der tatsächlichen Verfügungsmacht eines Dritten (hier: A. AG), den der Verfügungsberechtigte (D. GmbH) anweist, die Verfügungsmacht zu übertragen, so liefert der Verfügungsberechtigte (D.-GmbH) und nicht derjenige, der tatsächlich die Verfügungsmacht innehalt *Ruppe/Achatz, UStG 1994*<sup>4</sup>, § 3, Tz. 52). Da jedoch sachverhaltsmäßig eine solche oder ähnliche Anweisung bei der A. AG infolge Nichtkennens der Bf. nicht auszumachen war, ist davon auszugehen, dass **im Lager** der A. AG **keine Übertragung** der Verfügungsmacht auf die Bf. stattgefunden hat. Im Übrigen geht die A. AG in ihrer Erklärung nach wie vor von der Verfügungsberechtigung der D. GmbH aus, worauf auch die von der Bf. selbst beigebrachten Aufzeichnungen und Etikettierungen hindeuten.

Was nun letztendlich die weitere aufgestellte Sachverhaltsbehauptung anlangt, die Bf. habe die von der D. GmbH zuerst erworbenen Wafers (Halbfertigprodukte) ihr wiederum zur Erstellung der Asics (Fertigprodukte) beigestellt, weshalb die Wafers nicht mehr am Leistungsaustausch (Herstellung der Asics) teilnehmen, kommt keine ausreichende Glaubwürdigkeit zu, weil sie eine völlig willkürliche Zerlegung einer von Anfang an geplanten Werklieferung darstellt.

Eine Beistellung liegt dann vor, wenn der Auftraggeber dem Unternehmer einen Gegenstand zwecks Be- oder Verarbeitung und anschließender Rückstellung überlässt. Beim beigestellten Stoff kann es sich um einen Hauptstoff, Nebenstoff oder Zutaten (Hilfsstoffe) handeln. Die Beistellung selbst ist keine Lieferung, weil der Zweck nicht auf eine Übertragung der wirtschaftlichen Substanz zur freien Verfügung gerichtet ist. Es liegt somit einerseits keine Lieferung des Auftraggebers an den Unternehmer vor, andererseits ist der beigestellte Gegenstand nicht Teil der Leistung (Werklieferung) des Unternehmers.

Nach der Rechtsprechung des VwGH zum UStG 1959 war eine (echte) Materialbeistellung nicht anzuerkennen, wenn der Unternehmer an der Beschaffung des Stoffes aktiv beteiligt war, insb. der Auftraggeber des Werkes die zu bearbeitenden Gegenstände durch den Werkunternehmer für sich einkaufen ließ, oder wenn der Werkunternehmer als Kommissionär oder Vermittler der Materiallieferung auftrat. Die beschafften Gegenstände waren diesfalls nicht als beigestellt zu betrachten, sondern Teil der Lieferung des Unternehmers (zB VwGH 14.1.1963, 1364/60, Slg 2776 F; 21.5.1963, 759/61, ÖStZB 191; 27.9.1965, 96/65, Slg 3324 F). Unter Geltung des UStG 1972 ist diese Rechtsprechung von der Verwaltungspraxis korrigiert worden, um eine systemwidrige Doppelbelastung des verarbeiteten Materials zu vermeiden. Nach AÖF 295/1973 ist echte Materialbeistellung auch dann anzunehmen, wenn der Werkunternehmer lediglich als Vermittler oder Berater an der Materialbeschaffung mitwirkt und zwischen **dem Lieferanten des Werkstoffes** und **dem Auftraggeber** unmittelbar Rechtsbeziehungen begründet werden (Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 3, Tz. 116-118).

Im gegenständlichen Fall ist weder von einer echten noch von einer unechten Materialbeistellung auszugehen, weil die Bf. die Halb- und Fertigprodukte vom selben Unternehmer (D. GmbH) bezogen hat, noch von einer Aufspaltung einer (Werk-) Lieferung in eine Lieferung der Rohstoffe und einer (weiteren) (Werk-) Lieferung. In diesem Zusammenhang führt § 3a Abs. 3 UStG 1994 Folgendes wörtlich aus:

*„Überläßt ein Unternehmer einem Auftraggeber, der ihm einen Stoff zur Herstellung eines Gegenstandes übergeben hat, an Stelle des herzustellenden Gegenstandes einen gleichartigen Gegenstand, wie er ihn in seinem Unternehmen aus solchem Stoff herzustellen pflegt, so gilt die Leistung des Unternehmers als sonstige Leistung (Werkleistung), wenn das Entgelt für die Leistung nach Art eines Werklohnes unabhängig vom Unterschied zwischen dem Marktpreis des empfangenen Stoffes und dem des überlassenen Gegenstandes berechnet wird.“*

Voraussetzung ist dabei, dass die Beistellung des Stoffes durch den Auftraggeber (Bf.) zwecks Herstellung eines Gegenstandes; werden vom Auftragnehmer selbst Hauptstoffe beigestellt, so liegt eine Werklieferung vor (Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 3a, Tz. 23).

Eine derartig künstliche Aufspaltung würde dem im Umsatzsteuerrecht vertretenen Grundsatz der Unteilbarkeit (Einheitlichkeit) der Leistung widersprechen. Der Umfang der einzelnen Leistung ist jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Der von Judikatur und Lehre in diesem Zusammenhang entwickelte Grundsatz der Unteilbarkeit (Einheitlichkeit) der Leistung hat mehrere Ausprägungen:

Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist dazu ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen erforderlich, ein Ineinandergreifen der Leistungen, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung

eine andere Qualität besitzt (VwGH 17.9.1990, 89/15/0048; 27.2.2001, 99/13/0161). Der EuGH nimmt eine Einheit an, wenn die Leistungen miteinander so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 27.10.2005, Rs C-41/04 „Levob Verzekeringen“, Slg I-9433; 29.3.2007, Rs C-111/05 „Aktiebolaget“, Slg I-2697; 11.6.2009, Rs C-572/07 „RLRE Tellmer Property“, Slg I-4983; dazu ausführlich BFH 25.6.2009, V R 25/07, BStBl 2010 II 239; 19.11.2009, Rs C-461/08 „Don Bosco“, Slg I-11079; vgl auch schon EuGH 13.7.1989, Rs 173/88 „Henriksen“, Slg 2763). Dabei sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers (bzw. -abnehmers) abzustellen ist (so auch VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161, ÖStZB 575). Die künstliche Aufspaltung einer Leistung in mehrere Bestandteile (bei einem Mietkauf) kann Missbrauch sein (EuGH 21.2.2008, C-425/06 „Part Service Srl“, Slg I-897) (*Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 1, Tz. 56*).

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 14.1.1963, 1364/60, ÖStZB 102 = Slg 2776 F). Positivrechtlichen Ausdruck hat er in verschiedenen Vorschriften gefunden. Gemäß § 3 Abs. 4 (Werklieferung) ist die Be- oder Verarbeitung der vom Auftraggeber beigestellten Gegenstände (einheitlich) eine Lieferung, wenn der Unternehmer selbst Stoffe beschafft und verwendet, die nicht bloß Zutaten oder sonstige Nebensachen sind.

Ist Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatzsteuerlich nur eine Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich - einheitlich - nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung. Das gilt für die Frage der Steuerbarkeit, der Steuerpflicht und des Steuersatzes, für die Qualifizierung als Lieferung oder sonstige Leistung etc.

Daher ist wie im abgeschlossenen Vertrag vereinbart eine Lieferung der Asics durch die D. GmbH anzunehmen, die als bewegte Lieferung von Deutschland nach Spanien in Österreich gar nicht umsatzsteuerbar war, weshalb kein Vorsteuerabzug gewährt werden konnte. Ein Hinweis auf allfällige Richtlinien des BMF ist schon deshalb nicht zielführend, weil es sich um keine allgemein verbindlichen Rechtsnormen handelt, die vom BFG als beachtliche Rechtsquelle angesehen werden kann. Der Bf. bleibt es unbenommen, die Rechnungsausstellerin zu einer Rechnungsberichtigung und Refundierung des geleisteten Vorsteuerbetrages zu veranlassen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Graz, am 13. Juni 2016