

BMF-AV Nr. 166/2021

BMF - IV/4 (IV/4)

An
Bundesministerium für Finanzen
Zentrale Services
Finanzamt Österreich
Zollamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Amt für Betrugsbekämpfung
Bundesfinanzgericht

Geschäftszahl: 2021-0.835.983

30. November 2021

UStR 2000, laufende Wartung 2021

Im Rahmen der laufenden Wartung wurden insbesondere die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) sowie Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), BGBl. I Nr. 3/2021, das 2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (Covid-19-StMG), BGBl. I Nr. 52/2021, und das Bundesgesetz mit dem das EStG 1988, das UStG 1994 und das Alkoholsteuergesetz geändert werden, BGBl. I Nr. 112/2021, aufgenommen und Aussagen/Abschnitte der UStR 2000 zur überholten Rechtslage gestrichen.

A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt ergänzt und geändert

1. Abschnitt 6.1.6.3.5. wird adaptiert:

6.1.6.3.5. Leistungen an diplomatische und konsularische Einrichtungen sowie internationale Organisationen und deren Mitglieder in Österreich sowie an sonstige völkerrechtlich Privilegierte

2. Abschnitt 10.2.1.1. wird adaptiert:

10.2.1.1. Gegenstände der Anlage 1 Z 1 – Z 345

3. Abschnitt 10.2.10. wird neu eingefügt:

10.2.10. Reparaturdienstleistungen

4. Abschnitt 19.1.4. wird geändert:

19.1.4. Übergang der Steuerschuld bei Gas-, Strom-, Wärme- und Kältelieferungen über Verteilungsnetze ([§ 19 Abs. 1c UStG 1994](#))

5. Abschnitt 21.10.1.6. wird gestrichen:

~~21.10.1.6. Inkrafttreten~~

6. Abschnitt 21.10.2.7. wird gestrichen:

~~21.10.2.7. Inkrafttreten~~

7. Abschnitt 22.4.3.3. wird adaptiert:

22.4.3.3. Entsorgung und Verwertung von organischen Abfällen ~~Klärschlamm~~

8. Vor Abschnitt 23.1. erfolgt eine Ergänzung:

Rechtslage ab 1.1.2022

9. Abschnitt 23.1.1.3.1. wird gestrichen:

~~23.1.1.3.1. Besorgungsleistungen gegenüber Unternehmern~~

10. Abschnitt 23.1.1.3.2. wird gestrichen:

~~23.1.1.3.2. Besorgung von Reiseleistungen für Nichtunternehmer~~

11. Abschnitt 23.1.1.5. wird adaptiert:

23.1.1.5. Gemischte Reiseleistungen ~~an Nichtunternehmer~~

12. Abschnitt 23.1.2.1. wird gestrichen:

~~23.1.2.1. Leistung an Unternehmer~~

13. Abschnitt 23.1.2.2. wird gestrichen:

~~23.1.2.2. Leistung an Nichtunternehmer~~

14. Abschnitt 23.5.3.1. wird gestrichen:

~~23.5.3.1. Besorgungsleistungen an Unternehmer~~

15. Abschnitt 23.5.3.2. wird gestrichen:

~~23.5.3.2. Besorgungsleistungen an Nichtunternehmer~~

16. Abschnitt 23.7.3. wird gestrichen:

~~23.7.3. Schätzung~~

17. Abschnitt 23.7.4.1. wird adaptiert:

~~23.7.4.1. Toleranzregel Allgemein~~

18. Abschnitt 28.1. wird adaptiert:

28.1. Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Schutzmasken ([§ 28 Abs. 50 und 54 UStG 1994](#))

19. Abschnitt 28.3. wird neu eingefügt:

28.3. COVID-19-In-vitro-Diagnostika und COVID-19-Impfstoffe sowie damit eng zusammenhängende sonstige Leistungen ([§ 28 Abs. 53 Z 3 UStG 1994](#))

20. Abschnitt 103.2. wird adaptiert:

103.2. Konsignationslagerregelung (~~Art. 3 Abs. 2 UStG 1994 aufgehoben~~)

21. Abschnitt 128.1.4. wird adaptiert:

128.1.4. Übersicht über Bezeichnung und Aufbau der UID der EU-Mitgliedstaaten und Nordirland (Stand 1. Jänner 2021)

B. Inhaltliche Änderungen

1. Steuerbare Umsätze ([§ 1 UStG 1994](#))

1.1.1.6. Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

In Rz 8 wird das Urteil des EuGH vom 21.1.2021, Rs [C-501/19](#), UCMR – ADA, eingearbeitet.

Rz 8 lautet:

[...]

- Die Reprographie- sowie Speichermedienvergütung gemäß [§ 42b UrhG](#) durch Verpflichtete an Verwertungsgesellschaften unterliegt ab 1.1.2018 nicht der Umsatzsteuer (vgl. EuGH 18.1.2017, Rs [C-37/16](#), SAWP). Der Verkauf durch den Verpflichteten an den Kunden und die Dienstleistung der Verwertungsgesellschaft an den Rechteinhaber sind hiervon nicht betroffen.
- **Eine Verwertungsgesellschaft, die im eigenen Namen, aber für Rechnung der Inhaber von Urheberrechten an Musikwerken Vergütungen einzieht, erbringt damit einen steuerbaren Umsatz (vgl. EuGH 21.1.2021, Rs [C-501/19](#), UCMR – ADA).**

1.1.3.2. Einfuhr von Gegenständen

Rz 102 wird um eine Klarstellung iZm der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer ergänzt und in Rz 103 das Urteil des EuGH vom 3.3.2021, Rs [C-7/20](#), VS (gegen Hauptzollamt Münster) eingearbeitet.

Rz 102 lautet:

Eine Einfuhr liegt vor, wenn

- ein Gegenstand
- aus dem Drittlandsgebiet
- in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt und
- zum freien Verkehr abgefertigt wird.

Die Steuerschuld entsteht nach zollrechtlichen Vorschriften grundsätzlich **gleichzeitig mit der Zollschild durch die im Zeitpunkt der Entgegennahme der Zollanmeldung.**

Rz 103 lautet:

Beim Verbringen von Gegenständen aus einem Drittland in eine österreichische Zollfreizone oder ein Zolllager entsteht zunächst noch keine Steuerschuld. Lieferungen von Gegenständen, die sich in Zollfreizonen oder Zolllagern befinden, sind steuerbare Inlandslieferungen (siehe auch EuGH 08.11.2012, Rs [C-165/11](#), *Profitube spol. s.r.o.*).

Werden die Waren anschließend angemeldet, wird der Tatbestand der Einfuhr erfüllt. Die Tatbestände der Einfuhr und der Lieferung können nebeneinander bestehen (VwGH 10.07.2008, [2007/16/0025](#)).

Der Tatbestand der Einfuhr ist ebenfalls erfüllt, wenn Waren, die in ein Zolllagerverfahren überführt worden sind, geraubt werden (EuGH vom 11.7.2013, Rs [C-273/12](#), *Harry Winston SARL*).

Kommt es bei der Einfuhr von zollpflichtigen Gegenständen in die Union zu einem Verstoß gegen eine Verpflichtung aus unionsrechtlichen Zollvorschriften, so entsteht die Einfuhrumsatzsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem ein Verstoß festgestellt wurde, sofern die fraglichen Waren in diesem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten sind, auch wenn sie körperlich in einem anderen Mitgliedstaat in das Zollgebiet der Union gelangt sind (EuGH 3.3.2021, Rs [C-7/20](#), VS).

1.1.3.3. Behörden und anzuwendende Rechtsvorschriften

In Rz 105 wird im letzten Absatz ein Hinweis auf den Import-One-Stop-Shop aufgenommen.

Rz 105 lautet:

Die EUSt ist eine Eingangsabgabe, die von den Zollbehörden erhoben wird.

Weitgehend sind daher die Vorschriften über Zölle heranzuziehen (zB Anmeldeverfahren, Formen der vorübergehenden Verwendung). Das UStG 1994 regelt die Bemessungsgrundlage ([§ 5 UStG 1994](#)), die EUSt-Befreiungen ([§ 6 Abs. 4 bis 6 UStG 1994](#)) sowie [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#); **zur Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer bei Anwendung der Sonderregelung in [§ 25b UStG 1994](#) für den Import-One-Stop-Shop siehe insbesondere Rz 1024**), den Steuersatz ([§ 10 UStG 1994](#)) und den Vorsteuerabzug ([§ 12 UStG 1994](#)) bei der Einfuhr autonom. Zu beachten sind weiters die Sondervorschriften des [§ 26](#) und des [§ 26a UStG 1994](#), die die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer im Allgemeinen regeln.

Randzahlen 106 bis 140: *derzeit frei.*

1.3.1. Gemeinschaftsgebiet

Die Ausführungen zur Sonderstellung Nordirlands in Rz 146 werden um den Hinweis ergänzt, dass Lieferungen nach Österreich der Erwerbsbesteuerung unterliegen können und Lieferungen nach Nordirland innergemeinschaftliche Lieferungen sein können; außerdem wird ein Verweis zur Rz 4343 und der nordirischen UID eingefügt.

Rz 146 lautet:

[...]

Zum Gemeinschaftsgebiet gehören:

Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich (einschließlich Monaco), Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal (einschließlich Madeira und der Azoren), Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien (einschließlich Balearen), Tschechische Republik, Ungarn, Zypern und bis 31.12.2020 das Vereinigte Königreich (einschließlich Insel Man). Ab

1.1.2021 gilt Nordirland hinsichtlich der Bestimmungen zu Waren als Gemeinschaftsgebiet (siehe auch Rz 148). Warenlieferungen von Nordirland nach Österreich werden daher auch nach dem 31.12.2020 so behandelt, als ob sie von einem Mitgliedstaat geliefert worden wären **und können zB zu innergemeinschaftlichen Erwerben führen**; ebenso ist die Lieferung von Waren von Österreich nach Nordirland wie eine Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu behandeln **und kann zB eine innergemeinschaftliche Lieferung sein (zur für diese Zwecke vorgesehenen nordirischen UID-Nummer siehe Rz 4343)**. Für innergemeinschaftliche Versandhandelslieferungen zwischen Nordirland und einem anderen Mitgliedstaat kann die Sonderregelung gemäß [Art. 25a UStG 1994](#) angewandt werden. Zur Vorsteuererstattung siehe Rz 2836.

[...]

2. Unternehmer, Unternehmen ([§ 2 UStG 1994](#))

2.1.5. Weitere Fälle

In Rz 185, Stichwort „Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften“, wird der Verweis auf die KStR 2013 richtiggestellt.

Rz 185 lautet:

[...]

Metagesellschaften (mehrere Personen verbinden sich zu dem Zweck, ein oder mehrere Geschäfte auf gemeinsame Rechnung durchzuführen, wobei aber jeder Metist im eigenen Namen auftritt): Sind nicht Unternehmer (BFH 21.12.1955, BStBl III 1956, 58).

Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des [§ 6b KStG 1988](#) (vgl. KStR 2013~~01~~ Rz 291 ff ~~39 bis Rz 281~~) besitzen Unternehmereigenschaft.

[...]

2.2.2. Organschaft

2.2.2.1. Allgemeine Voraussetzungen

In Rz 233 wird das Urteil EuGH 15.4.2021, Rs [C-868/19](#), M-GmbH, zur Zulässigkeit von bestimmten Personengesellschaften als Teil einer Organschaft eingearbeitet.

Rz 233 lautet:

[...]

Organträger kann jeder Unternehmer sein (juristische oder nicht juristische Person).

Organ (Organgesellschaft) kann jede juristische Person sein, bei der die Eingliederung möglich ist. Ab 1.1.2017 ist auch eine Personengesellschaft, bei der neben dem Organträger nur solche Personen Gesellschafter sind, die finanziell in den Organträger eingegliedert sind (kapitalistische Personengesellschaften), Organgesellschaft, wenn die sonstigen Voraussetzungen für die Organschaft vorliegen (vgl. BFH 2.12.2015, V R 25/13 unter Hinweis auf EuGH 16.7.2015, verb. Rs [C-108/14](#) und Rs C-109/14, *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt*). **Eine finanzielle Eingliederung sämtlicher anderer Gesellschafter der Personengesellschaft in den Organträger ist dann nicht erforderlich, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Organträger seinen Willen in der Personengesellschaft durch andere verbindliche Maßnahmen (zB Gewährleistung von Mehrheitsbeschlüssen aufgrund der mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte) durchsetzen kann (vgl. EuGH 15.4.2021, Rs [C-868/19](#), *M-GmbH*, Rn 48). [...]**

2.2.2.3. Die Eingliederungsvoraussetzungen im Einzelnen

2.2.2.3.2. Wirtschaftliche Eingliederung

In Rz 237 werden die Entscheidung VwGH 15.5.2020, [Ra 2018/15/0113](#), zur wirtschaftlichen Eingliederung von Leasinggesellschaften im Bankbereich eingearbeitet und die bisher angeführte zum Anwendungsbereich des [UStG 1972](#) ergangene Judikatur betreffend die wirtschaftliche Eingliederung gestrichen.

Rz 237 lautet:

Um das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung zu erfüllen, muss die Tochtergesellschaft im Rahmen des gesamten Unternehmens in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Muttergesellschaft stehen. Es bedarf keiner wirtschaftlichen "Unterordnung" (VwGH 23.11.2016, [Ro 2014/15/0031](#) unter Hinweis auf EuGH 16.7.2015, verb. Rs C-108/14 und Rs C-109/14, *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt*). Die Rechtsprechung setzt eine vernünftige betriebswirtschaftliche Verflechtung zwischen Organträger und Organ voraus, die Tätigkeiten müssen aufeinander abgestellt sein und sich gegenseitig ergänzen (**VwGH 15.5.2020, [Ra 2018/15/0113](#) ua. mVa VwGH 13.12.2007, [2006/14/0043](#)** ~~VwGH 7.5.1979, 2319/78 und VwGH 10.9.1975, 0640/73~~). Wechselseitige Lieferungs- (Leistungs-) Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft wie zB zwischen einer Vertriebs- und Produktionsgesellschaft stellen eine gegenseitige Verflechtung nicht bloß kapitalistischer, sondern auch wirtschaftlicher Art dar. **Eine wirtschaftliche Eingliederung einer Leasinggesellschaft (in eine „klassische“ Bankgesellschaft) könnte zB etwa dann vorliegen, wenn neben des konzerninternen Verleasens von Bankräumlichkeiten durch die Leasinggesellschaft auch die Finanzierung der Bauvorhaben dritter Personen weitgehend durch die Bankgesellschaft erfolgt (VwGH 15.5.2020, [Ra 2018/15/0113](#))**. Bei einer reinen Beteiligungsholding (vermögensverwaltende Holding) fehlt

es sowohl an der wirtschaftlichen Eingliederung als auch an der Unternehmereigenschaft, weshalb sie nicht Organträger sein kann.

2.2.2.4. Beschränkung der Wirkungen der Organschaft auf das Inland

In Rz 241 wird das Urteil EuGH 11.3.2021, Rs [C-812/19](#), Danske Bank, zur Behandlung der Leistungen eines inländischen Organträgers an seine Zweigstelle im Ausland eingearbeitet, wobei zu berücksichtigen ist, dass in Österreich im Unterschied zu dem vom EuGH entschiedenen dänischen bzw. schwedischen Fall der Organkreis kein eigenständiges Unternehmen darstellt, sondern die unselbständigen Unternehmensteile (Organgesellschaften und Betriebsstätten) zum Unternehmen des Organträgers gehören.

Rz 241 lautet:

Der Begriff des Unternehmens im Sinne des [§ 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) bleibt von der Beschränkung der Organschaft auf das Inland unberührt. Grenzüberschreitende Leistungen zwischen dem Organträger (oder der Organgesellschaft) und seinen Betriebsstätten sind (vom innergemeinschaftlichen Verbringen abgesehen) nicht steuerbare Inenumsätze, **wenn diese mangels selbständiger Wirtschaftstätigkeit zum Unternehmen des Organträgers gehören** (vgl. EuGH 11.3.2021, Rs [C-812/19](#), *Danske Bank*, Rn 20 und 21).

[...]

2.3.9. Errichtung und Übertragung von öffentlichen Straßenanlagen durch ausgegliederte bzw. private Rechtsträger

*Rz 277 wird an das Erkenntnis des VwGH vom 8.9.2021, [Ro 2020/15/0011](#), sowie an das Urteil des EuGH vom 16.9.2020, Rs [C-528/19](#), *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, angepasst.*

Rz 277 lautet:

Auch aus Aufwendungen, die aus der Errichtung öffentlicher Straßenanlagen (Zufahrtsstraßen, Abbiegespuren, Kreisverkehre usw.) resultieren, kann der Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) durch den (privaten) Straßenerrichter vorgenommen werden. Weder der Umstand, dass die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen in den Aufgabenbereich der Gebietskörperschaften fällt, noch der Umstand, dass eine errichtete Verkehrsfläche letztlich in das Eigentum des Straßeneigentümers übergeht, schließen einen Vorsteuerabzug eines die Bauleistungen in Auftrag gebenden Unternehmens bereits aus (vgl. VwGH 25.7.2013, [2011/15/0055](#)). Dies gilt auch dann, wenn die Errichtung (bereits) auf öffentlichem Gut erfolgt. Es kann nämlich für einen Liegenschaftsverwalter durchaus im unternehmerischen Interesse liegen, seine Grundstücke durch Investitionen in (angrenzende) öffentliche Grundstücke besser zu

erschließen, wobei Voraussetzung ist, dass die Errichtungs- und Ausbauarbeiten für den Betrieb des Unternehmers unerlässlich gewesen sind, nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um es dem Unternehmer zu ermöglichen, seine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, und die Kosten im Preis der von diesem Unternehmer getätigten Ausgangsumsätzen enthalten sind (vgl. VwGH 8.9.2021, [Ro 2020/15/0011](#), mVa EuGH 16.9.2020, Rs [C-528/19](#), *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*).

Werden im Zuge der Errichtung einer Straßenanlage andere Anlagen unentgeltlich übertragen und dienen diese in weiterer Folge nicht den unternehmerischen Bedürfnissen des Unternehmers, sondern vielmehr ausschließlich dem Bedarf der Gemeinde, so liegt – soweit die oben genannten Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen – ein Eigenverbrauch vor (vgl. zur unentgeltlichen Übertragung eines Sportplatzes an eine Gemeinde VwGH 8.9.2021, [Ro 2020/15/0011](#)).

Erfolgt die anschließende Übertragung an den öffentlichen Straßenerhalter im Rahmen einer entgeltlichen (Werk-) Lieferung, ist hinsichtlich der Lieferung des Grundstücks von einem steuerfreien Grundstücksumsatz nach [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) auszugehen (mit Option zur Steuerpflicht). Bis 31.12.2016 war die (Werk-) Lieferung der öffentlichen Straßenanlage dagegen jedenfalls (als Werklieferung oder als Betriebsvorrichtung) steuerpflichtig. Eine Lieferung iSd [§ 3 Abs. 1 UStG 1994](#) an den öffentlichen Straßenerhalter ist auch im Falle einer Weiterverrechnung der Errichtungskosten an kaufinteressierte Unternehmer im Erschließungsgebiet anzunehmen, wenn diese Zahlungen Entgelt von dritter ar stellen. Zahlungen der kaufinteressierten Unternehmer stellen ein Entgelt von dritter ar, wenn die Kosten der straßenbaulichen Maßnahmen vereinbarungsgemäß von den kaufinteressierten Unternehmern getragen und diesen (anteilig) weiterverrechnet werden (vgl. VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)). Das Vorliegen einer solchen Weiterverrechnung schließt nicht aus, dass neben dem Entgelt von dritter uch ein (anteiliges) direktes Leistungsentgelt vorliegt (vgl. VwGH 30.4.2015, [2012/15/0163](#)). Die Kaufinteressenten sind hinsichtlich der Kostenübernahme bzw. der in diesem Zusammenhang getätigten Zahlungen jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil nicht sie, sondern der öffentliche Straßenerhalter Leistungsempfänger ist (vgl. VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)). **Ein einseitiger Hoheitsakt (zB Änderung der Flächenwidmung zum Zwecke der Errichtung eines Gewerbegebietes oder Erteilung einer Gewerbeberechtigung) stellt jedoch keine Gegenleistung für die Übertragung einer öffentlichen Straßenanlage dar (vgl. VwGH 8.9.2021, [Ro 2020/15/0011](#), Rn 33 und 34 mVa EuGH 16.9.2020, Rs [C-528/19](#), *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, Rn 49).**

Errichtet eine KÖR eine Straßenanlage (zB eine Brücke samt Anbindung eines Gewerbegebietes) und verpflichtet sich ein Unternehmer (zB der Betreiber eines

Gewerbegebietes) zur teilweisen oder gänzlichen Übernahme der Errichtungskosten, stellen die von der KÖR weiterverrechneten Kostenanteile dann kein steuerbares Entgelt dar, wenn die Möglichkeit, diese Straßenteile öffentlich zu nutzen, hoheitlich (zB durch Verordnung des Landes) eingeräumt wird. Damit scheidet ein Vorsteuerabzug aus den weiter verrechneten Kostenanteilen (auch bloß quotat) aus (VwGH 8.9.2021, [Ro 2020/15/0011](#), Rn 45).

Werden hingegen die errichteten öffentlichen Straßenanlagen nach Fertigstellung unentgeltlich an den öffentlichen Straßenerhalter übertragen, wird der Entnahmetatbestand gemäß § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 ausgelöst, wenn die Errichtung zu unternehmerischen Zwecken erfolgte und der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten daher zugestanden ist, VwGH 19.12.2013, 2009/15/0137; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0055). Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich dabei nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (ausgehend von der gleichzeitigen bzw. zeitnahen Übertragung somit nach den gesamten Herstellungskosten für das errichtete Bauwerk).

3. Lieferung ([§ 3 UStG 1994](#))

3.1. Begriff der Lieferung

3.1.3. Einheitlichkeit der Leistung

3.1.3.3. ABC der einheitlichen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen

Aufgrund der Leitlinie der 118. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses taxud.c.1(2021)6657618 – Arbeitsunterlage Nr. 1018 FINAL, werden in Rz 348 klarstellende Aussagen zur unselbständigen Nebenleistung beim Aufladen von Elektrofahrzeugen ergänzt.

Rz 348 lautet:

[...]

Anschluss an das Kabelfernsehnetz: Siehe Rz 1284.

Aufladen eines Elektrofahrzeuges durch einen Mobilitätsanbieter: Beim Aufladen eines Elektrofahrzeuges ist die Durchführung des Ladevorganges unselbstständige Nebenleistung zur Lieferung von Elektrizität.

[...]

3.3a. Handel über Plattformen und andere elektronische Schnittstellen

In Rz 382 wird das Inkrafttretensdatum aufgrund der Verschiebung der entsprechenden unionsrechtlichen Regelung per [Beschluss \(EU\) 2020/1109 des Rates vom 20. Juli 2020 zur](#)

[Änderung der Richtlinien \(EU\) 2017/2455 und \(EU\) 2019/1995 in Bezug auf die Umsetzungsfrist und den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie](#)
angepasst.

Rz 382 lautet:

Ab ~~1.1.2021~~ **1.7.2021** werden Plattformen und andere elektronische Schnittstellen (in weiterer Folge: „Plattformen“), die Umsätze gemäß [§ 3 Abs. 3a UStG 1994](#) unterstützen, für umsatzsteuerliche Zwecke selbst zum Steuerschuldner. Dh. die Plattform wird behandelt, als hätte sie die Gegenstände vom Lieferanten selbst erworben und im eigenen Namen weiter geliefert (siehe [§ 3 Abs. 3a UStG 1994](#)).

Bei Umsätzen iSd [§ 3 Abs. 3a UStG 1994](#) handelt es sich um folgende Lieferungen:

- Einfuhr-Versandhandelsumsätze ([§ 3 Abs. 8a UStG 1994](#); siehe Rz 451), bei denen der (zollrechtliche) Einzelwert der Waren je Sendung 150 Euro nicht übersteigt und
- Lieferungen innerhalb der Gemeinschaft (inklusive innerstaatliche Lieferungen) durch einen nicht im Gemeinschaftsgebiet niedergelassenen Unternehmer an einen Nichtunternehmer.

Beispiel 1:

Ein kanadischer Händler verkauft ein Paar Ohrringe über eine in Irland niedergelassene und zum IOSS (vgl. [§ 25b UStG 1994](#)) registrierte Plattform um 120 Euro (brutto, inkl. Umsatzsteuer) an eine Privatperson in Österreich. Die Ware gelangt direkt von Kanada nach Österreich.

Lösung:

*Ab ~~1.1.2021~~ **1.7.2021** wird gemäß [§ 3 Abs. 3a Z 1 UStG 1994](#) fingiert, dass der kanadische Unternehmer (nur) für umsatzsteuerliche Zwecke an die Plattform liefert und die Plattform wiederum eine Lieferung an den Endverbraucher durchführt. Damit wird ein Reihengeschäft begründet.*

Da die Warenbewegung gemäß [§ 3 Abs. 15 Z 2 UStG 1994](#) der Lieferung durch die Plattform zugeordnet wird (bewegte Lieferung), befindet sich der Lieferort für die Lieferung durch den kanadischen Unternehmer (ruhende Lieferung) gemäß [§ 3 Abs. 15 Z 3 UStG 1994](#) in Kanada (vgl. auch Rz 474g). Dieser Umsatz ist somit in Österreich nicht steuerbar.

Die Lieferung der Plattform an den Endverbraucher gilt als Einfuhr-Versandhandelsumsatz gemäß [§ 3 Abs. 8a lit. b UStG 1994](#) in Österreich als ausgeführt. Die Plattform hat die österreichische Umsatzsteuer (20 Euro) über den IOSS in Irland zu erklären und abzuführen. Die Einfuhr ist bei Vorlage der IOSS-Identifikationsnummer der Plattform steuerfrei ([§ 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994](#)).

Beispiel 2:

Der chinesische Händler CN, ohne Niederlassung in der EU, lagert Waren in einem Fremdlager in Deutschland. Später veräußert er die Waren über eine Plattform eines anderen Unternehmers an einen Nichtunternehmer in Österreich.

*Lösung (ab ~~1.1.2021~~ **1.7.2021**):*

Gemäß [§ 3 Abs. 3a Z 2 UStG 1994](#) liegt eine Lieferung von CN an die Plattform und eine Lieferung der Plattform an den Nichtunternehmer in Österreich vor. Damit wird ein Reihengeschäft begründet, bei dem die bewegte Lieferung der Lieferung der Plattform zuzurechnen ist ([§ 3 Abs. 15 Z 2 UStG 1994](#)). CN hat eine iSd [Art. 136a MwSt-RL 2006/112/EG](#) (entspricht [Art. 6 Abs. 4 UStG 1994](#)) echt steuerbefreite Lieferung in Deutschland. Die Plattform hat einen innergemeinschaftlichen Versandhandel nach [Art. 3 Abs. 3 UStG 1994](#) im Inland zu versteuern. Die Plattform kann den EU-OSS ([Art. 369a bis 369k MwSt-RL 2006/112/EG](#), entspricht [Art. 25a UStG 1994](#)) in Anspruch nehmen. Andernfalls muss die Plattform sich in Österreich steuerlich erfassen lassen.

3.8a. Einfuhr-Versandhandelsumsätze (ab 1.7.2021)

Zufolge [Art. 221 Abs. 4 UZK-IA](#) idgF der [DVO \(EU\) 2021/235](#) vom 8. Februar 2021 können ab Inkrafttreten des E-Commerce-Pakets – somit ab 1.7.2021 – Waren, die gemäß [Art. 23 Abs. 1](#) oder [Art. 25 Abs. 1 Zollbefreiungs-VO \(EG\) Nr. 1186/2009](#) von Eingangsabgaben befreit sind (ds. Sendungen mit geringem Wert [bis 150 Euro Einzelwert je Sendung] und Waren in Sendungen von Privatperson an Privatperson bis zu einem Wert von 45 Euro) und für die die Sonderregelung gemäß [§ 25b UStG 1994](#) (IOSS) nicht gilt, nur bei einer Zollstelle zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt werden, die sich in dem Mitgliedstaat befindet, in dem die Versendung oder Beförderung der Waren endet.

Damit ist eine Einfuhr mit zollrechtlicher Abfertigung von Waren mit einem Einzelwert je Sendung bis 150 Euro in einem anderen Mitgliedstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat zollrechtlich nicht möglich, wenn der IOSS nicht in Anspruch genommen wird. Die Beispiele in Rz 451 wurden an diese neue Rechtslage angepasst.

Rz 451 lautet:

[...]

In beiden Fällen schuldet der Unternehmer die Umsatzsteuer somit im Bestimmungsland. Zur Einfuhrumsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994](#) im Einfuhrland bei Verwendung des IOSS siehe Rz 1024 und Rz 3434.

Beispiel 1:

Der chinesische Unternehmer CN verkauft Waren mit einem Einzelwert von 80 Euro **aus China** an Privatpersonen in Österreich. Die Waren werden in Luxemburg **dem Zoll gestellt eingeführt und nach Österreich versendet**. CN ist nicht im IOSS registriert. CN lässt die ~~Waren in Luxemburg zum freien Verkehr abfertigen und anschließend zu den Privatpersonen in Österreich befördert~~. **CN nimmt die Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr vor. CN ist nicht im IOSS registriert.**

Lösung:

Nach [Art. 221 Abs. 4 UZK-IA](#) erfolgt die zollrechtliche Abfertigung von Waren zum freien Verkehr mit einem Einzelwert bis 150 Euro in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet. Die Waren werden auf Grund der zollrechtlichen Vorgaben in einem „Versandverfahren“ von Luxemburg nach Österreich befördert und von der

zuständigen Zollstelle in Österreich zum freien Verkehr abgefertigt. Daher kommt nicht die spezielle Lieferortregelung in [§ 3 Abs. 8a lit. a UStG 1994](#), sondern [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) zur Anwendung (vgl. Rz 466). Zusätzlich wird eine Einfuhr in Österreich verwirklicht.

Variante:

Wie Beispiel 1, nur, dass der Einzelwert der Sendung 180 Euro beträgt. CN lässt die Waren in Luxemburg zum freien Verkehr abfertigen und anschließend zu den Privatpersonen in Österreich befördern.

Lösung:

Da der Einzelwert der Sendung 150 Euro überschreitet, kommt [Art. 221 Abs. 4 UZK-IA](#) nicht zur Anwendung. Der Lieferort liegt nach [§ 3 Abs. 8a lit. a UStG 1994](#) am Ende der Beförderung. Die Lieferung des CN ist somit in Österreich steuerbar. CN muss sich in Österreich **zur Umsatzsteuer registrieren lassen. Zusätzlich wird eine Einfuhr in Luxemburg verwirklicht, ~~für die keine Befreiung iSd [§ 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994](#) vorgesehen ist, da CN nicht im IOSS registriert ist.~~ Der Vorsteuerabzug iZm der Einfuhr richtet sich nach luxemburgischem Recht.**

~~Zur Lösung bei Verwendung des IOSS siehe Rz 3716 Beispiel 1.~~

Beispiel 2:

Der chinesische Unternehmer CN verkauft Waren mit einem Einzelwert von 80 Euro an Privatpersonen in Österreich. Die Waren werden in Österreich eingeführt. CN ist über einen Vertreter im IOSS registriert. CN lässt die Waren in Österreich zum freien Verkehr abfertigen und anschließend zu den Privatpersonen in Österreich befördern.

Lösung:

Der Lieferort liegt nach [§ 3 Abs. 8a lit. b UStG 1994](#) am Ende der Beförderung. Die Lieferung des CN ist in Österreich steuerbar und über den IOSS zu erklären.

Aufgrund der Inanspruchnahme des IOSS ist die Einfuhr gemäß [§ 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994](#) steuerfrei. **Erfolgt die (zollrechtliche) Abfertigung zum freien Verkehr in einem anderen Mitgliedstaat, wird die Einfuhr in diesem Mitgliedstaat verwirklicht und die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer richtet sich nach dem Recht dieses Mitgliedstaates.**

Randzahlen 452 bis 465: derzeit frei.

3.13. Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte ([§ 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994](#))

3.13.1. Rechtslage ab 1.1.2011

In Rz 474e werden die Aussagen zum Lieferort bei der Lieferung von Elektrizität in der beschlossenen Leitlinie der 118. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses taxud.c.1(2021)6657618 – Arbeitsunterlage Nr. 1018 FINAL ergänzt.

Rz 474e lautet:

Bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität an einen anderen Abnehmer wird grundsätzlich auf den Ort des tatsächlichen Verbrauchs dieser Gegenstände abgestellt (vgl. [§ 3 Abs. 14](#)

[UStG 1994](#)). Das ist regelmäßig der Ort, wo sich der Zähler des Abnehmers **bzw., beim Aufladen eines Elektrofahrzeuges, der Ladeterminal** befindet. [...]

In Rz 474f wird der Verweis aktualisiert.

Rz 474f lautet:

[...]

Zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ([§ 19 Abs. 1c UStG 1994](#)) siehe ~~§ 19~~-Rz 2604de.

3.14. Reihengeschäfte ab 1.1.2020

3.14.1. Voraussetzungen für Reihengeschäfte

In Rz 474g wird in Beispiel 2 das Inkrafttretensdatum aufgrund der Verschiebung der entsprechenden unionsrechtlichen Regelung per [Beschluss \(EU\) 2020/1109 des Rates vom 20. Juli 2020 zur Änderung der Richtlinien \(EU\) 2017/2455 und \(EU\) 2019/1995 in Bezug auf die Umsetzungsfrist und den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie](#) angepasst.

Rz 474g lautet:

[...]

Für die der bewegten Lieferung vor- und nachgelagerten Umsätze eines Reihengeschäftes (ruhende Lieferungen) wird in [§ 3 Abs. 15 Z 3 und Z 4 UStG 1994](#) der Leistungsort normiert. Lieferungen in der Reihe vor der bewegten Lieferung werden dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Lieferungen in der Reihe nach der bewegten Lieferung gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.

[...]

Beispiel 2:

Der Hersteller D1 in München verkauft eine Ware an den Großhändler D2 in Berlin und dieser wiederum an seinen Kunden Ö in Wien. D2 holt die Ware von D1 ab und befördert sie zu seinem Kunden Ö. D2 teilt D1 seine deutsche UID mit.

Lösung:

*Die Lieferung durch den Zwischenhändler D2 an Ö ist gemäß [§ 3 Abs. 15 Z 1 lit. b UStG 1994](#) die bewegte Lieferung. Ist Ö Unternehmer, liegt der Lieferort nach [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) zwar nicht im Inland, Ö verwirklicht in Österreich jedoch einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach [Art. 1 UStG 1994](#). Ist Ö eine Privatperson, liegt der Lieferort für die Lieferung an Ö aufgrund der innergemeinschaftlichen Versandhandelsregelung ([Art. 3 Abs. 3 UStG 1994](#)) in Österreich (bis ~~31.12.2020~~**30.6.2021** ist die Lieferschwelle zu beachten). Der Lieferort für die Lieferung des D1 an den Zwischenhändler D2 liegt nach [§ 3 Abs. 15 Z 3 UStG 1994](#) in Deutschland.*

[...]

3.14.2. Reihengeschäfte bei Drittlandssachverhalten

In Rz 474i wird in Beispiel 3 ein Redaktionsversehen korrigiert.

Rz 474i lautet:

[...]

Beispiel 3:

Ö in Österreich verkauft Waren an R1 in Russland. R1 verkauft die Waren an R2, ebenfalls in Russland. R1 beauftragt einen Spediteur, die Waren in Österreich abzuholen und nach Russland zu befördern. R1 tritt gegenüber Ö mit einer österreichischen UID auf.

Lösung:

Die Lieferung durch R1 an R2 ist nach [§ 3 Abs. 15 Z 1 lit. b UStG 1994](#) die bewegte Lieferung. Sie ist unter den Voraussetzungen des [§ 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 21 UStG 1994](#) in Österreich als Ausfuhr steuerfrei. Die Lieferung von Ö an R1 ist als vorgelagerter Umsatz nach [§ 3 Abs. 15 Z 3 UStG 1994](#) am Beginn der Beförderung (dh. in Österreich) steuerbar und steuerpflichtig.

3a. Sonstige Leistung ([§ 3a UStG 1994](#))

3a.1a. Den sonstigen Leistungen gleichgestellter Eigenverbrauch

3a.1a.5. Ort des Eigenverbrauches

In Rz 487 wird das Beispiel zum Ort des Eigenverbrauchs an die Aussagen des Urteils des EuGH vom 20.1.2021, Rs [C-288/19](#), QM gegen Finanzamt Saarbrücken, zur Überlassung von Fahrzeugen an Arbeitnehmer und zum Begriff „Vermietung von Beförderungsmittel“ angepasst.

Rz 487 lautet:

Der Ort des Eigenverbrauches nach [§ 3a Abs. 1a Z 1 und Z 2 UStG 1994](#) bestimmt sich nach den Leistungsregelungen, die für die sonstige Leistung bei Entgeltlichkeit anzuwenden wären.

Beispiel:

Die deutsche Unternehmerin überlässt ihrer Arbeitnehmerin als Prämie für besondere Arbeitsleistungen Konzertkarten für ein Konzert in Wien.

Es liegt eine unentgeltliche sonstige Leistung iSd [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#) vor. Der Ort des Eigenverbrauchs liegt gemäß [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) am Tätigkeitsort in Österreich.

~~*Der deutsche Unternehmer stellt seiner Arbeitnehmerin ein zum Unternehmensbereich gehöriges KFZ fallweise für Privatfahrten sowohl im Inland als auch im Ausland zur Verfügung. Das Fahrzeug wird in Deutschland tatsächlich zur Verfügung gestellt. Die*~~

~~Überlassung des Fahrzeuges stellt eine kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels dar. Der Ort des Eigenverbrauches für sämtliche Privatfahrten ist gemäß § 3a Abs. 12 Z 1 UStG 1994 in Deutschland.~~

3a.2. Tauschähnlicher Umsatz

Rz 489 wird zur Klarstellung um ein Beispiel zur Überlassung von Fahrzeugen an Arbeitnehmer ergänzt.

Rz 489 lautet:

Gewährt der Unternehmer eine Sachzuwendung von eigenständigem wirtschaftlichen Gehalt und erhält er als Gegenleistung dafür vom Arbeitnehmer einen Teil seiner Arbeitsleistung, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor.

Beispiel:

Der österreichische Unternehmer stellt seiner in Österreich wohnhaften Arbeitnehmerin als Teil ihrer Entlohnung ein zum Unternehmensbereich gehöriges KFZ für Privatfahrten zur Verfügung. Die Überlassung des Fahrzeuges gegen einen Teil der Arbeitsleistung stellt einen tauschähnlichen Umsatz dar. Der Leistungsort für die langfristige Vermietung des Fahrzeuges durch den Unternehmer ist gemäß [§ 3a Abs. 12 Z 2 UStG 1994](#) am Empfängerort in Österreich.

[...]

3a.4. Besorgungsleistung

In Rz 638g wird das Urteil des EuGH vom 12.11.2020, Rs [C-734/19](#), *ITH Comercial Timișoara SRL*, (Aussagen zur Besorgungsleistung) eingearbeitet.

Rz 638g lautet:

[...]

Das Handeln muss für fremde Rechnung erfolgen. Das bedeutet, dass das wirtschaftliche Risiko, das mit der besorgten Leistung verbunden ist, nicht vom Besorgenden getragen wird. Daher ist zB ein Handeln auf fremde Rechnung ausgeschlossen, wenn der Besorgende mehr aufwendet, als er von seinem Auftraggeber erhält. Neben dem Kostenersatz wird der Besorgende regelmäßig ein eigenes Besorgungsentgelt verrechnen (VwGH 27.08.1990, [89/15/0079](#); vgl. zB die Provision des Spediteurs gemäß [§ 409 UGB](#)).

Damit eine Besorgungsleistung vorliegt, muss es einerseits einen Auftrag geben, aufgrund dessen der Besorger für Rechnung des Auftraggebers tätig wird, und andererseits muss Gleichartigkeit zwischen der besorgten Leistung und der Besorgungsleistung bestehen (vgl. EuGH 12.11.2020, Rs [C-734/19](#), *ITH Comercial Timișoara SRL*).

Ist die (einheitlich zu beurteilende) Leistung nicht auf die Besorgung beschränkt, sondern umfasst sie auch weitere Leistungen mit eigenem wirtschaftlichen Gewicht, kann insgesamt nicht mehr von einer Besorgungsleistung gesprochen werden, sondern ist die Besorgungstätigkeit nur ein unselbstständiger Teil einer einheitlichen sonstigen Leistung. Dies ist etwa anzunehmen, wenn die weiteren, zusätzlichen Leistungen die Besorgungsleistung aus der Sicht der Beteiligten erst wirtschaftlich sinnvoll machen (VwGH 29.07.2010, [2008/15/0272](#)).

[...]

3a.9. Grundstücksort

3a.9.1. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

In Rz 640c wird das Urteil des EuGH vom 2.7.2020, Rs [C-215/19](#), *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö*, (Hostingdienste in einem Rechenzentrum sind keine Leistungen iZm einem Grundstücksort) eingearbeitet.

Rz 640c lautet:

Nicht in hinreichend direktem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen ua. folgende Leistungen, sofern sie selbständige Leistungen sind:

- [...]
- die Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstückes zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung gestellt wird ([Art. 31a Abs. 3 lit. b VO \(EU\) Nr. 282/2011](#) idF [VO \(EU\) Nr. 1042/2013](#));
- **Hostingdienste in einem Rechenzentrum, die in der Überlassung von Geräteschränken zur Unterbringung von Servern bestehen und als Nebenleistung die Lieferung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen zur optimalen Nutzung der Server (wie zB Stromversorgung) beinhalten, sofern die Leistungsempfänger kein Recht auf ausschließliche Nutzung eines bestimmten Gebäudeteiles haben (vgl. EuGH vom 2.7.2020, Rs [C-215/19](#), *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö*);**
- die Vermittlung der Beherbergung in einem Hotel oder einer Beherbergung in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zB in Ferienlagern oder auf einem Campingplatz ([Art. 31a Abs. 3 lit. d VO \(EU\) Nr. 282/2011](#) idF [VO \(EU\) Nr. 1042/2013](#)), vgl. auch Rz 639z.

Randzahl 640d: *derzeit frei*.

3a.11. Tätigkeitsort

In Rz 640n, 640q, 641f und 642o werden Aussagen zum Leistungsort bei Online-Veranstaltungen in Anlehnung an die Leitlinie taxud.c.1(2021)6378389 – Arbeitsunterlage Nr. 1016 FINAL der 118. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses ergänzt.

3a.11.1. Allgemeines

Rz 640n lautet:

Die Regelung des [§ 3a Abs. 11 UStG 1994](#) gilt nur für sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun (dazu gehört auch die Tätigkeit von Fotomodellen) bestehen. Bei diesen Leistungen bestimmt grundsätzlich die Tätigkeit selbst den Leistungsort (siehe aber [§ 3a Abs. 11 lit. a bis c UStG 1994](#), sowie Rz 640p bis Rz 641d). Der Ort, an dem der Erfolg eintritt oder die sonstige Leistung sich auswirkt, ist ohne Bedeutung (BFH 04.04.1974, BStBl II 1974, 532). Maßgebend ist, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden (BFH 26.11.1953, BStBl III 1954, 63). Es kommt nicht entscheidend darauf an, wo der Unternehmer, zB Künstler, im Rahmen seiner Gesamttätigkeit überwiegend tätig wird, sondern es ist der einzelne Umsatz zu betrachten. Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer im Rahmen einer Veranstaltung tätig wird. Bei einer sich auf das In- und Ausland erstreckenden Tätigkeit, zB Trainingstätigkeit eines Schitrainers, ist zu klären, wo diese ausschließlich oder zum wesentlichen Teil ausgeführt wird. Dafür sind in erster Linie qualitative Kriterien maßgeblich. Lässt sich eine qualitative Gewichtung nicht durchführen, so ist auf den Zeitaufwand abzustellen (VwGH 30.03.2006, [2002/15/0075](#)). Wird die Leistung in verschiedenen Ländern erbracht, ohne dass der Zeitaufwand in einem Land absolut überwiegt, ist auf den relativ größeren Zeitaufwand abzustellen (VwGH 16.12.2009, [2007/15/0208](#)).

Bei Veranstaltungen, die aus in Echtzeit über das Internet übertragenen interaktiven Darbietungen bestehen, liegt der Leistungsort am Tätigkeitsort, das ist der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (zur Bestimmung des Tätigkeitsortes anhand der Ansässigkeit des Leistungsempfängers vgl. EuGH 12.5.2005, [C-452/03](#), *RAL Ltd*, Rn 33; EuGH 8.5.2019, [C-568/17](#), *Geelen*, Rn 49). Für die Bestimmung des Leistungsortes gelten [Art. 23, 24, 24a, 24b, 24d, 24f](#) und [25 der VO \(EU\) 282/2011](#) idgF sinngemäß (siehe zu diesen Vermutungsregelungen sinngemäß Rz 641n). Zum Leistungsort bei Veranstaltungen, die nicht in Echtzeit oder ohne interaktive Darbietungen erfolgen, siehe Rz 642n.

3a.11.2. Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche Leistungen usw.

Rz 640q lautet:

Auch Unterrichtserteilung (Unterricht - im weitesten Sinne - ist das planmäßige, aus dem Gesamtleben ausgegliederte, regelmäßige Lehren. Der Unterricht beschränkt sich im Gegensatz zur Lehre in der Regel nicht auf die Darbietung der Lehrinhalte, sondern bezieht auch die Sorge um deren Aneignung durch den Lernenden und die Erfolgskontrolle ein.) durch Fernschulen oder durch einen Lehrer über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk (Web-Seminare) stellt eine unterrichtende Tätigkeit im Sinne des [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) dar. Dabei kann es aus der Sicht der Umsatzsteuer keinen Unterschied machen, ob das zur Erreichung des Lehrzieles notwendige Wissen durch schriftliche Unterlagen (Broschüren usw.) oder im Wege des Internets übermittelt wird. Bei Web-Seminaren **bestimmt sich der Leistungsort nach dem Leistungsempfänger (siehe Rz 640n bzw. 642o).** **Bis 31.12.2021 ist dies bei Web-Seminaren, bei denen sich der Leistungsort nach [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) richtet** ~~gilt als Tätigkeitsort~~ der Ort, an dem der Lehrer ansässig ist, sofern dieser nicht nachweislich seine Dienste von einem anderen Ort aus erbringt.

Beispiel:

Der österreichische Unternehmer A bietet einen Online-Sprachkurs für Nichtunternehmer und Unternehmer innerhalb der EU an.

Lösung ab 1.1.2022:

Der Leistungsort für die Umsätze an die Nichtunternehmer liegt sowohl im Fall einer unterrichtenden Tätigkeit gemäß [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) als auch einer elektronisch erbrachten sonstigen Leistung gemäß [§ 3a Abs. 13 UStG 1994](#) am Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Nichtunternehmers. Für die Bestimmung des Leistungsortes ist die Vermutungsregelung in [Art. 24b der VO \(EU\) 282/2011](#) idgF anzuwenden. Verwendet der Nichtunternehmer zB eine deutsche IP-Adresse und tätigt die Zahlung über ein deutsches Bankkonto, besteht die Vermutung, dass der Nichtunternehmer in Deutschland wohnt bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat und der Leistungsort somit in Deutschland liegt. Die Besteuerung dieses Umsatzes richtet sich daher nach deutschem Recht. Um eine umsatzsteuerliche Registrierung in anderen Mitgliedstaaten zu vermeiden, kann sich A in Österreich zum EU-OSS registrieren. Diesfalls kann A die Umsatzsteuer für die in anderen Mitgliedstaaten erbrachten Leistungen an die Nichtunternehmer über den EU-OSS erklären (siehe Rz 4297).

Der Leistungsort für die Umsätze an die Unternehmer liegt gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am jeweiligen Empfängerort. [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#) kommt mangels physischer Anwesenheit der Empfänger nicht zur Anwendung (vgl. Rz 641f).

3a.11.6. Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen

Rz 641f lautet:

Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen ([§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#)) sind Leistungen, deren wesentliches Merkmal in der entgeltlichen Gewährung des Rechts auf Eintritt zu einer Veranstaltung besteht. **Der Begriff Eintrittsberechtigung zu einer Veranstaltung erfordert die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers. Keine**

Eintrittsberechtigung für eine Veranstaltung liegt daher in den Fällen der Online-Teilnahme des Leistungsempfängers vor (siehe hierzu Rz 640q).

[...]

3a.14.14.3. Beispiele für auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen

Rz 642o lautet:

Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen sind insbesondere:

[...]

8. Bereitstellung von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung. Hierzu gehört zB der Web-Rundfunk, der ausschließlich über das Internet oder ähnliche elektronische Netze verbreitet und nicht gleichzeitig auf herkömmlichen Weg ausgestrahlt wird. **Jedoch liegt bei über das Internet in Echtzeit übertragenen Veranstaltungen, die in einer interaktiven Darbietung bestehen und somit nicht im Wesentlichen automatisiert erbracht werden, keine elektronisch erbrachte Leistung vor (zum Leistungsort siehe Rz 640n).**

[...]

3a.16.3. Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

In Rz 643 wird das Urteil des EuGH vom 15.4.2021, Rs [C-593/19](#), SK Telecom Co. Ltd, eingearbeitet.

Rz 643 lautet:

Liegt der Ort der Telekommunikationsdienstleistung, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes ~~und unterliegt die Leistung dort keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung~~, so wird sie nach der VO des BM für Finanzen, [BGBl. II Nr. 383/2003](#) idGF ~~BGBl. II Nr. 221/2009~~ im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird, **wenn dadurch eine Nichtbesteuerung in der Union vermieden wird, ohne dass es hierbei darauf ankommt, welcher steuerlichen Behandlung diese Leistungen nach dem nationalen Steuerrecht des Drittlands unterliegen (vgl. EuGH 15.4.2021, Rs [C-593/19](#), SK Telecom Co. Ltd)**. Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung an einen Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994](#) oder an einen Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) erbracht wird. **Bis 31.12.2021 war zusätzliche Voraussetzung, dass die Leistung außerhalb des Gemeinschaftsgebietes keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterlag.**

Roamingleistungen, die von einem in einem Drittland ansässigen Mobilfunkbetreiber an seine Kunden, die ebenfalls in diesem Drittland ansässig sind bzw. dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, erbracht werden und die es diesen Kunden ermöglichen, das nationale Mobilfunknetz des Mitgliedstaats, in dem sie sich vorübergehend aufhalten, zu nutzen, sind als Dienstleistungen anzusehen, deren „tatsächliche Nutzung oder Auswertung“ im Gebiet dieses Mitgliedstaats erfolgt (vgl. EuGH 15.4.2021, Rs [C-593/19](#), *SK Telecom Co. Ltd*).

~~Die österreichischen Netzanbieter haben die Möglichkeit, sich hinsichtlich der von ihnen erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen an Drittlandsunternehmer auf das für sie günstigere EU-Recht zu berufen. Eine Berufung ist jedoch nur in solchen Fällen möglich, in denen Telekommunikationsdienstleistungen an Empfänger im Drittland erbracht werden und diese Leistungen im Drittland einer der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen. Letztere Voraussetzung ist vom österreichischen Netzanbieter nachzuweisen, wobei dies beispielsweise durch Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen im Drittland und Vorlage entsprechender Steuerbescheide erfolgen kann.~~

Beispiel:

Ein österreichischer Mobilfunkbetreiber schließt mit einem Mobilfunkbetreiber mit Sitz im Drittland einen Vertrag ab, wonach die beiden Vertragsparteien den jeweils berechtigten Kunden der anderen Vertragspartei die Möglichkeit geben, Telekommunikationsleistungen auf dem von ihnen betriebenen Netz zu erhalten (Roaming-Vertrag). Der Kunde des Drittlandsunternehmers telefoniert in Österreich. Die Telekommunikationsdienstleistung unterliegt im Drittland keiner der inländischen Umsatzsteuerbelastung vergleichbaren Steuerbelastung.

Der Ort der Leistung des österreichischen Unternehmers beurteilt sich zunächst nach [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) und liegt nach dieser Bestimmung im Drittland, da die Leistung einem Unternehmer gegenüber erbracht wird. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, [BGBl. II Nr. 383/2003](#) nach Österreich.

Der Ort der Leistung des Drittlandsunternehmers richtet sich nach [§ 3a Abs. 6 bzw. Abs. 13 UStG 1994 idF ab 1.1.2015 \(bis 31.12.2014: § 3a Abs. 7 UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 15 UStG 1994\)](#). Erbringt er seine Leistung gegenüber einem Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet, liegt der Ort der Leistung im Gemeinschaftsgebiet. Hat der Unternehmer seinen Sitz in Österreich, liegt der Ort der Leistung in Österreich. In diesem Fall kann es zum Übergang der Steuerschuld kommen.

Wird die Leistung einem Unternehmer im Drittland oder einem Nichtunternehmer im Drittland gegenüber erbracht, liegt der Ort der Leistung gemäß [§ 3a Abs. 6 oder Abs. 13 UStG 1994 idF ab 1.1.2015 \(bis 31.12.2014: § 3a Abs. 13 lit. a oder Abs. 7 UStG 1994\)](#) jeweils im Drittland. Da diese Leistung jedoch in Österreich genutzt wird, verlagert sich der Ort der Leistung auf Grund der Verordnung des BM für Finanzen, [BGBl. II Nr. 383/2003](#) nach Österreich.

4. Bemessungsgrundlage ([§ 4 UStG 1994](#))

4.1. Entgelt

In Rz 644 wird der Verweis auf [§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991](#) gestrichen, da diese Rechtslage überholt ist.

Rz 644 lautet:

[...]

~~Die NoVA erhöht sich ab 1.3.2014 (nur mehr) in den Fällen des [§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991](#) idF BGBl. I Nr. 13/2014 um den 20-prozentigen NoVA-Zuschlag ([§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991](#)).~~

[...]

4.3. Durchlaufende Posten

4.3.2. Einzelfälle

Rz 657 wird an die Änderungen durch das Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz ([EAG](#)), BGBl. I Nr. 150/2021, angepasst.

Rz 657 lautet:

[...]

Förderung von Ökostromanlagen (siehe insb. [Ökostromgesetz](#), BGBl. I Nr. 149/2002 idF):

[...]

- Das Zählpunktpauschale nach [§ 22 Ökostromgesetz](#) ist als Förderbeitrag von allen an das öffentliche Netz angeschlossenen Verbrauchern zu leisten. Gegenüber den Verbrauchern unterliegt das Zählpunktpauschale im Rahmen der einheitlichen Leistung „Netzdienstleistung“ als zusätzliches Entgelt der Umsatzsteuer. **Gleichermaßen sind Beträge gemäß [§ 73](#) und [§ 75 EAG](#) Entgelt für eine sonstige Leistung iZm dem Betrieb des Ökostromsystems.** Die Einhebung des Zählpunktpauschales steht nicht iZm einem Leistungsaustausch der OeMAG an die Netzbetreiber und unterliegt bei dieser nicht der Umsatzsteuer.

[...]

6. Steuerbefreiungen ([§ 6 UStG 1994](#))

6.1.6. Andere echte Steuerbefreiungen

6.1.6.3. Leistungen an diplomatische und konsularische Einrichtungen, an internationale Organisationen im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates sowie an NATO-Streitkräfte

Vor Rz 744 wird die Überschrift um die Wortfolge „sowie an sonstige völkerrechtliche Privilegierte“ ergänzt und lautet:

6.1.6.3.5. Leistungen an diplomatische und konsularische Einrichtungen sowie internationale Organisationen und deren Mitglieder in Österreich sowie an sonstige völkerrechtlich Privilegierte

Rz 744 wird an die aktuelle Fassung des Internationalen Steuervergütungsgesetzes – [IStVG](#), geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021 und BGBl. I Nr. 54/2021, angepasst.

Rz 744 lautet:

Diese Leistungen können ebenfalls nicht nach [§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994](#) steuerfrei belassen werden, sondern sind in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Bei der Lieferung von Kraftfahrzeugen und der Vermietung von Grundstücken siehe jedoch Rz 747a. Die begünstigten Empfänger haben jedoch die Möglichkeit, die Vergütung der Umsatzsteuer nach dem BGBl. ~~Nr. I Nr. 71/2003~~ idgF (BG über die **internationale Steuervergütung, Vergütung von Steuern an ausländische Vertretungsbehörden und ihre im diplomatischen Rang stehende Mitglieder** – Internationales Steuervergütungsgesetz – **IStVG**) zu beantragen.

Ist aufgrund völkerrechtlicher Verpflichtung oder durch Einräumung von Vorrechten und Befreiungen durch Bundesgesetz oder Verordnung eine Steuervergütung erforderlich, kommt das IStVG sinngemäß zur Anwendung, insoweit dazu das Verfahren nicht geregelt ist. Internationale Einrichtungen im Sinne [des Amtssitzgesetzes](#), BGBl. I Nr. 54/2021, werden dabei ausländischen Vertretungsbehörden gleichgestellt.

Zuständige Behörde ist das Finanzamt für Großbetriebe.

Ausländische Vertretungsbehörden im Sinne dieses Gesetzes sind diplomatische und berufskonsularische Vertretungen sowie ständige Vertretungen bei internationalen Organisationen, die ihren Amtssitz in Österreich haben.

6.1.6.4. Leistungen an ausländische Vertretungsbehörden und ihre im diplomatischen und berufskonsularischen Rang stehenden Mitglieder in Österreich

In Rz 747a werden die Verweise auf die Rechtslage bis 31.12.2015 entfernt.

Rz 747a lautet:

[...]

6.1.6.4.4. Vermietung von Grundstücken

Der Begriff "Grundstücke" entspricht dem des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#), der Begriff "Grundstücke für Wohnzwecke" dem des [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994](#) (~~bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994~~). Die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994](#) hat Vorrang gegenüber der Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#).

Zum Grundstücksbegriff ab 1.1.2017 siehe Rz 639v.

6.1.6.4.4.1. Die Vermietung von Grundstücken ohne Wohnzwecke

Die Vermietung von Grundstücken (ohne Wohnzwecke) umfasst auch die Vermietung von Räumlichkeiten und Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art (gleichgültig, ob sie mit dem Gebäude vermietet werden oder ob es sich zB um die Anmietung eines Garagenplatzes in einer Tiefgarage handelt).

6.1.6.4.4.2. Die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke

Die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke umfasst auch die Lieferung von Wärme. Nicht unter die Vermietung für Wohnzwecke fällt die mit der Wohnung mitvermietete Garage (siehe Rz 1191 ~~hinsichtlich § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994~~). Im Rahmen des [§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994](#) kann (zur Vermeidung eines Verwaltungsaufwandes, da die Umsatzsteuer sonst im Vergütungsverfahren geltend gemacht werden müsste) auch das Entgelt für die Garagenplätze, wenn diese mit der Wohnung mitvermietet werden, steuerfrei belassen werden. Das gilt jedoch nicht für Garagenplätze, die von Dritten angemietet werden.

[...]

6.1.7. Leistungen der Sozialversicherungs- und Fürsorgeträger

6.1.7.1. Begünstigte Unternehmer

In Rz 748 wird ein Verweis auf EuGH 8.10.2020, Rs [C-657/19](#), Finanzamt D, zu den Voraussetzungen des Vorliegens einer anerkannten Einrichtung mit sozialem Charakter eingearbeitet.

Rz 748 lautet:

[....]

Andere Rechtsträger, die die Voraussetzungen des [Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g MwSt-RL 2006/112/EG](#) erfüllen, können die Befreiung anwenden, wenn sie eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter betreiben (**siehe dazu EuGH 8.10.2020, Rs [C-657/19](#)**,

Finanzamt D) und es durch die Anwendung der Steuerbefreiung zu keinen Wettbewerbsverzerrungen gegenüber steuerpflichtigen Wirtschaftsteilnehmern kommt (vgl. VwGH 27.2.2019, [Ro 2018/15/0022](#); VwGH 23.9.2005, [2005/15/0070](#)).

6.1.7.2. Umfang der Befreiung

In Rz 749 wird klargestellt, dass hinsichtlich des begünstigten Leistungsumfangs bei von Sozialhilfeträgern betriebenen Alten- und Pflegeanstalten die gleichen Grundsätze gelten wie für die von anderen KöR oder gemäß [§§ 34 ff BAO](#) begünstigten Rechtsträgern betriebenen Einrichtungen iSv [§ 6 Abs. 1 Z 18 bzw. 25 UStG 1994](#) (vgl. Rz 932).

Rz 749 lautet:

[...]

Auch die Umsätze der von den Sozialhilfeträgern betriebenen Alten- und Pflegeheime sind nach [§ 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994](#) unecht steuerbefreit. **Hinsichtlich des Umfangs der Befreiung gilt Rz 932 sinngemäß.**

6.1.8. Geld- und Kapitalverkehr

6.1.8.6.2. Kontokorrentverkehr einschließlich Zahlungs- und Überweisungsverkehr

In Rz 764b wird im zweiten Aufzählungspunkt ein Verweis auf BFH 10.12.2020, V R 4/19, zu administrativen und organisatorischen sowie technischen Dienstleistungen im Kreditkartengeschäft ergänzt.

Rz 764b lautet:

Nicht unter die Befreiung fallen insbesondere Umsätze aus der Erbringung

- von Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Geldausgabeautomaten, die darin bestehen, diese Automaten aufzustellen und zu warten, sie mit Bargeld zu befüllen und mit Hard- und Software zum Einlesen der Geldkartendaten auszustatten, Autorisierungsanfragen wegen Bargeldabhebungen an die Bank weiterzuleiten, die die verwendete Geldkarte ausgegeben hat, die gewünschte Bargeldauszahlung vorzunehmen und einen Datensatz über die Auszahlungen zu generieren (vgl. EuGH 3.10.2019, Rs [C-42/18](#), *Cardpoint GmbH*),
- eines Bündels an Dienstleistungen iZm Kreditkartenzahlungen und Auszahlungen via Geldautomaten, die im Wesentlichen der Erstellung von den jeweiligen Vertragspartnern (Banken und Händlern) zur Verfügung gestellten Abrechnungsdateien dienen (vgl. VwGH 20.2.2019, [Ro 2018/13/0017](#), sowie BFH 10.12.2020, V R 4/19, zu **administrativen und organisatorischen sowie technischen Dienstleistungen im Kreditkartengeschäft**),

[...]

6.1.8.10. Verwaltung von Sondervermögen

In Rz 772a werden die Urteile EuGH 2.7.2020, Rs [C-231/19](#), *Blackrock Investment Management (UK) Ltd*, zu einheitlichen Verwaltungsdienstleistungen, die sich sowohl auf Sondervermögen als auch auf nicht begünstigte Fonds beziehen, sowie EuGH 17.6.2021, verb. Rs C-58/20 und C-59/20, *K und DBKAG*, zu ausgelagerten Verwaltungsdienstleistungen eingearbeitet. Dem entgegenstehende Aussagen des Umsatzsteuerprotokolls 2008 werden nicht mehr aufrechterhalten. Weiters wird Rz 772a zum besseren Verständnis neu strukturiert.

Rz 772a lautet:

Die Steuerbefreiung für die Verwaltung von Sondervermögen soll den Zugang von Kleinanlegern zum Wertpapiermarkt fördern (vgl. EuGH 17.6.2021, Rs [C-58/20](#) und [C-59/20](#), *K und DBKAG*). Ziel der Befreiung der Umsätze im Zusammenhang mit der Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften ist es, die steuerliche Neutralität in Bezug auf die Wahl zwischen unmittelbarer Geldanlage in Wertpapieren und derjenigen zu gewährleisten, die durch Einschaltung von Organismen für gemeinsame Anlagen erfolgt (EuGH 4.5.2006, Rs [C-169/04](#), *Abbey National plc/Inscape Investment Fund*).

Begriff Sondervermögen

Sondervermögen iSd [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994](#) sind Fonds, die dem ausschließlichen Zweck dienen, beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung in Wertpapieren anzulegen, das sind insbesondere Fonds, die Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren im Sinne der [Richtlinie 2009/65/EG](#), zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) darstellen. Davon umfasst sind OGAW iSd [§ 2 Investmentfondsgesetz 2011](#) (InvFG 2011), BGBl. I Nr. 77/2011, Immobilienfonds iSd [§ 1 Immobilien-Investmentfondsgesetz](#), BGBl. I Nr. 80/2003, Alternative Investmentfonds (AIF) iSd Alternative Investmentfonds Manager-Gesetzes ([AIFMG](#)), BGBl. I Nr. 135/2013, die die Voraussetzungen gemäß [§ 3 Abs. 2 Z 31 InvFG 2011](#) erfüllen, sowie von anderen Mitgliedstaaten als solche definierte Sondervermögen. Zum begünstigten Sondervermögen gehört darüber hinaus jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das ungeachtet der Rechtsform nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist, sofern derartige Fonds dieselben Merkmale aufweisen wie Organismen für gemeinsame Anlagen im Sinne der [OGAW-Richtlinie](#), 2009/65/EG, und somit dieselben Umsätze tätigen oder diesen zumindest soweit ähnlich sind, dass sie mit ihnen im Wettbewerb stehen (vgl. EuGH 7.3.2013, Rs [C-424/11](#), *Wheels u.a.*, Rn 24 mVa, EuGH 4.5.2006, Rs [C-169/04](#), *Abbey National plc/Inscape*

Investment Fund, Rn 53 bis 56, sowie EuGH 28.6.2007, Rs [C-363/05](#), *J.P. Morgan*, Rn 48 bis 51). Als Sondervermögen gelten nur solche Fonds, die von Gesellschaften verwaltet werden, die einer besonderen staatlichen Aufsicht unterliegen, die die Zulassung (Konzessionierung) und die Kontrolle der Verwaltungsgesellschaft durch die zuständige Aufsichtsbehörde insbesondere zum Schutz der Anleger umfasst (vgl. EuGH 9.12.2015, Rs [C-595/13](#), *Fiscale Eenheid X NV cs*).

Ein Investmentfonds, in dem das Kapitalvermögen eines Altersversorgungssystems zusammengeführt wird, fällt nicht unter den Begriff "Sondervermögen", wenn die Mitglieder nicht die mit der Verwaltung dieses Fonds zusammenhängenden Risiken tragen und die Beiträge, die der Arbeitgeber an das Altersversorgungssystem zahlt, für ihn ein Mittel darstellen, seinen gesetzlichen Verpflichtungen gegenüber seinen Angestellten nachzukommen (vgl. EuGH 7.3.2013, Rs [C-424/11](#), *Wheels ua.*). Wird hingegen ein solches Sondervermögen von den anspruchsberechtigten Arbeitnehmern bzw. in deren Namen und für deren Rechnung vom Arbeitgeber finanziert, werden die Einzahlungen nach dem Grundsatz der Risikostreuung angelegt und wird das Anlagerisiko von den Arbeitnehmern getragen, kann die Befreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994](#) zur Anwendung gelangen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die Beiträge auf kollektiven Vereinbarungen zwischen den Organisationen der Sozialpartner beruhen oder die wirtschaftlichen Modalitäten der Rückgewähr der Ersparnisse verschiedener Art sind (vgl. EuGH 13.3.2014, Rs [C-464/12](#), *ATP PensionService A/S*).

Ausgelagerte Umsätze

~~Gemäß EuGH 4.5.2006, Rs C-169/04, *Abbey National plc/Inscape Investment Fund*, fallen die Dienstleistungen der administrativen und buchhalterischen Verwaltung der Sondervermögen durch einen Dritten dann unter die Steuerbefreiung, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind.~~

~~Spezifisch sind neben den Aufgaben der Anlageverwaltung die administrativen Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen selbst, wie sie in Anhang II der Richtlinie 2009/65/EG zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) unter der Überschrift "Administrative Tätigkeiten" aufgeführt sind (zB Rechnungslegungsdienstleistungen, Bewertung von Fondsvermögen, Festsetzung der Ausgabepreise von Fondsanteilen, Überwachung der Einhaltung der Rechtsvorschriften, Beantwortung von Kundenanfragen). Nicht spezifisch für die Verwaltung von Immobilienfonds und daher nicht von der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 umfasst ist die tatsächliche Bewirtschaftung der in einem Immobilien-Investmentfonds gehaltenen Immobilien zum~~

~~Zweck der Erhaltung und Vermehrung des angelegten Vermögens (vgl. EuGH 9.12.2015, Rs C-595/13, *Fiscale Eenheid X NV cs*, Rn 78). Dies betrifft zB die Hausverwaltung.~~

~~Ziel der Befreiung der Umsätze im Zusammenhang mit der Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften ist es, die steuerliche Neutralität in Bezug auf die Wahl zwischen unmittelbarer Geldanlage in Wertpapieren und derjenigen zu gewährleisten, die durch Einschaltung von Organismen für gemeinsame Anlagen erfolgt. Spezifisch und wesentlich sind daher im Grundsatz die Verwaltungstätigkeiten, die nur mit einer mittelbaren, nicht aber auch mit einer unmittelbaren Geldanlage verbunden sind (zB bei der Fondsverwaltung das einzuhaltende Erfordernis der Rechnungslegung, der Führung des Anteilsinhaberregisters und der Ausgabe und Rückgabe von Anteilen).~~

Bei der Verwaltung von Sondervermögen kommt es gemäß EuGH 4.5.2006, Rs [C-169/04](#), *Abbey National plc/Inscape Investment Fund*, weder auf die Person des Leistenden, noch auf die Person des Leistungsempfängers an. Es können daher auch die Leistungen **Dritter eines außenstehenden Verwalters** befreit sein, **ungeachtet dessen, ob wenn** die Übertragung der Aufgaben ~~nicht~~ gemäß [§ 28 Abs. 1 Investmentfondsgesetz 2011](#), BGBl. I Nr. 77/2011, oder gemäß [§ 3 Abs. 3 Immobilien-Investmentfondsgesetz](#), BGBl. I Nr. 80/2003, erfolgt und die dort angeführten Voraussetzungen ~~nicht~~ erfüllt werden (vgl. auch EuGH 7.3.2013, Rs [C-275/11](#), *GfBK*, zu Beratungsdienstleistungen für Wertpapieranlagen, die durch Dritte an eine Kapitalanlagegesellschaft erbracht werden). **Dienstleistungen eines außenstehenden Verwalters fallen jedoch nur dann unter die Steuerbefreiung, wenn sie**

- ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden („Eigenständigkeit“) und
- für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich

sind (EuGH 4.5.2006, Rs [C-169/04](#), *Abbey National plc/Inscape Investment Fund*; EuGH 2.7.2020, Rs [C-231/19](#), *BlackRock Investment Management (UK) Ltd*; EuGH 17.6.2021, verb. Rs [C-58/20](#) und [C-59/20](#), *K und DBKAG*).

Das Kriterium der „Eigenständigkeit“ erfordert nicht, dass die Tätigkeit vollständig ausgelagert sein muss (EuGH 17.6.2021, verb. Rs [C-58/20](#) und [C-59/20](#), *K und DBKAG*).

Spezifisch und wesentlich sind im Lichte des Ziels der Befreiungsbestimmung die Verwaltungstätigkeiten, die nur mit einer mittelbaren, nicht aber auch mit einer unmittelbaren Geldanlage verbunden sind (zB bei der Fondsverwaltung das einzuhaltende Erfordernis der Rechnungslegung, der Führung des Anteilsinhaberregisters und der Ausgabe und Rückgabe von Anteilen). Spezifisch sind neben den Aufgaben der Anlageverwaltung die administrativen Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen selbst, wie sie in [Anhang II der Richtlinie 2009/65/EG](#) zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in

Wertpapieren (OGAW) unter der Überschrift "Administrative Tätigkeiten" aufgeführt sind (zB Rechnungslegungsdienstleistungen, Bewertung von Fondsvermögen, Festsetzung der Ausgabepreise von Fondsanteilen, Überwachung der Einhaltung der Rechtsvorschriften, Beantwortung von Kundenanfragen).

Folgende Tätigkeiten sind spezifisch für die Verwaltung von Sondervermögen, vorausgesetzt sie weisen eine enge Verbindung mit der der Verwaltungsgesellschaft eigenen Tätigkeit auf und werden ausschließlich für Zwecke der Verwaltung von Sondervermögen erbracht:

- die Einräumung eines Nutzungsrechts an einer Software, die ausschließlich der Durchführung von für das Risikomanagement und die Performancemessung wesentlichen Berechnungen dient (vgl. EuGH 17.6.2021, Rs [C-58/20](#) und C-59/20, K und *DBKAG*)
- sowie – jedenfalls ab 1.1.2022 – die Übernahme steuerlicher Arbeiten, die die Besteuerung der Fondseinkünfte der Anteilsinhaber gemäß dem nationalen Recht sicherstellen (vgl. EuGH 17.6.2021, verb. Rs [C-58/20](#) und C-59/20, K und *DBKAG*)

Nicht spezifisch für die Verwaltung von Sondervermögen sind hingegen folgende Tätigkeiten:

- die tatsächliche Bewirtschaftung der in einem Immobilien-Investmentfonds gehaltenen Immobilien zum Zweck der Erhaltung und Vermehrung des angelegten Vermögens (vgl. EuGH 9.12.2015, verb. Rs [C-595/13](#), *Fiscale Eenheid X NV cs*, Rn 78). Dies betrifft zB die Hausverwaltung.
- Verwaltungsdienstleistungen, die durch die Softwareplattform eines Dritten an eine Fondsverwaltungsgesellschaft erbracht werden, wenn diese zum Zweck der Verwaltung von Anlagen unterschiedlicher Art konzipiert worden ist und gleichermaßen für die Verwaltung von Sondervermögen und die Verwaltung anderer Fonds verwendet wird. Dies gilt selbst dann, wenn die Softwareplattform überwiegend begünstigtes Sondervermögen verwaltet (vgl. EuGH 2.7.2020, Rs [C-231/19](#), *Blackrock Investment Management (UK) Ltd*).

Sonstiges

Zur Bestimmung des Leistungsortes bei Katalogleistungen siehe Rz 641q.

Umsätze aus Portfoliomanagementleistungen eines in Österreich ansässigen Wertpapierdienstleistungsunternehmens für Sondervermögen im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994](#) mit Sitz im Drittland sind in Österreich nicht steuerbar und berechtigen gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 3 UStG 1994](#) auch nicht zum Vorsteuerabzug.

6.1.9. Umsätze, die auch anderen Steuern unterliegen

6.1.9.3.1. Versicherungsleistungen

In Rz 851 wird das Urteil EuGH 25.3.2021, Rs [C-907/19](#), Q-GmbH, zur Steuerpflicht der Gewährung von Lizenzen für ein Versicherungsprodukt eingearbeitet.

Rz 851 lautet:

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG 1994](#) sind die Umsätze steuerfrei, soweit dafür ein Versicherungsentgelt gemäß [§ 3 Versicherungssteuergesetz 1953](#) gezahlt wird.

Versicherungsentgelt ist nach [§ 3 Versicherungssteuergesetz 1953](#) jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist (zB Prämien, Beiträge, Vorbeiträge, Vor- und Nachschüsse, Umlagen, Unterjährigkeitszuschläge, Kosten für die Ausfertigung des Versicherungsscheines, Eintrittsgelder und sonstige Nebenkosten). Auch wenn eine Zahlung kein Versicherungsentgelt ist, unterliegt sie der Umsatzsteuer nur dann, wenn sie Entgelt für eine spezifische Leistung des Versicherers ist. Das trifft bei Mahnkosten nicht zu. Die Mahnkosten stellen nicht das Entgelt für einen selbständigen Leistungsaustausch dar und sind daher wie die Hauptleistung (Versicherungsschutz) befreit (VwGH 02.03.1992, [90/15/0143](#)). Bei Mahngebühren sowie bei der Erstattung der Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens handelt es sich grundsätzlich immer um einen nicht steuerbaren Schadenersatz.

Ein steuerfreier Versicherungsumsatz liegt vor, wenn der Versicherer sich verpflichtet, dem Versicherten gegen vorherige Zahlung einer Prämie beim Eintritt des Versicherungsfalls die bei Vertragsschluss vereinbarte Leistung zu erbringen. Er setzt seinem Wesen nach eine Vertragsbeziehung zwischen dem Erbringer der Versicherungsdienstleistung und der Person, deren Risiken von der Versicherung gedeckt werden, dh. dem Versicherten, voraus (vgl. EuGH 25.3.2021, Rs [C-907/19](#), Q-GmbH, Rn 32, mVa EuGH 17.3.2016, Rs [C-40/15](#), *Aspiro*, Rn 22 und 23). Die Gewährung einer Lizenz an einen Versicherer zur Verwendung eines Versicherungsprodukts kann demnach nicht als Versicherungsumsatz eingestuft werden, da der Lizenzgeber vertraglich nur an den Versicherer gebunden ist, der das fragliche Produkt gemäß dem Lizenzvertrag verwertet, und er im Regelfall auch nicht die Deckung der auf der Grundlage dieses Produkts versicherten Risiken übernimmt (EuGH 25.3.2021, Rs [C-907/19](#), Q-GmbH, Rn 33).

[...]

6.1.11. Schulen, Privatlehrer

6.1.11.1. Private Schulen und ähnliche Einrichtungen

6.1.11.1.2. Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen

Rz 876 wird an die mit Wirkung ab 1.1.2021 erfolgte Änderung der [UStBLV](#) durch die VO [BGBl. II Nr. 614/2020](#) angepasst. Außerdem wird im sechsten Aufzählungspunkt der nicht mehr aktive Link auf die Liste der Institutionen des österreichischen post-sekundären Bereiches, nunmehr bezeichnet als „Gesamtliste der post-sekundären Bildungseinrichtungen in Österreich“, durch die Angabe des derzeitigen Abrufpfades auf der Homepage des BMBWF ersetzt. Betreffend die Lehrgänge zur Weiterbildung erfolgt aufgrund der Aufhebung des [§ 3 Abs. 2 Z 11 FHG](#) durch das [BGBl. I Nr. 177/2021](#) eine Anpassung.

Rz 876 lautet:

Rechtslage ab 1.1.2019

Eine Schule bzw. schulähnliche Einrichtung (vgl. Rz 875) muss eine vergleichbare Zielsetzung verfolgen, damit deren begünstigte Leistungen (vgl. Rz 875a) steuerfrei sind. Eine vergleichbare Zielsetzung liegt gemäß [§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung bei Bildungsleistungen](#) (Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung, BGBl. II Nr. 214/2018, UStBLV) vor, bei

- Privatschulen iSd Privatschulgesetzes, [BGBl. Nr. 244/1962](#), oder des Land- und forstwirtschaftlichen Privatschulgesetzes, [BGBl. Nr. 318/1975](#),
- **Privathochschulen und Privatuniversitäten nach dem [Privathochschulgesetz \(PrivHG\)](#), [BGBl. I Nr. 77/2020](#), und Privatuniversitäten iSd, die unter den Voraussetzungen [des Privatuniversitätengesetzes \(PUG\)](#), [BGBl. I Nr. 74/2011](#), ~~oder sowie Privatuniversitäten, die unter den Voraussetzungen~~ [des § 2 Universitäts-Akkreditierungsgesetz](#), [BGBl. I Nr. 168/1999](#), akkreditiert wurden,**
- Fachhochschulen ~~und~~ **nach dem [Fachhochschulgesetz \(FHG\)](#), [BGBl. Nr. 340/1993 \(bis 31.12.2020 auch](#)** Einrichtungen zur Durchführung von Fachhochschul-Studiengängen iSd [Fachhochschul-Studiengesetzes \(FHStG\)](#), [BGBl. Nr. 340/1993](#)),
- privaten Pädagogischen Hochschulen iSd [§ 4 Hochschulgesetz 2005](#), [BGBl. I Nr. 30/2006](#), sowie öffentlichen Pädagogischen Hochschulen im Rahmen der eigenen Rechtspersönlichkeit gemäß [§ 3 Hochschulgesetz 2005](#), [BGBl. I Nr. 30/2006](#),
- anderen berufsbezogenen Ausbildungseinrichtungen privaten Rechts, die aufgrund einer speziellen gesetzlichen Ermächtigung als solche anerkannt sind,
- post-sekundären Bildungseinrichtungen, die im Rahmen einer Kooperation mit einer Universität oder Fachhochschule berufsbezogene post-graduale Aus- und Weiterbildungen durchführen (zB Doktorats-Studiengänge, ~~oder~~ **Universitätslehrgänge oder Lehrgänge zur Weiterbildung iSd [§ 3 Abs. 2 Z 11 FHStG](#)**). Post-sekundäre

Bildungseinrichtungen sind solche, die durch das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung in der ~~Liste der Institutionen des österreichischen post-sekundären Bereiches~~ **Gesamtliste der post-sekundären Bildungseinrichtungen in Österreich** aufgezählt sind (abrufbar ~~zurufen auf der Homepage des BMBWF unter „Themen/Hochschule & Universität/Hochschulsystem/Post-sekundäre Hochschuleinrichtungen“~~ <https://bmbwf.gv.at/studium/studieren-in-oesterreich/oesterr-hochschulwesen/postsekundaere-bildungseinrichtungen-in-oesterreich/>),

[...]

6.1.14. Gemeinnützige Sportvereinigungen

6.1.14.1. Begriff Gemeinnützigkeit

In Rz 883 werden das Urteil EuGH 10.12.2020, Rs [C-488/18](#), Golfclub Schloss Igling e. V., zum Erfordernis der Vermögensbindung bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht eingearbeitet und – damit zusammenhängend – hinsichtlich des Kriteriums der ausschließlichen Förderung des begünstigten Zwecks ein Verweis auf [§ 39 BAO](#) sowie VereinsR 2001 Rz 113 ff aufgenommen.

Rz 883 lautet:

Hinsichtlich des Begriffes "Gemeinnützigkeit" wird auf die VereinsR 2001 Rz 13 bis Rz 20 sowie Rz 72 verwiesen. **Das Fehlen eines Gewinnstrebens setzt voraus, dass die jeweilige Sportvereinigung während ihres gesamten Bestehens und auch bei ihrer Auflösung für ihre Mitglieder keine Gewinne erwirtschaftet. Das Vermögen der Vereinigung muss daher fortwährend der Verwirklichung des von ihr verfolgten Zwecks dienen und darf nach ihrer Auflösung nicht auf ihre Mitglieder übertragen werden, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile ihrer Mitglieder und den gemeinen Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen übersteigt (EuGH 10.12.2020, Rs [C-488/18](#), Golfclub Schloss Igling e. V., Rn 50 und 51; siehe zum Erfordernis der ausschließlichen Förderung auch VereinsR 2001 Rz 113 ff zu [§ 39 BAO](#)).** Zur steuerlichen Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport siehe VereinsR 2001 Rz 878 ff.

6.1.16. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

6.1.16.4. Keine Grundstücksvermietung

In Rz 892 werden Aussagen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Nutzungsverträgen im Bereich des „Shared Coworking Space“ (temporäre Überlassung von voll ausgestatteten Arbeitsplätzen in Großraumbüros mit erheblichen Zusatzleistungen) aufgenommen sowie das Urteil EuGH 2.7.2020, Rs [C-215/19](#), Veronsaajien oikeudenvoluntaryksikkö, zu Hostingdienstleistungen in einem Rechenzentrum eingearbeitet.

Rz 892 lautet:

Tritt die Grundstücksvermietung gegenüber der Hauptleistung vollkommen in den Hintergrund, so liegen keine Mietverträge vor und die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) findet keine Anwendung. Dies trifft zB auf folgende Verträge zu:

Abbauverträge, wenn Entgeltsbemessung nach Umfang des abgebauten Materials (VwGH 3.11.1986, [85/15/0098](#)) **sowie** Fitnesscenter (VwGH 12.11.1990, [90/15/0043](#) und VwGH 26.11.1990, [90/15/0062](#));

Überlassung von Büroarbeitsplätzen: Werden in einem Bürogebäude zeitlich befristet (tage-, wochen-, oder monatsweise) Büroarbeitsplätze (Coworking Spaces) ohne Anspruch auf einen bestimmten Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt und in diesem Zusammenhang auch erhebliche Zusatzdienstleistungen (wie zB die Zurverfügungstellung von Büromobiliar und Büroutensilien, eines Netzwerkdruckers, eines Internetzuganges, eines Besprechungsraumes mit Ausstattung sowie die Reinigung des Arbeitsplatzes) erbracht, liegt ein Vertrag sui generis (siehe Rz 891a) vor;

Hostingdienstleistungen in einem Rechenzentrum, in deren Rahmen den Kunden zwecks Unterbringung von Servern Geräteschränke zur Verfügung gestellt werden und – als Nebenleistungen – weitere Dienstleistungen, mit denen die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen gewährleistet werden soll, erbracht werden, wenn zum einen der Dienstleistende seinen Kunden nicht eine Fläche oder einen Standort passiv überlässt und ihnen dabei das Recht zusichert, diese Fläche oder diesen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen, und zum anderen die Geräteschränke keinen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes bilden, in dem sie stehen, und dort nicht auf Dauer installiert sind (EuGH 2.7.2020, Rs [C-215/19](#), *Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö*). Zum Leistungsort siehe Rz 640c.

6.1.19. Ärzte

6.1.19.2. Tätigkeit als Arzt

6.1.19.2.3. Keine Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit

*In Rz 948 werden Aussagen des MwSt-Ausschusses (Leitlinien aus der 114. Sitzung, DOKUMENT B – taxud.c.1(2020)5395036 – 994, Pkt. 5.1 [Dokument taxud.c.1(2019)7741025 – Arbeitsunterlage Nr. 981]) zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von „kombinierten Lebensstilinterventionen“ sowie – damit zusammenhängend – ein Verweis auf EuGH 4.3.2021, Rs [C-581/19](#), *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, zu Leistungen eines Fitnessstudios im Bereich des Ernährungscoachings eingearbeitet.*

Rz 948 lautet:

Keine Heilbehandlungen im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) sind zB die folgenden Tätigkeiten:

- die schriftstellerische Tätigkeit, auch wenn es sich dabei um Berichte in einer ärztlichen Fachzeitschrift handelt;

[...]

- Leistungen, die in der Erteilung von Auskünften über Erkrankungen oder Therapien bestehen, aber aufgrund ihres allgemeinen Charakters nicht geeignet sind, zum Schutz, zur Aufrechterhaltung oder zur Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit beizutragen (EuGH 5.3.2020, Rs [C-48/19](#), *X-GmbH*);
- **gesundheitsfördernde Dienstleistungen wie kombinierte Lebensstilinterventionen, die nicht direkt mit dem Ziel oder im Zusammenhang mit einer prophylaktischen oder therapeutischen Behandlung erbracht werden, sondern vielmehr darauf abzielen, die Lebensweise des Empfängers durch Anleitung oder Coaching in Bezug auf Ernährung, Bewegung und andere Aspekte zu verbessern;**
- **Ernährungscoaching im Rahmen von Trainingsprogrammen eines Fitnessstudios (vgl. auch EuGH 4.3.2021, Rs [C-581/19](#), *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Rn 30 und 31);**
- die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Groß- und Kleingeräten;
- die Vermietung von Räumlichkeiten durch Ärzte (zB an andere Ärzte).

[...]

6.1.27. Kleinunternehmer

6.1.27.2. Ermittlung der 35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro)

In Rz 995 wird ein Verweis auf das Urteil des EuGH vom 9.7.2020, Rs [C-716/18](#), CT, eingefügt.

Rz 995 lautet:

Es sind alle Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) - außer Hilfsgeschäfte (vgl. **EuGH 9.7.2020, Rs [C-716/18](#), CT**) einschließlich Geschäftsveräußerungen - bei der Prüfung, ob die 35.000 Euro-Grenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) überschritten wird, miteinzubeziehen.

Dazu gehören auch die Umsätze, die unter die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) fallen. Im Falle einer Schätzung können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ([§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#)) angesetzt werden.

[...]

6.1.28. Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen

6.1.28.2. Zusammenschlüsse

In Rz 1012 werden das Urteil EuGH 18.11.2020, Rs [C-77/19](#), Kaplan International Colleges UK Ltd, zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung auf Leistungen eines Zusammenschlusses an eine Organschaft sowie eine hierzu ergangene Anfragenbeantwortung des BMF eingearbeitet.

Rz 1012 lautet:

[...]

- Die Befreiung gilt nicht für Zusammenschlüsse, an denen ein Unternehmer mit Sitz im Ausland beteiligt ist, da dieser regelmäßig nicht überwiegend steuerbare begünstigte Umsätze erbringt (siehe Rz 1011).
- **Die Anwendung der Steuerbefreiung darf nicht jemandem zugutekommen, der nicht Mitglied des selbständigen Zusammenschlusses ist (vgl. EuGH 18.11.2020, Rs [C-77/19](#), Kaplan International Colleges UK Ltd, Rn 48 und 49, zu [Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwSt-RL 2006/112/EG](#)).**
- Die Befreiung in [§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994](#) gilt für sonstige Leistungen „von Zusammenschlüssen von Unternehmern“. Wenn ein Unternehmer Mitglied des Zusammenschlusses ist, gilt dies für umsatzsteuerliche Zwecke für sein gesamtes Unternehmen. Gemäß [§ 2 Abs. 2 vorletzter Satz UStG 1994](#) sind Organgesellschaften als Unternehmensteil zu behandeln. Ist somit der Organträger Mitglied des Zusammenschlusses, gilt dies für sein gesamtes Unternehmen und somit auch für die Organgesellschaften.

6.4. Befreiungen bei der Einfuhr

6.4.2. Im UStG 1994 gesondert geregelte Befreiungen von der Einfuhrumsatzsteuer

In Rz 1024 erfolgt eine Anpassung der Ausführungen zum Wegfall der Befreiung für Kleinsendungen. Da die technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die Befreiung vor dem 1.7.2021 nicht vorgelegen sind, sind die diesbezüglichen Ausführungen mangels Anwendungsbereich zu streichen.

Rz 1024 lautet:

[...]

[...] Ab 1.7.2021 fällt die Befreiung für Einfuhren unter 22 Euro ~~jedenfalls weg. Liegen die technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die Festsetzung, Abfuhr und Einhebung der EUSt auf Gegenstände, deren Gesamtwert 22 Euro nicht übersteigt, bereits vor dem 1.7.2021 vor, fällt die Befreiung nach § 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994 jedoch schon ab dem~~

~~Zeitpunkt des Vorliegens der Voraussetzungen weg. Dieser Zeitpunkt ist vom Bundesminister für Finanzen im Bundesgesetzblatt kundzumachen (siehe § 28 Abs. 47 Z 3 UStG 1994).~~

[...]

6.4.3. Steuerbefreiungen in Anlehnung an Zollbefreiungen

Der Geltungszeitraum der pandemiebedingten Steuerbefreiung für die Einfuhr bestimmter Hilfsgüter wurde mit [Beschluss \(EU\) 2021/660](#) der Kommission vom 19. April 2021 (C(2021) 2693) bis 31.12.2021 verlängert. In Rz 1025 erfolgt eine entsprechende Anpassung.

Rz 1025 lautet:

[...]

- Von 30.1.2020 bis ~~30.4.2021~~**31.12.2021** im Zusammenhang mit der COVID-19-Krise ([Beschluss \(EU\) 2020/491](#) der Kommission vom 3. April 2020, C(2020) 2146, [Beschluss \(EU\) 2020/1101](#) der Kommission vom 23. Juli 2020, C(2020) 4936, ~~sowie~~ [Beschluss \(EU\) 2020/1573](#) der Kommission vom 28. Oktober 2020, C(2020) 7511} **sowie [Beschluss \(EU\) 2021/660](#) der Kommission vom 19. April 2021, C(2021) 2693**): die Einfuhr von Hilfsgütern, zB Schutzmasken (Textilschutzmasken, Papierschutzmasken, FFP2- und FFP3-Schutzmasken), Schutzkleidung, Schutzhandschuhen, Gesichtsschildern, Desinfektionsmitteln, zugunsten von Katastrophenopfern unter folgenden Voraussetzungen:

– [...]

7. Ausfuhrlieferung ([§ 7 UStG 1994](#))

Rz 1051 wird um Aussagen zur Aufbewahrungspflicht für den Ausfuhrnachweis beim Touristenexport für jene Fälle, in denen der Ausgang der Ware durch den Bewilligungsinhaber entsprechend der [Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019](#) erteilt wurde, erweitert.

Rz 1051 lautet:

[...]

Wird die Ausfuhr im Rahmen des ECS (Export Control System) erbracht, stellt der beim Zollamt befindliche elektronische Datensatz das Original des Ausfuhrnachweises dar. Diesfalls erstreckt sich die Aufbewahrungspflicht **des liefernden Unternehmers** für den Ausfuhrnachweis auf den Ausdruck des vom Zollamt übermittelten Datensatzes (pdf-File) bzw. ist insoweit auch eine elektronische Aufbewahrung möglich. **Dies gilt sinngemäß für den Ausfuhrnachweis beim Touristenexport, bei dem der Ausgang der Ware entsprechend**

der [Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019](#), BGBl. II Nr. 344/2018, elektronisch bestätigt wurde.

Zum Drittlandsgebiet im umsatzsteuerrechtlichen Sinne siehe Rz 146 bis Rz 148.

[...]

7.1.3. Touristenexport

In Rz 1054 werden die Aussagen zum persönlichen Reisegepäck im Urteil des EuGH vom 17.12.2020, Rs [C-656/19](#), BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., eingearbeitet.

Rz 1054 lautet:

Ein solcher **Touristenexport** liegt vor, wenn

- der Erwerb des Gegenstandes nicht für unternehmerische Zwecke erfolgt und
- der Abnehmer den Gegenstand im persönlichen Reisegepäck ausführt.

„Persönliches Reisegepäck“ sind Gegenstände, im Allgemeinen von kleiner Größe oder in kleiner Menge, die eine natürliche Person bei einer Reise mit sich führt, die sie während der Reise benötigt und die ihrem privaten Gebrauch oder dem ihrer Familie dienen. Sie können auch während der Reise erworben werden (vgl. EuGH 17.12.2020, Rs [C-656/19](#), Bakati plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.).

Zum persönlichen Reisegepäck gehören diejenigen Gegenstände, welche ein Reisender bei einem Grenzübertritt mit sich führt (zB das Handgepäck oder das im KFZ mitgeführte Gepäck). Als "im Reisegepäck mitgeführt" gelten auch solche Gegenstände, die nicht im selben Beförderungsmittel wie der Reisende befördert werden (zB im Eisenbahnverkehr oder Flugverkehr aufgegebenes Gepäck). Ein PKW gilt nicht als persönliches Reisegepäck.

7.2. Ausländischer Abnehmer

7.2.2. Touristenexport

Rz 1062 wird an die aktuelle Rechtslage angepasst.

Rz 1062 lautet:

Im Falle des Touristenexportes (Rz 1054 bis Rz 1055~~8~~) darf der Abnehmer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet haben. Zu dessen Bestimmung ist der Ort, der im Reisepass oder sonstigen Grenzübertrittsdocument eingetragen ist, heranzuziehen.

Befindet sich im Reisepass keine Eintragung über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Bei Abnehmern, deren Reisepass von einer Behörde eines Mitgliedstaates ausgestellt wurde, ist davon auszugehen, dass ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet vorliegt.
- In den übrigen Fällen ist von einem Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet auszugehen, wenn im Reisepass ein Aufenthaltstitel für die Republik Österreich ([§ 2 Abs. 4 Z 14 Fremdenpolizeigesetz 2005](#), BGBl. I Nr. 100/2005 idgF) oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet eingetragen ist. Die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung sind in diesen Fällen nicht erfüllt.
- Dasselbe gilt, wenn ein Aufenthaltstitel gemäß [§ 8 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz](#) - NAG, BGBl. I Nr. 100/2005 idgF ~~BGBl. I Nr. 135/2009~~, insbesondere in Form der Aufenthaltstitel "Daueraufenthalt - EU" iSd § 8 Abs. 1 Z ~~73~~ NAG und "Aufenthaltsbewilligung für einen vorübergehenden befristeten Aufenthalt im Bundesgebiet zu einem bestimmten Zweck" iSd § 8 Abs. 1 Z ~~125~~ NAG gegeben ist.

Die obigen Ausführungen gelten nicht für jene Fälle, in denen im Grenzübertrittsdokument lediglich ein Sichtvermerk ("Visum" oder "Visa") iSd [Schengener Grenzkodex](#) (Verordnung (EUG) Nr. ~~2016/399562/2006~~ des Europäischen Parlaments und des Rates vom ~~915.~~ März 2016~~06~~ über einen Gemeinschaftskodex für das Überschreiten der Grenzen durch Personen, ABl. Nr. L ~~77105~~ vom ~~23.03.2016~~~~13.04.2006~~ S. 1) vermerkt ist, sofern dieses Visum nicht auch einen Aufenthaltstitel beinhaltet.

[...]

7.6.1. Ausfuhrnachweis im Touristenexport

In Rz 1098 wird der Verweis auf die [Zoll-Touristenexport-Informatik-Verordnung](#) an die derzeit gültige [Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019](#), BGBl. II Nr. 344/2018, angepasst.

Rz 1098 lautet:

[...]

Wird vom Bewilligungsinhaber die Vorgangsweise entsprechend der [Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019](#), BGBl. II Nr. ~~344/2018~~ ~~53/2016~~, eingehalten, so stellt die elektronische Bestätigung des Ausgangs der Waren durch den Bewilligungsinhaber eine zollamtliche Ausgangsbestätigung iSd [§ 7 Abs. 6 Z 1 UStG 1994](#) dar.

10. Steuersätze ([§ 10 UStG 1994](#))

In der Überschrift von Abschnitt 10.2.1.1. als auch in den Rz 1166 und 1172 werden die Verweise auf [Anlage 1 UStG 1994](#) um die mit [BGBl. I Nr. 3/2021](#) ergänzte Z 35 erweitert bzw.

eine Klarstellung vorgenommen. Betreffend die Aussagen zu den Hygieneartikeln wird die Rz 1173d neu eingefügt.

10.2.1.1. Gegenstände der Anlage 1 Z 1 – Z 345

Rz 1166 lautet:

Die Gegenstände, deren Lieferung (einschließlich Werklieferung), Eigenverbrauch gemäß [§ 3 Abs. 2](#) und [§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#), Einfuhr und innergemeinschaftlicher Erwerb dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegen, sind in der Anlage 1 Z 1 bis Z 345 **UStG 1994** erschöpfend aufgezählt.

Rz 1172 lautet:

Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Gegenständen der Anlage 1 Z 1 bis Z 345 UStG 1994 (zB im Zusammenhang mit Büchern oder anderen Druckerzeugnissen; ausgenommen die Vermietung von Druckerzeugnissen, siehe Rz 1177) fallen nicht unter den ermäßigten Steuersatz (zB die Herstellung von Fotokopien; ~~Verkauf von digitalen oder elektronischen Büchern vgl. EuGH 5.3.2015, Rs C-502/13, Kommission/Luxemburg; EuGH 5.3.2015, Rs C-479/13, Kommission/Frankreich~~). [...]

Rz 1173d lautet:

Begünstigt sind Waren der monatlichen Damenhygiene, wie etwa hygienische Binden (Einlagen), Tampons aus Stoffen aller Art, Menstruationstassen, Menstruationsschwämmchen und Periodenhosen. Ebenso begünstigt sind Slipeinlagen.

10.2.3. Vermietung von Grundstücken; Wohnungseigentümergeinschaften; Beherbergungs- und Campingplatzumsätze

10.2.3.1. Allgemeines

Rz 1184 wird an die derzeit geltende Rechtslage angepasst, wonach der in Österreich angewendete ermäßigte Steuersatz bei der Vermietung für Wohnzwecke auf [Art. 117 Abs. 2 MwSt-RL 2006/112/EG](#), beruht.

Rz 1184 lautet:

Die Vermietung und Verpachtung sowie die Nutzungsüberlassung von Grundstücken zu Wohnzwecken und die Leistungen von Wohnungseigentümergeinschaften im Zusammenhang mit Wohnungen unterliegen aufgrund **der Ausnahmeregelung des [Art. 117 Abs. 2 MwSt-RL 2006/112/EG](#)** einer Vereinbarung im Beitrittsvertrag dem ermäßigten Steuersatz. ~~Diese ursprünglich auf vier Jahre beschränkte Ausnahmeregelung wurde zunächst durch die Richtlinie 2000/17/EG des Rates vom 30.3.2000 verlängert.~~ Der ermäßigte Steuersatz findet in unionsrechtskonformer Interpretation keine Anwendung auf

eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung. Diese ist zwingend unecht steuerbefreit ohne die Möglichkeit, nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht zu optieren (VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#); VwGH 30.4.2015, [Ra 2014/15/0015](#); siehe LRL 2012 Rz 168 und 184).

10.2.3.10. Studenten-, Lehrlings-, Kinder-, und Schülerheime

In Rz 1229 wird der mit 1.9.2019 erfolgten Änderung des [§ 5 Abs. 1 Studentenheimgesetz](#), BGBl. Nr. 291/1986, durch das BG, mit dem das [Studentenheimgesetz](#) geändert wird, [BGBl. I Nr. 15/2019](#), Rechnung getragen.

Rz 1229 lautet:

[...]

Rechtslage vor 1.1.2016 und ab 1.11.2018:

Umsätze aufgrund von Benutzungsverträgen gemäß [§ 5 Abs. 1 Studentenheimgesetz](#), BGBl. Nr. 291/1986 ~~idGF in der Fassung BGBl. I Nr. 24/1999~~, vergleichbare Umsätze von Lehrlingsheimen sowie Kinder- und Schülerheimumsätze, die eine Beherbergung umfassen, fallen vor 1.1.2016 unter [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 112/2012 und ab 1.11.2018 unter [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 12/2018. Der ermäßigte Steuersatz von 10% bleibt daher anwendbar.

Nach Rz 1343 werden die Überschrift „10.2.10. Reparaturdienstleistungen“ und Rz 1344 mit Aussagen zu den Reparaturdienstleistungen neu eingefügt.

10.2.10. Reparaturdienstleistungen

Rz 1344 lautet:

Seit 1.1.2021 unterliegen Reparaturdienstleistungen (einschließlich Ausbesserung und Änderung) betreffend Fahrräder, Schuhe, Lederwaren, Kleidung oder Haushaltswäsche dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10%. Nicht begünstigt sind hingegen Lieferungen inklusive Werklieferungen.

Von der Begünstigung sind auch Elektrofahrräder umfasst, nicht jedoch andere Krafträder (zur Definition des Kraftrades siehe Rz 1937).

Unter Lederwaren sind jedenfalls Waren im Sinne des Kapitels 42 der Kombinierten Nomenklatur zu verstehen.

Haushaltswäsche ist ein Sammelbegriff, der zB Bettwäsche, Polsterbezüge, Geschirrtücher, Handtücher, Tischdecken, Tischsets, Vorhänge umfasst. Polstermöbel gelten hingegen nach dem allgemeinen Begriffsverständnis nicht als Haushaltswäsche.

Der Begriff Kleidung ist unabhängig vom Material, aus dem diese besteht. Die Reinigung von Kleidung fällt nicht unter den ermäßigten Steuersatz von 10%, da die Reinigung keine Reparaturleistung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 Z 10 UStG 1994](#) darstellt.

Eine begünstigte Reparatur betreffend Fahrräder, Schuhe, Lederwaren, Kleidung oder Haushaltswäsche wird jedenfalls dann angenommen, wenn der Entgeltsanteil, welcher auf das bei der Reparatur verwendete Material entfällt, weniger als 50% des für die Reparatur geleisteten Gesamtentgelts beträgt.

Beispiel:

Ein Änderungsschneider verrechnet für Arbeiten (Kürzen und Erneuerung eines Reißverschlusses) an einem Kleid 40 Euro. Der Entgeltsanteil, der auf das verwendete Material entfällt, beträgt 5 Euro.

Die Arbeiten am Kleid unterliegen zur Gänze dem ermäßigten Steuersatz iHv 10%.

Beispiel:

Eine Fahrradwerkstätte verrechnet für Arbeiten (Service inklusive Austausch von Bremsbelägen) an einem Fahrrad 70 Euro. Der Entgeltsanteil, der auf das verwendete Material entfällt, beträgt 10 Euro.

Die Arbeiten am Fahrrad unterliegen zur Gänze dem ermäßigten Steuersatz iHv 10%.

Randzahlen 13454 bis 1350: derzeit frei

12. Vorsteuerabzug ([§ 12 UStG 1994](#))

12.1. Allgemeines

In Rz 1802 werden das Urteil des EuGH vom 12.11.2020, [C-42/19](#), *Sonaecom SGPS SA*, zum Vorsteuerabzug einer gemischten Holding für Vorleistungen nicht verwirklichter Investitionen, sowie VwGH 19.5.2020, [Ro 2019/13/0030](#), eingearbeitet.

Rz 1802 lautet:

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich bei allen für das Unternehmen ausgeführten Umsätzen und bei der Einfuhr jeder Art von Gegenständen für das Unternehmen zulässig. Im Allgemeinen ist nicht zu unterscheiden, für welche Zwecke der für das Unternehmen bezogene Gegenstand oder die für das Unternehmen in Anspruch genommene sonstige Leistung verwendet wird (Ausnahmen siehe Rz 1914 bis Rz 20105). Der Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn ein für das Unternehmen bezogener oder eingeführter Gegenstand unter dem Einkaufspreis veräußert wird oder weder mittelbar noch unmittelbar der Ausführung eigener Umsätze (zB bei Untergang der Ware) dient, **oder wenn der Unternehmer sonstige Leistungen zur Ausführung seiner steuerpflichtigen Umsätze in Anspruch nimmt, letztlich jedoch diese Umsätze nicht ausführt (zB „versunkene Kosten“).**

Der Vorsteuerabzug ist jedoch zu versagen, wenn der Unternehmer Vorleistungen zur Ausführung seiner steuerpflichtigen Umsätze in Anspruch nimmt, letztlich jedoch damit Umsätze bewirkt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. EuGH 12.11.2020, Rs [C-42/19](#), *Sonaecom SGPS SA*).

Ebenso entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. Das Recht auf Vorsteuerabzug darf in einem solchen Fall nicht verweigert werden, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Ebenso ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (VwGH 19.5.2020, [Ro 2019/13/0030](#)).

In Rz 1802a wird das Erkenntnis des VwGH 15.5.2020, [Ra 2018/15/0113](#), zur missbräuchlichen Praxis iZm Immobilienleasing eingearbeitet.

Rz 1802a lautet:

Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn er mit Hilfe einer missbräuchlichen Gestaltung geltend gemacht werden soll, zB kein Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen (VwGH 27.6.2017, [Ra 2017/13/0026](#)) **oder im Falle eines missbräuchlichen Immobilienleasings (VwGH 15.5.2020, [Ra 2018/15/0113](#))**. Eine **missbräuchliche Gestaltung** ist gegeben, wenn die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit dem UStG 1994 verfolgten Ziel zuwiderläuft und aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (siehe EuGH 21.2.2008, Rs [C-425/06](#), *Part Service*, EuGH 22.11.2017, Rs [C-251/16](#), *Cussens ua.*). Die Behörde hat den **durch die gewählte Konstruktion konkret angestrebten Steuervorteil (auf dem Gebiet der Umsatzsteuer) Vorteil** festzustellen, was eine Vorläufigkeit iSd [§ 200 Abs. 1 BAO](#) rechtfertigen kann (VwGH 31.3.2011, [2008/15/0115](#)).

[...]

12.1.1. Zum Vorsteuerabzug berechtigter Personenkreis

In Rz 1803 und Rz 1809 werden Verweise richtiggestellt.

Rz 1803 lautet:

Zum Vorsteuerabzug nach [§ 12 UStG 1994](#) sind alle Unternehmer im Sinne des [§ 2 UStG 1994](#) (siehe Rz 181 bis Rz ~~32640~~) im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt.

Rz 1809 lautet:

Im Ausland ansässige Unternehmer dürfen den Vorsteuerabzug grundsätzlich auch dann beanspruchen, wenn sie im Inland keine Lieferungen und sonstigen Leistungen ausführen bzw. ausgeführt haben. Auch ihnen steht aber der Vorsteuerabzug nur insoweit zu, als die Vorsteuerbeträge ihrer unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind. Das gilt auch für Vorsteuern, die mit nicht steuerbaren Umsätzen in Zusammenhang stehen, soweit diese Umsätze, wären sie im Inland ausgeführt worden, steuerpflichtig oder echt steuerbefreit wären. Um als Unternehmer zu gelten, müssen jedoch auch bei einem ausländischen Unternehmer die Unternehmerkriterien nach österreichischem Recht (siehe Rz 181 bis Rz 2309) erfüllt sein.

12.1.2. Vorsteuerabzug aufgrund der Rechnung

In Rz 1821 werden Verweise richtiggestellt.

Rz 1821 lautet:

Ein gesonderter Steuerausweis erfordert, dass in der Rechnung der auf das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung entfallende Steuerbetrag getrennt angeführt ist (§ 11 Abs. 1 Z ~~6-3~~ **lit. f** UStG 1994). Fehlt dieses Merkmal, so ist der Vorsteuerabzug auch dann unzulässig, wenn der Rechnungsaussteller den Rechnungsempfänger durch einen Zusatz auf der Rechnung ermächtigt, den Steuerbetrag aus dem angegebenen Bruttopreis zu errechnen. Für Kleinbetragsrechnungen, Fahrscheine und Reisekosten gibt es Erleichterungen (siehe Rz 1625 ~~f bis Rz 1637~~, Rz 1691 bis Rz ~~1695-1710~~).

12.1.3. Abzug der EUSt ([§ 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#))

Die Hinweise auf die Rechtsprechung des VwGH und des EuGH zu den Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus der EUSt in Rz 1843 werden um das Erkenntnis des VwGH vom 27.8.2020, [Ro 2019/13/0001](#), und den Beschluss des EuGH vom 8.10.2020, [Rs C-621/19](#), Weindel Logistik Service SR spol. s r.o, ergänzt.

Rz 1843 lautet:

[...]

Der eingeführte Gegenstand muss dabei entweder zum Gebrauch, zum Verbrauch oder zum Verkauf bestimmt sein. Entscheidend ist, ob die eingeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet wurden. Diese Voraussetzung ist

nur erfüllt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Unternehmer im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten liefert bzw. erbringt (VwGH **27.8.2020**, [Ro 2019/13/0001](#); 18.10.2018, [Ro 2017/15/0022](#) mHa VwGH 24.3.2015, [2013/15/0238](#), und EuGH **8.10.2020**, [Rs C-621/19](#), *Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.*; **EuGH** 25.6.2015, [Rs C-187/14](#), *DSV Road A/S*). Siehe hierzu auch Rz 1848, zu den Ausnahmen siehe Rz 1854 bis 1859a.

In Rz 1848 werden der Beschluss des EuGH vom 8.10.2020, [Rs C-621/19](#), Weindel Logistik Service SR spol. s r.o. und das VwGH-Erkenntnis 27.8.2020, Ro 2019/13/0001, aufgenommen.

Rz 1848 lautet:

Personen, die lediglich bei der Einfuhr mitgewirkt haben, ohne umsatzsteuerrechtlich verfügungsberechtigt zu sein (zB Spediteure, Frachtführer, Handelsvertreter), sind daher auch dann nicht abzugsberechtigt, wenn sie den eingeführten Gegenstand vorübergehend entsprechend den Weisungen ihres Auftraggebers auf Lager nehmen oder Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer aufgrund einer zollrechtlichen Unregelmäßigkeit geworden sind (siehe hierzu auch EuGH **8.10.2020**, [Rs C-621/19](#), *Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.*; **EuGH** 25.6.2015, [Rs C-187/14](#), *DSV Road A/S*, und VwGH **27.8.2020**, [Ro 2019/13/0001](#); 24.3.2015, [2013/15/0238](#)). Siehe auch Rz 1843.

12.2.7. Vorsteuerabzug bei Personen-, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer

In Rz 1985 wird ein Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 19.5.2020, [Ra 2018/13/0091](#), bezüglich des Vorsteuerabzuges bei ertragsteuerlich überwiegend nicht abzugsfähigen Aufwendungen eingearbeitet.

Rz 1985 lautet:

[...] Im Zusammenhang mit Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen, deren Anschaffungskosten überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) darstellen (Anschaffungskosten über 80.000 Euro), kann aufgrund [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (vgl. **VwGH 19.5.2020**, [Ra 2018/13/0091](#)).

Beispiel:

Ein Unternehmer erwirbt ein E-Auto mit reinem Elektroantrieb um 45.000 Euro inkl. USt. Bei diesem Rechnungsbetrag hat der Händler bereits den Händleranteil der Umweltförderung (E-Mobilitätsbonus) in Abzug gebracht. Der Unternehmer erhält zusätzlich eine Umweltförderung von 2.000 Euro sowie eine Investitionsprämie in Höhe von 5.250 Euro für den Autokauf. Der Unternehmer kann den Vorsteuerabzug

von 7.500 Euro geltend machen und hat eine Eigenverbrauchsbesteuerung von 833,33 Euro (45.000 Euro – 40.000 Euro = 5.000 Euro/1,2 = 4.166,67 Euro; davon 20 % ergibt eine Umsatzsteuer iHv 833,33 Euro) vorzunehmen. Weder die Umweltförderung noch die Investitionsprämie wirken sich auf den Vorsteuerabzug oder die (Höhe der) Eigenverbrauchsbesteuerung aus.

[...]

12.3. Ausschluss vom Vorsteuerabzug

In Rz 1999 wird ein Verweis richtiggestellt und der Verweis auf die Rechtslage vor 2010 entfernt.

Rz 1999 lautet:

In den Fällen des [§ 12 Abs. 3 Z 3 lit. c UStG 1994](#) sind jene Umsätze ~~iSd § 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994~~ betroffen, die nach ~~§ 3a Abs. 14 Z 7 iVm Abs. 13 lit. a UStG 1994 oder § 3a bzw. Abs. 6 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 10 Z 7 iVm Abs. 9 UStG 1994)~~ als im Drittland ausgeführt gelten.

[...]

12.10. Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen

In Rz 2073 wird das Urteil des EuGH vom 9.7.2020, Rs [C-374/19](#), HF, zur Vorsteuerberichtigung bei einem gemischt verwendeten Investitionsgut eingearbeitet.

Rz 2073 lautet:

[...] Eine Vorsteuerkorrektur ist daher vorzunehmen, wenn ein Gegenstand, der bisher zB je zur Hälfte zur Ausführung steuerpflichtiger und unecht steuerfreier Umsätze verwendet wurde, nunmehr nur noch zu 20% zur Ausführung steuerpflichtiger und zu 80% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet wird, **aber auch wenn zB bei diesem Gegenstand die steuerpflichtige Nutzung zur Gänze wegfällt und der Gegenstand nunmehr ausschließlich zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet wird (vgl. EuGH 9.7.2020, Rs [C-374/19](#), HF).**

[...]

In Rz 2074 wird das Urteil des EuGH vom 12.11.2020, Rs [C-734/19](#), ITH Comercial Timișoara SRL, eingearbeitet.

Rz 2074 lautet:

Keine Änderung der Verhältnisse liegt demnach vor:

- bei Entnahmen, es sei denn, es liegt ein unecht steuerfreier Eigenverbrauch vor (zB Gebäude(teil), für das (den) bisher der Vorsteuerabzug zustand, wird ohne Option zur Steuerpflicht in den Privatbereich übergeführt),
- bei Einlagen (zu Körperschaften öffentlichen Rechts und Vereinen siehe Rz 479),
- bei nicht steuerbaren Vorgängen (zB Umgründungen im Sinne des [UmgrStG](#)),
- bei Gesamtrechtsnachfolgen,
- bei Leerstehen einer Immobilie (auch bei längerem Leerstehen, zB mehr als 2 Jahre), wenn der Unternehmer **noch immer die Absicht hat, die erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zur Ausführung besteuert Umsätze zu verwenden und** nachweislich aktive Schritte setzt (zB durch Werbemaßnahmen), um seine steuerpflichtig behandelte Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit fortzusetzen (vgl. EuGH **12.11.2020, Rs [C-734/19](#), ITH Comercial Timișoara SRL**; EuGH 28.2.2018, Rs [C-672/16](#), Imofloresmira - Investimentos Imobiliários SA),
- und - bis einschließlich Veranlagungsjahr 2013 - bei Übergang von oder zu der landwirtschaftlichen Pauschalierung (siehe Rz 2857).

In Rz 2076 wird ein Verweis richtiggestellt.

Rz 2076 lautet:

Fallen hingegen das Jahr des Leistungsbezuges (der Anschaffung) und das Jahr der erstmaligen Verwendung auseinander und ändert sich die ursprünglich beabsichtigte Verwendung vor der Inverwendungnahme, ist ein Anwendungsfall des [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) gegeben (siehe Rz 2101 bis Rz 21045).

[...]

14. Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen ([§ 14 UStG 1994](#))

14.2. Verordnungsermächtigung

14.2.1. Vorsteuerpauschalierung aufgrund von Verordnungen

In Rz 2251 erfolgt eine Anpassung im Zusammenhang mit der mit Wirkung ab 1.4.2020 erfolgten Änderung der [PferdePauschV](#), BGBl. II Nr. 48/2014, durch die VO [BGBl. II Nr. 247/2020](#), indem – wie bei den übrigen Verordnungen – nur mehr auf die Stammfassung der VO verwiesen wird. Weiters erfolgt eine Streichung der mit 31.12.2012 außer Kraft getretenen [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#).

Rz 2251 lautet:

Auf Grund folgender Verordnungen können Vorsteuern pauschaliert werden:

- Bestimmte Berufsgruppen, [VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 627/1983](#), anwendbar ab 1984;
- ~~1.1.2000 – 31.12.2012: Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999;~~
- Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler, [VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 228/1999](#), anwendbar ab 2000;
- Drogisten, [VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 229/1999](#), anwendbar ab 2000;
- Handelsvertreter, [VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 95/2000](#), anwendbar ab 2000;
- Künstler und Schriftsteller, [VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 417/2000](#), anwendbar ab 2000.;
- Einstellen fremder Pferde (Pferdepauschalierungsverordnung), [VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 48/2014](#) idF [BGBl. II Nr. 159/2014](#), anwendbar ab 2014.

In Rz 2252 und Rz 2253 werden die Ausführungen zu der mit 31.12.2012 außer Kraft getretenen [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, gestrichen. Weiters wird der Verweis auf [§ 125 BAO](#) konkretisiert.

Rz 2252 lautet:

Die Inanspruchnahme der Pauschalierungen ist **jeweils idR** an das Nichtüberschreiten von Umsatzgrenzen (~~§ 125 Abs. 1 BAO~~) gebunden. **Für die Ermittlung der Umsatzgrenze ist idR [§ 125 Abs. 2 BAO](#) anzuwenden.** Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1-2 BAO dar.

Die maßgebenden Umsatzgrenzen sind:

- Bestimmte Berufsgruppen, [VO des BMF, BGBl. Nr. 627/1983](#): Die Umsätze für freiberuflich tätige Unternehmer dürfen im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 255.000 Euro betragen haben. Für nichtbuchführungspflichtige Handels- und Gewerbetreibende gelten die jeweiligen Grenzen zur Buchführung. Für die angeführten Tätigkeiten gemeinnütziger Einrichtungen gelten keine Umsatzgrenzen.
- ~~Verordnung betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe (BGBl. II Nr. 227/1999; letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012): Die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres dürfen nicht mehr als 255.000 Euro betragen haben und der Betrieb darf nicht buchführungspflichtig sein (§ 2 der VO). Erfasst sind nur jene Betriebe, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest "kleine Speisekarte") und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen (VwGH 05.09.2012, 2012/15/0120).~~
- [Verordnung betreffend Drogisten \(BGBl. II Nr. 229/1999\)](#): Der Betrieb darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden.

- [Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler \(BGBl. II Nr. 228/1999\)](#): Der Betrieb darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden.
- [Verordnung betreffend Künstler und Schriftsteller \(BGBl. II Nr. 417/2000\)](#): Der Betrieb darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden.
- [Verordnung betreffend das Einstellen fremder Pferde \(BGBl. II Nr. 48/2014 idF BGBl. II Nr. 159/2014\)](#): Der Unternehmer darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden. Liegen Umsätze vor, die ertragsteuerlich zu Einkünften gemäß § 21 EStG 1988 führen, ist die Verordnung nur anwendbar, wenn eine Umsatzgrenze von 400.000 Euro nicht überschritten wird. Zur Berechnung der Grenze und dem Eintritt der Folgen des Über- oder Unterschreitens ist § 125 Abs. 2 BAO sinngemäß anzuwenden.

Keine Umsatzgrenze: [Verordnung betreffend Handelsvertreter \(BGBl. II Nr. 95/2000\)](#).

Rz 2253 lautet:

Steigt der Umsatz eines Unternehmers, dessen Tätigkeit in einer der Verordnungen zu § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 angeführt ist und der bisher die Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Anspruch genommen hat, über die Grenze von 220.000 Euro, sind aber die Voraussetzungen gemäß [VO des BMF, BGBl. Nr. 627/1983](#) (bestimmte Berufsgruppen), ~~VO des BMF BGBl. II Nr. 227/1999 (Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe)~~, [VO des BMF, BGBl. II Nr. 228/1999](#) (Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler), [VO des BMF, BGBl. II Nr. 229/1999](#) (Drogisten) oder [VO des BMF, BGBl. II Nr. 417/2000](#) (Künstler und Schriftsteller) erfüllt, so kann der Unternehmer auf die Pauschalierung nach der VO überwechseln. In diesen Fällen ist dies auch ohne Einhaltung der Bindungsfrist von zwei Jahren möglich.

14.3. Auflagen im Zusammenhang mit der Verordnungsermächtigung

14.3.1. Verordnung des BMF BGBl. II Nr. 227/1999 - Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe

Die Aussagen der Rz 2266 bis Rz 2268 zur Gaststättenpauschalierungs- Verordnung werden gestrichen.

Rz 2266 lautet:

Die [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), VO BGBl. II Nr. 227/1999, ist mit 31.12.2012 außer Kraft getreten. Sie war letztmalig bei der Veranlagung 2012 anzuwenden.

~~Ob ein Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbe vorliegt siehe EStR 2000 Rz 4291 bis Rz 4302.~~

Randzahlen 2267 bis 2268: derzeit frei.

Rz 2267 lautet:

~~Gemäß § 4 dieser Verordnung ist die Vorsteuer mit 5,5% der Umsätze exklusive Getränkeumsätze zuzüglich dort genannter tatsächlicher abziehbarer Vorsteuerbeträge zu ermitteln. Im Hinblick auf § 14 Abs. 3 UStG 1994 gelten als Betriebseinnahmen Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen, ausgenommen sie wären unecht steuerfrei. Nicht zu den Betriebseinnahmen zählen unecht befreite Umsätze, Umsätze aus der Geschäftsveräußerung (§ 4 Abs. 7 UStG 1994) und Umsätze aus Hilfgeschäften.~~

Rz 2268 lautet:

~~Hinsichtlich der pauschalen Eigenverbrauchsermittlung gemäß der Verordnung über die Aufstellung von Schätzungsrichtlinien für die Ermittlung der Höhe des Eigenverbrauchs bei bestimmten Unternehmern und über die Fälligkeit der auf den Eigenverbrauch entfallenden USt, BGBl. Nr. 628/1983 ist davon auszugehen, dass auf Getränke 15% des Sachbezugswertes entfallen.~~

14.5. Widerruf und Wechsel der Vorsteuerpauschalierung

In Rz 2303 wird die [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, die mit 31.12.2012 außer Kraft getreten ist, gestrichen.

Rz 2303 lautet:

Wurde eine Vorsteuerpauschalierung nach [§ 14 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 UStG 1994](#), die nicht auf Grund der Verordnung aus dem Jahre 1999 (~~VO des BMF, BGBl. II Nr. 227/1999~~, [VO des BMF, BGBl. II Nr. 229/1999](#), [VO des BMF, BGBl. II Nr. 229/1999](#) und [VO des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999](#)) erfolgte, vor dem Jahr 2000 widerrufen, steht der Inanspruchnahme der Pauschalierungsverordnungen aus dem Jahre 1999 die Frist nach [§ 14 Abs. 5 lit. b UStG 1994](#) nicht entgegen.

16. Änderung der Bemessungsgrundlage ([§ 16 UStG 1994](#))

16.1. Minderung, Erhöhung

In Rz 2381 wird ein Verweis auf das Urteil des EuGH vom 11.3.2021, Rs [C-802/19](#), Z gegen Finanzamt Y, betreffend die Minderung der Bemessungsgrundlage bei nicht steuerbaren (steuerpflichtigen) Lieferungen, eingearbeitet. Weiters wird ein Verweis auf das Urteil des EuGH vom 28.5.2020, Rs [C-684/18](#), Word Comm Trading Gfz SRL, betreffend die

Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Vorsteuerberichtigung auf Grund der Änderung der Bemessungsgrundlage, aufgenommen.

Rz 2381 lautet:

Voraussetzung für die Berichtigungspflicht ist das Vorliegen eines steuerpflichtigen Umsatzes. Ein steuerfreier Umsatz löst mangels eines Steuer- bzw. Vorsteuerbetrages keine Berichtigungspflicht aus, gleichgültig, ob mit dem steuerfreien Umsatz der Verlust des Vorsteuerabzuges verbunden ist oder nicht (vgl. EuGH 11.3.2021, Rs [C-802/19](#), **Z gegen Finanzamt Y**). Hingegen bleibt die Verpflichtung zur Vornahme der Berichtigung bei einem steuerpflichtigen Umsatz auch dann bestehen, wenn dieser an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer ausgeführt wird. Für den leistenden Unternehmer ist somit allein die Tatsache maßgebend, dass sich die Bemessungsgrundlage für seinen (steuerpflichtigen) Umsatz geändert hat. Der Berichtigungspflicht des leistenden Unternehmers steht die Verpflichtung des Leistungsempfängers gegenüber, eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen (vgl. EuGH 28.5.2020, Rs [C-684/18](#), **World Comm Trading Gfz SRL**). Die Verpflichtung zur Vorsteuerkorrektur trifft allerdings nur den Leistungsempfänger, der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

16.2. Insolvenzverfahren

Rz 2401 wird an die geltende Terminologie angepasst.

Rz 2401 lautet:

Die Einleitung des Insolvenzverfahrens berührt nicht die Unternehmereigenschaft des ~~Gemein~~(Insolvenz)Schuldners. Der ~~Gemein~~(Insolvenz)Schuldner bleibt Zurechnungssubjekt der von der bzw. an die Masse ausgeführten Leistungen und Steuerschuldner (VwGH 27.05.1998, [93/13/0052](#)).

[...]

In Rz 2405 wird die Aussage im zweiten Satz des ersten Absatzes präzisiert, indem das Wort „anzumelden“ durch die Worte „durchzuführen bzw. festzusetzen“ ersetzt wird.

Rz 2405 lautet:

Für die insolvenzrechtliche Einordnung der Umsatzsteuerforderung ist davon auszugehen, dass die Uneinbringlichkeit im Sinne des [§ 16 Abs. 3 UStG 1994](#) in der Regel vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintritt und dieser Rückforderungsanspruch somit eine Insolvenzforderung darstellt. Die Vorsteuerberichtigung ist daher als Steuer des letzten Voranmeldungszeitraumes vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ~~anzumelden~~ **durchzuführen bzw. festzusetzen**.

[...]

19. Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld ([§ 19 UStG 1994](#))

19.1.1.3. Übergang der Steuerschuld (Rechtslage ab 1. Jänner 2012)

In Rz 2601b werden die Ausführungen zum Anwendungsbereich des Übergangs der Steuerschuld im Abschnitt „Leistender Unternehmer“ auf Grund des Urteils des EuGH vom 3.6.2021, Rs [C-931/19](#), Titanium Ltd, geändert, da danach eine in einem Mitgliedstaat vermietete Immobilie keine feste Niederlassung iSd [Art. 43 MwSt-RL 2006/112/EG](#) sowie [Art. 44](#) und [45 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF RL 2008/8/EG darstellt, wenn der Eigentümer der Immobilie dort nicht über eigenes Personal für die Leistungsbewirkung im Zusammenhang mit der Vermietung verfügt, das zu autonomem Handeln befähigt. Damit handelt es sich in diesem Fall bei dem Vermieter nicht um einen im Inland ansässigen Unternehmer, so dass die von ihm erbrachten Vermietungsumsätze auch nicht vom Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ausgenommen sind.

Außerdem wird im Abschnitt „Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers ohne Betriebsstätte in Österreich“ der Verweis auf [§ 19 Abs. 1e UStG 1994](#) im Klammerausdruck aktualisiert.

Rz 2601b lautet:

[...]

Leistender Unternehmer

Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld ist, dass der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat. Maßgebend für die Beurteilung dieser Voraussetzung ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird.

Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind insoweit (dh. hinsichtlich der Vermietungsumsätze) als inländische Unternehmer zu behandeln. Sie haben diese Umsätze im Veranlagungsverfahren zu erklären.

Der Leistungsempfänger schuldet nicht die Steuer für diese Umsätze.

Die Tatsache, dass ein Unternehmer beim Finanzamt Österreich im Inland umsatzsteuerlich geführt wird, ist kein Merkmal dafür, dass er im Inland ansässig ist.

Ab 1.1.2022 gelten Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, nur dann als inländische Unternehmer, wenn sie im Inland bzw. bei der Immobilie über eigenes Personal für die Leistungserbringung im Zusammenhang

mit der Vermietung verfügen, das zu autonomem Handeln befähigt (siehe EuGH 3.6.2021, Rs [C-931/19](#), *Titanium Ltd.*). Ist ein im Inland nicht ansässiger Unternehmer bei seinen Vermietungsumsätzen aufgrund unionsrechtskonformer Rechtsauslegung schon vor dem 1.1.2022 tatsächlich vom Übergang der Steuerschuld ausgegangen, ist dies – von Fällen des Rechtsmissbrauchs abgesehen – nicht zu beanstanden.

[...]

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers ohne Betriebsstätte in Österreich

Hat der ausländische Unternehmer nur sonstige Leistungen oder Werklieferungen ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er seine Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen, ausgenommen, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer schuldet.

Das gilt auch dann, wenn der ausländische Unternehmer Bauleistungen iSd [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) oder andere sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die nach [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) und subsidiär nach einer anderen Vorschrift die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (zB ~~ab 1. Juli 2010~~ die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd [§ 19 Abs. 1e lit. a UStG 1994](#) durch einen ausländischen Unternehmer).

[...]

19.1.1.4. Rechnungslegung

In Rz 2602 wird ergänzend klargestellt, dass bei steuerfreien Umsätzen, bei denen zur Steuerpflicht optiert werden kann und bei denen diese Steuerpflicht auf den Leistungsempfänger übergeht (zB steuerpflichtige Vermietungen durch im Inland nicht ansässige Unternehmer), die Option auch durch eine Rechnungslegung mit entsprechenden Hinweisen ausgeübt werden kann.

Rz 2602 lautet:

[...]

Ob eine Rechnung ausgestellt wird und ob in dieser auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen wird, hat auf den Übergang der Steuerschuld keinen Einfluss.

Bei steuerfreien Umsätzen, für die eine Option zur Steuerpflicht möglich ist (zB eine Vermietung zu Geschäftszwecken), kann in Fällen des Übergangs der Steuerschuld die Option auch durch entsprechende Hinweise in der Rechnung ausgeübt werden. Aus diesen Hinweisen haben die Option zur Steuerpflicht, Art und der Umfang der Leistung und der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger hervorzugehen.

Zur Änderung der Rechnungsausstellungsverpflichtung in bestimmten Fällen beim Übergang der Steuerschuld ab 1. Jänner 2013 siehe Rz 1501b.

19.1.2. Übergang der Steuerschuld in der Bauwirtschaft

19.1.2.2. Bauleistungen ([§ 19 Abs. 1a dritter Unterabsatz UStG 1994](#))

In Rz 2602c werden die Hinweise, dass die Reinigung von Bauwerken ab 1.1.2011 auch eine Bauleistung sein kann, die zum Übergang der Steuerschuld gemäß [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) führt, entfernt.

Rz 2602c lautet:

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung, Beseitigung oder Reinigung (~~ab 1. Jänner 2011~~) von Bauwerken dienen (vgl. EuGH 13.12.2012, Rs [C-395/11](#), *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*).

[...]

Folgende Leistungen sind, wenn sie als selbständige Hauptleistungen zu beurteilen sind, **keine** Bauleistungen:

- Ausschließlich planerische Leistungen (zB von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs- und Bauingenieuren).
- Beförderungsleistungen einschließlich des Be- und Entladens. Ebenso das Abholen von Bauschutt, auch wenn der Auftrag auf (anschließende) Entsorgung des Bauschutts lautet.
- Die Vermietung von Geräten (Beistellung ohne Personal), sowie die Durchführung von Reparatur- und Wartungsarbeiten eines Baugerätes, auch wenn die Arbeiten auf der Baustelle erfolgen.
- ~~Bis 31. Dezember 2010: Die bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, zB Fenstern, es sei denn, es handelt sich um eine Nebenleistung zu weiteren als Bauleistung zu qualifizierenden Tätigkeiten. Ebenso die Bauendreinigung. (Eine Bauleistung stellt dagegen ein Reinigungsvorgang dar, bei dem die zu reinigende Oberfläche verändert wird, zB wenn die Oberfläche abgeschliffen oder abgestrahlt wird).~~
- Reine Wartungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken, solange nicht Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden. Untergeordnete Änderungen (zB Austausch der Sicherungen oder Lampen bei der Wartung von Aufzugsanlagen) führen noch nicht zu einer Bauleistung.

[...]

- **Gestellung von Arbeitskräften**

Beschäftigt ein Unternehmer im Rahmen einer von ihm zu erbringenden Bauleistung entlehene Arbeitskräfte, so ist bei der Beantwortung der Frage, ob diese eine Bauleistung erbringen, nicht nach der von diesen tatsächlich erbrachten Leistung auszugehen, sondern, ob sie im Rahmen einer Bauleistung tätig werden (zB eine geliehene Arbeitskraft übt die Bauaufsicht aus; ein Leihtechniker führt im Rahmen der Bauführung technische Zeichnungen aus). Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn es sich nicht um entlehene Arbeitskräfte handelt, sondern um selbständige Unternehmer, die die genannten Leistungen erbringen.

- Werden bei **Arbeitsgemeinschaften**, die mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sind, für die Geschäftsführung (Federführung) durch einen Bauunternehmer, der Mitglied der ARGE ist, Federführungsgebühren an die ARGE verrechnet, so kann davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um Bauleistungen handelt. Ebenso im Falle der Personalgestellung (zB des Bauleiters) durch einen ARGE-Partner an die ARGE.
- Bei der Gestellung von Arbeitskräften ist es gleichgültig, ob die Arbeitskräfte einem Unternehmer gestellt werden, der **üblicherweise Bauleistungen** erbringt. Maßgeblich ist, ob die Arbeitskräfte vom Entleiher tatsächlich im Rahmen einer Bauleistung eingesetzt werden. Dies müsste dem Verleiher entsprechend bekannt gegeben werden.
- Aus Vereinfachungsgründen kann bei der Beurteilung, ob die geliehene Arbeitskraft Bauleistungen erbringt, vom Überwiegen ausgegangen werden. Wird die Arbeitskraft zu mehr als 50% der Gesamttätigkeit (zeitlich gesehen) im Rahmen von Bauleistungen eingesetzt, kann insgesamt von einer Bauleistung ausgegangen werden; im umgekehrten Fall liegt insgesamt keine Bauleistung vor. In Grenzfällen (zB es steht noch nicht fest, ob letztlich eine Bauleistung bewirkt wird) kann von einer Bauleistung ausgegangen werden.
- Beauftragt ein (General)Unternehmer einen anderen Unternehmer mit der Gestellung von Arbeitskräften zur Erbringung von Bauleistungen und beauftragt dieser Unternehmer seinerseits einen weiteren (dritten) Unternehmer mit der Gestellung von Arbeitskräften zur Erbringung dieser Bauleistungen (mehrstufige Personalgestellung), handelt es sich auch bei der Leistung des dritten Unternehmers an seinen Auftraggeber um eine Bauleistung.
- **Reinigung von Bauwerken (Rechtslage ab 1. Jänner 2011)**

Erfasst ist nicht nur die Bauendreinigung, sondern jede Säuberung von Räumlichkeiten oder Flächen, die Teil eines Bauwerks sind. Zu den Bauleistungen zählt daher zB die Reinigung von Gebäuden, Fassaden, Fenstern, Swimmingpools, Kanälen (Behebung von

Verstopfungen, Kanalspülung usw.), Straßen und Parkplätzen (Schneeräumung, Kehrleistungen, Straßenwaschung usw.).

[...]

Die Überschrift für den Abschnitt 19.1.4. wird geändert und lautet:

19.1.4. Übergang der Steuerschuld bei Gas-, Strom-, Wärme- und Kältelieferungen über Verteilungsnetze ([§ 19 Abs. 1c UStG 1994](#))

Die Rz 2604c, die sich auf die Rechtslage von 2005 bis 2011 bezieht, entfällt und der Hinweis auf die derzeit freien Randzahlen in diesem Abschnitt wird entsprechend angepasst.

Randzahlen 2604 bis 2604bc: derzeit frei.

Rz 2604c lautet:

~~Rechtslage ab 1. Jänner 2005:~~

~~Bei Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität durch einen Unternehmer, der im Inland weder Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, an einen Abnehmer, der im Inland für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner (§ 19 Abs. 1c UStG 1994).~~

~~Der liefernde Unternehmer haftet für diese Steuer.~~

Beispiel 1:

~~Das ungarische Elektrizitätsunternehmen U liefert Strom nach Österreich an den Stromhändler Ö. Die Lieferung des U wird gemäß § 3 Abs. 13 UStG 1994 in Österreich bewirkt. Nach § 19 Abs. 1c UStG 1994 kommt es zum Übergang der Steuerschuld von U auf Ö.~~

Beispiel 2:

~~Das italienische Elektrizitätsunternehmen I liefert Strom an die Tischlerei K in Kärnten für deren Tischlereibetrieb. Da K kein „Wiederverkäufer“ ist, bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 14 UStG 1994, somit danach, wo K den Strom nutzt oder verbraucht.~~

~~Das ist jener Ort, an dem sich der Zähler der Tischlerei K befindet. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld von I auf K.~~

~~Ab 1.1.2010 ist eine Betriebsstätte in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung eine solche iSd Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung und nur dann nicht schädlich für den Übergang der Steuerschuld, wenn sie an der Leistungserbringung nicht beteiligt ist.~~

In Rz 2604d wird der Hinweis auf das Inkrafttreten der dort dargestellten Rechtslage gelöscht.

Rz 2604d lautet:

~~Rechtslage ab 1. Jänner 2011:~~

Die Steuerschuld für Lieferungen

- von Gas über Erdgasnetze im Allgemeinen (nicht nur über das Erdgasverteilungsnetz),
- von Elektrizität,
- von Wärme über Wärmenetze und
- von Kälte über Kältenetze

geht auf den Leistungsempfänger über, wenn

- dieser im Inland zur Mehrwertsteuer erfasst ist und
- der Lieferer im Inland nicht ansässig (Rz 2604f) ist.

Der Lieferer haftet für die Steuer.

In Rz 2604f wird der Verweis auf die entfallende Rz 2604c entfernt.

Rz 2604f lautet:

[...]

Zur Betriebsstätte und deren Beteiligung an der Leistungserbringung siehe auch ~~Rz 2604c~~ und Rz 2601a.

19.2. Entstehung der Steuerschuld

19.2.1.1. Anzahlungen

In Rz 2607 erfolgt im Hinblick auf die Änderungen des [§ 23 UStG 1994](#) eine Anpassung.

Rz 2607 lautet:

[...]

- ~~Beherbergungsgewerbe und Reiseleistungen:~~ Die Umsatzbesteuerung der Anzahlungen kann unterbleiben, wenn diese im Beherbergungsgewerbe ~~und im Zusammenhang mit Reiseleistungen~~ 35% des zu versteuernden Leistungspreises nicht überschreiten. Betragen die Anzahlungen mehr als 35%, so sind die Anzahlungen zur Gänze zu versteuern.

[...]

21. Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung ([§ 21 UStG 1994](#))

21.10. Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer (Rechtslage für ab 1.1.2010 gestellte Erstattungsanträge)

21.10.1. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten

Das Vorsteuererstattungsverfahren an in der Gemeinschaft ansässige Unternehmer wird in den Rz 2836 bis 2838 an die Änderungen, die durch die VO [BGBl. II Nr. 16/2021](#) eingeführt wurden, angepasst. Überdies werden Verweise angepasst.

Rz 2836 lautet:

Die Vorsteuererstattung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist nur in den in [§ 1 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idF ~~BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014~~ genannten Fällen zulässig. Hat der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer in Österreich eine Betriebsstätte nach § 29 BAO und ist diese als feste Niederlassung zu qualifizieren, von der aus keine Umsätze bewirkt werden (siehe EuGH 25.10.2012, Rs [C-318/11, Daimler](#)), soll **die Vorsteuererstattung durch das Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, durchgeführt werden. Die das der Betriebsstätte zugeordnete zuständige Dienststelle des Finanzamtes Österreich die Vorsteuererstattung mittels Bescheid an das Finanzamt Österreich, hat die Dienststelle Graz-Stadt, entsprechend zu informieren. delegieren. Das Finanzamt für Großbetriebe hat in diesen Fällen die Vorsteuererstattung mittels Bescheid an das Finanzamt Österreich zu delegieren.**

Im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die andere als die in [§ 1 Abs. 1 Z 2 bis Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idF ~~BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014~~ genannten Umsätze im Inland erzielen, werden gemäß [§ 60 Abs. 2 Z 2 BAO](#) idF BGBl. I Nr. 104/2019 (FORG) beim Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, zur Umsatzsteuer veranlagt. Zur Vermietung von Grundstücken durch ausländische Unternehmer siehe Rz 2601a.

Dies gilt **insbesondere** nicht für Unternehmer, die einer Sonderregelung gemäß [Art. 369a bis 369k MwSt-RL 2006/112/EG](#) im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat unterliegen, und die nicht verpflichtet sind, gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) eine Steuererklärung abzugeben (vgl. [Art. 25a Abs. 15 UStG 1994](#) idF ~~BGBl. I Nr. 40/2014~~).

[...]

Rz 2837 lautet:

[...]

In einem vom Unternehmer gemäß [§ 2 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idGF ~~BGBl. II Nr. 222/2009~~, einmal gewählten Erstattungszeitraum kann nur ein (zusammengefasster) Antrag für ein und denselben Zeitraum gestellt werden. **Nur in Nordirland ansässige Unternehmer können neben einem Antrag für Lieferungen zusätzlich für denselben Zeitraum einen Vorsteuererstattungsantrag für sonstige Leistungen nach den Vorgaben für Drittlandsunternehmer stellen (vgl. Rz 148).**

In einem Antrag können jedoch auch abziehbare Vorsteuern enthalten sein, die in vorangegangene Erstattungszeiträume des Antragsjahres fallen, soweit diese noch nicht geltend gemacht worden sind und die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages für diese Erstattungszeiträume (30. September des Folgejahres) noch nicht abgelaufen ist.

[...]

Rz 2838 lautet:

[...]

21.10.1.3.2. Frist

Die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages endet am 30. September des Folgejahres ([§ 3 Abs. 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idGF ~~BGBl. II Nr. 222/2009~~).

Diese Frist ist in der [Richtlinie 2008/9/EG](#), ABl. Nr. L 44 vom 12.02.2008 S. 23 als Fallfrist vorgesehen und daher nicht nach den Vorschriften der nationalen [BAO](#) erstreckbar (weder durch Fristverlängerungsansuchen noch durch Aufnahme in die Fristenliste, siehe hierzu auch EuGH 21.06.2012, Rs [C-294/11](#), *Elsacom NV*).

[...]

21.10.1.3.4. Bescheidzustellung

Der Bescheid wird an die Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates auf demselben elektronischen Weg übermittelt, wie der Erstattungsantrag bei der Finanzverwaltung im Erstattungsstaat eingelangt ist.

Über die Art der Zustellung (über das elektronische Portal des Ansässigkeitsstaates oder in Papierform) entscheidet der Ansässigkeitsstaat. **Die Zustellung gilt mit dem Einlangen im elektronischen Portal des Mitgliedstaates, in dem der Unternehmer ansässig ist, als bewirkt, wenn der Ansässigkeitsstaat eine elektronische Zustellung (mittels**

elektronischem Postfach) vorsieht ([§ 3 Abs. 3 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idF BGBl. II Nr. 16/2021; anzuwenden ab dem Kalenderjahr 2021).

Jene Unternehmer, deren Ansässigkeitsstaaten es ablehnen, die Bescheide der österreichischen Finanzverwaltung zuzustellen, erhalten den Bescheid direkt an die im Erstattungsantrag angegebene E-Mail-Adresse zugestellt (~~vgl. § 3 Abs. 3 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 174/2010~~). **Die Zustellung der E-Mail gilt mit deren Absendung als bewirkt, ausgenommen, der Antragsteller weist nach, dass ihm die E-Mail nicht zugestellt wurde (vgl. [§ 3 Abs. 3](#) iVm [§ 3 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idGF).**

21.10.1.3.5. Säumnisabgeltung

Erfolgt die Erstattung nicht innerhalb der vorgesehenen Frist, hat der Antragsteller Anspruch auf Zahlung einer Säumnisabgeltung ([§ 3 Abs. 4 bis 11 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idGF BGBl. II Nr. 222/2009).

[...]

Rz 2842 samt Überschrift entfällt. Die Ausführungen zum Inkrafttreten der derzeit gültigen Fassung, VO [BGBl. II Nr. 16/2021](#), wurden in Rz 2838 übernommen.

21.10.1.6. Inkrafttreten

Rz 2842 lautet:

~~Die VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 gilt für Erstattungsanträge, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Der Zeitraum, auf den sich der Erstattungsantrag bezieht, ist somit nicht ausschlaggebend.~~

~~Die VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014 gilt für Erstattungsanträge, die Vorsteuerbeträge betreffen, die in das Kalenderjahr 2015 fallen.~~

Randzahlen 2841 und 2842: **derzeit frei.**

21.10.2. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet

Das Vorsteuererstattungsverfahren an Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet wird in den Rz 2843 bis 2845 an die Änderungen, die durch die VO [BGBl. II Nr. 16/2021](#) eingeführt wurden, angepasst. Überdies werden auch Verweise angepasst.

Rz 2843 lautet:

Die Vorsteuererstattung für im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist nur in den [§ 1 Abs. 1 der Verordnung des BM](#)

[für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idF ~~BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014~~ genannten Fällen zulässig. Hat der im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer in Österreich eine Betriebsstätte nach [§ 29 BAO](#) und ist diese als feste Niederlassung zu qualifizieren, von der aus keine Umsätze bewirkt werden, soll **die Vorsteuererstattung durch das Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, durchgeführt werden. Die das der Betriebsstätte zugeordnete zuständige Dienststelle des Finanzamtes Österreich die Vorsteuererstattung mittels Bescheid an das Finanzamt Österreich, hat die Dienststelle Graz-Stadt, entsprechend zu informieren. delegieren Das Finanzamt für Großbetriebe hat in diesen Fällen die Vorsteuererstattung mittels Bescheid an das Finanzamt Österreich zu delegieren** (vgl. auch Rz 2836).

Im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer, die andere als die in [§ 1 Abs. 1 Z 2 bis Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idF ~~BGBl. II Nr. 222/2009 bzw. BGBl. II Nr. 158/2014~~ genannten Umsätze im Inland erzielen, werden gemäß [§ 60 Abs. 2 Z 2 BAO](#) idF BGBl. I Nr. 104/2019 (FORG) beim Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, zur Umsatzsteuer veranlagt. Zur Vermietung von Grundstücken durch ausländische Unternehmer siehe Rz 2601a.

Rz 2844 lautet:

Der Erstattungszeitraum kann wahlweise mindestens drei Monate bis höchstens ein Kalenderjahr betragen. Der Erstattungszeitraum kann kürzer als drei Monate sein, wenn sich der Antrag auf die letzten Monate des Kalenderjahres bezieht (zB November und Dezember oder nur Dezember). In diesem Antrag können auch abziehbare Vorsteuern enthalten sein, die in vorangegangene Erstattungszeiträume des Antragsjahres fallen.

In einem vom Unternehmer gemäß [§ 2 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idF ~~BGBl. II Nr. 222/2009~~, einmal gewählten Erstattungszeitraum kann nur ein (zusammengefasster) Antrag für ein und denselben Zeitraum gestellt werden. Sollte ein ergänzender Antrag noch vor Ablauf der Einreichungsfrist (30. Juni des Folgejahres, siehe die folgende Rz 2845) eingereicht werden, ist dieser nur dann zu berücksichtigen, wenn der Unternehmer gleichzeitig nachweist, dass es sich hierbei um keine Doppelerstattung handelt. Zusätzliche Erstattungsanträge im Rechtsmittelverfahren können nur dann berücksichtigt werden, wenn diese noch in der Einreichungsfrist erfolgen.

Rz 2845 lautet:

Der Antragsteller hat den Erstattungsantrag mit dem hierfür vorgesehenen Formular U-5 ausnahmslos schriftlich (weder elektronisch noch per FAX) bei dem für die Durchführung des Erstattungsverfahrens in Österreich zuständigen Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-

Stadt, einzubringen. Der Antrag ist vom Steuerpflichtigen selbst oder von dessen Bevollmächtigten zu unterschreiben (EuGH 03.12.2009, Rs [C-433/08](#), *Yaesu Europe BV*).

21.10.2.3.2. Unternehmerbescheinigung

Um eine Vorsteuererstattung nach der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idgF ~~BGBl. II Nr. 222/2009~~, zu erhalten, muss der (ausländische) Unternehmer, der im Inland keine Umsätze erzielt, durch eine Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, dass er als Unternehmer unter einer Steuernummer eingetragen ist ([§ 3a Abs. 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idgF ~~BGBl. II Nr. 222/2009~~). Auf dieses formale Erfordernis des Vorliegens einer Bescheinigung über die Unternehmereigenschaft kann nicht verzichtet werden.

[...]

Rz 2849 wird samt Überschrift gestrichen. Die Ausführungen zum Inkrafttreten der derzeit gültigen Fassung, VO BGBl. II Nr. 16/2021, werden in Rz 2846 eingearbeitet.

Rz 2846 lautet:

Von der Erstattung ausgeschlossen sind die Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoff nach dem 14.1.2021 entfallen ([§ 3a Abs. 2 der VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idF BGBl. II Nr. 16/2021). Der Ausschluss gilt für alle Arten von Kraftstoffen und umfasst daher zB auch Kraftstoffe für Schiffe, nicht jedoch zB Mittel zur Abgasnachbehandlung.

Das Erstattungsverfahren ist nicht anwendbar für Lieferungen von Gegenständen, die

- von der Steuer befreit sind oder
- nach Art. 7 UStG 1994 (innergemeinschaftliche Lieferung) befreit werden können, wenn die gelieferten Gegenstände vom Erwerber oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden (Art. 171 Abs. 3 ~~MWSt-RL 2006/112/EG~~).

[...]

21.10.2.7. Inkrafttreten

~~Rz 2849 lautet:~~

~~Die VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 gilt für Erstattungsanträge, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Der Zeitraum, auf den sich der Erstattungsantrag bezieht, ist somit nicht ausschlaggebend.~~

~~Die VO des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 158/2014 gilt für Erstattungsanträge, die Vorsteuerbeträge betreffen, die in das Kalenderjahr 2015 fallen.~~

Randzahl 2849: *derzeit frei.*

22. Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ([§ 22 UStG 1994](#))

22.1.1.1. Echt steuerbefreite Umsätze (Ausfuhrlieferung und innergemeinschaftliche Lieferung)

In Rz 2854 wird hinsichtlich der auch für pauschalierte Landwirte geltenden Regelungen betreffend den innergemeinschaftlichen Versandhandel ein Verweis auf Rz 3714 ff. aufgenommen. Außerdem wird der Vollständigkeit halber ein Verweis auf Rz 4339 betreffend die Beantragung einer UID durch pauschalierte Land- und Forstwirte eingefügt.

Rz 2854 lautet:

Die Anwendung der echten Befreiungsbestimmungen des [§ 6 Abs. 1 Z 1 bis 6](#) und [Art. 7 UStG 1994](#) ist im Rahmen der Sondervorschrift des [§ 22 UStG 1994](#) ausgeschlossen, sodass solche Umsätze zum gesonderten Steuerausweis in den Rechnungen berechtigen bzw. verpflichten (zu innergemeinschaftlichen Lieferungen siehe Rz 3988; zur ZM-Abgabeverpflichtung Rz 4154; **zur Beantragung einer UID siehe Rz 4339**). Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann an ausländische Unternehmer erstattet werden.

Zur Zusatzsteuer siehe Rz 2873, **zum innergemeinschaftlichen Versandhandel siehe Rz 3714 ff.**

22.1.1.3. Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verhältnisse

In Rz 2856 erfolgen eine Präzisierung sowie eine Anpassung des Beispiels an die aktuelle Rechtslage.

Rz 2856 lautet:

Wird im Rahmen der Regelbesteuerung ein Vorsteuerabzug geltend gemacht, so ist **bei einem später – auch bei Anwendung der Pauschalbesteuerung – gegebenen Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen**, zB bei einer **Vermietung oder Veräußerung** eines Gebäudes oder unentgeltlichen Übergabe innerhalb von 19 Jahren (bzw. 9 Jahren; siehe Rz 2081) nach der erstmaligen Verwendung, eine Berichtigung des im Rahmen der Regelbesteuerung vorgenommenen Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Beispiel:

~~Im Jahr 2006 wird eine Scheune errichtet. Die Scheune wird ab 2006 verwendet. Der im Jahr 2006 vorgenommene Vorsteuerabzug beträgt insgesamt 5.000 Euro. 2011 wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb an den Sohn unentgeltlich übergeben.~~

Die Entnahme des Grundstückes (Scheune) ist unecht umsatzsteuerbefreit. Im Jahre 2011 ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges in Höhe von fünf Zehntel, 2.500 Euro, vorzunehmen.

Ein regelbesteuender Landwirt errichtet im Jahr 2014 für Zwecke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eine Maschinenhalle und nimmt diese noch im selben Jahr in Verwendung. Der im Jahr 2014 vorgenommene Vorsteuerabzug beträgt insgesamt 10.000 Euro. Ab 2020 reduziert der Landwirt seine betriebliche Tätigkeit und vermietet die Lagerhalle steuerfrei an die angrenzende Gemeinde zwecks Nutzung für Zwecke ihres zur Gänze dem Hoheitsbereich zuzuordnenden Bau- und Wirtschaftshofs. Im Jänner 2021 widerruft der Landwirt seine seinerzeit abgegebene Optionserklärung und wechselt mit Beginn des Jahres zur Pauschalbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) zurück. Im Jahr 2023 verkauft der Landwirt schließlich die Maschinenhalle steuerfrei an die Gemeinde.

Hinsichtlich der ab 2020 erfolgenden Vermietung der Maschinenhalle an die Gemeinde kann nicht gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optiert werden, da die Mieterin die Halle ausschließlich für Umsätze nutzt, die sie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die Vermietung ist daher gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) zwingend steuerfrei und führt zu einer anteiligen jährlichen Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) in Höhe von 500 Euro (1/20 von 10.000 Euro).

Durch den Rückwechsel in die Pauschalbesteuerung ab 2021 kommt es zu keiner neuerlichen Änderung der Verhältnisse in Bezug auf die Maschinenhalle, da die Vermietung der Maschinenhalle nicht im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bewirkt wird (siehe Rz 2881). Es ist weiterhin eine jährliche Vorsteuerberichtigung in Höhe von 500 Euro vorzunehmen.

Der im Jahre 2023 erfolgende Verkauf des Grundstückes samt Maschinenhalle ist gemäß des auch im Rahmen der Pauschalbesteuerung anzuwendenden [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) unecht umsatzsteuerbefreit. Im Jahre 2023 ist daher eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges in Höhe von 11/20, das sind 5.500 Euro, vorzunehmen.

In Rz 2857a erfolgen geringfügige redaktionelle Änderungen sowie eine Anpassung an die mit Wirkung ab 1.1.2020 durch die VO [BGBl. II Nr. 559/2020](#) erfolgte Änderung der [Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015](#) (insbesondere Anhebung der für die Beurteilung von Nebenbetrieben und Nebentätigkeiten maßgeblichen 33.000-Euro-Grenze auf 40.000 Euro).

Rz 2857a lautet:

Gegenstände, die nach dem 31.12.2013 erstmals als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurden:

Hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994](#) zB iZm der Veräußerung und Entnahme von Gegenständen siehe Rz 2856.

Kommt es nach dem 31.12.2013 zu einem Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des [§ 22 UStG 1994](#) für den Vorsteuerabzug (Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung bzw. (Rück-)Wechsel zur

Pauschalierung), liegt gemäß [§ 12 Abs. 12 zweiter Satz UStG 1994](#) ~~idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012~~, ab dem Veranlagungsjahr 2014 eine Änderung der Verhältnisse iSd [§ 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994](#) vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung führen kann. Bei Gegenständen des Anlagevermögens ist die Übergangsregelung gemäß [§ 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994](#) ~~idF BGBl. I Nr. 63/2013~~ zu beachten.

Zu einer Änderung der Verhältnisse iSd [§ 12 Abs. 12 UStG 1994](#) kommt es auch bei einem Wechsel des Besteuerungsverfahrens infolge Überschreitung oder Unterschreitung der Buchführungsgrenzen oder der Umsatzgrenze von 400.000 Euro. Gleiches gilt im Zusammenhang mit Nebentätigkeiten, die nach der [LuF-PauschVO 2015](#), BGBl. II Nr. 125/2013 bzw. - vor deren Anwendungsbereich - [LuF-PauschVO 2011](#), BGBl. II Nr. 471/2010 idGF, nicht mehr oder wiederum als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder Nebenerwerb zu beurteilen sind (zB Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten iSd Rz 2893 f. bei Über- oder Unterschreitung der Einnahmengrenze von **40.000 [vor 1.1.2020: 33.000]** Euro).

[...]

22.2. Zusatzsteuer

Rz 2871 wird an die durch das BG [BGBl. I Nr. 60/2020](#) sowie durch das BG [BGBl. I Nr. 48/2020](#) erfolgten Änderungen des [§ 22 Abs. 2 UStG 1994](#) (vorübergehender [vom 1.7.2020 bis 31.12.2021] „coronabedingter“ Entfall der Zusatzsteuer beim Buschenschank und Almausschank) angepasst. In diesem Zusammenhang wird auch ein Verweis auf Rz 3543 („landwirtschaftliche Gastronomie“) aufgenommen.

Rz 2871 lautet:

Für die im Rahmen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Lieferungen (und für den, den Lieferungen gleichgestellten Eigenverbrauch) der weder unter die Begünstigung des [§ 10 Abs. 3 Z 11 UStG 1994](#) **noch unter die – für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2022 ausgeführte Umsätze geltenden – „coronabedingten“** **Begünstigungen gemäß [§ 28 Abs. 51 Z 1](#) und [Abs. 52 Z 1 lit. a UStG 1994](#)** (siehe dazu im **Detail Rz 3543**) fallenden, noch in den Anlagen angeführten Getränke und alkoholischen Flüssigkeiten (zB im Rahmen eines Buschenschanks ausgeschenkter Wein, selbstgebrannte Spirituosen, Fruchtsäfte) ist eine zusätzliche Steuer von 10%, soweit der Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird, von 7% (bis 31.12.2015: 8%) der Bemessungsgrundlage zu entrichten, ohne dass ein weiterer Vorsteuerabzug möglich wäre. Für die Zusatzsteuer gelten die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, somit auch die Vorschriften über die Steuerbefreiungen, die Aufzeichnungspflichten, die Umsatzsteuervoranmeldung und die Umsatzsteuererklärung. Da die Zusatzbesteuerung eine

Ergänzung der Durchschnittsatzbesteuerung darstellt, ist die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) jedoch auch für diese im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze ausgeschlossen.

[...]

22.3.9. Einräumung anderer Dienstbarkeiten

In Rz 2884 wird eine Anfragenbeantwortung des BMF zur Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen zum Zwecke der Errichtung und des Betriebs von Photovoltaikanlagen eingearbeitet.

Rz 2884 lautet:

Bei der Überlassung von Grundstücksflächen durch pauschalierte Land- und Forstwirte für eingezäunte Sondenplätze, sonstige Betriebsanlagen (zB Transformatorstationen, Gasdruckregelstationen), Windkraftanlagen oder das Aufstellen von Handymasten liegt Vermietung und Verpachtung iSd [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) vor, die nicht in den Anwendungsbereich des [§ 22 UStG 1994](#) fällt (vgl. Rz 2881). Bei der Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen zum Zwecke der Errichtung und des Betriebs von Photovoltaikanlagen gilt dies auch dann, wenn sich der Landwirt vertraglich die Nutzung der darunterliegenden Flächen für landwirtschaftliche Zwecke (zB Hühnerhaltung) vorbehalten hat (vgl. EuGH 18.11.2004, Rs [C-284/03](#), *Temco Europe SA*).

22.4.1.1. Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten

Rz 2893 wird an die mit Wirkung ab 1.1.2020 durch [BGBl. II Nr. 559/2020](#) erfolgte Änderung der [Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015](#) (insbesondere Anhebung der für die Beurteilung von Nebenbetrieben und Nebentätigkeiten maßgeblichen 33.000-Euro-Grenze auf 40.000 Euro) angepasst. Außerdem werden unter Verweis auf die entsprechenden ertragsteuerlichen Bestimmungen Aussagen zum Almausschank und zum Mostbuschenschank aufgenommen.

Rz 2893 lautet:

Nach [§ 7 Abs. 3 und 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 125/2013](#) idgF, ~~BGBl. II Nr. 164/2014~~ über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft ([LuF-PauschVO 2015](#)) bzw. – für Veranlagungszeiträume vor 2015 – gemäß [§ 6 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011](#), BGBl. II Nr. 471/2010, wird die Be- oder Verarbeitung von Urprodukten durch einen Land- und Forstwirt unter den dort aufgezählten Kriterien (insbesondere bei Überschreitung der Einnahmengrenze von **40.000 [vor 1.1.2020: 33.000]** Euro) mangels wirtschaftlicher Unterordnung im Verhältnis zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb nicht den

Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet. Umsätze aus der Be- oder Verarbeitung von land- und forstwirtschaftlichen Urprodukten, die einkommensteuerrechtlich nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind (siehe EStR 2000 Rz 4215 bis Rz 4220a **sowie – zur wirtschaftlichen Unterordnung bei einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben – EStR 2000 Rz 4208a und 4208b**), sind auch umsatzsteuerrechtlich nicht den Umsätzen aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Diese Umsätze sind für den gesamten Veranlagungszeitraum, in dem die wirtschaftliche Unterordnung nach den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen nicht gegeben ist, nach den allgemeinen Regeln des **UStG 1994** zu versteuern. Das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Be- und Verarbeitungsbetriebes ist für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen. **Die gleichen Grundsätze gelten auch für den Almausschank iSd [§ 7 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015](#).**

Die Be- und Verarbeitung von landwirtschaftlichen Urprodukten zum Zweck der Verabreichung im hofeigenen Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes. Die diesbezüglichen Umsätze unterliegen daher der Durchschnittssatzbesteuerung sowie nach Maßgabe des [§ 22 Abs. 2 UStG 1994](#) der Zusatzsteuer. Die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern werden im Rahmen der Pauschalbesteuerung berücksichtigt. Rz 2894 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden. Zur ertragsteuerlichen Behandlung sowie zur Abgrenzung zum Gewerbebetrieb siehe EStR 2000 Rz 4231 bis Rz 4241. **Gleiches gilt für den Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) iSd [§ 6 LuF-PauschVO 2015](#) (siehe auch EStR 2000 Rz 4240).**

Zur Abgrenzung der Urproduktion von der Be- und Verarbeitung ist für steuerliche Zwecke für Veranlagungszeiträume ab 2009 die [Urprodukteverordnung](#), BGBl. II Nr. 410/2008 **idGF**, maßgeblich (vgl. EStR 2000 Rz 4220, 4220a sowie Rz 5123). Die Be- und/oder Verarbeitung von Produkten, die keine Urprodukte sind, stellt keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit dar. Für Zwecke der Zusatzbesteuerung bestimmter Getränkelieferungen ([§ 22 Abs. 2 UStG 1994](#)) hat die Urprodukte-Verordnung keine Bedeutung.

Beispiel:

Die Erzeugung von Met gilt nach der Urprodukte-Verordnung als Urproduktion.

*Die diesbezüglichen Umsätze sind daher für Zwecke der Berechnung der **40.000- [vor 1.1.2020: 33.000-]Euro-Grenze** nicht zu berücksichtigen. Diese Tätigkeit ist unmittelbar dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zuzurechnen und die Umsätze fallen somit unter die Pauschalbesteuerung. Die Zusatzsteuer gemäß [§ 22 Abs. 2 UStG 1994](#) in Höhe von 7% (bis 31.12.2015: 10 bzw. 8%) ist zu entrichten, wenn das Getränk am Hof (zB in einem Buschenschank) konsumiert wird (**zum vorübergehenden „coronabedingten“ Wegfall der Zusatzsteuer gemäß [§ 22 Abs. 2 iVm \[§ 28 Abs. 52 Z 2 UStG 1994\]\(#\) siehe Rz](#)***

3543). Beim Ab-Hofverkauf von selbst erzeugtem Met fällt keine Zusatzsteuer an (vgl. Rz 2872).

22.4.3. Nebenerwerbe und Nebentätigkeiten

In Rz 2896 erfolgt eine redaktionelle Richtigstellung. Außerdem wird iZm der EStR 2000-Wartung 2021 (siehe BMF-Erlass vom 6.5.2021, 2021-0.103.726, BMF-AV Nr. 65/2021) der Verweis auf die EStR 2000 angepasst.

Rz 2896 lautet:

Den landwirtschaftlichen Nebenbetrieben werden andere Nebentätigkeiten gleichgestellt, das sind Tätigkeiten, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung in dieser gleichsam aufgehen. Die Beurteilung des Vorliegens einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit hat nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen, wobei nicht nur die Umsatzverhältnisse, sondern auch das Verhältnis von eingesetztem Kapital und Arbeitszeit, die Ertragslage sowie die absolute Höhe der Umsätze und Gewinne zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 21.12.2010, [2009/15/0001](#), zur Betreuung öffentlicher Grünanlagen). Die gewerberechtliche Beurteilung ist nicht entscheidend. Zu den land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten kann zB unter den genannten Voraussetzungen die Erbringung von Fuhrwerksleistungen, Holzschlägerungen für Dritte oder die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der **zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (Nachbarschaftshilfe)** gehören. Hiezu siehe EStR 2000 Rz 4201 bis Rz 4208b.

[...]

22.4.3.1. Privatzimmervermietung

In Rz 2897 wird iZm der EStR 2000-Wartung 2021 (siehe BMF-Erlass vom 6.5.2021, 2021-0.103.726, BMF-AV Nr. 65/2021) ein Verweis auf EStR 2000 Rz 5073 zur wirtschaftlichen Unterordnung einer Privatzimmervermietung mit oder ohne Zusatzleistungen (Rechtslage ab 2020) ergänzt.

Rz 2897 lautet:

Auch Einnahmen von Land- und Forstwirten, die aus Privatzimmervermietungen (mit oder ohne Frühstück) erzielt werden, sind als Umsätze aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerben zu behandeln, wenn die Zimmervermietung als wirtschaftlich untergeordnet angesehen werden kann. Die Frage der wirtschaftlichen Unterordnung wird sich nach den jeweiligen Verhältnissen des Einzelfalles richten. Eine Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, wird nicht mehr als untergeordnet angesehen werden können (siehe EStR 2000 Rz 4193 sowie - zur Ermittlung der Zehn-

Bettengrenze – Rz 4193a **und [für Veranlagungszeiträume ab 2021] Rz 5073**). Hinsichtlich der von 1.5.2016 bis 31.10.2018 anzuwendenden Durchschnittssteuersätze siehe Rz 2853a iVm Rz 1368 bis 1370 sowie - zur Übergangsregelung für Beherbergungsleistungen bis einschließlich 31.12.2017 - Rz 1403.

Die Überschrift des Abschnitts 22.4.3.3. wird verallgemeinert, indem sie sich nunmehr auf die Entsorgung und Verwertung von organischen Abfällen jeglicher Art und nicht nur von Klärschlamm bezieht.

22.4.3.3. Entsorgung und Verwertung von organischen Abfällen Klärschlamm

Rz 2900 wird iZm der mit Wirkung ab 1.1.2020 durch [BGBl. II Nr. 559/2020](#) erfolgten Änderung der [Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015](#) geändert.

Rz 2900 lautet:

Bringt ein Landwirt im Rahmen bodenschutzrechtlicher Vorgaben **organische Abfälle (zB Klärschlamm)** auf seine Felder gegen Entgelt auf (siehe Rz 1327a), stellt die Entsorgungsleistung des Landwirts keine landwirtschaftliche, sondern grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit dar. Es kann darin aber eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit gesehen werden, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt (~~vgl. Rz 2891~~) und nach **ertragsteuerlichen Grundsätzen (Maßgabe des [§ 7 Abs. 2 und 4 LuF-PauschVO 2015](#), BGBl. II Nr. 125/2013 idGF [bis 31.12.2014: [§ 6 Abs. 2 und 4 LuF-PauschVO 2011](#), BGBl. II Nr. 471/2010 idGF]), im Verhältnis zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb von wirtschaftlicher Unterordnung auszugehen ist (~~Maßgeblichkeit der 33.000 Euro Grenze~~). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann die Entsorgungsleistung des Landwirts von der Pauschalierungsregelung des [§ 22 UStG 1994](#) erfasst sein.**

Der Verkauf von aus dem Müll gewonnenen neu verwertbaren Produkten ist gesondert zu betrachten (Rz 1322). Dazu gehört auch der Verkauf des durch die Kompostieranlage gewonnenen Komposts.

22.5. Land- und Forstwirtschaft als gesondert geführter Betrieb

Im Hinblick auf die mit Wirkung ab 1.1.2020 durch [BGBl. II Nr. 559/2020](#) erfolgte Änderung der [LuF-PauschVO 2015](#) (ua. Anhebung der Teilpauschalierungsgrenze bei der Forstwirtschaft von bisher 11.000 auf nunmehr 15.000 Euro forstwirtschaftlicher Einheitswert) wird Rz 2907 samt Beispiel entsprechend angepasst. Da aufgrund des KonStG 2020, [BGBl. I Nr. 96/2020](#), der Einheitswert als Kriterium für die Buchführungspflicht mit Wirkung ab 1.1.2020 weggefallen ist, wird hinsichtlich des bei der Schätzung der land- und forstwirtschaftlichen

Umsätze zu berücksichtigenden Wertes des LuF-Betriebes weiterhin auf [§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#) idF vor dem 1.1.2020 verwiesen.

Rz 2907 lautet:

Soweit demnach in den einzelnen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften auf den Unternehmer, das Unternehmen, den Gesamtumsatz usw. abgestellt wird, ist zu berücksichtigen, dass der land- oder forstwirtschaftliche Betrieb so wie jeder andere Betrieb des Unternehmers bloß einen Teil seines einheitlichen Unternehmens bildet. Demgemäß können somit zwischen dem land- oder forstwirtschaftlichen und einem anderen Betrieb des Unternehmers keine Umsätze, sondern nur Innenumsätze getätigt werden, für die keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen im Sinne des [§ 11 UStG 1994](#) ausgestellt werden können (vgl. VwGH 25.2.2015, [2010/13/0189](#)). Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes oder des Umsatzes eines Kalenderjahres sind auch die nach Durchschnittssätzen zu versteuernden Umsätze - die ggf. zu schätzen sind - einzubeziehen. Im Falle einer Schätzung können diese Umsätze mit 150% des Wertes-des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (**im Sinne von [§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#) idF vor dem 1.1.2020**) **in seiner zuletzt maßgeblichen Höhe** angesetzt werden. Bei einer Teilpauschalierung iSd [LuF-PauschVO 2015](#), BGBl. II Nr. 125/2013 idgF (bis 31.12.2014: [LuF-PauschVO 2011](#), BGBl. II Nr. 471/2010 idgF), ist bei der Schätzung jedenfalls von den aufgezeichneten, tatsächlichen Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen (zB Weinbuschenschank oder Forstwirtschaft, wenn der forstwirtschaftliche Einheitswert mehr als **15.000 [vor 1.1.2020: 11.000]** Euro beträgt). Die restlichen land- und forstwirtschaftlichen Umsätze können in Höhe von 150% des - entsprechend gekürzten - Einheitswertes angesetzt werden.

Beispiel:

*Ein **ertragsteuerlich** teilpauschalierter Landwirt (Einheitswert: ~~230.000~~ Euro, davon entfallen auf die Forstwirtschaft 162.000 Euro) erzielt im Jahr ~~2020~~16 Einnahmen aus Holzverkäufen an Unternehmer in Höhe von 16.950 Euro sowie aus der Vermietung von Eigentumswohnungen in Höhe von 11.000 Euro (jeweils inkl. USt).*

Für Zwecke der Ermittlung des Gesamtumsatzes kann die Schätzung des land- und forstwirtschaftlichen Umsatzes wie folgt vorgenommen werden:

150% des EW von 148.000 €	2112.000 €
[= geschätzter landwirtschaftlicher Umsatz (netto)]	
Aufgezeichnete Umsätze aus Holzverkäufen	15.000 €
(13% USt herausgerechnet)	
(Teil-)geschätzter land- und forstwirtschaftlicher Gesamtumsatz	3627.000 €
Umsätze aus der Vermietung (ohne USt)	10.000 €

Maßgeblicher Umsatz des Jahres 2020 16	4637.000 €
---	------------

Da die Kleinunternehmergrenze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) insgesamt überschritten wird, sind die Vermietungsumsätze steuerpflichtig. Die Holzumsätze werden gemäß [§ 22 UStG 1994](#) besteuert.

Rz 2909 wird an die mit Wirkung ab 1.4.2020 erfolgte Änderung der [PferdePauschV](#), BGBl. II Nr. 48/2014, durch die VO BGBl. II Nr. 247/2020 angepasst (Anhebung des monatlichen Pauschalsatzes pro Pferd von 24 Euro auf nunmehr 27 Euro).

Rz 2909 lautet:

[...]

Sollte es in Folge zu Verwendungsänderungen kommen (zB ein teilweise mit Vorsteuerabzug erworbenes Wirtschaftsgut fließt in Folge ausschließlich in pauschalierte Umsätze ein), ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Bei pauschaler Geltendmachung des Vorsteuerabzuges iZm Umsätzen aus der Pensionspferdehaltung für nicht landwirtschaftliche Zwecke nach der [PferdePauschV](#), [BGBl. II Nr. 48/2014](#) idgF, können im Hinblick auf die umsatzbezogene Vorsteueraufteilung neben dem Pauschalbetrag von **27 [bis 31.3.2020: 24]** Euro pro Pferd und Monat sowie den zusätzlich abziehbaren Vorsteuern nach § 2 Abs. 2 der VO keine weiteren Vorsteuern geltend gemacht werden, weil im - auf kalkulatorischer Basis ermittelten - Pauschalsatz sämtliche Vorsteuern, also auch jene, die im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugung (zB von Heu oder Stroh) angefallen sind, berücksichtigt wurden. Gleiches gilt bei Inanspruchnahme des 6-prozentigen Pauschalsatzes für Vorsteuern iZm der "gewerblichen" Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten (vgl. Rz 2894).

22.6. Option zur Regelbesteuerung

Im Hinblick auf die Wirkung der ab 1.1.2016 erfolgten Steuersatzänderungen wird das Beispiel in Rz 2919 aktualisiert und geändert.

Rz 2919 lautet:

Hat ein pauschalierter Land- und Forstwirt Rechnungen mit einem Steuerausweis ausgestellt, der sich aus der Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß [§ 22 Abs. 1 UStG 1994](#) ergibt, und geht er später mit Wirkung für diese Voranmeldungszeiträume gemäß [§ 22 Abs. 6 UStG 1994](#) zur Regelbesteuerung über, so hat der Unternehmer ggf. zur Vermeidung der Rechtsfolgen des [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) Rechnungsberichtigungen vorzunehmen bzw. die Berichtigung von Gutschriften zu veranlassen. Eine Sammelberichtigung sämtlicher an einen Leistungsempfänger ausgestellter Rechnungen bzw. Gutschriften ist zulässig, wenn dem Sammelbeleg der jeweilige Berichtigungsbetrag pro ausgestellter Rechnung oder

Gutschrift entnommen werden kann (= exakte Zuordnung zur jeweils zu berichtigenen Rechnung oder Gutschrift).

Unterbleibt die Rechnungsberichtigung, hat der Unternehmer den zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes, für den auf die Regelbesteuerung übergegangen wurde, als Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung zu erklären bzw. abzuführen. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger siehe ~~Rz 1734~~, Rz 1825 und Rz 1826.

Beispiel:

*Ein pauschalierter Landwirt stellt an einen **Lebensmittelhändler**~~Viehhändler~~ im Voranmeldungszeitraum Juli 2021~~2006~~ eine Rechnung über einen **Gemüseverkauf**~~Viehverkauf~~ in Höhe von 1.100 Euro zuzüglich ~~143~~**132** Euro USt (Steuersatz ~~132~~**13**%) aus. Im Dezember 2021~~06~~ reicht der Unternehmer für 2021~~06~~ die Optionserklärung gemäß [§ 22 Abs. 6 UStG 1994](#) ein.*

*Der Unternehmer hat die Rechnung an den **Lebensmittelhändler**~~Viehhändler~~ hinsichtlich des Steuerbetrages und des Steuersatzes wie folgt zu berichtigen:*

*Entgelt 1.100 Euro zuzüglich 110 Euro USt (Steuersatz 10%). Der **Lebensmittelhändler**~~Viehhändler~~ muss den Vorsteuerabzug entsprechend berichtigen.*

*Unterlässt der Landwirt die Rechnungsberichtigung, muss er im Voranmeldungszeitraum für Dezember 2021~~06~~ eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) in Höhe von ~~3322~~**332** Euro erklären. Unter den Voraussetzungen der Rz 1825 tritt in der Höhe des ursprünglichen Vorsteuerabzuges des **Lebensmittelhändlers**~~Viehhändlers~~ keine Änderung ein.*

*Hätte der **Lebensmittelhändler**~~Viehhändler~~ an den Landwirt eine Gutschrift ausgestellt, müsste diese jedenfalls berichtigt werden. Unterbleibt die Berichtigung, kommt es beim Landwirt zur Steuerschuld gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#). Dem **Lebensmittelhändler**~~Viehhändler~~ stünde aber nur ein Vorsteuerabzug in Höhe von 110 Euro zu (vgl. Rz 1826).*

23. Besteuerung von Reiseleistungen ([§ 23 UStG 1994](#))

Der Überschrift „23.1. Voraussetzungen“ wird der Passus „Rechtslage ab 1.1.2022“ vorangestellt.

Rechtslage ab 1.1.2022

23.1. Voraussetzungen

Die bisherigen Ausführungen zu [§ 23 UStG 1994](#) entsprechen in Umsetzung des Urteils des EuGH vom 27.1.2021, Rs [C-787/19](#), Kommission/Österreich, nicht mehr der ab 1.1.2022 geltenden Rechtslage (siehe Abgabenänderungsgesetz 2015, [BGBl. I Nr. 163/2015](#),

Jahressteuergesetz 2018, [BGBl. I Nr. 62/2018](#) und [BGBl. I Nr. 112/2021](#)) und sind somit zu ändern. In Rz 2941 ist die Wortfolge „an Nichtunternehmer“ zu streichen und in Rz 2942 der letzte Aufzählungspunkt.

Rz 2941 lautet:

Reiseleistungen in Form von Besorgungsleistungen ~~an Nichtunternehmer~~ sind den Sondervorschriften des [§ 23 UStG 1994](#) zu unterziehen.

Rz 2942 lautet:

Hingegen sind nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern:

Reiseleistungen eines Unternehmers in Form von

- Eigenleistungen an Unternehmer und Nichtunternehmer,
- Vermittlungsleistungen an Unternehmer und Nichtunternehmer.,
- ~~Besorgungsleistungen an Unternehmer.~~

In Rz 2944 erfolgt eine Anpassung an die [Pauschalreiseverordnung](#), BGBl. II Nr. 260/2018.

Rz 2944 lautet:

Die gesetzliche Bestimmung des [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#) ist von Bedeutung für ~~Besorger~~ **Erbringer von Reiseleistungen und Pauschalreisen an Nichtunternehmer**. Diese werden in **§ 2 Abs. 8 und Abs. 9** der ~~Reisebürosicherungsverordnung~~ **Pauschalreiseverordnung** definiert als die im Voraus festgelegte Verbindung von mindestens zwei Dienstleistungen – Beförderung, Unterbringung, andere touristische Dienstleistungen – die zu einem Gesamtpreis verkauft oder zum Verkauf angeboten werden, wenn diese Leistung länger als 24 Stunden dauert und eine Übernachtung einschließt (Verordnung des BMWA über die Umsetzung des Art. 7 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1990 über Pauschalreisen (90/314/EWG) im österreichischen Recht (Reisebürosicherungsverordnung – RSV), BGBl. II Nr. 316/1999). ([Verordnung der Bundesministerin für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort über Pauschalreisen und verbundene Reiseleistungen \(Pauschalreiseverordnung – PRV\)](#), BGBl. II Nr. 260/2018).

Rz 2945 wird unter Einbeziehung von sich aus den Urteilen des EuGH vom 9.12.2010, Rs [C-31/10](#), Minerva Kulturreisen, und 19.12.2018, Rs [C-552/17](#), Alpenchalets Resorts, ergebenden Klarstellungen neu formuliert.

Rz 2945 lautet:

Zur Erbringung einer Reiseleistung im Sinne des [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#) ist es aber nicht erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt. Eine derartige

Besteuerung ist auch dann vorzunehmen, wenn der Unternehmer nur eine einzelne Leistung erbringt, zB Vermietung von Ferienwohnungen ohne Anreise und Verpflegung (EuGH 12.11.1992, Rs C-163/91, "Ginkel").

Für das Vorliegen einer Reiseleistung ist es grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt, welches zumindest eine Beförderungs- oder Beherbergungsleistung enthält. Eine einzelne Leistung genügt für die Anwendung des [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#) nur dann, wenn es sich um eine von einem Dritten erbrachte Beherbergungsleistung handelt und maßgeblicher Leistungsinhalt die Durchführung (Veranstaltung) einer Reise ist. Gemäß der Judikatur des EuGH ist dies in jenen Fällen gegeben, in denen die einzelne Leistung durch zusätzliche, üblicherweise von Reiseunternehmen getätigte Leistungselemente, wie zB Beratungsleistungen oder das Anbieten verschiedener Reiseformen, ergänzt wird (vgl. EuGH 12.11.1992, Rs [C-163/91](#), *Ginkel*, EuGH 19.12.2018, Rs [C-552/17](#), *Alpenchalets Resorts GmbH* und EuGH 9.12.2010, Rs [C-31/10](#), *Minerva Kulturreisen*).

23.1.1. Reiseleistungen

In Rz 2947 wird die Unterscheidung beim Leistungsempfänger zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer, die aufgrund des Urteils des EuGH vom 27.1.2021, Rs [C-787/19](#), Kommission/Österreich, ab 1.1.2022 nicht mehr der geltenden Rechtslage entspricht, gestrichen. Weiters erfolgt die Aufnahme einer Aussage zu Eintrittsberechtigungen zu Messen und Kongressen und der dabei als Nebenleistungen erbrachten Beherbergung, Verpflegung und Beförderung.

Rz 2947 lautet:

Als Reiseleistungen sind insbesondere anzusehen:

- Unterbringung (in Hotels, Pensionen, Ferienhäusern), Vermietung von Unterkünften,
- Beförderung der Reisenden (zu und von den einzelnen Reisezielen, Transfer, Rundreisen, Stadtrundfahrten, Ausflugsfahrten) mit Beförderungsmitteln jeder Art,
- Verpflegung,
- Nebenleistungen (Reisebegleitung, Besichtigungen, Führungen, Rundfahrten, Sportveranstaltungen, Sprachkurse usw.).

Ein Unternehmer kann gegenüber dem Leistungsempfänger (~~Unternehmer oder Nichtunternehmer~~) eine Eigenleistung, Vermittlungsleistung oder Besorgungsleistung erbringen.

[§ 23 UStG 1994](#) findet keine Anwendung auf die Einräumung von Eintrittsberechtigungen für Messen und Kongresse und damit im Zusammenhang erbrachte Beförderungs-,

Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen, die vom Veranstalter als einheitliche Leistung angeboten werden, da in diesem Fall der maßgebliche Leistungsinhalt nicht die Durchführung einer Reise betrifft (vgl. EuGH 9.12.2010, Rs [C-31/10](#), *Minerva Kulturreisen*, Rn 15).

23.1.1.1. Eigenleistung

In Rz 2948 und Rz 2949 erfolgen Klarstellungen zu den Eigenleistungen unter Aufnahme von EuGH-Judikatur.

Rz 2948 lautet:

Der Unternehmer tritt im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf. **Es handelt sich somit um eigene Leistungen, dh. um Leistungen, die nicht von Dritten bezogen, sondern vom Reisebüro selbst erbracht werden (siehe EuGH 19.12.2018, Rs [C-552/17](#), *Alpenchalets Resorts GmbH*, Rn 23).**

Der Umsatzsteuer unterliegt jede einzelne Leistung (zB Busunternehmer erbringt eine Beförderungsleistung, Hotelier vermietet ein Hotelzimmer und verköstigt die Gäste). Die Bemessungsgrundlage (der Buspreis, der Zimmerpreis, der Umsatz an Speisen und Getränken) ist nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu ermitteln und zu versteuern. Ein Vorsteuerabzug steht zu.

Rz 2949 lautet:

Bei Reisen, die sich auch auf das Ausland erstrecken, unterliegen der Besteuerung die jeweiligen im Inland erbrachten Einzelleistungen.

Eigenleistungen sind auch dann gegeben, wenn der Unternehmer einen Bus ohne Fahrer oder im Rahmen eines Gestellungsvertrages ein bemanntes Beförderungsmittel anmietet (siehe Rz 1308). **Gleiches gilt, wenn eine komplette Unterkunft wie zB ein Hotel von einem Reiseunternehmer angemietet wird, um mit eigenem Personal und eigenen Betriebsmitteln eine Beherbergungs- und Verpflegungsleistung an Kunden zu erbringen (vgl. Rz 1187).**

23.1.1.2. Vermittlungsleistung

Rz 2951 und Rz 2952 werden um Beispiele ergänzt. Auch erfolgt eine Verweisanpassung.

Rz 2951 lautet:

Der Unternehmer wird im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig. Der vermittelnde Unternehmer (Reisevermittler) stellt eine unmittelbare Vertragsbeziehung zwischen dem

Kunden (Reisenden) und dem Anbieter einer Reiseleistung (zB Reiseveranstalter, Beförderungsunternehmen, Hotelier) her.

Bemessungsgrundlage ist die Vermittlungsprovision. [§ 23 UStG 1994](#) kommt nicht zur Anwendung.

Beispiel:

Ein österreichisches Reisebüro A vermittelt für einen österreichischen Reiseveranstalter X einem Kunden eine Kulturreise nach Italien. A verrechnet dem Reiseveranstalter X eine Vermittlungsprovision und dem Kunden eine Buchungsgebühr.

Die Vermittlungsleistung ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) in Österreich steuerbar (siehe auch Rz 2988). Die Vermittlungsprovision und die Buchungsgebühr unterliegen als Entgelt für die Vermittlung dem Normalsteuersatz von 20% (zur Rechnungslegung durch Vermittler siehe Rz 1530 bis 1532).

Rz 2952 lautet:

Linienflüge, Bahnfahrten und Reiseversicherungen (mit Ausnahme einer Reiserücktrittskostenversicherung) können sowohl an Unternehmer als auch an Nichtunternehmer vermittelt werden. Es können auch einzelne Reiseleistungen im Rahmen einer Reise, insbesondere Linienflüge und fahrplanmäßige Bahnfahrten, vermittelt und einzelne Reiseleistungen wie Unterkunft, Führungen usw. besorgt werden. In diesen Fällen muss aus dem Abrechnungsbeleg klar ersichtlich sein, ob und welche Leistung vermittelt oder besorgt wird (Rz 1530 bis Rz 1532 sowie **Rz 2957**).

Beispiel 1:

Ein deutscher Kunde bucht bei einem österreichischen Reisebüro ein Hotelzimmer in Wien und ersucht dabei zusätzlich um Vermittlung eines Leihautos für die Zeit des einwöchigen Aufenthalts. Das Reisebüro verrechnet dem Kunden neben dem Preis für das Hotelzimmer einen Zuschlag für die Vermittlungstätigkeit im Zusammenhang mit dem Mietwagen.

Die Vermittlungsleistung, bei der das Reisebüro im Namen und für Rechnung des Kunden tätig wird, ist gemäß [§ 3a Abs. 8 UStG 1994](#) iVm [§ 3a Abs. 12 UStG 1994](#) in Österreich steuerbar. Die Vermittlungsprovision in Form des Zuschlages unterliegt als Entgelt für die Vermittlung dem Normalsteuersatz von 20% (zur Rechnungslegung durch Vermittler siehe Rz 1530 bis 1532).

Das Entgelt für die kurzfristige Vermietung des Beförderungsmittels wird von dem Autoverleihunternehmen direkt dem Kunden verrechnet und unterliegt gemäß [§ 3a Abs. 12 UStG 1994](#) in Österreich ebenfalls dem Normalsteuersatz von 20%.

Die Besorgung des Hotels ist nach [§ 23 UStG 1994](#) zu versteuern.

Beispiel 2:

Ein Kunde bucht bei einem Reisebüro einen Flug nach Rom um 400 Euro und ein Hotelzimmer in Rom zum Preis von 258 Euro. Der Unternehmer vermittelt den Flug und besorgt das Hotel. Er stellt je einen Beleg über die Vermittlung des Fluges und die

Besorgung des Hotels aus. Für den Flug erhält er 32 Euro an Provision und für das Hotelzimmer werden ihm 210 Euro in Rechnung gestellt.

Die Vermittlungsprovision von 32 Euro ist nach [§ 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994](#) umsatzsteuerfrei. Die Besorgung des Hotels ist nach [§ 23 UStG 1994](#) zu versteuern.

Die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage beträgt 40 Euro (258 minus 210 = 48 : 1,2 = 40).

23.1.1.3. Besorgungsleistung

Die Unterscheidung beim Leistungsempfänger zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer entspricht nicht mehr der ab 1.1.2022 geltenden Rechtslage. Die Aufteilung in Unterabschnitt 23.1.1.3.1. und Unterabschnitt 23.1.1.3.2. wird dadurch nicht mehr benötigt und entfällt. Rz 2953 wird gestrichen. In Rz 2954 werden die allgemeinen Aussagen zur Besorgungsleistung und die angepassten Beispiele aus Rz 2953 übernommen.

~~23.1.1.3.1. Besorgungsleistungen gegenüber Unternehmern~~

~~Rz 2953 lautet:~~

~~Der Unternehmer tritt im eigenen Namen aber für fremde Rechnung auf. Auf Reisebesorgungsleistungen gegenüber Unternehmern ist § 23 UStG 1994 nicht anzuwenden. Der Umsatzsteuer unterliegt jede einzelne Leistung (zB Besorgung einer Beförderungsleistung mit einem Autobus, eines Hotelzimmers; Bemessungsgrundlage ist das mit dem Leistungsempfänger vereinbarte Entgelt für den Autobus, das Hotelzimmer). Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden (§ 3a Abs. 4 UStG 1994).~~

Beispiel 1:

Ein Reiseunternehmer besorgt am 1.6.2016 für einen Unternehmer einen Hotelaufenthalt in Innsbruck zum Preis von 1.130 Euro (inklusive USt). Das Reiseunternehmen hat den Hotelaufenthalt um 1.017 Euro (netto 900 Euro) eingekauft.

Der Hotelaufenthalt in Innsbruck ist nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994) im Inland steuerbar und nach § 10 Abs. 3 Z 3 lit. a UStG 1994 mit dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 13% zu versteuern. Der Hotelier hat 900 Euro und das Reiseunternehmen 1.000 Euro mit 13% zu versteuern. Das Reiseunternehmen kann 117 Euro als Vorsteuer abziehen.

Beispiel 2:

Ein Reiseunternehmer besorgt für einen Unternehmer einen Hotelaufenthalt in Italien zum Preis von 1.130 Euro. Der Reiseunternehmer hat den Hotelaufenthalt um 1.017 Euro eingekauft. Der Umsatz ist im Inland nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994) nicht steuerbar.

Beispiel 3:

Ein Reiseunternehmer besorgt für einen Unternehmer zu obigen Bedingungen einen Hotelaufenthalt in den USA. Lösung wie Beispiel 2.

Beispiel 4:

Reiseunternehmer A besorgt für den Reiseunternehmer B einen "All-Inklusive" Aufenthalt (Hotelaufenthalt mit Vollpension) in Deutschland. Für die Besorgungsleistung Hotelaufenthalt bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994). Die Besorgungsleistung Hotelaufenthalt des A an den B ist in Österreich nicht steuerbar.

- *Die Verabreichung von Speisen und Getränken ist – ausgenommen die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks – keine Nebenleistung zum Hotelaufenthalt (Beherbergung). Die Restaurationsumsätze sind demnach als (selbständige) sonstige Leistung anzusehen (vgl. Rz 345).*
- *Der Leistungsort für Restaurationsumsätze bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 11 lit. d UStG 1994 nach dem Tätigkeitsort (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 12 UStG 1994 nach dem Unternehmerort). Leistungsort für die Restaurationsumsätze des deutschen Hoteliers an den A ist daher Deutschland. Bezüglich der ihm für die Restaurationsumsätze in Rechnung gestellten deutschen Umsatzsteuer ist A in Deutschland zum Vorsteuerabzug berechtigt.*
- *Der Leistungsort für die Besorgungsleistung Restaurationsumsätze bestimmt sich gleichfalls gemäß § 3a Abs. 4 iVm Abs. 11 lit. d UStG 1994 nach dem Tätigkeitsortprinzip. Die Leistung des A an den B ist in Österreich nicht steuerbar (bis 31.12.2009: Der Leistungsort für die Besorgungsleistung Restaurationsumsätze bestimmt sich nach dem Unternehmerortprinzip. Die Leistung des A an den B ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig).*

Beispiel 5:

Der österreichische Reiseunternehmer A besorgt für den Reiseunternehmer B einen "All-Inklusive" Aufenthalt (Hotelaufenthalt mit Vollpension) in Italien. Lösung wie Beispiel 4.

Anders als im Beispiel 4 wird dem A bezüglich der ihm für die Restaurationsumsätze in Rechnung gestellten italienischen Umsatzsteuer in Italien kein Vorsteuerabzug gewährt. In Italien wird die "Reisebüroregelung" (in Österreich: § 23 UStG 1994) auch bei Besorgungsleistungen gegenüber Unternehmern angewendet.

Um eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden (Rechtslage bis 31.12.2009), bestehen keine Bedenken von einer Besteuerung der Besorgungsleistungen im Inland abzusehen, wenn im anderen EU-Mitgliedstaat keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht.

Randzahl 2953: derzeit frei.

23.1.1.3.2. Besorgung von Reiseleistungen für Nichtunternehmer

Rz 2954 lautet:

Der Unternehmer tritt im eigenen Namen aber für fremde Rechnung auf.

Der Umsatzsteuer unterliegt jede einzelne Leistung (zB Besorgung einer Beförderungsleistung mit einem Autobus, eines Hotelzimmers; Bemessungsgrundlage ist das mit dem Leistungsempfänger vereinbarte Entgelt für den Autobus, das Hotelzimmer).

Die Besteuerung nach [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#) ist anzuwenden.

Beispiel 6:

Beispiele wie unter Rz 2953, jedoch ist der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer.

Auf Reisebesorgungsleistungen gegenüber Nichtunternehmer ist § 23 UStG 1994 anzuwenden (siehe § 23 Abs. 1 UStG 1994). Es kommt zur Differenzbesteuerung.

Beispiele 1 und 2:

Die Differenz ist jeweils 113 Euro (1.130 Euro abzüglich 1.017 Euro)

Bemessungsgrundlage 94,17 Euro (113 Euro / 1,20), USt 18,83 Euro.

Ein Reiseunternehmer besorgt am 1.6.2022 für seinen Kunden einen Hotelaufenthalt in Innsbruck zum Preis von 1.130 Euro (inklusive USt). Das Reiseunternehmen hat den Hotelaufenthalt um 1.017 Euro (netto 900 Euro) eingekauft.

Auf Reisebesorgungsleistungen ist [§ 23 UStG 1994](#) anzuwenden (siehe [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#)). Es kommt zur Margenbesteuerung, wobei die aus der Differenz von 113 Euro (1.130 Euro abzüglich 1.017 Euro) errechnete USt aufgrund der Bemessungsgrundlage (113 Euro / 1,200 = 94,17 Euro) 18,83 Euro ergibt.

Beispiel 2:

Ein Reiseunternehmer verkauft an seinen Kunden einen Hotelaufenthalt in Italien zum Preis von 1.130 Euro. Der Reiseunternehmer hat den Hotelaufenthalt um 1.017 Euro eingekauft.

Lösung wie Beispiel 1

Beispiel 3:

Ein Reiseunternehmer besorgt zu obigen Bedingungen einen Hotelaufenthalt in den USA.

Die Bemessungsgrundlage von 113 Euro ist nach [§ 23 Abs. 5 UStG 1994](#) steuerfrei.

Beispiel 4:

Reiseunternehmer A besorgt für den Reiseunternehmer B einen "All-Inclusive" Aufenthalt (Hotelaufenthalt mit Vollpension) in Deutschland.

Auf Reisebesorgungsleistungen gegenüber Unternehmern ist [§ 23 UStG 1994](#) anzuwenden (siehe [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#)). Der Leistungsort bestimmt sich nach [§ 23 Abs. 3 UStG 1994](#).

Beispiel 5:

Der österreichische Reiseunternehmer A besorgt für den Rechtsanwalt B für dessen Geschäftsreise einen Hotelaufenthalt in Italien.

Bei den Beispielen 4 und 5 wäre die Bemessungsgrundlage analog wie bei den Beispielen 1 und 2 zu ermitteln.

23.1.1.4. Unterscheidung zwischen Vermittlungs- und Besorgungsleistung

In Rz 2955 wird ein Verweis richtiggestellt.

Rz 2955 lautet:

Damit ein Tätigwerden im fremden Namen und für fremde Rechnung vorliegt, müssen einerseits das Innenverhältnis (Rechtsbeziehung zum Auftraggeber) als auch das Außenverhältnis (Auftreten gegenüber dem Leistungsempfänger) entsprechend gestaltet sein. Die Rechtsbeziehungen zu dem Auftraggeber allein sind nicht ausreichend.

Entscheidend dafür, ob ein Unternehmer im fremden oder im eigenen Namen tätig wird, ist sein Auftreten gegenüber dem Leistungsempfänger (VwGH 15.1.1990, [87/15/0157](#); VwGH 27.4.1994, [94/13/0023](#)) (zur Vermittlungsleistung siehe auch Rz ~~656~~**639s**).

In der Überschrift von Abschnitt 23.1.1.5 entfällt die Wortfolge „an Nichtunternehmer“ und in Rz 2958 wird im Beispiel der Verweis richtiggestellt.

23.1.1.5. Gemischte Reiseleistungen ~~an Nichtunternehmer~~

Rz 2958 lautet:

Gemischte Reiseleistungen liegen vor, wenn der Unternehmer sowohl Eigenleistungen erbringt als auch Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Für die Eigenleistungen gelten die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes. [§ 23 UStG 1994](#) ist nur insoweit anwendbar, als der Unternehmer Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Der einheitliche Reisepreis muss auf Eigenleistungen und Fremdleistungen aufgeteilt werden. Für Aufteilungszwecke können die eigenen Leistungen mit den dafür aufgewendeten Kosten einschließlich Umsatzsteuer und die Fremdleistungen mit dem für diese Leistungen aufgewendeten Leistungsentgelt einschließlich Umsatzsteuer angesetzt werden.

Beispiel:

Im Rahmen einer Pauschalreise befördert der Unternehmer die Reisenden im eigenen Bus. Unterbringung und Verpflegung erfolgen in einem fremden Hotel.

*In diesem Falle unterliegt die Beförderungsleistung der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften; die Unterbringungs- und Verpflegungsleistung unterliegt der Besteuerung nach [§ 23 UStG 1994](#). Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vgl. Rz ~~3060~~**3055 bis und** Rz 3061.*

23.1.2. Leistungsempfänger

In Rz 2959 wird in Anpassung an die EuGH-Judikatur, insbesondere Urteil vom EuGH 26.9.2013, Rs [C-189/11](#), Kommission/Spanien, der Begriff des Reisenden durch jenen des Kunden ersetzt.

Rz 2959 lautet:

Leistungsempfänger ist der Besteller der Reiseleistung. Der Leistungsempfänger und der ~~Reisende-Kunde~~ brauchen nicht ident zu sein, zB ein Vater schenkt seiner Tochter eine Pauschalreise.

Die Unterscheidung beim Leistungsempfänger der Reiseleistung zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer entspricht nicht mehr der ab 1.1.2022 geltenden Rechtslage. Rz 2960, Rz 2961 und Rz 2962 werden samt Überschriften gestrichen.

~~Rz 2960 lautet:~~

~~Grundsätzlich ist es bei der Erbringung von Eigen- oder Vermittlungsleistung ohne Belang, wer der Empfänger der Leistung ist. Lediglich bei jenen Reiseleistungen, die besorgt werden, sind unterschiedliche steuerliche Konsequenzen daran geknüpft, ob der Leistungsempfänger~~

- ~~• Unternehmer oder~~
- ~~• Nichtunternehmer (Letztverbraucher) ist.~~

23.1.2.1. Leistung an Unternehmer

~~Rz 2961 lautet:~~

~~Erwirbt ein Leistungsempfänger eine Reiseleistung für Zwecke seines Unternehmens (er verlangt eine Rechnung, er weist seine Unternehmerschaft ggf. durch die UID nach), so ist dies kein Anwendungsfall des § 23 UStG 1994, sondern es kommen die allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 zur Anwendung. Sollte sich später herausstellen, dass die Angabe im Einzelfall objektiv unrichtig war (zB Dienstreise wird bei einer Betriebsprüfung als nichtunternehmerisch veranlasst eingestuft), so ist eine Korrektur beim Reiseunternehmen nicht durchzuführen.~~

23.1.2.2. Leistung an Nichtunternehmer

~~Rz 2962 lautet:~~

~~Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 23 UStG 1994 ist ua., dass die Reiseleistung nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist.~~

~~Eine Reiseleistung wird immer dann für einen Nichtunternehmer und nicht für das Unternehmen eines Leistungsempfängers bestimmt sein, wenn der Leistungsempfänger nicht ausdrücklich mitteilt, dass er die Reise für Zwecke seines Unternehmens erwirbt und dies nicht durch Verlangen einer Rechnung mit Steuerausweis zum Ausdruck bringt.~~

Abschnitte 23.1.2.1. und 23.1.2.2.: entfallen

Randzahlen 2960 bis 2962: derzeit frei.

23.1.2.3. Sonderfälle

23.1.2.3.1. Pauschalierte Land- und Forstwirte

Die Ausführungen zu pauschalierten Land- und Forstwirten als unternehmerische Leistungsempfänger sind für die ab 1.1.2022 geltende Rechtslage nicht mehr umsatzsteuerrechtlich relevant. Rz 2963 und Rz 2964 werden gestrichen.

Rz 2963 lautet:

~~Land- und Forstwirte, die ihre Umsätze nach § 22 UStG 1994 versteuern, sind Unternehmer. Soweit Reiseleistungen an das Unternehmen erbracht werden (zB Dienstreisen), ist daher § 23 UStG 1994 nicht anzuwenden. Die Leistungen sind nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern.~~

Rz 2964 lautet:

~~Reiseleistungen, die nicht für das Unternehmen, sondern dem Land- und Forstwirt gegenüber erbracht werden, sind nach § 23 UStG 1994 zu versteuern. Eine Reiseleistung wird grundsätzlich dann für den Land- und Forstwirt und nicht für sein Unternehmen bestimmt sein, wenn er nicht ausdrücklich mitteilt, dass er die Reise für Zwecke seines Unternehmens erwirbt.~~

Randzahlen 2963 bis 2964: derzeit frei.

In Rz 2966 und Rz 2967 erfolgt eine Anpassung an die ab 1.1.2022 geltende Rechtslage für die Besteuerung von Reiseleistungen nach [§ 23 UStG 1994](#).

23.1.2.3.2. Incentive Reisen

Rz 2966 lautet:

Eine vom Arbeitgeber gewährte Incentive-Reise wird in der Regel als Belohnung für besonderen Arbeitseinsatz in Aussicht gestellt und gewährt. Der Arbeitnehmer erbringt die besondere Leistung, um an der Reise teilnehmen zu können. Ein Leistungsaustausch liegt in solchen Fällen vor. Es ergibt sich keine umsatzsteuerbare Differenz und Vorsteuern aus Reisevorleistungen sind nicht abziehbar (siehe Rz 3091).

Beispiel:

Ein Unternehmer kauft bei einem Reisebüro einen mehrtägigen Aufenthalt in einem Erlebnispark in Frankreich. Der Reisepreis umfasst auch die Anreise mit dem Bus und die Nächtigungen. Die Reise dient als Belohnung für besondere Arbeitsleistungen eines Arbeitnehmers des Unternehmers.

*Die Besteuerung der einzelnen Reiseleistungen erfolgt **sowohl** beim Reisebüro ~~nach den allgemeinen Vorschriften~~. Die **als auch bei der** Leistung des Unternehmers an seinen Dienstnehmer ~~unterliegt der Besteuerung~~ nach [§ 23 UStG 1994](#).*

*Es ergibt sich jedoch keine Marge, wenn man davon ausgeht, dass die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug und die Höhe der Aufwendungen des Unternehmers für die Reise gleich sind. Die materielle Auswirkung besteht darin, dass die vom Reisebüro für den Bus-Inlandsanteil ~~in Rechnung gestellte~~ **im Reisepreis enthaltene und nicht in der Rechnung ausgewiesene USt** bei dem die Reise einkaufenden Unternehmer nicht abzugsfähig ist.*

23.1.2.3.3. Betriebsausflug

Rz 2967 lautet:

Der Betriebsausflug fällt grundsätzlich in den Anwendungsbereich des [§ 23 UStG 1994](#). Da auch hier eine Reiseleistung eines Unternehmers an einen Nichtunternehmer (Dienstnehmer) vorliegt, es aber im Regelfall an einer Marge fehlt, ergeben sich dieselben Konsequenzen wie im Beispiel in Rz 2966. Ist der Betriebsausflug gegen Entgelt, so ist eine sich ergebende Marge umsatzsteuerbar. Hinsichtlich Vorsteuerabzug siehe Rz 3091.

~~Liegt jedoch eine Reisebewegung im unternehmerischen Interesse, so ist § 23 UStG 1994 nicht anzuwenden. Davon kann bei einem Betriebsausflug ausgegangen werden, wenn die Aufwendungen (Reisevorleistungen) für einen Betriebsausflug pro Jahr und pro Arbeitnehmer 100 Euro (bis 31. Dezember 2001 1.350 Schilling) nicht übersteigen.~~

Randzahlen 2968 bis 2980: *derzeit frei.*

23.2. Reiseleistung ist eine sonstige Leistung

Rz 2981 wird um den Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 25.10.2012, Rs [C-557/11](#), Kozak, ergänzt.

Rz 2981 lautet:

Die Reiseleistung im Sinne des [§ 23 UStG 1994](#) ist stets als sonstige Leistung anzusehen. Mehrere Reiseleistungen (zB Beförderung, Unterkunft, Verpflegung) gelten dabei stets als einheitliche sonstige Leistung (**vgl. EuGH 25.10.2012, Rs [C-557/11](#), Kozak, Rn 23 f**).

Randzahlen 2982 bis 2985: *derzeit frei.*

In Rz 2987 und Rz 2988 werden die Klammerhinweise auf die alte Rechtslage gestrichen und die Zitierung richtiggestellt.

23.3.1. Ort der Reiseleistungen bei Eigenleistungen

Rz 2987 lautet:

Für Eigenleistungen richtet sich der Ort nach den allgemeinen Vorschriften, zB

- Personenbeförderungsleistungen [§ 3a Abs. 10 UStG 1994](#) (~~bis 31.12.2009: § 3a Abs. 7 UStG 1994~~),

- Beherbergung [§ 3a Abs. 9 lit. b UStG 1994](#) (bis 31.12.2009: ~~§ 3a Abs. 6 UStG 1994~~),
- Verpflegung [§ 3a Abs. 11 lit. d UStG 1994](#) (bis 31.12.2009: ~~§ 3a Abs. 12 UStG 1994~~),
- Betreuung durch eigene - angestellte - Reiseleiter [§ 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994](#) (bis 31.12.2009: ~~§ 3a Abs. 12 UStG 1994~~).

23.3.2. Ort der Reiseleistungen bei Vermittlung von Reiseleistungen

Rz 2988 lautet:

Wird eine Reiseleistung vermittelt, richtet sich der Ort der Vermittlungsleistung danach, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994](#) oder ein Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) ist. Im ersten Fall ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) der Empfängerort maßgebend, im zweiten Fall bestimmt sich der Leistungsort gemäß [§ 3a Abs. 8 UStG 1994](#) nach dem Ort der vermittelten Leistung. (~~Bis 31.12.2009: Unabhängig von der Person des Leistungsempfängers richtet sich der Ort der Vermittlungsleistung gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 nach dem Ort der vermittelten Leistung.~~)

23.3.3. Ort der Reiseleistungen bei Besorgung von Reiseleistungen

Die Unterscheidung beim Leistungsempfänger der Reiseleistung zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer entspricht nicht mehr der ab 1.1.2022 geltenden Rechtslage für die Besteuerung von Reiseleistungen nach [§ 23 UStG 1994](#). Rz 2989 wird gestrichen und Rz 2990 diesbezüglich angepasst.

~~Rz 2989 lautet:~~

~~Besorgung für Unternehmer:~~

~~Für den Fall der Besorgung von Reiseleistungen durch einen Unternehmer für einen anderen Unternehmer richtet sich der Leistungsort nach dem Ort der besorgten Leistung (§ 3a Abs. 4 UStG 1994; bei Besorgung von Unterkunft daher zB nach dem Grundstücksort).~~

Randzahl 2989: derzeit frei.

Rz 2990 lautet:

~~Besorgung für Nichtunternehmer:~~

~~Im Falle der Besorgung von Reiseleistungen durch einen Unternehmer für einen Nichtunternehmer (Letztverbraucher) ist die Reiseleistung dort zu besteuern, wo der Reiseunternehmer sein Unternehmen (oder seine Betriebstätte) betreibt (§ 23 Abs. 3 iVm [§ 3a Abs. 7 UStG 1994](#); bis 31.12.2009: ~~§ 23 Abs. 3 iVm § 3a Abs. 12 UStG 1994~~).~~

Randzahlen 2991 bis 2995: *derzeit frei.*

23.4. Reisevorleistungen

In Rz 2996 wird in Anpassung an die EuGH-Judikatur, insbesondere Urteil vom 26.9.2013, Rs [C-189/11](#), Kommission/Spanien, der Begriff des Reisenden durch jenen des Kunden ersetzt.

Rz 2996 lautet:

Reisevorleistungen sind alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem ~~Reisenden~~ **Kunden** unmittelbar zugutekommen.

23.4.1. Als Reisevorleistungen sind insbesondere anzusehen:

Rz 2997 wird um die Behandlung von Leistungen von Zielgebietsagenturen und eine Klarstellung zu Kettengeschäften samt Beispiel ergänzt.

Rz 2997 lautet:

- Beförderung zu den einzelnen Reisezielen durch fremde Beförderungsunternehmer,
- Beherbergung in fremden Hotels,
- Verpflegung,
- Durchführung von Veranstaltungen im Rahmen einer Reise (zB Opernbesuche, Festspielaufführungen, Autorennen);
- Betreuung durch selbstständige Reiseleiter,
- Reiserücktrittsversicherung: Eine im Reisepreis enthaltene Reiserücktrittsversicherung ist Bestandteil der einheitlichen Reiseleistung, die darauf entfallende Marge ist daher steuerpflichtig. Wird hingegen das Versicherungsentgelt neben dem Reisepreis gesondert in Rechnung gestellt, liegt diesbezüglich eine nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu beurteilende Leistung vor, die nicht der Margensteuer unterliegt (ggf. steuerfrei gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994](#)),
- **Die Leistungen von Zielgebietsagenturen sind zur Gänze als Reisevorleistungen anzusehen, wenn dabei die Betreuung der Reisenden vor Ort im Vordergrund steht (zB Organisation des Transfers, Animation der Reisenden, Arrangements von Ausflügen und Besichtigungen), wobei die damit zusammenhängend erbrachten Verwaltungsleistungen unselbstständige Nebenleistungen darstellen.**

Erwirbt ein Unternehmer von einem anderen Unternehmer eine nach [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#) einheitliche Reiseleistung (Kettengeschäft), sind Reisevorleistungen die einzelnen Bestandteile und nicht die einheitliche Reiseleistung.

Beispiel:

Reiseveranstalter B verkauft die von Reiseveranstalter A erworbene Pauschalreise im eigenen Namen an das Reisebüro von C.

Reisevorleistungen sind die einzelnen Bestandteile (Beförderung, Unterbringung und Verpflegung der Reisenden).

23.4.4. Keine Reisevorleistungen

In Rz 3000 wird der Verweis auf Rz 2949 zur Anmietung einer Unterkunft und eine Klarstellung zur Stornierung von Reisevorleistungen aufgenommen.

Rz 3000 lautet:

Keine Reisevorleistungen sind:

- Reiseprospekte,
- Vermittlungsleistungen,
- Aufwendungen für das Büro wie Miete, Strom und sonstige Bürowaren,
- Anlagenkauf (Autobus),
- Anmietung von Beförderungsmitteln, **einer kompletten Unterkunft (zB Hotel) ohne Personal (siehe Rz 2949) usw.**

Soweit der Unternehmer selbst infolge der Stornierung einer Reise durch den Kunden bereits bestellte Reisevorleistungen (zB Hotelzimmer) gegen Gebühr stornieren muss, liegen insoweit keine Reisevorleistungen vor.

23.5.2. Steuerbefreiung bei Vermittlungen

In Rz 3017 werden die Lösung zur Rechtslage bis 31.12.2009 und der zweite Klammerhinweis gestrichen.

Rz 3017 lautet:

Die allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 sind anzuwenden. Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994](#) ist die Vermittlung der unter Z 1 bis 4 fallenden Umsätze, somit auch die Vermittlung der Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen, umsatzsteuerfrei.

Beispiel:

Ein Reisebüro vermittelt für eine österreichische Fluggesellschaft einen Flug von Wien nach London.

Lösung (bis 31.12.2009):

Die auf den Inlandsfluganteil entfallende Vermittlungsprovision ist umsatzsteuerbar jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994 steuerfrei.

Lösung (ab 1.1.2010):

Die Vermittlungsprovision ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Österreich) umsatzsteuerbar, jedoch nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994](#) im Zusammenhang mit [§ 6 Abs. 1 Z 5 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei.

23.5.3. Steuerbefreiung bei Besorgungen

Die Unterscheidung beim Leistungsempfänger der Reiseleistung zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer entspricht nicht mehr der ab 1.1.2022 geltenden Rechtslage für die Besteuerung von Reiseleistungen nach [§ 23 UStG 1994](#). Die Aufteilung in die Unterabschnitte 23.5.3.1. und 23.5.3.2. wird dadurch nicht mehr benötigt und entfällt. Rz 3019 wird gestrichen.

~~23.5.3.1. Besorgungsleistungen an Unternehmer~~

~~Rz 3019 lautet:~~

~~Werden Leistungen von Unternehmen für andere Unternehmen besorgt, so gilt Rz 3016 entsprechend.~~

~~23.5.3.2. Besorgungsleistungen an Nichtunternehmer~~

Abschnitte 23.5.3.1. und 23.5.3.2.: entfallen

Randzahl 3019: derzeit frei.

In Rz 3021 wird ein Verweis richtiggestellt.

Rz 3021 lautet:

Nimmt ein Unternehmer im Rahmen einer Reise sowohl Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet als auch in einem Mitgliedstaat der EU (einschließlich Inland) in Anspruch, so ist die Marge im Verhältnis der Reisevorleistungen ins Drittlandsgebiet bzw. in die Mitgliedstaaten in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil aufzuteilen (siehe Rz 3022 bis Rz 3027~~40~~).

23.5.3.3.2. Vereinfachung bei Personenbeförderung im Luftverkehr

In Rz 3026 wird das Beispiel 2 aktualisiert.

Rz 3026 lautet:

Macht der Reiseveranstalter von der Vereinfachungsregel Gebrauch, so muss er diese Regelung bei allen von ihm veranstalteten Reisen in einem Veranlagungszeitraum anwenden. Der Wechsel von der Aufteilung nach den Streckenanteilen zur Vereinfachungsregel kann nur zu Beginn eines Veranlagungszeitraumes vorgenommen werden.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer bietet eine Flugreise von Schwechat nach Bangkok zu einem Pauschalpreis an.

Der Zielort liegt im Drittlandsgebiet und die Beförderungsleistung gilt insgesamt als im Drittlandsgebiet erbracht. Erfolgen auch alle übrigen Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet, ist die Reiseleistung des Unternehmers zur Gänze steuerfrei.

Beispiel 2:

Der Unternehmer bietet eine Flugreise von Schwechat nach ~~Berlin~~ **Marseille** an. Die Flugroute führt über ~~Tschechien~~ **die Schweiz**.

Der Zielort der Reise liegt im Gemeinschaftsgebiet und die Beförderungsleistung gilt im Gemeinschaftsgebiet als erbracht. Werden auch die übrigen Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet erbracht, ist die Reiseleistung des Unternehmers zur Gänze steuerpflichtig.

In Abschnitt 23.6. wird der Verweis richtiggestellt:

23.6. Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

Hinsichtlich Buchnachweis siehe Rz 2581 bis Rz 2585.

23.7. Bemessungsgrundlage

23.7.1. Bemessungsgrundlage bei Besorgungsleistungen

Da aufgrund des Urteils des EuGH vom 27.1.2021, Rs [C-787/19](#), *Kommission/Österreich*, eine pauschale Ermittlung der Marge nicht mehr möglich ist und eine solche ab 1.1.2022 auch nicht vorgesehen ist, werden die nachfolgenden Rz dieses Abschnittes adaptiert, die diesbezüglichen Ausführungen in Rz 3054 gestrichen und dafür Aussagen und Beispiele zur Einzelmargenermittlung aufgenommen.

Rz 3051 lautet:

Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet, abzüglich der in der Differenz enthaltenen Umsatzsteuer von 20%. **Grundsätzlich ist hier auf die einzelne Reiseleistung abzustellen (vgl. EuGH 27.1.2021, Rs [C-787/19](#), *Kommission/Österreich*, und EuGH 8.2.2018, Rs [C-380/16](#), *Kommission/Deutschland*).**

Beispiel 1:

Vom Leistungsempfänger aufgewendeter Betrag	1.000 Euro
minus Reisevorleistungen	- 880 Euro
Differenz	120 Euro
minus darin enthaltene USt von 20%	- 20 Euro
Bemessungsgrundlage	100 Euro

Beispiel 2:

Ein Reisebüro A mit Sitz in Wien verkauft im eigenen Namen eine Österreich-Busreise, bei der 50 Personen mitreisen. Der Preis beträgt 750 Euro pro Person.

Für die Reisevorleistungen einschließlich Umsatzsteuer fallen folgende Kosten an:

für die Beförderungsleistung durch einen fremden Busunternehmer	14.500 Euro
für die Unterbringung in Hotels und Pensionen	16.000 Euro

Die Marge für die Leistung des Reisebüros ist für jeden einzelnen Reiseteilnehmer zu ermitteln, soweit nicht einzelne Leistungsempfänger im eigenen Namen für weitere Reiseteilnehmer auftreten:

Reisepreis pro Teilnehmer		750 Euro
Reisevorleistungen:		
für die Busfahrt	14.500 Euro / 50 = 290 Euro	
für die Beherbergung	16.000 Euro / 50 = 320 Euro	610 Euro
Marge		140 Euro
enthaltene Umsatzsteuer von 20%		23,33 Euro
Bemessungsgrundlage		116,67 Euro

Kann die Höhe der Bemessungsgrundlage für einen im Voranmeldungszeitraum bewirkten Umsatz oder vereinnahmten Reisepreis noch nicht endgültig berechnet werden, zB wegen Garantieverträgen für Reisevorleistungen oder zeitraum- und umsatzabhängiger Boni, ist sie auf Basis der Kalkulation der einzelnen Reise zu schätzen (vgl. EuGH 19.12.2018, Rs [C-422/17](#), *Skarpa Travel*). Sobald die für die Berechnung erforderlichen Informationen dem Unternehmer vorliegen, ist die Margenermittlung im betreffenden Voranmeldungszeitraum zu berichtigen. Liegen die benötigten Informationen erst am Ende des Veranlagungszeitraums vor, so kann die Berichtigung auch im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung erfolgen.

Der Unternehmer kann aus Vereinfachungsgründen bei Dritten erworbene Übernachtungs- oder Beförderungskontingente vollständig als Reisevorleistungen behandeln, auch wenn diese Kontingente nicht vollumfänglich abgerufen werden.

Macht ein Unternehmer hiervon Gebrauch, muss er diese Regelung bei allen von ihm veranstalteten Reisen in einem Veranlagungszeitraum anwenden. Ergeben sich negative Einzelmargen, sind diese nicht mit positiven Einzelmargen verrechenbar. Macht ein Unternehmer von der Vereinfachungsregelung keinen Gebrauch, sind die nicht abgerufenen Kontingente keine Reisevorleistungen. Der Vorsteuerabzug steht ihm insoweit unter den übrigen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) zu.

Beispiel 3:

Der Reiseveranstalter A mit Sitz in Salzburg hat vertraglich mit einem italienischen Hotel die Belegung von 100 Zimmern jeweils für eine Woche zu einem Einzelübernachtungspreis von 45 Euro vereinbart. Das dafür vorgesehene Entgelt in Höhe von 31.500 Euro muss auch dann von A bezahlt werden, wenn er nicht alle gebuchten Zimmer belegen kann.

Die Kalkulation wird mit einer 100-prozentigen Zimmerauslastung vorgenommen, die aber letztendlich nur zu 70% erzielt wird. A hat pro Reise, gegebenenfalls pro Reisteteilnehmer, zunächst 315 Euro als Reisevorleistung zu berücksichtigen.

Sobald A alle Informationen über die tatsächliche Belegung der gebuchten Zimmer vorliegen, sind die damit zusammenhängenden Margenermittlungen im maßgeblichen Voranmeldungszeitraum zu korrigieren.

Die Berichtigung der Umsatzsteuer kann in einem Betrag vorgenommen werden.

Die Berechnung sieht wie folgt aus:

Gep plante Beherbergungsleistungen pro Reise (45 Euro x 7 Tage)	315 Euro
Tatsächliche Beherbergungsleistungen pro Reise (31.500 Euro / 70)	450 Euro
Erhöhung der Reisevorleistung = Minderung der Marge pro Reise	135 Euro
Summe der Margenminderung (135 Euro x 70 oder 31.500 Euro x 30%)	9.450 Euro
./.. darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz 20%)	1.575 Euro
Minderung Bemessungsgrundlage	7.875 Euro

Ergibt sich ein Minus bei der Margenberechnung, so ist die Bemessungsgrundlage für die betreffende einzelne Reiseleistung Null Euro.

Beispiel 4:

Für eine Wien-Reise bucht ein Reiseunternehmer auch einen Ausflug in die Wachau für 20 Teilnehmer zu 100 Euro pro Person, so dass sich Kosten in Höhe von 2000 Euro ergeben. Es melden sich aber nur 15 Teilnehmer an, denen ein Ticket für 125 Euro verkauft wird. Den Ausgaben für den Ausflug steht ein Umsatz von 1.875 Euro gegenüber, womit sich eine negative Marge für den Reiseunternehmer von 125 Euro ergibt.

Die sich dadurch ergebende Umsatzsteuer in Höhe von -20,83 Euro kann nicht im betreffenden Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, vielmehr ist hier der Umsatz mit Null Euro vom Unternehmer zu vermerken.

Rz 3054 lautet:

~~Die Bemessungsgrundlage kann für den Voranmeldungs- und Veranlagungszeitraum wie folgt ermittelt werden:~~

~~Summe der Reisepreise inklusive Umsatzsteuer
- Reisevorleistungen inklusive Umsatzsteuer~~

= Differenz

= steuerfrei Umsätze

= Steuerpflichtige Bruttobemessungsgrundlage : 1,20

= Steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

Randzahl 3054: derzeit frei.

23.7.2. Ermittlung bei gemischten Reiseleistungen

In Rz 3057 erfolgt die Übernahme von Aussagen zur Marktwertmethode bei der Eigenleistungsermittlung aus dem Urteil des EuGH vom 6.10.2005, Rs [C-291/03](#), *My Travel*.

Rz 3057 lautet:

Die Aufteilung kann auch nach dem Verhältnis des Marktpreises der Eigenleistung, **sofern dieser Wert bestimmt werden kann**, zum Marktpreis der nach [§ 23 UStG 1994](#) zu versteuernden Reiseleistungen erfolgen (EuGH 22.10.1998, Rs [C-308/96](#) und Rs C-94/97, *T. P. Madgett und R. M. Baldwin (The Howden Court Hotel)*, und **EuGH 6.10.2005, Rs [C-291/03](#), *My Travel***).

Beispiel:

Wie oben.

Eigenleistung Bus 2.280 Euro; Besorgungsleistung 9.120 Euro.

Aufgrund der durch das Urteil des EuGH vom 27.1.2021, Rs [C-787/19](#), *Kommission/Österreich*, bestätigten unionsrechtlichen Vorgaben können Abschnitt 23.7.3. und die Rz 3058 und Rz 3059 nicht mehr beibehalten werden und werden gestrichen.

23.7.3. Schätzung

Rz 3058 lautet:

Zur Vereinfachung der Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage kann neben einer Selbstberechnung und wahlweise, ohne weiteren Nachweis, dass die Bemessungsgrundlage nicht genau errechnet oder ermittelt werden kann, die gesamte steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (exklusive Umsatzsteuer) für einen Voranmeldungs- und in der Folge Veranlagungszeitraum mit 10% der von den Leistungsempfängern aufgewendeten Beträge (inklusive Umsatzsteuer) für Reiseleistungen in die Länder der EU (einschließlich Inland) geschätzt werden. Die so geschätzte steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für die in einem Voranmeldungs- und Veranlagungszeitraum erbrachten Reiseleistungen umfasst die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für Reisen in die Länder der EU (einschließlich Inland). Bei Reisen in Drittländer sind die auf das

~~Gemeinschaftsgebiet entfallenden, als Reisevorleistungen zu beurteilenden Beförderungsleistungen gemäß § 23 UStG 1994 zu versteuern. Wird die Bemessungsgrundlage geschätzt, ist damit auch die anteilige steuerpflichtige Bemessungsgrundlage für Beförderungsleistungen in Drittländer umfasst.~~

~~Rz 3059 lautet:~~

~~Die Schätzung ist bei der Soll-Versteuerung aufgrund der vereinbarten Entgelte und bei der Ist-Versteuerung aufgrund der vereinnahmten Entgelte vorzunehmen. Bei einer derartigen Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Schätzungswege sind für Umsatzsteuerzwecke die Soll- bzw. Ist-Einnahmen für Reisen in Länder der EU (einschließlich Inland) gesondert aufzuzeichnen.~~

Beispiel:

Leistungserlöse inklusive USt für Reiseleistungen im Sinne des § 23 UStG 1994 in die Länder der EU (einschließlich Inland) 4.000.000 Euro und in Drittlandsgebiete 3.000.000 Euro. Vorsteuern aus Vorleistungen, die keine Reisevorleistungen sind, 90.000 Euro.

Lösung:

<i>Bemessungsgrundlage (10% von 4,000.000 Euro)</i>	<i>400.000 Euro</i>	
<i>Umsätze zu 20%</i>	<i>400.000 Euro x 20%</i>	<i>80.000 Euro</i>
<i>minus Vorsteuern</i>		<i>-90.000 Euro</i>
<i>Umsatzsteuergutschrift</i>		<i>10.000 Euro</i>

Abschnitt 23.7.3.: entfällt

Randzahlen 3058 und 3059: derzeit frei.

23.7.4. Anzahlungen

Bei Abschnitt 23.7.4.1 wird die Überschrift geändert und in Rz 3060 das Urteil des EuGH vom 19.12.2018, Rs [C-422/17](#), Skarpa Travel, eingearbeitet und damit verbunden die nicht mehr zutreffenden Aussagen gestrichen.

23.7.4.1. Toleranzregel-Allgemein

Rz 3060 lautet:

~~Die Umsatzsteuer von Anzahlungen im Zusammenhang mit Reiseleistungen kann unterbleiben, wenn diese 35% des zu versteuernden Leistungspreises nicht überschreiten. Betragen die Anzahlungen mehr als 35%, so sind die Anzahlungen zur Gänze zu versteuern.~~

Beispiel 1:

Endgültiger Reisepreis 490 Euro. Anzahlung 50 Euro

Anzahlung unter 35% des endgültigen Reisepreises und somit nicht zu versteuern.

Beispiel 2:

Wochenpauschale für Halbpension in einem Hotel 990 Euro

Anzahlung 500 Euro. Die Anzahlung liegt über 35% des Preises und ist daher zu versteuern.

Soweit der Unternehmer vor Ausführung einer hinreichend bestimmten Reiseleistung (Datum und Ziel der Reise stehen bereits fest) vom Kunden eine Anzahlung erhält, ist eine Anzahlungsbesteuerung nach [§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#) vorzunehmen (vgl. auch EuGH 19.12.2018, Rs [C-422/17](#), *Skarpa Travel*).

23.8. Vorsteuerabzug

23.8.1. Nicht abzugsfähige Vorsteuern

In Rz 3091 wird der Verweis in der Klammer richtiggestellt.

Rz 3091 lautet:

Abweichend von [§ 12 UStG 1994](#) dürfen Vorsteuern im Zusammenhang mit Reisevorleistungen nicht abgezogen werden. Gibt ein Unternehmer eine Reise ohne Aufschlag weiter (zB Betriebsausflug), so ist keine steuerpflichtige Marge zu versteuern; ein Vorsteuerabzug aus den Reisevorleistungen ist jedoch nicht möglich (vgl. Rz 2967 ~~bis 2980~~).

23.8.2. Abzugsfähige Vorsteuern

Aufgrund der durch das Urteil des EuGH vom 27.1.2021, Rs [C-787/19](#), Kommission/Österreich, bestätigten unionsrechtlichen Vorgaben wird Rz 3092 zur Gänze gestrichen.

~~**Rz 3092 lautet:**~~

~~Vorsteuern im Zusammenhang mit Reisevorleistungen sind abzugsfähig, wenn Reiseleistungen nicht nach [§ 23 UStG 1994](#) besteuert werden (zB Reiseleistungen an Unternehmer).~~

Randzahl 3092: derzeit frei.

23.9. Aufzeichnungspflichten

In Rz 3111 erfolgt eine Anpassung an die durch das Urteil des EuGH vom 27.1.2021, Rs [C-787/19](#), Kommission/Österreich, bestätigten unionsrechtlichen Vorgaben, nach denen auch Reiseleistungen an Unternehmer unter die Sonderregelung für Reisebüros fallen.

Rz 3111 lautet:

Unternehmer, die nicht nur Reiseleistungen im Sinne des [§ 23 UStG 1994](#) ausführen, müssen in den Aufzeichnungen die Umsätze für diese Reiseleistungen von den übrigen Umsätzen

getrennt aufzeichnen. ~~Den übrigen Umsätzen sind neben Umsätzen aus anderen Tätigkeiten auch die Umsätze aus Reiseleistungen für das Unternehmen eines Leistungsempfängers und die Eigenleistungen im Zusammenhang mit Reisen zuzurechnen.~~

~~Es ist somit wie folgt zu trennen:~~

~~Leistungsentgelte für Reisen~~

~~– Leistungsentgelte für an Unternehmer verkaufte Reisen~~

~~– Leistungsentgelte für Eigenleistungen~~

~~= Leistungsentgelte für Reisen im Sinne des § 23 UStG 1994~~

Randzahlen 3112 bis 3250: *derzeit frei.*

25b. Sonderregelung für Einfuhr-Versandhandel (IOSS)

25b.1. Voraussetzungen

Rz 3434 wird an die gesetzlichen Änderungen des [§ 25b UStG 1994](#) auf Grund des Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Alkoholsteuergesetz geändert werden, [BGBl. I Nr. 112/2021](#), angepasst. Verbrauchsteuerpflichtige Waren fallen demnach nicht unter die Sonderregelung in [§ 25b UStG 1994](#).

Rz 3434 lautet:

Unternehmer, die Einfuhr-Versandhandelsumsätze (siehe [§ 3 Abs. 8a UStG 1994](#)) von Drittlandswaren in das Gemeinschaftsgebiet tätigen, können sich – unter bestimmten Bedingungen – dafür entscheiden, sich in nur einem Mitgliedstaat erfassen zu lassen und dort die Steuer über den Import-One-Stop-Shop (IOSS) zu erklären und abzuführen. Die Umsatzsteuer wird über den IOSS in die jeweiligen Mitgliedstaaten, in denen die Steuer geschuldet wird, weitergeleitet. Betroffen sind Einfuhr-Versandhandelsumsätze, bei denen der Einzelwert je Sendung 150 Euro nicht übersteigt. **Die Sonderregelung für den IOSS gilt nicht für verbrauchsteuerpflichtige Waren.**

[...]

25b.5. Nutzung des IOSS über einen Vertreter

In Rz 3438 wird der [Durchführungsbeschluss 2021/942](#) vom 10. Juni 2021 eingearbeitet. In diesem wird festgelegt, dass Norwegen als Drittland gilt, mit dem die Europäische Union ein

Abkommen über gegenseitige Amtshilfe geschlossen hat, dessen Anwendungsbereich der [Richtlinie 2010/24/EU](#) und der [Verordnung \(EU\) Nr. 904/2010](#) ähnelt.

Rz 3438 lautet:

Ein Unternehmer kann den IOSS auch über einen Vertreter in Anspruch nehmen, sofern der Unternehmer keine aktive IOSS-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat hat. Für Drittlandsunternehmer, die in keinem Mitgliedstaat niedergelassen sind und ihr Unternehmen auch nicht in ~~Norwegen~~ einem Staat ist ~~§ 25b Abs. 1 Z 1 lit. b UStG 1994~~ betreiben ([§ 25b Abs. 1 Z 1 lit. b UStG 1994](#) und [Art. 1 Durchführungsbeschluss 2021/942 der Europäischen Kommission](#)), ist die Vertretung die einzige Möglichkeit, den IOSS in Anspruch zu nehmen. Diesfalls müssen alle Einfuhr-Versandhandelslieferungen über den Vertreter im IOSS erklärt und abgeführt werden.

[...]

26a. Sonderregelung für die Erklärung und Entrichtung der Steuer bei der Einfuhr ([§ 26a UStG 1994](#))

Der sog. „super-reduzierte Datensatz“ ist [Art. 143a Delegierte Verordnung \(EU\) 2015/2446](#), der ua. für die Inanspruchnahme der Sonderregelung gemäß [§ 26a UStG 1994](#) vorgesehen ist, steht am 1.7.2021, dem Inkrafttretenszeitpunkt dieser Sonderregelung, noch nicht zur Verfügung. Für den Zeitraum bis zum Einsatz des „super-reduzierten Datensatzes“ wurde [Anhang 1 Titel II der Zollanmeldungs-Verordnung 2016](#) (ZollAnm-V 2016), BGBl. II Nr. 110/2016, mit der Verordnung des BM für Finanzen vom 20.4.2021, [BGBl. II Nr. 175/2021](#), geändert und eine Übergangsregelung aufgenommen. Danach kann bis zum Einsatz des „super-reduzierten Datensatzes“ in der Zollanmeldung für Waren in Sendungen, die zollfrei sind, eine dem anzuwendenden Einfuhrumsatzsteuersatz entsprechende Warennummer verwendet werden. Für Waren in Sendungen mit einem Sachwert bis 150 Euro mit dem bei Anwendung des [§ 26a UStG 1994](#) ausnahmslos geltenden Einfuhrumsatzsteuersatz von 20%, lautet die Warennummer „9990 9000 20“.

Rz 3446 lautet:

Ab 1.7.2021 besteht ~~bei Anwendung des zollrechtlichen Zahlungsaufschubes (Art. 110 UZK)~~ die Möglichkeit, für Einfuhren die Sonderregelung in [§ 26a UStG 1994](#) in Anspruch zu nehmen, und zwar durch Abgabe einer Zollanmeldung mit super-reduziertem Datensatz (vgl. [Artikel 143a Delegierte Verordnung \(EU\) 2015/2446](#)) bzw. bis zum Einsatz der **Zollanmeldung mit super-reduziertem Datensatz durch Abgabe einer Standardzollanmeldung, in der die Kurznummer „9990 9000 20“ sowie der zusätzliche Informationen-Code „26000“ anzugeben sind** (vgl. [ZollAnm-V 2016](#), BGBl. II Nr. 110/2016

idF BGBl. II Nr. 175/2021). Diese Sonderregelung kann nur angewendet werden, wenn der Einzelwert der Waren 150 Euro nicht übersteigt und die Waren nicht über den IOSS ([§ 25b UStG 1994](#)) zu erklären sind. Bei Anwendung der Regelung in [§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994](#) ist die Inanspruchnahme der Sonderregelung ausgeschlossen.

Werden die Waren unter Anwendung der Sonderregelung in [§ 26a UStG 1994](#) beim Zoll angemeldet, kommt zwingend der Normalsteuersatz zur Anwendung. Möchte der Unternehmer die Waren zum ermäßigten Steuersatz versteuern, hat er eine Standardzollanmeldung **unter Verwendung der entsprechenden Warennummer oder – bis zum Einsatz der Zollanmeldung mit super-reduziertem Datensatz – der entsprechenden Kurznummer sowie des Informationen-Codes für den ermäßigten Steuersatz** abzugeben.

Der Abfuhrverpflichtete hat geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um sicherzustellen, dass der richtige Steuerbetrag entrichtet wird (siehe auch Art. 15 UZK). Bspw. kann der Abfuhrverpflichtete von der Person, für die die Waren bestimmt sind, die Originalrechnung verlangen. Zudem hat der Abfuhrverpflichtete Aufzeichnungen über die Einfuhren, die der Sonderregelung unterliegen, zu führen. Die Aufzeichnungen müssen eine Überprüfung, ob die Steuer korrekt erklärt wurde, ermöglichen. Sie sind ab dem Zeitpunkt der Erklärung sieben Jahre lang aufzubewahren und bei Aufforderung der Behörden diesen elektronisch zu übermitteln.

Beispiel~~1~~:

Eine Privatperson in Österreich kauft Bücher mit einem Wert von 100 Euro von einem Drittlandsunternehmer, der nicht im IOSS ist. Die Waren werden vom Drittland nach Österreich eingeführt, wobei die Versendung durch einen Universaldienstbetreiber erfolgt.

Lösung (ab 1.7.2021):

*Entscheidet sich der Universaldienstbetreiber (Abfuhrverpflichtete) für die Abgabe einer Zollanmeldung mit super-reduziertem Datensatz ~~unter Inanspruchnahme des Zahlungsaufschubes~~ bzw. **bis zum Einsatz der Zollanmeldung mit super-reduziertem Datensatz für die Abgabe einer Standardzollanmeldung, in der die Kurznummer „9990 9000 20“ und der zusätzliche Informationen-Code „26000“ angegeben sind**, kommt die Sonderregelung in [§ 26a UStG 1994](#) und somit der Normalsteuersatz zur Anwendung. **In diesem Fall ist das Verfahren gemäß [§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994](#) nicht zulässig.***

*Möchte der Universaldienstbetreiber den ermäßigten Steuersatz anwenden, muss er eine Standardzollanmeldung mit vollem Datensatz **unter Angabe der entsprechenden Warennummer oder bis zum Einsatz der Zollanmeldung mit super-reduziertem Datensatz unter Angabe der entsprechenden Kurznummer sowie des Informationen-Codes für den ermäßigten Steuersatz** abgeben.*

~~Die Sonderregelung kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn das Verfahren gemäß [§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994](#) zur Anwendung gelangt.~~

Randzahlen 3447 bis 3460: *derzeit frei.*

27. Besondere Aufsichtsmaßnahmen zur Sicherung des Steueranspruches ([§ 27 UStG 1994](#))

27.1. Haftung bei Sorgfaltsverletzung

In Rz 3463 wird in Beispiel 1 ein Verweis richtiggestellt.

Rz 3463 lautet:

[...]

Beispiel 1:

Eine Suchmaschine leitet Kunden auf die Website von Lieferanten weiter. Die Lieferanten haben pro weitergeleitetem Kunden - egal ob dieser in Österreich, dem übrigen Gemeinschaftsgebiet oder in einem Drittland ansässig ist -, der im Zuge der Weiterleitung Waren bestellt, 1% der Bemessungsgrundlage der Lieferung an die Suchmaschine als Vermittlungsentgelt zu bezahlen. Aufgrund dieser Vereinbarungen vereinnahmt die Suchmaschine von den Lieferanten insgesamt 40.000 Euro.

Lösung:

Da die über die Suchmaschine zustande gekommenen Umsätze der Lieferanten 4.000.000 Euro (40.000 Euro x 100 = 4.000.000 Euro) betragen, gilt die Suchmaschine als beteiligter Unternehmer iSd § 27 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 iVm [§ 1 Sorgfaltspflichten-UStV](#). Daher ist zu überprüfen, ob die Suchmaschine ausreichend sorgfältig iSd [§ 3 Z 2 der Sorgfaltspflichten-UStV](#) ist (siehe Beispiel 2).

[...]

28. Allgemeine Übergangsvorschriften ([§ 28 UStG 1994](#))

Rz 3541 sowie die Überschrift 28.1. werden an die Änderungen durch das 2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (2. COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 52/2021](#), bzw. an das Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Alkoholsteuergesetz geändert werden, [BGBl. I Nr. 112/2021](#), angepasst.

28.1. Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Schutzmasken ([§ 28 Abs. 50 und 54 UStG 1994](#))

Rz 3541 lautet:

Abweichend von [§ 10 UStG 1994](#) ermäßigt sich die Steuer gemäß [§ 28 Abs. 50 und 54 UStG 1994](#) auf 0% für die Lieferungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Schutzmasken, die nach dem 13.4.2020 und vor dem 1.8.2020 **sowie nach dem 22.1.2021 und vor dem 1.1.2022** ausgeführt werden bzw. sich ereignen. Unter Schutzmasken sind auch Stoffmasken (und insbesondere Masken aus Positionen 6307 90 10, 6307 90 98, 4818 90 10 und 4818 90 90 der Kombinierten Nomenklatur) zu verstehen. Gesichtsschilder sind keine Schutzmasken im Sinne dieser Bestimmung.

[...]

28.2. Gastronomie, Beherbergung, Kultur und Publikationen ([§ 28 Abs. 52 UStG 1994](#))

28.2.1. Gastronomie

Rz 3542 wird an die Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 3/2021](#), angepasst.

Rz 3542 lautet:

Im Bereich der Gastronomie gilt gemäß [§ 28 Abs. 52 Z 1 lit. a UStG 1994](#) im Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020~~2021~~ (~~Verlängerung bis 31.12.2021 Stand-Initiativantrag 1109/A vom 20.11.2020 (XXVII. GP)~~) der Steuersatz iHv 5% abweichend von [§ 10 UStG 1994](#) für die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken (alkoholische und nichtalkoholische Getränke) iSd [§ 111 Abs. 1 GewO 1994](#). Diese Tätigkeiten sind somit dann begünstigt, wenn sie ihrer Art nach eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe erforderlich machen. Unter Verabreichung und unter Ausschank ist jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen, die darauf abstellt, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden und die über eine bloße Handelstätigkeit (zB Verkauf von handelsüblich verpackter Ware) hinausgeht.

[...]

28.2.1.1. Landwirtschaftliche Gastronomie

Rz 3543 wird an die Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 3/2021](#), angepasst.

Rz 3543 lautet:

Im Bereich der landwirtschaftlichen Gastronomie (Almausschank, Buschenschank), die von [§ 22 UStG 1994](#) umfasst ist und dem Pauschalsteuersatz gemäß [§ 22 Abs. 1 UStG 1994](#) unterliegt, ist gemäß [§ 22 Abs. 2 UStG 1994](#) auch bei dem von [§ 28 Abs. 52 Z 1 lit. a UStG 1994](#) erfassten Ausschank von Getränken – wie bei Getränken, die unter [§ 10 Abs. 3 Z 11 UStG 1994](#) fallen, in den Anlagen zum [UStG 1994](#) angeführt oder in [§ 28 Abs. 51 Z 1 UStG 1994](#) genannt sind – **im Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2021** keine zusätzliche Steuer zu entrichten (siehe Rz 2871 ff).

[...]

28.2.2. Beherbergung

Rz 3544 wird an die Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 3/2021](#), angepasst.

Rz 3544 lautet:

Abweichend von [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. c und d UStG 1994](#) kommt gemäß [§ 28 Abs. 52 Z 1 lit. b UStG 1994](#) im Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020~~2021~~ (~~Verlängerung bis 31.12.2021~~
~~Stand Initiativantrag 1109/A vom 20.11.2020 (XXVII. GP)~~) für die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (einschließlich Beheizung) sowie die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen, soweit hierfür ein einheitliches Benützungsentgelt entrichtet wird, der ermäßigte Steuersatz iHv 5% zur Anwendung. Sofern Gäste im Juni anreisen und erst im Juli abreisen, ist die Rechnung auf die Steuersätze aufzuteilen und es sind Übernachtungen bis zum 1.7.2020 mit 10% und ab dem 1.7.2020 mit 5% zu versteuern.

[...]

28.2.2.1. Vorsteuerabzug bei Reisekosten

Rz 3545 wird an die Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 3/2021](#), angepasst.

Rz 3545 lautet:

[§ 10 Abs. 2 UStG 1994](#) ist für den Vorsteuerabzug bei Reisekosten gemäß [§ 13 Abs. 1 UStG 1994](#) auch für den Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020~~2021~~ (~~Verlängerung bis 31.12.2021~~
~~Stand Initiativantrag 1109/A vom 20.11.2020 (XXVII. GP)~~) maßgeblich (zur Rechtslage vor dem 1.5.2016 und nach dem 31.10.2018 siehe Rz 2201). Die Vorsteuer aus pauschalen Tages- und Nächtigungsgeldern errechnet sich daher auch im Zeitraum der vorübergehenden Senkung des Umsatzsteuersatzes im Gastgewerbe- und Beherbergungsbereich auf 5% weiterhin mit dem ermäßigten Steuersatz von 10%.

28.2.3. Kultur

Rz 3546 wird an die Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 3/2021](#), angepasst.

Rz 3546 lautet:

Abweichend von [§ 10 UStG 1994](#) kommt für die von [§ 10 Abs. 3 Z 1 lit. b](#) (ausgenommen der in [Anlage 2 Z 11 bis 13](#) aufgezählten Gegenstände) und lit. c (siehe Rz 1352 ff), Z 4 (siehe Rz 1386 ff) und Z 6 bis 8 (siehe Rz 1398 bis Rz 1433) UStG 1994 erfassten Lieferungen, sonstigen Leistungen, Einfuhren oder innergemeinschaftlichen Erwerbe, für den Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020~~2021~~ (~~Verlängerung bis 31.12.2021~~
~~Stand Initiativantrag 1109/A vom 20.11.2020 (XXVII. GP)~~), der ermäßigte Steuersatz iHv 5% gemäß [§ 28 Abs. 52 Z 1 lit. b UStG](#)

[1994](#) zur Anwendung. In diesen Bereichen gab es hinsichtlich des Umfanges der begünstigten Leistungen keine Änderungen. Waren die Umsätze bisher mit 13% zu versteuern, kommt gemäß [§ 28 Abs. 52 Z 1 lit. b UStG 1994](#) befristet der ermäßigte Steuersatz iHv 5% zur Anwendung.

[...]

28.2.3.1. Vom Künstler aufgenommene Fotografien

Rz 3547 wird an die Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 3/2021](#), angepasst.

Rz 3547 lautet:

Neben den bereits bisher begünstigen Umsätzen im Bereich der Kunst und Kultur (siehe Rz 3546) sind gemäß [§ 28 Abs. 52 Z 1 lit. c UStG 1994](#) im Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020~~2021~~ (~~Verlängerung bis 31.12.2021 Stand Initiativantrag 1109/A vom 20.11.2020 (XXVII. GP)~~) vom ermäßigten Steuersatz iHv 5% erfasst:

[...]

28.2.4. Publikationen

Rz 3548 wird an die Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 3/2021](#), angepasst.

Rz 3548 lautet:

Abweichend von [§ 10 UStG 1994](#) kommt für Publikationen, die bisher von [§ 10 Abs. 2 Z 1 lit. a](#) iVm [Anlage 1 Z 33 UStG 1994](#) (siehe Rz 1166 ff) und [§ 10 Abs. 2 Z 9 UStG 1994](#) (siehe Rz 1339 ff) erfasst sind, für den Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020~~2021~~ (~~Verlängerung bis 31.12.2021 Stand Initiativantrag 1109/A vom 20.11.2020 (XXVII. GP)~~); Zeitungen und anderen periodische Druckschriften in physischer und elektronischer Form (siehe [§ 10 Abs. 2 Z 1 lit. a](#) iVm [Anlage 1 Z 33 lit. b](#) und [§ 10 Abs. 2 Z 9](#) iVm [Anlage 1 Z 33 lit. b UStG 1994](#)) sind von dieser Verlängerung nicht erfasst) der ermäßigte Steuersatz iHv 5% gemäß [§ 28 Abs. 52 Z 1 lit. b UStG 1994](#) zur Anwendung. **Ausgenommen hiervon sind Zeitungen und andere periodische Druckschriften in physischer und elektronischer Form (siehe [§ 10 Abs. 2 Z 1 lit. a](#) iVm [Anlage 1 Z 33 lit. b](#) und [§ 10 Abs. 2 Z 9](#) iVm [Anlage 1 Z 33 lit. b UStG 1994](#)).** Für diese kommt der ermäßigte Steuersatz lediglich im Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2020 zur Anwendung. Der Umfang der bereits bisher begünstigten Leistungen wurde von der Einführung des ermäßigten Steuersatzes iHv 5% nicht berührt.

~~Randzahlen 3549 bis 3550: derzeit frei.~~

Nach Rz 3548 wird hinsichtlich der Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), [BGBl. I Nr. 3/2021](#), die neue Rz 3549 samt neuer Überschrift „28.3. COVID-19-In-vitro-Diagnostika und COVID-19-Impfstoffe sowie damit eng zusammenhängende sonstige Leistungen ([§ 28 Abs. 53 Z 3 UStG 1994](#))“ eingefügt.

28.3. COVID-19-In-vitro-Diagnostika und COVID-19-Impfstoffe sowie damit eng zusammenhängende sonstige Leistungen ([§ 28 Abs. 53 Z 3 UStG 1994](#))

Rz 3549 lautet:

Unabhängig von [§ 6 UStG 1994](#) und [Art. 6 UStG 1994](#) sind im Zeitraum von 1.1.2021 bis 31.12.2022 die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von COVID-19-In-vitro-Diagnostika und COVID-19-Impfstoffen, sowie eng mit diesen Diagnostika oder Impfstoffen zusammenhängende sonstige Leistungen steuerfrei. Bei diesen Umsätzen tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht ein. Die unter [§ 28 Abs. 53 Z 3 UStG 1994](#) fallenden Umsätze sind in die Berechnung der Kleinunternehmergrenze miteinzubeziehen.

Unter „eng mit diesen Diagnostika und Impfstoffen zusammenhängende sonstige Leistungen“ sind Dienstleistungen zu verstehen, die spezifisch und wesentlich für die Tests bzw. die Impfung sind. Davon umfasst sind Maßnahmen zur Durchführung von Testungen oder Impfungen, wie etwa sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Einhaltung der notwendigen Hygiene- und Schutzmaßnahmen, der Sicherstellung einer nach einer Impfung auftretenden Notfallbehandlung vor Ort, der Kühlung, dem Transport und der Lagerung der Impfstoffe sowie mit der Testung oder der Impfung eng zusammenhängende organisatorische Dienstleistungen, wie zB die Erhebung des Impfstoffbedarfs, die Festlegung von Impfterminen, die Durchführung notwendiger Dokumentationen, die Einteilung der impfenden Ärzte oder die Aufbereitung von Test- oder Impfstraßen. Befreit ist auch die Bereitstellung von Personal zur Ausführung begünstigter sonstiger Leistungen iSd [§ 28 Abs. 53 Z 3 UStG 1994](#). Hingegen sind Catering-Leistungen für das Personal der Impfstraßen sowie die Reinigung von Räumlichkeiten, die zur Testung bzw. Impfung verwendet werden, keine eng mit der Impfung zusammenhängenden sonstige Leistungen. Nicht begünstigt ist weiters die Entwicklung von COVID-19-Diagnostika oder COVID-19-Impfungen, weil diese nicht mit der Durchführung der Testung bzw. Impfung eng in Zusammenhang stehen.

Der Unternehmer kann auf die Anwendung von [§ 28 Abs. 53 Z 3 UStG 1994](#) verzichten. Der Verzicht kann einmalig ausgeübt werden und wirkt generell, dh. für alle Umsätze des Unternehmers. Verzichtet der Unternehmer auf die Anwendung von [§ 28 Abs. 53 Z 3 UStG 1994](#), können diese Leistungen unter den Voraussetzungen des [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) unecht steuerbefreit sein.

Randzahl 3550: *derzeit frei.*

101. Innergemeinschaftlicher Erwerb ([Art. 1 UStG 1994](#))

101.6. Neue Fahrzeuge; verbrauchsteuerpflichtige Waren

In Rz 3643 werden die Ausführungen zu den verbrauchsteuerpflichtigen Waren gestrichen, soweit sie sich auf überholte Rechtslagen beziehen.

Rz 3643 lautet:

Rechtslage bis 31. Dezember 2007

~~Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 6 UStG 1994 sind Mineralöl, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.~~

Rechtslage ab 1. Jänner 2008

~~Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 6 UStG 1994 sind Alkohol, alkoholische Getränke, Tabakwaren und Energieerzeugnisse, jeweils im Sinne der geltenden Gemeinschaftsvorschriften, nicht jedoch über das Erdgasverteilungsnetz geliefertes Gas sowie Elektrizität. Zu den Energieerzeugnissen zählen neben den Mineralölen insbesondere Kohle und Koks. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.~~

Rechtslage ab 1. Jänner 2011

Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des [Art. 1 Abs. 6 UStG 1994](#) sind Alkohol, alkoholische Getränke, Tabakwaren und Energieerzeugnisse, jeweils im Sinne der geltenden Gemeinschaftsvorschriften, nicht jedoch über das Erdgasverteilungsnetz oder an ein solches Netz angeschlossenes Netz geliefertes Gas. Zu den Energieerzeugnissen zählen neben den Mineralölen insbesondere Kohle und Koks, nicht jedoch Elektrizität. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.

Randzahlen 3644 bis 3650: *derzeit frei.*

101a. Konsignationslagerregelung ([Art. 1a UStG 1994](#))

101a.1. Konsignationslagerregelung (ab 1.1.2020)

Rz 3691 und 3692 werden an die Leitlinien des Mehrwertsteuer-Ausschusses zur Berechnung der 12-Monatsfrist für Gegenstände, die im Rahmen der Konsignationslagerregelung verbraucht werden, angepasst (Leitlinie aus der 118. Sitzung, taxud.c.1(2021)4554683, Arbeitsunterlage Nr. 1015).

Rz 3691 lautet:

[...]

Werden die Waren nicht innerhalb von 12 Monaten ab Ankunft im Konsignationslager an den geplanten Erwerber geliefert, liegt am Tag nach Ablauf der 12 Monate eine steuerbare Verbringung ([Art. 1 Abs. 3 UStG 1994](#)) vor. Der liefernde Unternehmer muss sich im Konsignationslagerstaat für Umsatzsteuerzwecke registrieren lassen und die (nun steuerpflichtige) Verbringung in eine neue Zusammenfassende Meldung (ohne Hinweis auf die Konsignationslagerregelung) aufnehmen.

Zur Bestimmung der 12-Monatsfrist kann das FIFO-Verfahren ("First In - First Out") angewendet werden. **Das FIFO-Verfahren ist nicht auf Massenwaren beschränkt. Auch bei Waren, die einzeln erfasst und identifiziert werden können, kann das FIFO-Verfahren zur Berechnung der 12-Monatsfrist angewandt werden, sofern es sich um idente Gegenstände handelt. Das FIFO-Verfahren kann auch angewandt werden, wenn die Waren von verschiedenen Lieferanten stammen und in ein und demselben Lager gelagert werden. Diesfalls ist das FIFO-Verfahren separat für den Bestand jedes Lieferanten anzuwenden.**

Wird irrtümlich eine Zusammenfassende Meldung über eine Lieferung in ein Konsignationslager (KL-Code 1) abgegeben, kann die Zusammenfassende Meldung auch nachträglich noch korrigiert werden. Diesfalls ist der KL-Code 1 durch den KL-Code 2 (gleiche Zeile) zu ersetzen.

101a.2. Rücksendung

Rz 3692 lautet:

[...] Im Falle der Rückversendung ist die ursprüngliche Verbringung in den Konsignationslagerstaat auch nach Ablauf der 12 Monate nicht zu besteuern. ~~Die Rücksendung ist in die Zusammenfassende Meldung (neue Zeile mit KL-Code 2) jenes Zeitraums aufzunehmen, in dem die Änderung eintritt.~~ Wird nur ein Teil der Waren, für die die Konsignationslagerregelung in Anspruch genommen wird, rückversendet, wird hierdurch ebenfalls keine Besteuerung ausgelöst. Für jene Waren, die im Konsignationslager verbleiben, bleibt die Konsignationslagerregelung weiter aufrecht.

Die Rücksendung gilt mit dem Zeitpunkt als erfolgt, an dem die Gegenstände in das Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats gelangen, aus dem sie ursprünglich versandt oder befördert wurden. Dies ist jener Zeitpunkt, an dem die Gegenstände im Lager des Lieferers eintreffen.

Die Rücksendung ist in die Zusammenfassende Meldung (neue Zeile mit KL-Code 2) für jenen Meldezeitraum aufzunehmen, in dem der auf die Rücksendung folgende Monat endet.

103. Lieferung ([Art. 3 UStG 1994](#))

In Abschnitt 103.1. wird der Verweis richtiggestellt.

103.1. Verbringen als Lieferung gegen Entgelt

Siehe Rz 3601 bis Rz 3617~~25~~.

Die Überschrift zu Abschnitt 103.2. wird an die durch das StRefG 2020, [BGBl. I Nr. 103/2019](#), geänderte Rechtslage, mit dem in [Art. 3 Abs. 2 UStG 1994](#) die Konsignationslagerregelung aufgenommen wurde, angepasst. In die derzeit freie Rz 3713 werden Ausführungen zur Konsignationslagerregelung aufgenommen.

103.2. Konsignationslagerregelung (~~Art. 3 Abs. 2 UStG 1994 aufgehoben~~)

~~Randzahl 3713: derzeit frei.~~

Rz 3713 lautet:

Für Verbringungen von Waren in Konsignationslager in anderen Mitgliedstaaten ist [Art. 1a UStG 1994](#), der die Regelungen für Verbringungen in Konsignationslager in Österreich enthält, sinngemäß anzuwenden. Siehe hierzu daher Rz 3691 bis 3695.

103.3. Innergemeinschaftlicher Versandhandel

103.3.2.2. Warenbewegung

Auf Grund der Neuregelung des [Art. 221 Abs. 4 UZK-IA](#) idgF DVO (EU) 2021/235 vom 8. Februar 2021 können ab Inkrafttreten des E-Commerce-Pakets – somit ab 1.7.2021 – Waren mit einem Einzelwert je Sendung bis 150 Euro, für die die Sonderregelung gemäß [§ 25b UStG 1994](#) (IOSS) nicht gilt, nur bei einer Zollstelle zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt werden, die sich in dem Mitgliedstaat befindet, in dem die Versendung oder Beförderung der Waren endet (siehe auch die Ausführungen zu Rz 451).

Damit ist eine Einfuhr mit zollrechtlicher Abfertigung von Waren mit einem Einzelwert je Sendung bis 150 Euro in einem anderen Mitgliedstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat

zollrechtlich nicht möglich, wenn der IOSS nicht in Anspruch genommen wird. Die Beispiele in Rz 3716 werden an diese neue Rechtslage angepasst.

Rz 3716 lautet:

Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in den anderen Mitgliedstaat gelangen. Bis 30.6.2021 kommt die Versandhandelsregelung auch zur Anwendung, wenn der Lieferer den Gegenstand der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet einführt und die Abfertigung in einem anderen Mitgliedstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat erfolgt. Ab 1.7.2021 liegt in solchen Fällen ein Einfuhr-Versandhandel vor (siehe Rz 451).

Beispiel 1:

*Der russische Unternehmer R liefert Waren aus Moskau an den Privaten W nach Wien (**Lieferkondition „verzollt und versteuert“**) und lässt den Transport durch einen von ihm beauftragten Spediteur besorgen. Dieser lässt die Waren in Deutschland zum freien Verkehr abfertigen. **Der Einzelwert der Sendung beträgt 180 Euro.***

Lösung:

Ab 1.7.2021 hat R einen Einfuhr-Versandhandel in Österreich zu versteuern, weil der Ort der Lieferung gemäß [§ 3 Abs. 8a lit. a UStG 1994](#) im Inland liegt. Die Regelungen für den innergemeinschaftlichen Versandhandel ([Art. 3 Abs. 3 UStG 1994](#)) kommen – unabhängig von der Höhe der Umsätze des Unternehmers – nicht zur Anwendung. Bis 30.6.2021 bestimmt sich der Lieferort nach [Art. 3 Abs. 3 UStG 1994](#): Hat R die Lieferschwelle in Höhe von 35.000 Euro entweder im Vorjahr oder im laufenden Jahr überschritten oder auf deren Anwendung verzichtet, liegt der Ort der Lieferung in Österreich.

Bei Verwendung des IOSS ([§ 25b UStG 1994](#)) muss R die Einfuhr-Versandhandelsumsätze über diesen erklären. Diesfalls ist die Einfuhr gemäß [§ 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994](#) steuerfrei.

Beispiel 2:

*Angabe wie Beispiel 1, allerdings **beträgt der Einzelwert der Sendung 50 Euro und die Ware wird gemäß [Art. 221 Abs. 4 UZK-IA](#) (zollrechtliches „Versandverfahren“)** in Österreich zum freien Verkehr abgefertigt.*

Lösung:

*In diesem Fall wird in Österreich ein Einfuhrtatbestand gesetzt. Der Ort der Lieferung ~~wäre~~ entweder bei Abfertigung durch W gemäß [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) in Russland oder bei Abfertigung durch R **liegt** gemäß [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) in Österreich. Die **innergemeinschaftliche** Versandhandelsregelung **sowie [§ 3 Abs. 8a lit. a UStG 1994](#) kommtkommen** in beiden Fällen nicht zur Anwendung (**vgl. auch Rz 451**).*

Nimmt R ab 1.7.2021 den IOSS in Anspruch und erklärt den Umsatz über diesen, liegt ein Einfuhr-Versandhandel gemäß [§ 3 Abs. 8a lit. b UStG 1994](#) vor und die Lieferung ist in Österreich steuerbar. Diesfalls ist die Einfuhr gemäß [§ 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994](#) steuerfrei.

103.3.3. Rechtsfolgen

In Rz 3717 wird das Inkrafttretensdatum aufgrund der Verschiebung der entsprechenden unionsrechtlichen Regelung per [Beschluss \(EU\) 2020/1109 des Rates vom 20. Juli 2020 zur](#)

[Änderung der Richtlinien \(EU\) 2017/2455 und \(EU\) 2019/1995 in Bezug auf die Umsetzungsfrist und den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie angepasst.](#)

Rz 3717 lautet:

Die Lieferung gilt dort als ausgeführt, wo die Versendung oder Beförderung endet. Die Lieferung ist im jeweiligen Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar und steuerpflichtig. Der inländische Lieferer muss die entsprechenden umsatzsteuerlichen Bestimmungen des anderen Mitgliedstaates erfüllen. Der Lieferer muss sich somit im anderen Mitgliedstaat erfassen lassen und benötigt in den meisten Mitgliedstaaten auch einen Fiskalvertreter (siehe Rz 3526 bis Rz 3536). Ab ~~1.1.2021~~**1.7.2021** besteht unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, alle innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze über den EU-OSS ([Art. 25a UStG 1994](#)) in einem einzigen Mitgliedstaat zu erklären. Diesfalls fällt die Registrierungsverpflichtung in anderen Mitgliedstaaten weg. Siehe Rz 4297 ff.

103.5. Lieferort bei Versand durch Kleinstunternehmer (ab 1.7.2021)

Nach Rz 3732 werden in Rz 3733 zwei Beispiele zur Anwendung der seit 1.7.2021 geltenden Umsatzgrenze für Kleinstunternehmer eingefügt; zugleich werden Aussagen aus Rz 3732 in Rz 3733 übernommen.

Rz 3732 lautet:

[...]

~~Die Umsatzgrenze berechnet sich aus dem Gesamtbetrag der innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze ins übrige Gemeinschaftsgebiet zuzüglich der Umsätze für elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet (Art. 3a Abs. 5 UStG 1994).~~

~~Der Unternehmer kann innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum, in dem erstmals ein Versandhandel bewirkt wurde, auf die Anwendung des Art. 3 Abs. 5 UStG 1994 verzichten. Siehe sinngemäß Rz 3919.~~

~~Zum Ausschluss der Versandhandelsregelung bei Anwendung der Differenzbesteuerung siehe Rz 4251.~~

Rz 3733 lautet:

Die Umsatzgrenze berechnet sich aus dem Gesamtbetrag der innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze ins übrige Gemeinschaftsgebiet zuzüglich der Umsätze für elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und

Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ([Art. 3a Abs. 5 UStG 1994](#)).

Beispiel 1:

Die Unternehmerin U betreibt ihr Unternehmen in Österreich und verfügt über keine Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten. Im Jahr 2021 führt U nur Lieferungen innerhalb von Österreich aus. Von Jänner bis August 2022 erzielt U innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze in folgender Höhe:

- nach Deutschland: 5.000 Euro
- nach Frankreich: 4.900 Euro

Am 4.11.2022 führt U zusätzlich einen innergemeinschaftlichen Versandhandel iHv 200 Euro an einen Konsumenten in Frankreich aus.

Lösung:

Im Jahr 2021 erzielte U nur Umsätze innerhalb von Österreich und überschreitet die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer daher nicht. Im Jahr 2022 ist U bis zum Überschreiten der Umsatzgrenze noch als Kleinunternehmer gemäß [Art. 3 Abs. 5 UStG 1994](#) zu behandeln. Der Lieferort für die bis zum Überschreiten der Umsatzgrenze ausgeführten innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze liegt gemäß [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) am Beginn der Beförderung bzw. Versendung, dh. in Österreich.

Mit dem Verkauf der Ware um 200 Euro am 4.11.2022 überschreitet U die Umsatzgrenze und ist für die ab diesem Zeitpunkt ausgeführten Umsätze nicht mehr als Kleinunternehmer zu behandeln. Der Lieferort für die ab dem Zeitpunkt des Überschreitens der Umsatzgrenze ausgeführten innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze liegt daher gemäß [Art. 3 Abs. 3 UStG 1994](#) in jenem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung bzw. Versendung endet. Dies gilt auch für den im November ausgeführten innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsatz iHv 200 Euro.

Beispiel 2:

Im Jahr 2021 erzielt der österreichische Versandhändler V innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze iHv 200.000 Euro. Im Jahr 2022 führt V innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze nach Deutschland aus.

Lösung:

V ist im Jahr 2022 nicht als Kleinunternehmer zu behandeln, weil die Umsatzgrenze in [Art. 3 Abs. 5 lit. c UStG 1994](#) bereits im vorangegangenen Jahr überschritten wurde. Der Lieferort aller im Jahr 2022 ausgeführten innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze liegt daher gemäß [Art. 3 Abs. 3 UStG 1994](#) am Ende der Beförderung bzw. Versendung, dh. in Deutschland.

Der Unternehmer kann innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum, in dem erstmals ein Versandhandel bewirkt wurde, auf die Anwendung des [Art. 3 Abs. 5 UStG 1994](#) verzichten. Siehe sinngemäß Rz 3919.

Zum Ausschluss der Versandhandelsregelung bei Anwendung der Differenzbesteuerung siehe Rz 4251.

Randzahlen 3733~~4~~ bis 3740: *derzeit frei*.

103.7. Neue Fahrzeuge; verbrauchsteuerpflichtige Waren

103.7.1. Lieferung neuer Fahrzeuge

In Rz 3766 werden die Verweise in der Klammer richtiggestellt.

Rz 3766 lautet:

Nach [Art. 3 Abs. 7 UStG 1994](#) gilt die Versandhandelsregelung nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Bei diesen kommt es in allen Fällen zur Besteuerung im Bestimmungsland, weil auch private Abnehmer und Schwellenerwerber ohne Beachtung der Erwerbsschwelle innergemeinschaftliche Erwerbe verwirklichen (siehe Rz 3651 ~~bis Rz 3657~~ und 3697 bis ~~3698~~**3705**).

103.7.2. Verbrauchsteuerpflichtige Waren

In Rz 3767 wird ua. Bezug auf die Änderung der Rechtslage ab 1.7.2021 auf Grund der Neuregelung der Versandhandelsregelung und dem damit verbundenen Entfall der Lieferschwelle genommen. Das Beispiel in dieser Rz wird entsprechend angepasst.

Rz 3767 lautet:

Bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren (siehe Rz 3643), die Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung sind, kommt stets das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung. Das wird bei Privaten durch die Versandhandelsregelung (keine Anwendung der Kleinstunternehmerregelung in [Art. 3 Abs. 5 UStG 1994](#) bzw. bis 30.6.2021: der Lieferschwelle), bei Unternehmern und juristischen Personen über die Erwerbsbesteuerung (keine Erwerbsschwelle, siehe Rz 3643) erreicht.

Beispiel:

Ein Weinhändler I in Italien versendet 15 Karton Wein per Bahn

a) an einen Privaten in Klagenfurt.

b) an einen Verein in Villach.

*ad a) auch wenn I die **Kleinstunternehmergrenze in Österreich (bis 30.6.2021: Lieferschwelle in Österreich)** nicht überschreitet, liegt der Ort der Lieferung in Österreich.*

ad b) I liefert in Italien. Unabhängig davon, ob die innergemeinschaftliche Lieferung in Italien steuerfrei ist, hat der Verein jedenfalls einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich zu versteuern, auch wenn er die Erwerbsschwelle nicht überschritten hat.

Randzahlen 3768 bis 3775: *derzeit frei*.

104. Bemessungsgrundlage ([Art. 4 UStG 1994](#))

104.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb

In Rz 3921 wird der Verweis auf [§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991](#) gestrichen, da diese Rechtslage überholt ist.

Rz 3921 lautet:

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird grundsätzlich nach dem Entgelt bemessen. Verbrauchsteuern, die nicht im Entgelt enthalten sind, aber vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Nach [§ 1 Z 2 NoVAG 1991](#) idF BGBl. I Nr. 34/2010, unterliegt ab 1.7.2010 der Normverbrauchsabgabe der innergemeinschaftliche Erwerb ([Art. 1 UStG 1994](#)) von Fahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung. Die NoVA ist beim innergemeinschaftlichen Erwerb nicht Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. EuGH 22.12.2010, Rs [C-433/09](#), *Kommission/Österreich*). ~~Die NoVA erhöht sich um den 20-prozentigen NoVA-Zuschlag (§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991).~~

Die ausländische Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage, unabhängig davon, ob sie im Ausland als Vorsteuer geltend gemacht wurde oder werden konnte.

Randzahlen 3922 bis 3930: *derzeit frei.*

106. Steuerbefreiungen ([Art. 6 UStG 1994](#))

In Abschnitt 106.1. wird der Verweis richtiggestellt.

106.1. Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen

siehe Rz 3981 bis Rz 40230.

106.2. Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Da der Geltungszeitraum der pandemiebedingten Steuerbefreiung für die Einfuhr bestimmter Hilfsgüter mit [Beschluss \(EU\) 2021/660](#) der Kommission vom 19. April 2021 (C(2021) 2693) bis 31.12.2021 verlängert wurde und auch der ig. Erwerb von Schutzmasken, deren Einfuhr steuerfrei ist, damit weiterhin steuerfrei sein kann, erfolgt eine entsprechende Anpassung der Rz 3941. Außerdem wurde durch das 2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz, [BGBl. I Nr. 52/2021](#), auch der Geltungszeitraum des ermäßigten Steuersatzes von 0% für den ig. Erwerb von Schutzmasken in [§ 28 Abs. 54 UStG 1994](#) bis 30.6.2021 sowie durch das Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Alkoholsteuergesetz geändert werden, [BGBl. I Nr. 112/2021](#), bis 31.12.2021 verlängert, sodass auch der diesbezügliche Hinweis angepasst wird.

Rz 3941 lautet:

Steuerfrei ist der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen

[...]

- Von 30.1.2020 bis ~~30.4.2021~~ **31.12.2021** kann im Zusammenhang mit der COVID-19-Krise ([Beschluss \(EU\) 2020/491](#) der Kommission vom 3. April 2020, C(2020) 2146, [Beschluss \(EU\) 2020/1101](#) der Kommission vom 23. Juli 2020, C(2020) 4936, ~~sowie~~ [Beschluss \(EU\) 2020/1573](#) der Kommission vom 28. Oktober 2020, C(2020) 7511 **sowie [Beschluss \(EU\) 2021/660](#) der Kommission vom 19. April 2021, C(2021) 2693**) die Einfuhr von Hilfsgütern, zB Schutzmasken (Textilschutzmasken, Papierschutzmasken, FFP2- und FFP3-Schutzmasken), Schutzkleidung, Schutzhandschuhen, Gesichtsschildern, Desinfektionsmitteln, zugunsten von Katastrophenopfern unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei erfolgen (siehe hierzu im Detail Rz 1025). In diesen Fällen ist auch der innergemeinschaftliche Erwerb steuerfrei (zum Steuersatz von 0% für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Schutzmasken im Zeitraum nach dem 13.4.2020 bis einschließlich 31.7.2020 **sowie nach dem 22.1.2021 und vor dem 1.1.2022** siehe Rz 3541).

Randzahlen 3942 bis 3950: *derzeit frei.*

120. Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung ([Art. 20 UStG 1994](#))

120.2. Fahrzeugeinzelbesteuerung

In Rz 4122 wird ein Hinweis auf Rz 3921 aufgenommen und der Verweis auf [§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991](#) gestrichen, da diese Rechtslage überholt ist. Zudem werden in Rz 4121 und Rz 4123 die Verweise richtiggestellt.

Rz 4121 lautet:

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge (bezüglich der Definition "neues Fahrzeug" siehe Rz 3667 bis Rz 3677~~85~~) durch natürliche Personen im Nichtunternehmensbereich (siehe Rz 3660 ~~bis Rz 3666~~) kommt es nicht zur Veranlagung, sondern zur Fahrzeugeinzelbesteuerung. Der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere als die angesprochenen Erwerber ist Gegenstand der Veranlagung und ist in die Voranmeldung und in die Steuererklärung aufzunehmen.

Rz 4122 lautet:

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, zu dem nicht die Normverbrauchsabgabe gehört.

~~Siehe auch Rz 3921. Dies hat gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 zur Folge, dass sich die Normverbrauchsabgabe um 20% erhöht.~~

Rz 4123 lautet:

~~Bezüglich des Verfahrens siehe Rz 4141 bis Rz 4150.~~

121. Erklärungen ([Art. 21 UStG 1994](#))

121.3. Zusammenfassende Meldung (ZM)

121.3.3. Betroffene Unternehmer

In den Rz 4153 bis 4155 werden Ausführungen zu überholten Regelungen (Rechtslage vor 2010) gestrichen.

Außerdem wird in Rz 4154 zur Meldepflicht bei Inanspruchnahme der Konsignationslagerregelung gemäß [Art. 3 Abs. 2](#) iVm [Art. 1a UStG 1994](#) ein Hinweis auf die Rz 3691 bis 3695 aufgenommen.

Rz 4153 lautet:

Gemäß [Art. 21 Abs. 10 UStG 1994](#) in Verbindung mit § 1 der VO des BM für Finanzen, [BGBl. II Nr. 512/2006](#) idGF ([FOnErkIV](#)), hat die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung elektronisch im Verfahren FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zu erfolgen, ausgenommen die elektronische Übermittlung ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar oder er bzw. die Gesellschaft oder Gemeinschaft ist wegen Unterschreitens der Umsatzgrenze nicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet (siehe dazu Rz 2755 bzw. [§ 2 FOnErkIV](#), [BGBl. II Nr. 512/2006](#) idGF). Im Fall der Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung ist der diesbezügliche amtliche Vordruck U13 bis zum Ablauf des auf den Meldezeitraum (= Kalendermonat oder Kalendervierteljahr in Abhängigkeit vom Voranmeldungszeitraum für die Umsatzsteuervoranmeldung) folgenden Kalendermonates beim zuständigen Finanzamt abzugeben. ~~Für Meldezeiträume bis zum 31.12.2009 verlängert sich im Fall der elektronischen Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung die Übermittlungsfrist bis zum 15. des auf den Meldezeitraum zweitfolgenden Monats.~~

~~Für Meldezeiträume Jänner bis Juni 2010 wird von Säumnisfolgen (Verspätungszuschlag) Abstand genommen, wenn die elektronische Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung bis zum 15. des auf den Meldezeitraum zweitfolgenden Monats erfolgt.~~

~~Die Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 140/1995, betreffend die automationsunterstützte Übermittlung von Daten der Zusammenfassenden Meldung ist für Übermittlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2003 liegen, nicht mehr anzuwenden.~~

Rz 4154 lautet:

Rechtslage bis 31.12.2009:

~~Meldepflichtig sind Unternehmer (§ 2 UStG 1994), die während eines Meldezeitraumes innergemeinschaftliche Lieferungen (Inneregemeinschaftliche Verbringungen) ausgeführt haben. Eine ZM haben auch Unternehmer abzugeben, die als Erwerber bei einem Dreiecksgeschäft gemäß Art. 25 UStG 1994 steuerpflichtige Lieferungen im Meldezeitraum getätigt haben. Als Unternehmer gelten auch nichtselbständige juristische Personen iSd § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 (Organgesellschaften), sofern sie eine eigene UID haben (siehe Rz 4342). Führen pauschalierte Land- und Forstwirte innergemeinschaftliche Lieferungen aus, so müssen diese ebenfalls eine ZM abgeben, obwohl diese Umsätze nicht steuerbefreit sind.~~

Rechtslage ab 1. Jänner 2010:

Meldepflichtig sind Unternehmer ([§ 2 UStG 1994](#)), die während eines Meldezeitraumes innergemeinschaftliche Lieferungen (innergemeinschaftliche Verbringungen) und im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, ausgeführt haben. Eine ZM haben auch Unternehmer abzugeben, die als Erwerber bei einem Dreiecksgeschäft gemäß [Art. 25 UStG 1994](#) steuerpflichtige Lieferungen im Meldezeitraum getätigt haben. Als Unternehmer gelten auch nichtselbständige juristische Personen iSd [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) (Organgesellschaften), sofern sie eine eigene UID haben (siehe Rz 4342). Führen pauschalierte Land- und Forstwirte innergemeinschaftliche Lieferungen aus, so müssen diese ebenfalls eine ZM abgeben, obwohl diese Umsätze nicht steuerbefreit sind (siehe hierzu auch Rz 2858 und Rz 3988).

Im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, liegen vor, wenn ein Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat eine Dienstleistung im Sinne des [Art. 44 MwSt-RL 2006/112/EG](#) erbracht hat.

Es handelt sich hier um sonstige Leistungen, bei denen - soweit keine Sonderregelung zur Anwendung gelangt - der Leistungsort sich danach richtet, wo der Leistungsempfänger, der Unternehmer ist, den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat oder wo sich eine feste Niederlassung befindet, an die diese Dienstleistung erbracht wurde.

Diese Vorschrift betrifft demnach sonstige Leistungen, bei denen für die Bestimmung des Leistungsortes das Empfängerortprinzip als Grundregel zum Tragen kommt.

Im österreichischen UStG 1994 ist diese Regelung inhaltlich in [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) enthalten.

Folgende Leistungen sind nicht in die ZM aufzunehmen:

- Grundstücksleistungen
- Personenbeförderungsleistungen
- Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen
- Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln

sowie

- ~~von 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2010: kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter~~
- ~~ab 1. Jänner 2011: sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen.~~

Unternehmer und nichtsteuerpflichtige juristische Personen sind dazu verpflichtet, ihre UID den jeweiligen Leistenden mitzuteilen. Liegt die UID zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs noch nicht vor, ist diese unverzüglich nachträglich bekannt zu geben ([Art. 55 VO \(EU\) 282/2011](#)).

Zur Meldepflicht bei Inanspruchnahme der Konsignationslagerregelung gemäß [Art. 3 Abs. 2 iVm Art. 1a UStG 1994](#) siehe Rz 3691 bis 3695.

Rz 4155 lautet:

~~Rechtslage bis 31.12.2009:~~

~~Für Meldezeiträume, in denen keine innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgeführt wurden, sind keine ZM abzugeben, außer der Unternehmer wird von der Abgabenbehörde zur Abgabe einer ZM aufgefordert. Die ZM ist bei dem für die Veranlagung zur Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen. Sind festsetzendes und einhebendes Finanzamt nicht ident, so ist die ZM beim festsetzenden Finanzamt (bei dem also auch die Steuererklärungen einzureichen sind) abzugeben. Die Organtöchter haben die ZM bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer des Organträgers zuständigen Finanzamt einzureichen.~~

~~Rechtslage ab 1.1.2010:~~

Für Meldezeiträume, in denen keine innergemeinschaftlichen Lieferungen oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, ausgeführt wurden, sind keine ZM abzugeben, außer der Unternehmer wird von der Abgabenbehörde zur Abgabe einer ZM aufgefordert. Die ZM ist bei dem für die Veranlagung zur Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen. Sind festsetzendes und einhebendes Finanzamt nicht ident, so ist die ZM beim festsetzenden Finanzamt (bei dem also auch die Steuererklärungen einzureichen sind) abzugeben. Die Organtöchter haben die ZM bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer des Organträgers zuständigen Finanzamt einzureichen.

121.6. Angaben in der ZM

In Rz 4172 wird der Verweis richtiggestellt.

Rz 4172 lautet:

Hinsichtlich Länderkennzeichen siehe Rz 4343 bis Rz 4344**50**.

121.7. Zeitlicher Bezug der ZM

In den Rz 4186 und 4188 werden Ausführungen zu überholten Regelungen (Rechtslage vor 2010) gestrichen.

Außerdem werden in Rz 4188 Hinweise zur Meldepflicht des Erwerbers bei Dreiecksgeschäften gemäß [Art. 25 UStG 1994](#) auf die Rz 4192 und zur Meldepflicht bei Inanspruchnahme der Konsignationslagerregelung gemäß [Art. 3 Abs. 2 iVm Art. 1a UStG 1994](#) auf die Rz 3691 bis 3695 aufgenommen.

Rz 4186 lautet:

Meldepflichtige Unternehmer haben bis zum Ablauf des auf den Meldezeitraum (Kalendermonat oder Kalendervierteljahr) folgenden Kalendermonats eine ZM elektronisch (Ausnahmen siehe Rz 4153) einzureichen. ~~Ab Jänner 2006 umfasst d~~ Der Meldezeitraum **umfasst** – abhängig vom Voranmeldungszeitraum für die Umsatzsteuervoranmeldung – einen Kalendermonat oder ein Kalendervierteljahr. Die Zusammenfassung mehrerer Meldezeiträume (Monate oder Quartale) zu einer ZM ist nicht zulässig. ~~Für Meldezeiträume bis 31.12.2009 verlängert sich die Frist bei Datenübermittlung über FinanzOnline um 15 Tage.~~

~~Hinsichtlich Säumnisfolgen für Meldezeiträume Jänner bis Juni 2010 siehe Rz 4153.~~

Rz 4188 lautet:

In die ZM sind für den Meldezeitraum folgende ~~Warenlieferungen~~ **Umsätze** aufzunehmen:

Sämtliche innergemeinschaftlichen Lieferungen an einen Erwerber/Unternehmer innerhalb desselben Meldezeitraumes sind unter dessen UID in einer Zeile zusammenzufassen.

~~Für Meldezeiträume ab 1.1.2010 gilt weiters:~~

Sämtliche sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF Richtlinie 2008/8/EG schuldet, an einen Leistungsempfänger innerhalb desselben Meldezeitraumes sind unter dessen UID in einer Zeile zusammenzufassen.

Zur Meldepflicht des Erwerbers bei Dreiecksgeschäften gemäß [Art. 25 UStG 1994](#) siehe Rz 4192, zur Meldepflicht bei Inanspruchnahme der Konsignationslagerregelung gemäß [Art. 3 Abs. 2 iVm Art. 1a UStG 1994](#) siehe Rz 3691 bis 3695.

125a. Sonderregelung für EU-Unternehmer, die sonstige Leistungen an Nichtunternehmer erbringen, für innergemeinschaftlichen Versandhandel und innerstaatliche Lieferungen durch Plattformen oder andere elektronische Schnittstellen ([Art. 25a UStG 1994](#))

In Rz 4299 wird klargestellt, dass die unter den EU-OSS fallenden Umsätze nur in die quartalsweise Erklärung für den EU-OSS aufzunehmen sind. Eine zusätzliche Aufnahme solcher Umsätze in die österreichische UVA bzw. Umsatzsteuererklärung hat gemäß Art. 25a Abs. 13 UStG nicht zu erfolgen.

125a.2. Erklärung

Rz 4299 lautet:

In die Erklärung **für den EU-OSS** sind alle unter die Sonderregel fallenden Umsätze aufzunehmen.

Die Umsätze sind getrennt nach Lieferungen und sonstigen Leistungen und im Weiteren getrennt nach Mitgliedstaaten, unter Angabe des anzuwendenden Steuersatzes und der zu entrichtenden Steuer, anzugeben. Weiters ist die insgesamt zu entrichtende Steuer in die Erklärung aufzunehmen ([Art. 25a Abs. 4 UStG 1994](#)). Steuerfreie Umsätze dürfen nicht angeführt werden. Hat der Unternehmer in einem Quartal keine Umsätze erbracht, so muss er eine Nullerklärung abgeben.

Bei Inanspruchnahme der Sonderregelung in Art. 25a oder einer vergleichbaren Sonderregelung in einem anderen Mitgliedstaat, sind die unter die Sonderregelung fallenden Umsätze in Österreich weder in die UVA, noch in die Umsatzsteuererklärung aufzunehmen ([Art. 25a Abs. 13 UStG 1994](#)).

In Rz 4300b wird ein Redaktionsversehen beseitigt.

125a.5. Sondervorschriften

Rz 4300b lautet:

[...]

- Änderungen der Bemessungsgrundlage von Umsätzen, die unter den EU-OSS fallen, sind innerhalb von drei Jahren ab dem Tag, an dem die ursprüngliche Erklärung abzugeben war, elektronisch über den EU-OSS vorzunehmen. Die Berichtigung ist in eine spätere Erklärung aufzunehmen. Dabei ist auf den Steuerzeitraum und den Steuerbetrag, für den Änderungen erforderlich sind, zu verweisen. Bis 30.6.2021 hat eine Berichtigung der ursprünglichen Erklärung zu erfolgen und wirkt auf den ursprünglichen Erklärungszeitraum zurück (ex tunc)}. Berichtigungen von Erklärungen für Umsätze, die vor dem 1.1.2021 erbracht wurden und im Vereinigten Königreich steuerbar sind, können nur bis einschließlich 31.12.2021 vorgenommen werden.

[...]

128. UID ([Art. 28 UStG 1994](#))

128.1. Allgemeines

Die Überschrift zu Abschnitt 128.1.4. und die Rz 4343 werden auf Grund des Austritts des Vereinigten Königreichs und der damit verbundenen Sonderregelung für Nordirland, nach der Nordirland hinsichtlich Warenbewegungen weiterhin wie ein EU-Mitgliedstaat behandelt wird, aktualisiert (siehe Rz 146 und 148).

Die Überschrift zu Abschnitt 128.1.4. erhält folgenden Wortlaut:

128.1.4. Übersicht über Bezeichnung und Aufbau der UID der EU-Mitgliedstaaten und Nordirland (Stand 1. Jänner 2021)

Rz 4343 lautet:

Mitgliedstaat / Nordirland	Aufbau	Ländercode	Format
Belgien	BE0123456789	BE	1 Block mit 10 Ziffern

Bulgarien	BG123456789(0)	BG	1 Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 10 Ziffern
Dänemark	DK12 34 56 78	DK	1 Block mit 8 Ziffern (vier Blöcke mit je zwei Ziffern)
Deutschland	DE123456789	DE	1 Block mit 9 Ziffern
Estland	EE123456789	EE	1 Block mit 9 Ziffern
Finnland	FI12345678	FI	1 Block mit 8 Ziffern
Frankreich	FRXX 345678901	FR	1 Block mit 2 Zeichen und 1 Block mit 9 Ziffern
Griechenland	EL123456789	EL	1 Block mit 9 Ziffern
Irland	IE12345678 IE9S99999L IE9999999WI	IE	1 Block mit 8 Zeichen oder 1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 1)
Italien	IT12345678901	IT	1 Block mit 11 Ziffern
Kroatien	HR12345678901	HR	1 Block mit 11 Ziffern
Lettland	LV12345678901	LV	1 Block mit 11 Ziffern
Litauen	LT123456789 oder LT123456789012	LT	1 Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 12 Ziffern
Luxemburg	LU12345678	LU	1 Block mit 8 Ziffern
Malta	MT12345678	MT	1 Block mit 8 Ziffern
Niederlande	NL123456789B12	NL	1 Block mit 12 Zeichen (vgl. Anm. 2 und Anm. 8)
Nordirland (ab 1.1.2021, vgl. Anm. 10)	XI999 9999 99 oder XI999 9999 99 999 (vgl. Anm. 11) oder XIGD9996 (vgl. Anm. 12) oder XIHA9997(vgl. Anm. 13)	XI	1 Block mit 3 Ziffern, 1 Block mit 4 Ziffern und 1 Block mit 2 Ziffern; oder wie oben gefolgt von einem Block mit 3 Ziffern; oder 1 Block mit 6 Zeichen
Österreich	ATU12345678	AT	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 3)
Polen	PL1234567890	PL	1 Block mit 10 Ziffern
Portugal	PT123456789	PT	1 Block mit 9 Ziffern
Rumänien	RO1234567890	RO	1 Block mit mindestens 2 und maximal 10 Ziffern

Schweden	SE123456789012	SE	1 Block mit 12 Ziffern
Slowakei	SK1234567890	SK	1 Block mit 10 Ziffern
Slowenien	SI12345678	SI	1 Block mit 8 Ziffern
Spanien	ESX1234567X	ES	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 1)
Tschechien	CZ12345678 CZ123456789 CZ1234567890	CZ	1 Block mit 8, 9 oder 10 Ziffern
Ungarn	HU12345678	HU	1 Block mit 8 Ziffern
Vereinigtes Königreich (bis 31.12.2020 vgl. Anm. 9)	GB123 1234 12 oder GB123 1234 12 123 (vgl. Anm. 4) oder GBGD123 (vgl. Anm. 5) oder GBHA123 (vgl. Anm. 6)	GB	1 Block mit 3 Ziffern, 1 Block mit 4 Ziffern und 1 Block mit 2 Ziffern; oder wie oben gefolgt von einem Block mit 3 Ziffern; oder 1 Block mit 5 Zeichen
Zypern	CY12345678L	CY	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 7)

Anmerkungen:

- 1) In den weiteren Stellen nach dem Ländercode können Buchstaben enthalten sein.
- 2) An der zehnten Stelle steht immer der Buchstabe "B".
- 3) An erster Stelle nach dem Ländercode steht immer ein "U" und anschließend 8 Ziffern.
- 4) Unterscheidet Unternehmen in Gruppen (ähnlich Organschaft)
- 5) Unterscheidet Abteilungen von Verwaltungen (GD: Government Departments)
- 6) Unterscheidet Gesundheitsbehörden (HA: Health Authorities)
- 7) An letzter Stelle muss ein Buchstabe stehen.
- 8) Mit 1.1.2020 haben alle niederländischen Einzelunternehmer eine neue UID-Nummer erhalten.
- 9) Die Übergangsfrist für den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU endet am 31.12.2020. Ab 1.1.2021 gilt das Vereinigte Königreich mit Ausnahme des Gebietes Nordirland nicht mehr als EU-Mitgliedstaat. Siehe Rz 146 und 148.

10) Gemäß Artikel 8 des Protokolls zu Irland/Nordirland, das Bestandteil des Austrittsabkommens zwischen der EU und Großbritannien ist, gelten in Nordirland für Warenlieferungen die Bestimmungen der [MwSt-RL 2006/112/EG](#) auch nach dem Austritt

Großbritanniens weiter; daher wurden für Nordirland gesonderte UID-Nummern mit dem spezifischen Präfix XI eingeführt. Siehe Rz 146 und 148.

11) Für Niederlassungen.

12) Für Ministerien (GD: Government Departments)

13) Für Einrichtungen des Gesundheitswesens (HA: Health Authorities).

Rz 4343a wird an die Rechtslage ab 1.7.2021 angepasst und um Ausführungen zum IOSS bzw. die IOSS-Identifikationsnummer ergänzt.

Rz 4343a lautet:

Im Drittland ansässige Unternehmer, die **sonstige Leistungen (bis 30.6.2021: elektronische Leistungen)** an in der EU ansässige Nichtunternehmer erbringen, können sich – unter bestimmten Bedingungen – dafür entscheiden, nur in einem EU-Mitgliedstaat erfasst zu werden (vgl. Rz 3431 ff). In diesen Fällen erhält der Unternehmer anlässlich der Registrierung eine EU-Identifikations-Nummer (zB EU040123456).

Zur IOSS-Identifikationsnummer (IM-Nummer) siehe Rz 3434 ff.

Bundesministerium für Finanzen, 30. November 2021