
25. November 2008

BMF-010219/0458-VI/4/2008

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Umsatzsteuer

UStR 2000, Laufende Wartung 2008

Durch diesen Erlass erfolgt die Einarbeitung der gesetzlichen Änderungen des Abgabensicherungsgesetzes 2007 in die UStR 2000 sowie die laufende Wartung der UStR 2000.

Die Änderungen werden durch Fettdruck hervorgehoben. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt ergänzt und geändert:

1. Abschnitt 2.3.6. wird geändert und 2.3.6.1. und 2.3.6.2. werden neu eingefügt:

2.3.6. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger

2.3.6.1. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften

2.3.6.2. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften öffentlichen Rechts (ausgenommen Gebietskörperschaften)

2. Abschnitt 2.3.7. wird geändert:

2.3.7. Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften öffentlichen Rechts

3. Abschnitt 2.5.1. wird neu eingefügt:

2.5.1. Funktionsgebühren

4. Abschnitt 5.1. wird neu eingefügt:

5.1. Zollwert als Bemessungsgrundlage

5. Abschnitt 5.2., 5.2.1., 5.2.2. und 5.2.3. werden neu eingefügt:

5.2. Bemessungsgrundlage bei der Wiedereinfuhr veredelter Gegenstände

5.2.1. Passiver Veredelungsverkehr

5.2.2. Bemessungsgrundlage bei kostenlosen Veredelungen im Drittland

5.2.3. Lieferung der Gegenstände vor der Wiedereinfuhr

6. Abschnitt 6.1.8.10. wird geändert:

6.1.8.10. Verwaltung von Sondervermögen

7. Abschnitt 10.2.13.4. wird neu eingefügt:

10.2.13.4. Entsorgung von Klärschlamm

8. Abschnitt 12.1.3.4.3. wird neu eingefügt:

12.1.3.4.3. EUSt-Abzug bei kostenpflichtigen Reparaturen in fremden Auftrag

9. Abschnitt 12.16. wird geändert:

12.16. Vorsteuerabzug beim Export von Gebrauchtfahrzeugen (aufgehoben durch AbgSiG 2007, BGBI. I Nr. 799/2007) Rechtslage bis zum 31.12.2007

10. Abschnitt 22.4.3.4. wird neu eingefügt:

22.4.3.4. Entsorgung von Klärschlamm

11. Abschnitt 128.1.5. wird neu eingefügt:

128.1.5. Begrenzung der UID

1.1.1.6. Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

Rz 8 wird wie folgt ergänzt.

Rz 8 lautet:

- Abbauverträge: Entgelte, die für den Abbau von Bodensubstanz geleistet werden, werden für das Recht auf Materialentnahme gegeben und sind steuerbar (VwGH 23.10.1990, 89/14/0067).
- Anschlussgebühren: Der Wert eigener Grabungsarbeiten der Abnehmer (Anschlussinteressenten) ist bei der Herstellung eines Strom- Wasser- und Gasanschlusses nicht Teil des Entgelts für die Einräumung der genannten Bezugsrechte, sofern es sich bei den Abnehmern nicht um Unternehmer handelt.
- Die Überlassung von Arbeitskräften gegen Erstattung der Lohnkosten ist steuerbar (VwGH 17.11.1966, 0125/66).
- Zahlungen für den Erwerb einer Dienstbarkeit der Duldung eines erhöhten Grundwasserstandes im Zusammenhang mit der Errichtung eines Kraftwerkes sind steuerbar (VwGH 14.6.1988, 87/14/0014).
- Entschädigungen für entgehende Einnahmen aus einem Fischereirecht sind nicht umsatzsteuerbar (VwGH 9.2.1962, 1266/61).
- Das Entgelt, das ein Grundeigentümer von einer Elektrizitätsgesellschaft für die Duldung der Führung von Leitungen im Luftraum über seiner Liegenschaft erhält (Leitungsdienstbarkeit) ist umsatzsteuerbar (VwGH 27.4.1972, 1698/71).
- Eine im Falle der Räumung eines Bestandobjektes vertraglich vereinbarte Entschädigung ist steuerbar (VwGH 22.2.1963, 1308/60). Dies gilt auch dann, wenn der Bestandnehmer auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Räumung gezwungen werden hätte können (VwGH 19.2.1970, 0544/68).
- Rennpreise für die erfolgreiche Teilnahme an Pferderennen sind steuerbar, da der Preis für eine konkrete Leistung gewährt wird.
- Der Verzicht auf ein Wassernutzungsrecht gegen Entschädigung und Lieferung von elektrischer Energie ist steuerbar (VwGH 28.3.1958, 1405/57).
- Die entgeltliche Erfüllung einer Zeugenpflicht ist nicht steuerbar, auch dann nicht, wenn die Wahrnehmung, deren Schilderung von dem Zeugen vor Gericht erwartet wird, im Zusammenhang mit einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit gemacht worden sein sollte (VwGH 14.2.1986, 86/17/0023).
- Züchterprämien, die ein Rennverein als eine Belohnung für die Herbeiführung eines Erfolges (Züchtung des siegreichen Pferdes im Inland) einem unbestimmten Personenkreis von Züchtern gewährt, sind nicht steuerbar (VwGH 4.12.1978, 2507/77).

- Die für die Errichtung von Nationalparks notwendigen Flächen werden entweder angepachtet oder angekauft (zB Art. VI Abs. 2 BGBI. I Nr. 75/1999, Art. 15a B-VG Vereinbarung Bund - Burgenland Erhaltung des Nationalparks Neusiedler See-Seewinkel) oder vom Grundeigentümer oder sonstigen Nutzungsberechtigten dem Bund bzw. Land gegen Zahlung einer Entschädigung oder Einlösung überlassen. Die aus dem Titel der Nationalparkerklärung an die Grundeigentümer und an sonstige Nutzungsberechtigte zu leistenden Zahlungen (zB Art. VII Abs. 2 und 3 BGBI. I Nr. 58/1998) stellen ein Leistungsentgelt dar (vgl. Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2001, AÖF Nr. 261/2001, Punkt 1).

Ist die Nutzungsüberlassung als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu beurteilen, kommt hierfür die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zur Anwendung. In Rechnungen über derartige Umsätze ist ein gesonderter Steuerausweis nur zulässig, wenn gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur steuerpflichtigen Behandlung optiert wurde (siehe Rz 899).

Wurden die Jagd- und Fischereirechte verpachtet und werden dem Pächter Zahlungen für Beeinträchtigungen geleistet, die sich aus der Einschränkung der Jagd- und Fischereiausübungsrechte im Nationalparkgebiet ergeben (zB Art. VI Abs. 2 Z 3 BGBI. I Nr. 75/1999), so unterliegen diese Zahlungen als echte Subvention nicht der Umsatzsteuer.

- Kauft ein Factor Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos auf und berechnet er dafür seinen Kunden Gebühren, übt er damit eine steuerbare Tätigkeit aus. Diese Tätigkeit stellt eine Einziehung von Forderungen dar, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 nicht steuerfrei ist (EuGH 26.6.2003, Rs C-305/01, "MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH").
- Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung (EuGH 26.6.2003, Rs C-442/01, "KapHag Renditefonds 35").
- Auch bei Kapitalgesellschaften stellt die erstmalige oder zusätzliche Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (zB Aktien oder GmbH-Anteilen) zur Aufbringung von Kapital keinen steuerbaren Umsatz dar (EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03, "Kretztechnik AG").
- „Einmalzahlungen“ an Fernwärmegenossenschaften (zB Baukostenbeiträge, Anschlussgebühren, Beitrittsgebühren, nicht rückzahlbare Eigenkapitalzuschüsse), die mit einer Leistung der Genossenschaft an den einzelnen Genossenschafter in Zusammenhang stehen, sind steuerbare und steuerpflichtige Leistungsentgelte (zB VwGH 26.6.2007,

2004/13/0082, nicht rückzahlbarer Eigenkapitalzuschuss als Entgelt für die Verschaffung des Rechtes auf Fernwärmeverzug).

- Zahlungsansprüche aufgrund des Marktordnungsgesetz 2007, BGBI. I Nr. 55/2007: Die entgeltliche Übertragung (=Veräußerung) von Zahlungsansprüchen iSd Marktordnungsgesetz 2007, BGBI. I Nr. 55/2007, ist steuerbar und steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994 kommt nicht zur Anwendung, da insoweit kein Umsatz im Geschäft mit Geldforderungen ausgeführt wird. Erfolgt die endgültige Übertragung (= Veräußerung) bzw. die Verpachtung (= vorübergehende Überlassung) von Zahlungsansprüchen iSd Marktordnungsgesetz 2007, BGBI. I Nr. 55/2007, im Zusammenhang mit Verkäufen bzw. Verpachtungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücksflächen, stellen die Übertragung der Zahlungsansprüche und die Grundstückstransaktion jeweils eigenständige Hauptleistungen dar. Die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a und Z 16 UStG 1994 sind für die Übertragung der Zahlungsansprüche nicht anwendbar. Sofern für die Übertragung bzw. Verpachtung des Zahlungsanspruches kein gesonderter Entgeltsbestandteil vereinbart wurde, kann jedoch – aus Vereinfachungsgründen – von einer gesonderten umsatzsteuerlichen Erfassung der Übertragung bzw. Verpachtung der Zahlungsansprüche Abstand genommen werden. Zur Behandlung der Zahlungsansprüche bei pauschalierten Landwirten siehe Rz 2885 und Rz 2886.
- **Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG, BGBI. Nr. 189/1955, nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBI. Nr. 324/1977, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.**

1.1.2. Eigenverbrauch

Rz 70 wird zur Klarstellung dahingehend ergänzt, dass allfällige vom Dienstnehmer zu leistende Verpflegungskostenbeiträge jedenfalls der Umsatzsteuer unterliegen (siehe analoge Regelung für das Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe in Rz 71).

Rz 70 lautet:

Im Falle einer unentgeltlichen Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber handelt es sich um die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse der Arbeitnehmer und sohin grundsätzlich um einen Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994.

Ist die unentgeltliche Verpflegung durch den Arbeitgeber kein Lohnbestandteil und sind gewichtige betriebliche Gründe dafür gegeben, dass die Essenseinnahme am Arbeitsplatz bzw. - zur Aufrechterhaltung eines notwendigen Bereitschaftsdienstes - in dessen Nahbereich erfolgen muss (zB Lift- bzw. Seilbahnpersonal; technisches Überwachungspersonal, dessen Dienststelle sich in exponierter Lage befindet; medizinisches Bereitschaftspersonal usw.), kann hinsichtlich der kostenlosen Verpflegung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber in Ausnahmefällen ein nicht steuerbarer Vorgang vorliegen.

Gewährt der Unternehmer seinen Arbeitnehmern kostenlose Mahlzeiten, damit sie in der Mittagspause telefonisch erreichbar sind, so führt dieser Umstand für sich allein jedoch nicht dazu, dass kein Eigenverbrauch vorliegt.

Hat der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Verpflegung am Arbeitsplatz einen Kostenbeitrag zu leisten, ist dieser umsatzsteuerpflichtig.

Rz 79 wird an die derzeit geltende Rechtslage angepasst.

Rz 79 lautet:

Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, sollen vom Vorsteuerabzug ausschließen bzw. nicht unbesteuert bleiben. Dabei sollen die ertragsteuerlichen Abzugsverbote gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 und des § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 (in der jeweils zum 1. Jänner 1995 geltenden Fassung) auch für die Umsatzsteuer gelten (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994).

In der Zeit vom 1. März 2003 **bis 31. Dezember 2010** soll sich der Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 auch auf die entsprechenden Auslandstatbestände erstrecken (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994).

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Hinsichtlich Geschäftsessen siehe Rz 1925 ff.

2.1.4. Gesellschafter

Im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 18. 10. 2007, Rs. C-355/06 ("van der Steen") wird der letzte Absatz geändert.

Rz 184 lautet:

Die Gesellschafterstellung allein vermittelt keine Unternehmereigenschaft. Die Umsätze der Gesellschaft werden dieser und nicht den Gesellschaftern zugerechnet (EuGH 20. 6. 1996, Rs C-155/94 "Wellcome Trust").

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft ist nicht Unternehmer; seine Leistungen werden in Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion erbracht und bewirken keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung. Die Rechtsform des Gesellschafter-Geschäftsführers ist hierbei nicht maßgebend (zB VwGH 13.12.1977, 1550/77, betreffend die Geschäftsführung durch eine Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG).

Der Vorsteuerabzug für Leistungen an eine geschäftsführende KomplementärGmbH einer GmbH & Co KG ist bei der KG auch dann anzuerkennen, wenn die Rechnung auf die GmbH ausgestellt wurde und die übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bei der GmbH & Co KG vorliegen.

Auch der Obmann des Vorstandes einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, der Mitglied der Genossenschaft ist, ist in Ausübung seiner körperschaftsrechtlichen Funktion nicht Unternehmer (VwGH 5.4.1984, 83/15/0013).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH ist als selbständig und somit als Unternehmer anzusehen, wenn aufgrund der Höhe seines Geschäftsanteiles (50% oder mehr) oder aufgrund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustande kommen können (siehe zB VwGH 9.12.1980, 1666/79, 2223/79, 2224/79 und VwGH 18.9.1996, 96/15/0121). Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung kann jedoch auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hinsichtlich dieser Tätigkeit wie ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, somit als Nichtunternehmer, behandelt werden (**vgl. EuGH**

18.10.2007, Rs C-355/06 "van der Steen") sofern die GmbH bzw. bei Geschäftsführung für eine Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG die KG - bei Nichtanwendung der Vereinfachungsregelung - hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt wäre. Der letzte Halbsatz gilt ab 1.1.2009. Geringfügige unecht befreite Umsätze der Gesellschaft (zB Zinserträge) stehen der Anwendung der Vereinfachungsregelung nicht entgegen.

2.1.5. Weitere Fälle (Unternehmer)

Rz 185 wird um Ausführungen zur Unternehmereigenschaft von Stiftungsvorständen ergänzt.

Rz 185 lautet:

Anwaltsgemeinschaft: kann Unternehmer sein (VwGH 17.2.1992, 90/15/0100; GesBR).

Ehegatten sind dann als Unternehmer anzusehen, wenn sie gemeinschaftlich (zB als GesBR) nach außen auftreten (VwGH 22.3.1972, 1459/71; VwGH 1.12.1986, 86/15/0009; VwGH 15.6.1988, 86/13/0082); die gemeinsame Bewirtschaftung einer Landwirtschaft durch die Ehegatten ist denkmöglich (VfGH 9.6.1984, B 652/80). Eine Ehegattengemeinschaft, die weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine eigenständige Handlungsbefugnis besitzt, und die neben dem gemeinsamen Erwerb eines Grundstückes und der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausübt, ist kein Unternehmer. Bei Leistungsbezügen sind die Eheleute, die diese Gemeinschaft bilden, unmittelbar als Leistungsempfänger anzusehen (EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03, "HE").

Erbengemeinschaften können Unternehmer sein, auch wenn sie nicht auf Dauer angelegt sind.

Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Unternehmer, wenn sie nach außen hin auftritt (VwGH 22.2.1977, 1187/76).

Holdinggesellschaft (Beteiligungsholding): Reine Holdinggesellschaften (beschränken sich auf den Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen) sind nicht Unternehmer. Greift jedoch eine Holdinggesellschaft in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, ein, indem sie etwa administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften erbringt, ist die Holdinggesellschaft Unternehmer (vergleiche EuGH 27. 9. 2001, Rs C-16/00, Cibo Participations).

Lichtbaugemeinschaften (Personenvereinigungen, die zur leichteren Geschäftsabwicklung zwischen einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen und den Anschlussinteressenten gegründet werden): Unternehmer, wenn sie nach außen hin in Erscheinung treten.

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).

Mittelstandsförderungsgesellschaften im Sinne des § 6b KStG 1988 (vgl. KStR 2001 Rz 239 bis Rz 281) besitzen Unternehmereigenschaft.

Stille Gesellschaften: Innengesellschaften und nicht Unternehmer (VwGH 14.12.1987, 86/15/0026).

Stiftungsvorstände: sind Unternehmer. Nur wenn die Weisungsfreiheit des Vorstandesmitglieds stark eingeschränkt und der Vorstand bei Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch in die Stiftung eingegliedert ist (zB wenn die volle oder überwiegende Arbeitskraft für die Tätigkeit in der Stiftung eingesetzt wird), liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (vgl. LStR 2002 Rz 983).

Syndikate und Kartelle: Unternehmer, wenn sie nach außen durch Leistungen in Erscheinung treten.

Vermietungsgemeinschaft ("Mietenpool"): Überlassen Wohnungseigentümer ihre Eigentumswohnung einer Vermietungsgemeinschaft zwecks Vermietung durch die Vermietungsgemeinschaft im eigenen Namen an Dritte, so liegen zunächst Leistungsbeziehungen zwischen dem Bauträger (hinsichtlich der Veräußerung der Eigentumswohnung) bzw. der Wohnungseigentumsgemeinschaft (hinsichtlich der laufenden Betriebskosten) einerseits und den Wohnungseigentümern andererseits vor. Unternehmereigenschaft des Wohnungseigentümers ist gegeben, wenn die Nutzungsüberlassung der Eigentumswohnung durch den Wohnungseigentümer an die Vermietungsgemeinschaft entgeltlich erfolgt und nicht Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhaberei-Verordnung vorliegt. Zur Wahrung des Neutralitätsprinzips der Umsatzsteuer ist von einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung auch dann auszugehen, wenn der Wohnungseigentümer einen Anteil am Überschuss der Vermietungsgemeinschaft erhält. Dieser Anteil stellt das Entgelt für die Leistung (Nutzungsüberlassung) des Wohnungseigentümers dar.

Verpachtungsgemeinschaften: Unternehmer (VwGH 13.10.1983, 82/15/0066, betreffend zwei Personen, die gemeinsam ein Geschäft verpachten).

Wohnungseigentumsgemeinschaften: Unternehmer, auch wenn sie nur die anteiligen Kosten einheben.

2.3.1. Allgemeines zu Körperschaften des öffentlichen Rechts

Rz 263 wird um Ausführungen zur entgeltlichen Überlassung (Verpachtung) von Betrieben gewerblicher Art erweitert.

Rz 263 lautet:

Betrieb gewerblicher Art:

Ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist gemäß dem in § 2 Abs. 3 UStG 1994 enthaltenen Hinweis nach § 2 KStG 1988 zu beurteilen. Die für das Gebiet der Körperschaftsteuer von der

Rechtsprechung und Verwaltung entwickelten Grundsätze sind auch für den umsatzsteuerlichen Bereich maßgeblich (**siehe KStR 2001 Rz 64 ff**).

Wird ein Betrieb gewerblicher Art entgeltlich überlassen (verpachtet), gilt kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch diese entgeltliche Überlassung (Verpachtung) als Betrieb gewerblicher Art (KStR 2001 Rz 85).
Dabei ist es unerheblich, ob ein bereits bestehender Betrieb oder ein von der Trägerkörperschaft neu errichteter und nie selbst aktiv geführter Betrieb entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Es muss sich aber um einen dem Grunde nach betriebsbereiten Betrieb handeln. Es ist nicht erforderlich, dass sämtliche Betriebsgrundlagen übertragen werden. So kann auch die Überlassung einer unzureichenden oder veralteten Betriebsausstattung einen Betrieb gewerblicher Art begründen (KStR 2001 Rz 86).

Die Höhe des für die Anerkennung als Pachtverhältnis erforderlichen Pachtentgeltes richtet sich nach KStR 2001 Rz 70.

Die Verpachtung eines bestehenden Betriebes gewerblicher Art führt zu keiner Betriebsaufgabe, weil ein Betrieb gewerblicher Art bestehen bleibt.

Mischbetrieb:

Bei der entgeltlichen Überlassung (Verpachtung) von Mischbetrieben ist auf die überwiegende Zweckbestimmung des gesamten Betriebes abzustellen. Dienen die Tätigkeiten des Betriebes überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, ist der Betrieb in seiner Gesamtheit als Hoheitsbetrieb zu behandeln. Überwiegen die erwerbswirtschaftlichen Aufgaben, ist insgesamt ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) anzunehmen. Als Kriterien zur Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses zwischen hoheitlicher oder privatwirtschaftlicher Tätigkeit kommen das Umsatzverhältnis, der Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme oder andere im Einzelfall geeignete Kriterien in Betracht (KStR 2001 Rz 75).

Beispiele:

- *Eine Gemeinde vermietet eine Mehrzweckhalle inklusive Betriebseinrichtung (technische Anlagen) und Haustechniker an einen Verein für eine zweitägige Kongressveranstaltung. In der übrigen Zeit wird die Mehrzweckhalle von der Gemeinde überwiegend für erwerbswirtschaftliche Aufgaben als BgA verwendet. Es liegt die entgeltliche Überlassung (Vermietung) eines BgA iSd § 2 Abs. 2 Z 2 KStG*

1988 vor. Die Vermietung eines Grundstückes iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (Rz 265) wäre nur dann gegeben, wenn die Mehrzweckhalle ohne betrieblichen Hintergrund (zB ohne technische Anlagen und Betreuung) für eine Veranstaltung entgeltlich zur Verfügung gestellt wird.

- **Eine Gemeinde vermietet eine Mehrzweckhalle mit allen Einrichtungen einem Verein zur Abhaltung eines Vereinsballes. Die an sich für betriebliche Zwecke geeignete Mehrzweckhalle wird von der Gemeinde überwiegend für hoheitliche Aufgaben verwendet. Es liegt die Vermietung eines Grundstückes iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vor (unechte Steuerbefreiung oder Option zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 mit Vorsteuerabzugsberechtigung im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung – siehe Rz 265).**

In Rz 265 erfolgt eine Klarstellung.

Rz 265 lautet:

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften des öffentlichen Rechts gilt auch als unternehmerische Tätigkeit, wenn sie nicht wirtschaftlich herausgehoben bzw. nicht von wirtschaftlichem Gewicht ist. Ob eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 letzter Teilsatz vorliegt, **ist danach zu beurteilen, ob ein Bestandvertrag nach § 1090 ABGB gegeben ist (vgl. VwGH 03.09.2008, 2003/13/0086). Zivilrechtliches Hauptkriterium eines Bestandvertrages ist seine Entgeltlichkeit.**

Eine Anerkennung als Bestandverhältnis setzt grundsätzlich neben der Deckung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten (§§ 21 bis 24 MRG) ein Entgelt für den Gebrauch des Grundstückes in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente voraus. Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 1,5% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten **einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen** anzusetzen.

Diese Kriterien sind bei jenen Miet- und Pachtverhältnissen zu beachten, die ab 1. Jänner 2008 begründet werden.

Gebrauchsüberlassungen, die nicht auf Bestandverträgen beruhen, begründen keinen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art.

2.3.5. Einzelfälle

Rz 272 wird um die Klarstellung, dass Internate und Schülerheime, die öffentlichen Schulen oder Schulen mit Öffentlichkeitsrecht angeschlossen sind, zum Unternehmensbereich des jeweiligen Schulerhalters zählen und somit um einen weiteren Fall ergänzt.

Bei der Verpflegung und Nachmittagsbetreuung durch öffentliche Schulen wird klargestellt, dass eine unternehmerische Tätigkeit auch dann nicht vorliegt, wenn es sich nicht um eine Ganztagschule handelt. Wesentlich ist aber, dass die Schülerbetreuung im Verantwortungsbereich der jeweiligen Schulleitung liegt und in einschlägigen bundes- oder landesgesetzlichen Bestimmungen geregelt ist.

Rz 272 lautet:

Betrieb gewerblicher Art: Die unentgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art, mit dem Zweck, der Gemeinde Kosten zu ersparen, stellt keinen Betrieb gewerblicher Art dar (VwGH 4.11.1998, 97/13/0133).

Internate und Schülerheime: Internate und Schülerheime, die öffentlichen Schulen oder Schulen mit Öffentlichkeitsrecht (zB land- und forstwirtschaftliche Fachschulen oder Schulen von kirchlichen Orden oder Kongregationen) angeschlossen sind, zählen zum Unternehmensbereich des jeweiligen Schulerhalters (Beherbergung und Verpflegung). Zur Steuerbefreiung siehe Rz 977 bis Rz 979, zur Optionsmöglichkeit Rz 988.

Maut-Vignette: Die Duldung der Benützung der Bundesautobahnen und Bundesschnellstraßen gegen Entgelt stellt eine unternehmerische Tätigkeit des Bundes im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 dar.

Regenwasser: Eine Kanalisationsanlage stellt unabhängig davon, in wie vielen Kreisen sie geführt wird, einen einheitlichen Betrieb dar. Wenn das Regenwasser aus den im Ortsbereich der Gemeinde gelegenen öffentlichen Straßen und Plätzen in die Kanalisationsanlage geleitet wird, liegt ein Tatbestand für den Eigenverbrauch nicht vor, wenn die Kanalisationsanlage in erster Linie dazu dient, gegen Entgelt Spülwasser und Abfälle zu beseitigen.

Tourismusverbände: Die Werbetätigkeit der Tourismusverbände und Fremdenverkehrsvereine ist unternehmerisch, wenn die Umsätze aus dieser Tätigkeit die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche 2.900 Euro - Grenze übersteigen.

Verpflegung und Nachmittagsbetreuung an öffentlichen Schulen: Die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von Schülern an öffentlichen Schulen unter der Verantwortung der Schule gegen Einhebung von Unkostenbeiträgen von den

Eltern nach den jeweiligen bundes- bzw. landesgesetzlichen Regelungen begründet keinen Betrieb gewerblicher Art.

Die Voraussetzungen für die Anerkennung von Vermietungen von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaften sind, werden nunmehr gesondert geregelt.

In der Überschrift 2.3.6. wird der Passus „von Gebietskörperschaften“ gestrichen, so dass diese nun lautet:

2.3.6. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger

Vor Rz 274 wird die neue Überschrift 2.3.6.1. „Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften“ eingefügt.

2.3.6.1. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften

Im Anschluss an Rz 274 werden die Überschrift 2.3.6.2. „Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften des öffentlichen Rechts (ausgenommen Gebietskörperschaften)“ sowie die neue Rz 274a eingefügt.

2.3.6.2. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften des öffentlichen Rechts (ausgenommen Gebietskörperschaften)

Rz 274a lautet:

Werden Liegenschaften einschließlich der als Einheit dazu gehörenden Betriebsvorrichtungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts (ausgenommen Gebietskörperschaften) in einen eigenen Rechtsträger des Privatrechts (zB KG, KEG, GmbH) ausgegliedert und wieder an die jeweilige Körperschaft vermietet oder verpachtet, wird ein Miet-(Pacht-) Verhältnis zwischen dem ausgegliederten Rechtsträger und der Körperschaft nur unter folgenden Voraussetzungen anerkannt:

- Die Körperschaft ist am ausgegliederten Rechtsträger zu mehr als 50% beteiligt;**
- im Rahmen der Ausgliederung wird die Liegenschaft in das Eigentum des ausgegliederten Rechtsträgers übertragen;**

- das Entgelt übersteigt die vom Vermieter bzw. Verpächter zu tragenden Betriebskosten im Umfang der §§ 21 bis 24 MRG zuzüglich einer jährlichen AfA-Komponente.

AfA-Bemessungsgrundlage:

- Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 2,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes und der dazugehörigen Betriebsvorrichtungen einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen anzusetzen; außer der Rechtsträger weist nach, dass sich unter Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ein geringerer AfA-Satz (mindestens jedoch 1,5%) ergibt.
- Bei der Übertragung (Ausgliederung) eines bereits bestehenden Gebäudes (einschließlich Betriebsvorrichtung) ist der sich aus dem vorigen Punkt ergebende AfA-Satz auf jenen Wert anzusetzen, der einkommensteuerrechtlich (ohne Abzug von Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) als AfA-Bemessungsgrundlage gilt.
- Soweit für die übertragene Liegenschaft kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte, ist mindestens der gesamte Einheitswert der übertragenen Liegenschaft anzusetzen. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen, die dem Erwerber für diese übertragenen Gebäude entstehen, ist zusätzlich eine aus dem ersten Punkt ermittelte AfA-Tangente pro Jahr dieser Kosten bzw. Aufwendungen anzusetzen.
- Soweit ein Gebäude nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, ist bei der Ermittlung des für die Berechnung der AfA-Komponente maßgeblichen Wertes eine Aufteilung vorzunehmen (soweit ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden konnte: Ansatz des anteiligen Einheitswertes; soweit ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte: Ansatz des anteiligen einkommensteuerlich maßgeblichen Wertes).
- Eigenleistungen des Mieters oder Pächters (Körperschaft) anlässlich der Errichtung oder Sanierung des Gebäudes sind in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

Die Überschrift vor Rz 275 wird geändert und lautet:

2.3.7. Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen durch ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften des öffentlichen Rechts

2.5. Fehlende Unternehmereigenschaft

Es werden erstmals Aussagen zur fehlenden Unternehmereigenschaft von Funktionären iSd § 29 Z 4 EStG 1988 aufgenommen. Insbesondere soll klargestellt werden, dass im Zusammenhang mit § 2 Abs. 5 Z 1 UStG 1994 die diesbezüglichen ertragsteuerrechtlichen Auslegungsgrundsätze der EStR 2000 sinngemäß anzuwenden sind. Auf die umsatzsteuerliche Behandlung von per Gesetz oder Verordnung vorgeschriebenen amtstierärztlichen Untersuchungen, die von beauftragten freiberuflich tätigen Tierärzten durchgeführt werden, wird gesondert eingegangen.

Im Anschluss an die Überschrift „2.5. Fehlende Unternehmereigenschaft“ werden die Überschrift „2.5.1. Funktionsgebühren“ sowie Rz 311 und Rz 312 neu eingefügt:

2.5.1. Funktionsgebühren

Rz 311 lautet:

Für das Vorliegen von nicht steuerbaren Funktionsgebühren gelten die für das Ertragsteuerrecht geltenden Auslegungsgrundsätze zum § 29 Z 4 EStG 1988 (vgl. EStR 2000 Rz 6613 bis Rz 6619) auch für die Umsatzsteuer.

Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit ist, dass Unternehmer, die auch als Funktionäre einer Körperschaft des öffentlichen Rechts tätig sind, als Organe dieser Körperschaft des öffentlichen Rechts auftreten und innerhalb eines festgesetzten Gebietes bzw. Bereiches mit einer entsprechenden Macht- und Entscheidungsbefugnis (Imperium) ausgestattet sind (siehe zB Fleischuntersuchungsorgane nach dem Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetzes (LMSVG), BGBI. I Nr. 13/2006, oder als Seuchentierärzte gemäß § 2a Abs. 1 des Tierseuchengesetzes, RGBI. Nr. 177/1909 idF BGBI. I Nr. 71/2003 bestellte Tierärzte). Eine bloß gutachterliche Tätigkeit ist jedenfalls als unternehmerisch anzusehen.

Rz 312 lautet:

Hinsichtlich folgender Untersuchungen handeln Tierärzte nicht als Funktionäre einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nach § 2 Abs. 5 Z 1 UStG 1994 in

Verbindung mit § 29 Z 4 EStG 1988, da sich ihre diesbezüglichen Tätigkeiten im Wesentlichen als gutachterliche Tätigkeiten darstellen:

- **Untersuchungen nach § 3 Abs. 1 Z 1 der jeweils geltenden BVD-Verordnung (Verordnung über ein Untersuchungsprogramm zur Bekämpfung der Bovinen, Virusdiarrhöe und der Musocal Disease bei Rindern), derzeit BVD-Verordnung 2007, BGBl. II Nr. 178/2007 (siehe auch EStR 2000 Rz 6617a);**
- **Untersuchungen bzw. Probeziehungen nach § 3 Abs. 1 Rinderleukose-Untersuchungsverordnung 2008, BGBl. II Nr. 304/2007;**
- **Untersuchungen bzw. Probeziehungen nach § 3 Abs. 1 der Bangseuchen-Untersuchungsverordnung 2008, BGBl. II Nr. 305/2007;**
- **Untersuchungen und Probeziehungen nach § 3 Abs. 1 der IBR/IPV-Untersuchungsverordnung 2008, BGBl. II Nr. 306/2007.**

Randzahlen 313 bis 325: derzeit frei

3.1.3. Einheitlichkeit der Leistung

In Rz 346 wird das Erkenntnis des VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0161, eingearbeitet.

Rz 346 lautet:

Nach dem auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) beruhenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang für Zwecke der Umsatzbesteuerung nicht in seine Bestandteile zerlegt werden. Einheitliche Leistungen sind somit umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilen; die Rechtsfolgen sind für alle Teile einer einheitlichen Leistung ident und hängen vom Hauptzweck der einheitlichen Leistung ab (vgl. VwGH 21.12.1966, 0937/66; VwGH 30.3.1992, 90/15/0158). Liegt zB der Hauptzweck der einheitlichen Leistung in einer bestimmten Lieferung, so treten für die gesamte Leistung nur die Rechtsfolgen dieser bestimmten Lieferung ein.

Es ist danach ua. nicht zulässig, den einheitlichen Wirtschaftsvorgang einer Werklieferung (zB bei Errichtung eines Bauwerkes) in eine Warenlieferung und eine sonstige Leistung (Arbeitsleistung) zu zerlegen (VwGH 14.1.1963, 1364/60; VwGH 24.6.1971, 0107/71). Dies gilt auch dann, wenn über die Lieferung und die Verarbeitung des Materials getrennte Aufträge erteilt und getrennte Rechnungen gelegt werden. Ähnliches gilt für Beförderungsleistungen, die in engem Zusammenhang mit Lieferungen stehen.

Um festzustellen, ob der Unternehmer dem Verbraucher mehrere selbstständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161).

3.1.3.3. ABC der einheitlichen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen

Rz 348 wird um Ausführungen zum Vorliegen bzw. Nichtvorliegen unselbstständiger Nebenleistungen bei Seminarleistungen erweitert.

Rz 348 lautet:

.....

Restaurationsumsätze: Zur Beurteilung als einheitliche sonstige Leistung siehe Rz 345. Die Abgabe von Getränken im Rahmen eines Restaurationsumsatzes ist nicht als unselbstständige Nebenleistung der Abgabe von Speisen anzusehen. Auch kann die Abgabe von Speisen nicht als unselbstständige Nebenleistung der Abgabe von Getränken angesehen werden (VwGH 24.11.1998, 98/14/0055).

Seminarleistungen: Leistungen wie die Bereitstellung eines Seminarraumes samt Grundausstattung und Technik, Seminarbetreuung und Getränkeverabreichung stellen keine unselbstständigen Nebenleistungen zur Beherbergung dar (VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161). Siehe auch Rz 1200.

Serviceleistungen bei Leasingverträgen: Wird beim Abschluss eines Leasingvertrages über die Gebrauchsüberlassung eines KFZ auch ein "Servicevertrag" abgeschlossen, so handelt es sich bei den im Rahmen des Servicevertrages zu erbringenden Leistungen (hier: "Kaskoschutz" und "Verschleißreparatur") um unselbstständige Nebenleistungen zur Gebrauchsüberlassung des KFZ (VwGH 17.9.1990, 89/15/0048).

.....

3.7.3. Kauf auf Probe

In Rz 427 wird das Erkenntnis des BFH 6.12.2007, V R 24/05, zum Kauf auf Probe eingearbeitet.

Rz 427 lautet:

Der Ort der Lieferung bei einem Kauf auf Probe ist nach § 3 Abs. 7 UStG 1994 zu beurteilen (in diesem Sinne BFH 06.12.2007, V R 24/05). Die Verfügungsmacht wird erst dann verschafft, wenn der Kaufvertrag genehmigt wird. Bei Vereinbarung einer Probezeit gilt der Kaufvertrag bei Stillschweigen des Käufers bis nach Ablauf der Probezeit jedenfalls als genehmigt (§ 1081 ABGB). Der Kaufvertrag kann aber bereits vor Ablauf der Probezeit ausdrücklich oder stillschweigend genehmigt werden. Diese Genehmigung der Ware muss dem Verkäufer bekannt werden.

3.9. Beförderungs- und Versendungslieferung aus dem Drittlandsgebiet

Im Beispiel in Rz 466 erfolgt eine Klarstellung zum Lieferort bei der Lieferkondition „DDP unversteuert benannter Bestimmungsort“ bzw. der nicht normierten frei vereinbarten Lieferkondition „frei Haus, verzollt und unversteuert“.

Rz 466 lautet:

§ 3 Abs. 9 UStG 1994 regelt den Lieferort in den Fällen, in denen der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der EUSt ist. Maßgeblich ist, unabhängig von den Lieferkonditionen, wer nach den zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der EUSt ist.

Beispiel:

Der Drittlandsunternehmer D verkauft Gewürze an den österreichischen Unternehmer Ö. D befördert die Gewürze vom Drittland ins Inland.

Ö nimmt die Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr vor (Lieferung „unverzollt und unversteuert“).

Der Ort der Lieferung ist im Drittland (§ 3 Abs. 8 UStG 1994). Ö kann die österreichische EUSt als Vorsteuer geltend machen.

D nimmt die Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr vor (Lieferkondition „verzollt und versteuert“).

Ort der Lieferung des D an Ö ist Österreich, da der Lieferer D Schuldner der österreichischen EUSt ist (§ 3 Abs. 9 UStG 1994). D bewirkt eine in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Lieferung an Ö und kann die entrichtete EUSt als Vorsteuer geltend machen.

Aus zollrechtlicher Sicht ist es auch bei der Lieferkondition „DDP unversteuert benannter Bestimmungsort“ oder der vertraglich vereinbarten nicht normierten Lieferkondition „frei Haus, verzollt und unversteuert“ möglich, dass der inländische Warenempfänger (Ö) bzw. der von ihm beauftragte Spediteur die Zollanmeldung vornimmt. Diesfalls wird – unabhängig von der Lieferkondition – nicht D als liefernder Drittlandsunternehmer, sondern der inländische Warenempfänger Ö Schuldner der EUSt, so dass es hier nicht gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 zur Verlagerung des Lieferortes ins Inland kommt.

Der Ort der Lieferung des D liegt im Drittland (§ 3 Abs. 8 UStG 1994), da er nicht Schuldner der EUSt geworden ist. Ö war zum Zeitpunkt der Einfuhr bereits umsatzsteuerrechtlich über die Ware verfügberechtigt und kann die EUSt, deren Schuldner er geworden ist, als Vorsteuer geltend machen.

In den Fällen des Reihengeschäftes kann eine Verlagerung des Lieferortes nach § 3 Abs. 9 UStG 1994 nur für die Beförderungs- oder Versendungslieferung (§ 3 Abs. 8 UStG 1994) in Betracht kommen.

3a.4.1. Besorgungsleistung

Das irrtümlich weggefallene Beispiel 5 in Rz 501 wird wieder eingefügt:

Rz 501 lautet:

Die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften sind auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. Danach sind die sachbezogenen umsatzsteuerlichen Merkmale der besorgten Leistung auch für die Besorgungsleistung maßgebend. Zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistungen sind daher die Vorschriften anzuwenden, die für die Bestimmung des Ortes der besorgten Leistung gelten, soweit nicht für die Besorgungsleistung eine besondere Regelung besteht, zB für die Reisebüros in § 23 UStG 1994. Entsprechendes gilt für die Frage einer Steuerbefreiung und Steuerermäßigung.

Beispiel 1:

Der Spediteur A mit Sitz im Inland besorgt für den Unternehmer B die Beförderung eines Gegenstandes von Klagenfurt nach Zürich. Die Beförderung führt der Unternehmer C durch.

Die grenzüberschreitende Beförderung des C ist hinsichtlich des inländischen Teiles steuerbar und nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994 steuerfrei. Das Gleiche gilt für die Besorgungsleistung des A.

Beispiel 2:

Der Bauunternehmer A besorgt für den Bauherrn B die Leistung des Handwerkers C, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei sind.

Diese persönliche Begünstigung der Kleinunternehmerregelung ist nicht auf den Bauunternehmer übertragbar. Die Besorgungsleistung des A ist daher nicht steuerfrei.

Beispiel 3:

Der Unternehmer W in Wien beauftragt den Unternehmer CH in der Schweiz, Werbemaßnahmen in Österreich zu besorgen. CH beauftragt seinerseits den österreichischen Unternehmer L in Linz mit der Durchführung.

Die Leistung des L an CH wird gemäß § 3a Abs. 10 Z 2 in Verbindung mit § 3a Abs. 9 UStG 1994 dort ausgeführt, wo der Empfänger der Leistung (CH) sein Unternehmen betreibt (Schweiz). Auf die sonstige Leistung zwischen W und CH sind dieselben Regeln über den Leistungsort anzuwenden. Gemäß § 3a Abs. 10 Z 2 in Verbindung mit § 3a Abs. 9 UStG 1994 wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger (W) sein Unternehmen betreibt. Ort der Besorgungsleistung ist daher in Österreich.

Beispiel 4:

Der Konsument K, Wien, bringt ein defektes Bügeleisen zum Elektrohändler E, Wien. Dieser repariert es nicht selbst, sondern schickt es vereinbarungsgemäß gegen Kostenersatz zum Hersteller H nach München. Der Hersteller H repariert den Gegenstand, ohne Hauptstoffe beizustellen.

H tätigt eine Werkleistung an einem beweglichen körperlichen Gegenstand. Der Ort der Werkleistung liegt gemäß § 3a Abs. 8 lit. c UStG 1994 in Deutschland. Geht man von einer Besorgungsleistung des E aus, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften entsprechend auf die Leistung des E anzuwenden. E tätigt somit ebenfalls eine Werkleistung, deren Ort ebenfalls in Deutschland liegt. E stellt dem K deutsche USt in Rechnung.

Beispiel 5:

Wie Beispiel 4, jedoch tauscht der Hersteller H die Bodenplatte komplett aus.

H tätigt damit eine innergemeinschaftliche (Werk)Lieferung an den Elektrohändler E; dieser tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb. E tätigt im Sinne der Regelung über die Besorgungsleistung bei der Lieferung (Kommissionsgeschäft) seinerseits eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Österreich (Steuersatz 20%).

3a.4.2.1. Allgemein

Rz 502 wird um ein Beispiel 3 erweitert.

Rz 502 lautet:

Eine Vermittlungsleistung wird gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Das gilt nicht für die unter § 3a Abs. 10 Z 11 UStG 1994 (Vermittlung von Katalogleistungen) fallenden Vermittlungsleistungen.

Beispiel 1 (Vermittlung einer Lieferung durch einen ausländischen Unternehmer):

Der Handelsvertreter M, München, vermittelt für den österreichischen Unternehmer W, Wien, den Verkauf von Waren an andere Händler in Österreich. M hat in Österreich weder Sitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte.

Leistungsort des M ist dort, wo die vermittelte Leistung ausgeführt wird. Die vermittelte Leistung (Lieferung) wird in Österreich ausgeführt. Die Leistung des M unterliegt daher der österreichischen USt.

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 (Übergang der Steuerschuld) kommt zur Anwendung, wenn die Leistung für einen Unternehmer (wie im vorliegenden Fall) oder für eine juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird.

Erfolgt die Vermittlung für eine Privatperson kommt § 19 Abs. 1 UStG 1994 nicht zur Anwendung. M kann in Österreich einen Fiskalvertreter bestellen (§ 27 Abs. 7 UStG 1994).

ZM braucht M in keinem Fall abzugeben. In der ZM sind nur innergemeinschaftliche Warenlieferungen (im Sinne des Art. 21 Abs. 4 UStG 1994) zu erklären (Art. 21 Abs. 3 UStG 1994).

Beispiel 2 (Vermittlung einer sonstigen Leistung):

Der Vermittler V mit Sitz in Österreich vermittelt für den Privaten P in Deutschland einen Dolmetscher mit Sitz im Drittland.

Bei der Vermittlung der in § 3a Abs. 10 UStG 1994 genannten Leistungen (wozu gemäß § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 auch die Leistungen der Dolmetscher gehören) richtet sich der Ort der Leistung nicht nach § 3a Abs. 4 UStG 1994, sondern nach § 3a Abs. 9 bis 12 UStG 1994. V erbringt seine Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet. Der Ort seiner Leistung richtet sich daher gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 nach dem Sitz des Leistenden. Dieser liegt in Österreich.

Die Leistung des Dolmetschers wird von einem Unternehmer im Drittland an einen Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbracht. Auch der Ort seiner Leistung richtet sich daher gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 nach dem Sitz des Leistenden. Dieser liegt im Drittland.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 5 lit. b UStG 1994 ist die Vermittlung der Umsätze, die ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden, steuerfrei. V ist daher mit seiner Vermittlungsleistung steuerfrei.

Beispiel 3 (Vermittlung eines Sportlers an einen Verein):

Ein österreichischer Vermittler vermittelt einen Sportler (Fußballspieler) an einen Verein und erhält dafür vom Sportler selbst eine Provision für seine Vermittlungsleistung. Der Sportler wird nach erfolgter Vermittlung vertraglich so in den Verein eingebunden, dass ein Dienstverhältnis vorliegt.

Eine Vermittlungsleistung wird gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Dies gilt auch für Vermittlungsleistungen, die an einen Nichtunternehmer erbracht werden (EuGH 27.05.2004, Rs C-68/03 "Lipjes"). Der Leistungsort des Vermittlers richtet sich daher danach, wo der Sportler (wäre er selbstständig) seine Leistung an den Verein erbringt. Die Leistungen eines (selbstständigen) Sportlers werden gemäß § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 am Tätigkeitsort erbracht.

Gegenüber dem Verein erbringt der Sportler eine einheitliche Leistung (vgl. VwGH 30.03.2006, 2002/15/0075 zum Schitrainer) die am Tätigkeitsort, das ist üblicherweise dort, wo der Verein seinen Sitz hat, steuerbar ist.

3a.10.7. Finanzumsätze

In Rz 588 wird der Verweis auf § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 um die lit. i erweitert und der Hinweis auf Rz 772a ersetzt den 3. Absatz.

Rz 588 lautet:

Die Verweisung auf **§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i** und Z 9 lit. c UStG 1994 erfasst auch die dort als nicht steuerfrei bezeichneten Leistungen.

Umsätze im Zusammenhang mit Portfoliomanagement gelten als Vermögensverwaltung und fallen unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 (siehe Rz 630).

Zur Verwaltung von Sondervermögen siehe Rz 772a.

3a.12. Generalklausel

Rz 629 wird um Ausführungen zur festen Niederlassung im Sinne der EuGH-Urteile vom 4.7.1985, Rs C-168/84, „Berkholz“, und 28.6.2007, Rs C-73/06, „Planzer“ sowie des VwGH-Erkenntnisses vom 29.4.2003, 2001/14/0226 ergänzt und ein Beispiel hierzu neu eingefügt.

Rz 629 lautet:

§ 3a Abs. 12 UStG 1994 enthält die Generalklausel. Kommt keine Spezialbestimmung zur Anwendung, ist für die Bestimmung des Leistungsortes der Ort maßgeblich, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (das ist dort, wo sich die Leitung des Unternehmens befindet). Ist dieser Ort bei natürlichen Personen nicht eindeutig bestimmbar, kommen als Leistungsort in Betracht: Der Wohnsitz des Unternehmers (§ 26 Abs. 1 BAO) oder der Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts (§ 26 Abs. 2 BAO). Bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ist der Sitz maßgebend, das ist der Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dgl. bestimmt ist (§ 27 Abs. 1 BAO). Der Begriff der Betriebsstätte ergibt sich aus der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung.

Voraussetzung einer festen Niederlassung ist ein ständiges Zusammenwirken von Personal- und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit und eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermöglicht (EuGH 04.07.1985, Rs C-168/84, „Berkholz“, EuGH 28.06.2007, Rs C-73/06, „Planzer“ ebenso VwGH 29.04.2003, 2001/14/0226).

Beispiel:

Ein im Ausland ansässiger Unternehmer erbringt anlässlich einer mehrtägigen Veranstaltung in einem im Inland gelegenen Festzelt Restaurationsleistungen.

Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr umfasst eine Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen, die das Vorhandensein und Zusammenwirken der entsprechenden Personal- und Sachmittel vor Ort zwingend erfordern. Die Beständigkeit dieser notwendigen organisatorischen Struktur bestimmt sich durch den Anlass (Dauer der Veranstaltung) und die Art der zu erbringenden Leistungen (Erfordernis der Erbringung vor Ort). In gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung ist somit von einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte auszugehen, sodass die diesbezüglichen Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen.

Betriebsstätte kann auch eine Organgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 sein. Für die Bestimmung des Leistungsortes nach der Betriebsstätte ist Voraussetzung, dass der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt worden ist, dh. die sonstige Leistung muss in tatsächlicher Hinsicht der Betriebsstätte zuzurechnen sein. Dies ist der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. Es ist nicht erforderlich, dass die Betriebsstätte das Umsatzgeschäft selbst abgeschlossen hat. Wird ein Umsatz sowohl an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, als auch von einer Betriebsstätte ausgeführt, ist der Leistungsort nach dem Ort zu bestimmen, an dem die sonstige Leistung überwiegend erbracht wird.

Rz 630 wird um den Hinweis, dass sich der Leistungsort für Restaurationsumsätze nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 richtet, ergänzt.

Rz 630 lautet:

Unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 fallen zB die in § 23 Abs. 1 UStG 1994 bezeichneten Reiseleistungen (§ 23 Abs. 3 UStG 1994), die Leistungen der Ärzte, Vermögensverwalter, Testamentsvollstrecker, die Leistungen der Notare, soweit sie nicht Grundstücksgeschäfte beurkunden (vgl. Rz 522) oder nicht selbstständige Beratungsleistungen erbringen (vgl. Rz 582), sowie Restaurationsumsätze (EuGH 02.05.1996, Rs C-231/94, „Faaborg-Gelting Linien A/S“). § 3a Abs. 12 UStG 1994 erfasst ferner sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 10 UStG 1994, wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist und innerhalb der EU einen Wohnsitz oder Sitz hat (bei sonstigen Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 15 UStG 1994 nur, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Gemeinschaftsgebiet aus betreibt). Betreibt der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Drittland aus und ist der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen

Rechts vgl. § 3a Abs. 9 lit. c UStG 1994 idF bis 30. Juni 2003 und § 3a Abs. 11 UStG 1994 idF ab 1. Juli 2003.

Ein Traktor wird nicht mehr als Beförderungsmittel, sondern als Zugmaschine angesehen (vgl. auch die Kombinierte Nomenklatur Position 8701). Rz 633 wird aus diesem Grund entsprechend geändert.

Rz 633 lautet:

Als Beförderungsmittel sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen. Zu den Beförderungsmitteln gehören auch Sattelzugmaschinen, Sattelanhänger, Auflieger, Fahrzeuganhänger, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen (vgl. jedoch Rz 519). Keine Beförderungsmittel sind zB **Traktoren**, Bagger, Planierraupen, Bergungskräne, Schwertransportkräne, Baustellenlastenaufzüge, Transportbänder, Gabelstapler, Elektrokarren, Rohrleitungen, Ladekräne, Schwimmkräne, Container, militärische Kampffahrzeuge, Kampfflugzeuge, Maschinen, Apparate und Geräte zum Ernten oder Dreschen von landwirtschaftlichen Erzeugnissen. Unabhängig hiervon kann jedoch mit diesen Gegenständen eine Beförderungsleistung ausgeführt werden.

4.3.1. Einzelfälle

Die in Rz 657 enthaltene Aufzählung von Einzelfällen, bei denen es sich um durchlaufende Posten handelt, wird um Ausführungen zur Förderung von Ökostromanlagen sowie zum „Förderaufschlag – freiwillige Mehrzahlungen zur Förderung von Ökostromanlagen“ erweitert.

Rz 657 lautet:

Begutachtungsplaketten gemäß § 57a KFG 1967: Die Einhebung der Kosten erfolgt im Namen und für Rechnung der Behörde. Die Kosten sind daher nicht Teil des Entgelts.

Bestandvertragsgebühren, die unter § 33 TP 5 GebG fallen: Die weiterverrechnete Bestandvertragsgebühr gehört nicht zum Mietentgelt. Dies gilt auch, wenn eine Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG im Wege der Selbstberechnung vom Bestandgeber an das für Gebühren und Verkehrssteuern zuständige Finanzamt abgeführt und vom Bestandgeber an den Bestandnehmer weiterverrechnet wird. Diese Beurteilung gilt auch bei kurzfristigen Mietverträgen (zB Leihwagengeschäft).

Förderung von Ökostromanlagen (siehe insb. Ökostromgesetz, BGBI. I Nr.

149/2002 idgF):

- **Hinsichtlich des An- und Verkaufs von Ökostrom besteht ein Leistungsaustausch zwischen den jeweiligen Ökostromerzeugern und der Abwicklungsstelle für Ökostrom AG (OeMAG) sowie zwischen der OeMAG und den jeweiligen Stromhändlern. Der An- und Verkauf von Ökostrom durch die OeMAG stellen Umsätze dar, welche der Umsatzsteuer unterliegen.**
- **Zahlungen zur Förderung von Photovoltaikanlagen, die vom jeweiligen Bundesland an die OeMAG geleistet werden, stellen einen echten (nicht umsatzsteuerbaren) Zuschuss dar. Die OeMAG kann den Vorsteuerabzug vom vollen Strompreis geltend machen, der vom Photovoltaik-Betreiber verrechnet wird.**
- **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. Die Einhebung des Zählpunktpauschales steht nicht iZm einem Leistungsaustausch der OeMAG an die Netzbetreiber und unterliegt bei dieser nicht der Umsatzsteuer.**
- **Die Auszahlung zur Förderung von neuen Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) sowie des Kostenersatzes für KWK-Energie (§§ 12 und 13 Ökostromgesetz), die Investitionszuschüsse für elektrische Energie aus mittleren Wasserkraftanlagen (§ 13a Ökostromgesetz) und die Auszahlung eines Anteils des Strom-Verrechnungspreises an die Länder zur Förderung von neuen Technologien zur Ökostromerzeugung (§ 22 Ökostromgesetz) unterliegen nicht der Umsatzsteuer.**
- **Ein von einem Stromhändler im Namen und für Rechnung der Ökostrombörse eingehobener „Förderaufschlag“, zu dessen Entrichtung sich der Stromkunde gegenüber der Ökostrombörse freiwillig vertraglich verpflichtet, stellt beim Stromhändler einen durchlaufenden Posten dar. Ein solcher „Förderaufschlag“ ist nicht Teil des Entgelts der Stromlieferung und unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer. Die Weiterleitung dieses Aufschlags an die Ökostrombörse stellt keinen Umsatz der Ökostrombörse dar, da er nicht im Zusammenhang mit einer Leistung der Ökostrombörse an den Stromhändler oder an den Endkunden steht. Erhält der Stromhändler jedoch ein Entgelt für das Inkasso**

dieses Aufschlages, so unterliegt dieses als gesonderte Leistung der Umsatzsteuer.

.....

4.6. Tausch, tauschähnlicher Umsatz

Rz 671 wird um Ausführungen zur Bemessungsgrundlage bei Sachprämien und der Ausgabe von Warengutscheinen für die Vermittlung von Neukunden unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH erweitert.

Rz 671 lautet:

Beim Tausch und beim tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 10 UStG 1994) sowie bei Hingabe an Zahlungsstatt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Als Wert im Sinne dieser Bestimmung ist der gemeine Wert (§ 10 Abs. 2 BewG 1955) heranzuziehen.

Für den Wert wird daher die Wirtschaftsstufe des Belieferten von Bedeutung sein. Bei Lieferung eines Erzeugers an einen Großhändler ist somit der Erzeugerpreis (Einkaufspreis des Großhändlers), bei Lieferung eines Großhändlers an einen Einzelhändler der Großhandelspreis (Einkaufspreis des Einzelhändlers) und bei einer Lieferung eines Einzelhändlers der Einzelhandelspreis als gemeiner Wert für die Besteuerung maßgeblich.

Bei Sachprämien für die Vermittlung von Neukunden (siehe Rz 374) besteht die Gegenleistung für die Hingabe der Sachprämie in der Vermittlungsleistung durch den Altkunden. Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Sachprämie ist der Wert, den der Empfänger der Dienstleistung (= der Unternehmer) den Dienstleistungen bemisst, die er sich verschaffen will (= Vermittlung von Neukunden) und der dem Betrag entspricht, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist. Das ist der Einkaufspreis des Unternehmers für den Gegenstand (EuGH 02.06.1994, Rs C-33/93, „Empire Stores“). Fallen Versandkosten an, die vom Unternehmer getragen werden, sind diese in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen (EuGH 03.07.2001, Rs C-380/99, „Bertelsmann“).

Werden als Gegenleistung für die Vermittlung von Neukunden Wengutscheine ausgegeben, kann im Fall der sofortigen Ausgabe eines Gegenstandes als Bemessungsgrundlage der Einkaufspreis des Unternehmers (zuzüglich allfälliger Versandkosten) angesetzt werden, wenn der Unternehmer den Nachweis erbringen kann, dass der eingelöste Gutschein für die Vermittlungsleistung des

Altkunden hingegeben wurde. Ist dieser Zusammenhang nicht nachweisbar, ist als Bemessungsgrundlage der Nennwert des Gutscheines heranzuziehen.

5. Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 5 UStG 1994)

Nach der Überschrift zu Abschnitt 5. werden folgende Überschrift und Rz 688 neu eingefügt:

5.1. Zollwert als Bemessungsgrundlage

Rz 688 lautet:

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bei der Einfuhr (siehe Rz 101 ff) ist der Zollwert, soweit nicht ein Veredelungsentgelt heranzuziehen ist (siehe Rz 689). Die Ermittlung des Zollwertes ist unter Beachtung der Art. 28 bis 36 ZK und Art. 141 – 181a ZK-DVO vorzunehmen, wobei nach folgender Reihenfolge vorzugehen ist:

- **Transaktionswert (Art. 29 ZK) als Zollwert:**
In der Regel und unter weiteren, im ZK näher geregelten Voraussetzungen, ergibt sich als Transaktionswert der Preis, der tatsächlich bei der Ausfuhr (aus einem Drittland) in das Zollgebiet der Gemeinschaft gezahlt wird bzw. gezahlt werden soll, wobei hier noch Hinzurechnungen und Abzüge möglich sind;
- **weitere Ermittlungsmethoden, falls der Transaktionswert nicht nach den vorstehenden Vorschriften ermittelt werden kann (Art. 30 ZK);**
 - **der Transaktionswert gleicher Waren,**
 - **der Transaktionswert gleichartiger Waren,**
 - **der Verkaufspreis in der Gemeinschaft,**
 - **der errechnete Wert;**
- **andere gemeinschaftsrechtlich zulässige und zweckmäßige Methoden (Art. 31 ZK).**

Nach Rz 688 werden folgende Überschrift und Rz 689 neu eingefügt.

5.2. Bemessungsgrundlage bei der Wiedereinfuhr veredelter Gegenstände

Rz 689 lautet:

Werden Gegenstände ins Drittlandsgebiet ausgeführt, dort für den Ausführer veredelt und anschließend von dem Ausführer oder für ihn wieder eingeführt, ist das für die Veredlung zu zahlende Entgelt die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer (§ 5 Abs. 2 UStG 1994).

Dies gilt grundsätzlich für alle Waren, die im Drittlandsgebiet veredelt und wieder eingeführt werden, auch wenn dies im Rahmen des zollrechtlichen passiven Veredelungsverkehrs (siehe Rz 690) erfolgt.

Als Veredelung gelten Instandsetzungen, Umgestaltungen und Be- oder Verarbeitungen der betreffenden Gegenstände.

Nach Rz 689 werden folgende Überschrift und Rz 690 neu eingefügt.

5.2.1. Passiver Veredelungsverkehr

Rz 690 lautet:

Nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 sind für die Einfuhrumsatzsteuer im Wesentlichen zollrechtliche Vorschriften anzuwenden, ausgenommen hiervon sind unter anderem die Vorschriften über den zollrechtlichen passiven Veredlungsverkehr.

Im passiven Veredlungsverkehr ist vorgesehen, dass Gemeinschaftswaren, die zur Durchführung von Veredlungsvorgängen vorübergehend aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt wurden, vollständig oder teilweise zollfrei wieder in dieses Gebiet eingeführt werden können.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer im passiven Veredlungsverkehr hat die spezielle Regelung des § 5 Abs. 2 UStG 1994 (siehe Rz 689) Vorrang vor den zollrechtlichen Bestimmungen. Kann daher im passiven Veredelungsverkehr ein Gegenstand (teilweise) zollfrei wieder eingeführt werden, hat dies keine Auswirkung auf die Einfuhrumsatzsteuer.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist daher auch in diesen Fällen grundsätzlich zu erheben; es sei denn, die Einfuhr kann auf Grund einer anderen Bestimmung steuerfrei bleiben.

Nach Rz 690 werden folgende Überschrift und Rz 691 und Rz 692 neu eingefügt.

5.2.2. Bemessungsgrundlage bei kostenlosen Veredelungen im Drittland

Rz 691 lautet:

Wird kein Veredlungsentgelt bezahlt, richtet sich die Höhe der Einfuhrumsatzsteuer nach der durch die Veredlung eingetretenen Wertsteigerung; das ist die Differenz zwischen dem Wert der Ware vor ihrer Ausfuhr und ihrem Wert zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bei der Wiedereinfuhr.

Rz 692 lautet:

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist bei solchen Veredelungen (Instandsetzungen, Umgestaltungen und Be- oder Verarbeitungen) sicherzustellen, dass die umsatzsteuerrechtliche Behandlung des endgültigen Gegenstandes derjenigen entspricht, die sich ergäbe, wenn der gleiche Vorgang im Inland stattgefunden hätte (Art. 88 RL 2006/112/EG).

Von einer Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer bei der Wiedereinfuhr eines Gegenstandes nach einer kostenlosen Bearbeitung (zB Reparatur) im Drittland ist daher unter folgenden Voraussetzungen abzusehen:

- **der Gegenstand war im Zeitpunkt seiner ersten Einfuhr schadhaft und der Sachmangel wurde nicht berücksichtigt, oder**
- **der Sachmangel ist nach der ersten Einfuhr entstanden, und der Gegenstand wurde auf Grund einer Gewährleistungspflicht ausgebessert und**
- **der vergleichbare Bearbeitungs- bzw. Reparaturvorgang wäre im Inland nicht umsatzsteuerbar.**

Anstelle ausgebesserter Waren dürfen auch Waren, die diesen nachweislich nach Menge und Beschaffenheit entsprechen, oder – bei Gewährleistung – vergleichbare neue Waren eingeführt werden.

Nach Rz 692 werden die folgende Überschrift und Rz 693 neu eingefügt.

5.2.3. Lieferung des Gegenstandes vor der Wiedereinfuhr

Rz 693 lautet:

Wurde der ausgeführte Gegenstand vor der (Wieder-)Einfuhr geliefert und ist diese Lieferung nicht der Umsatzsteuer unterlegen, erfolgt die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem Zollwert.

Beispiel:

Eine Ware wird vom Unternehmer ins Drittland zu einer Bearbeitung verbracht. Nach erfolgter Bearbeitung wird die Ware im Drittland geliefert, in dem der Unternehmer einem Spediteur einen Transportauftrag erteilt. Die Ware wird im Zuge dieser Lieferung wieder ins Inland zurück gebracht.

In diesem Fall wird als Bemessungsgrundlage für die Einfuhr der Zollwert und nicht das Veredelungsentgelt herangezogen, da es sonst bei fehlender oder eingeschränkter Vorsteuerabzugsberechtigung des Abnehmers zu ungerechtfertigten Steuervorteilen käme.

Randzahlen 694 bis 705: derzeit frei.

6.1.8.1. Gewährung und Vermittlung von Krediten

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird die Kreditvermittlung nunmehr in den neu eingefügten Rz 753a und Rz 753b behandelt. Der letzte Satz in Rz 753 wird dort gestrichen und in die neue Rz 753a eingefügt. Außerdem wird die Rechtsansicht des EuGH (EuGH 21.06.2007, C-453/05, „Ludwig“) zur Subvermittlung sowie zur Vermögensberatung als Nebenleistung eingearbeitet.

Rz 753 lautet:

Werden bei der Gewährung von Krediten Sicherheiten verlangt, müssen zur Ermittlung der Beleihungsgrenzen der Sicherungsobjekte deren Werte festgestellt werden. Die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Ermittlung der Beleihungsgrenze dienen dazu, die Kreditgewährung zu ermöglichen. Dieser unmittelbare, auf wirtschaftlichen Gegebenheiten beruhende Zusammenhang rechtfertigt es, in der Ermittlung des Wertes der Sicherungsobjekte eine Nebenleistung zur Kreditgewährung zu sehen und sie damit als steuerfrei zu behandeln. Werden für die Verwahrung des Pfandgegenstandes vom Kreditgeber Gebühren in Rechnung gestellt, stellen auch diese eine unselbständige Nebenleistung zur Kreditgewährung dar. Werden an den Kreditgeber Entgelte entrichtet, die im Zusammenhang mit der Duldung der Weiterbenützung belehnter KFZ stehen, können diese nicht als im unmittelbaren Zusammenhang mit der Kapitalnutzung stehend und daher

nicht als unselbstständige Nebenleistung zur Kreditgewährung angesehen werden (VwGH 16.3.1983, 3849/80).

~~Unter die Kreditvermittlung fallen auch die Provisionen für die Vermittlung von Zwischenfinanzierungen durch Bausparkassen oder die Vermittlung von Schuldscheindarlehen.~~

Rz 753a lautet:

Die Vermittlungstätigkeit ist eine Mittlertätigkeit, die ua. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat.

Die Steuerbefreiung einer Kreditvermittlungsleistung hängt nicht davon ab, dass ein Vertragsverhältnis zwischen dem Erbringer der Vermittlungsleistung und einer Partei des Kreditvertrages besteht. Es können daher auch Untervertreter unter die Steuerbefreiung fallen. Weiters ist es auch nicht unbedingt erforderlich, dass der Vermittler als Untervertreter eines Hauptvertreters in unmittelbaren Kontakt mit den beiden Vertragsparteien tritt, um alle Klauseln des Vertrages auszuhandeln. Voraussetzung ist jedoch, dass sich seine Tätigkeit als wesentlicher und spezifischer Bestandteil einer Vermittlungsleistung darstellt und sich nicht auf die Übernahme eines Teiles der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit beschränkt (EuGH 21.06.2007, Rs C-453/05, „Ludwig“).

Unter die Kreditvermittlung fallen auch die Provisionen für die Vermittlung von Zwischenfinanzierungen durch Bausparkassen oder die Vermittlung von Schuldscheindarlehen.

Rz 753b lautet:

Unter folgenden Voraussetzungen können die Analyse der Vermögenssituation eines potenziellen Kreditwerbers sowie dessen Beratung als unselbstständige Nebenleistungen zur steuerfreien Kreditvermittlung angesehen werden:

- **Die vom Vermittler erbrachten Leistungen werden von den Kredit gebenden Finanzinstituten nur dann vergütet, wenn die akquirierten und beratenen Kunden einen Kreditvertrag abschließen und**
- **die Kreditvermittlung stellt sich für die Kreditnehmer und die Kredit gebenden Finanzinstitute als die entscheidende Leistung dar, da die Vermögensberatung nur in einem vorbereitenden Stadium geleistet wird und sich darauf beschränkt, dem Kunden dabei zu helfen, unter verschiedenen Finanzprodukten diejenigen zu wählen, die seiner Situation und seinen Bedürfnissen am besten entsprechen.**

Gleiches gilt, wenn eine einheitliche Vermittlungsleistung in für eine Vermittlung spezifische und wesentliche Teilleistungen aufgeteilt wird, von denen der eine Leistungsteil vom Hauptvertreter im Rahmen der Verhandlung mit den Kredit gebenden Finanzinstituten und der andere vom Untervertreter in seiner Eigenschaft als Vermögensberater im Rahmen der Verhandlung mit den Kreditnehmern erbracht wird (vgl. EuGH 21.06.2007, Rs C-453/05, „Ludwig“).

6.1.8.7.1. Umfang der Befreiung

Rz 766 wird im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 21.6.2007, C-453/05, „Ludwig“ um Ausführungen zur Vermittlung bzw. Subvermittlung ergänzt. Außerdem wird unter Bezugnahme auf BFH 6.12.2007, V R 66/05, klargestellt, dass Werbe- und Marketingaktivitäten iZm der Einführung neuer Finanzprodukte nicht unter die Steuerbefreiung fallen.

Rz 766 lautet:

Die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994 nicht befreit.

Zu den Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren gehören auch die Optionsgeschäfte mit Wertpapieren. Gegenstand dieser Optionsgeschäfte ist das Recht, eine bestimmte Anzahl von Wertpapieren innerhalb einer bestimmten Frist jederzeit zu einem festen Preis fordern (Kaufoption) oder liefern (Verkaufsoption) zu können. Die Steuerbefreiung umfasst sowohl den Abschluss von Optionsgeschäften als auch die Übertragung von Optionsrechten.

Zu den Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren gehören auch die sonstigen Leistungen im Emissionsgeschäft, zB die Übernahme und Platzierung von Neuemissionen und die Börseneinführung von Wertpapieren.

Zur Vermittlung bzw. Subvermittlung von Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren sowie zur Beratungsleistung als unselbstständige Nebenleistung der Vermittlung gelten die Ausführungen zur Kreditvermittlung sinngemäß (vgl. Rz 753a und Rz 753b).

Führt ein Vertriebs- bzw. Vermittlungsunternehmer im Zusammenhang mit der Einführung neuer Finanzprodukte für den Emittenten gegen gesondertes Entgelt eigenständige Marketingaktivitäten und Werbeaktivitäten durch, die der allgemeinen Produktinformation dienen (zB die Gestaltung der Emissionsprospekte, die Imagewerbung und die Kontaktpflege zu Journalisten und Verlagen sowie die Information und Schulung von Anlageberatern), liegt diesbezüglich mangels Handelns gegenüber individuellen Vertragsinteressenten keine steuerfreie Vermittlung und – wegen des eigenständigen Charakters derartiger Dienstleistungen – auch keine unselbstständige Nebenleistung zu einer (späteren) Vermittlung vor (vgl. BFH 06.12.2007, V R 66/05).

Die Überschrift vor Rz 772a wird geändert und weiters Rz 772a um den Hinweis ergänzt, dass auch die Verwaltung drittärländischer Investmentfonds steuerfrei ist.

6.1.8.10. Verwaltung von Sondervermögen

Rz 772a lautet:

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 Portefeuilleverwaltung die administrativen Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen selbst, wie sie in Anhang II der geänderten Fassung der Richtlinie 85/611 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).

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 befreit sein, wenn die Übertragung der Aufgaben nicht gemäß § 3 Abs. 3 Investmentfondsgesetz, BGBl. Nr. 532/1993, oder gemäß § 3 Abs. 3 Immobilien- Investmentfondsgesetz, BGBl. I Nr. 80/2003, erfolgt und die dort angeführten Voraussetzungen nicht erfüllt werden.

In gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 ist auch die Verwaltung drittäandischer Investmentfonds iSd § 42 Abs. 1 zweiter Satz InvFG 1993 unecht steuerbefreit (vgl. EuGH 28.06.2007, Rs C-363/05, „J. P. Morgan“).

Der Leistungsort für solche Umsätze bestimmt sich seit 24. Mai 2007 gemäß § 3a Abs. 10 Z 7 iVm § 3a Abs. 9 UStG 1994 idF des BBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, nach dem Empfängerortprinzip.

Umsätze aus Portfoliomanagementleistungen eines in Österreich ansässigen Wertpapierdienstleistungsunternehmens für im Drittland ansässige Investmentfonds iSd § 42 Abs. 1 zweiter Satz InvFG 1993 sind daher in Österreich nicht steuerbar und berechtigen gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 auch nicht zum Vorsteuerabzug.

6.1.11.1.1. Allgemeines

In Rz 875 wird die EuGH-Judikatur (EuGH 14.6.2007, Rs C-434/05, „Horizon College“) zur Gestellung bzw. Vermittlung von Lehrern zur Unterrichtserteilung bei anderen begünstigten Bildungseinrichtungen eingearbeitet.

Rz 875 lautet:

Der Begriff "Schule" erfordert gemäß § 2 Privatschulgesetz, dass eine Mehrzahl von Schülern gemeinsam nach einem festen Lehrplan unterrichtet wird und in Zusammenhang mit der Vermittlung allgemein bildender oder berufsbildender Kenntnisse oder Fertigkeiten ein erzieherisches Ziel angestrebt wird.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (bspw. VwGH 25.2.1997, 95/14/0126) ist unter einer allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtung ein schulähnlicher Betrieb anzusehen, der über die organisatorischen Voraussetzungen (wie Schulräume, ein über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot, in der Regel auch das erforderliche Personal nach Art eines Lehrkörpers und ein Sekretariat) verfügt, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine Tätigkeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 auszuüben. Im Falle der Online-Unterrichtserteilung unter Nutzung elektronischer Kommunikationsmöglichkeiten kommt es auf das Vorhandensein körperlicher Schulräume dann nicht an, wenn die Unterrichtserteilung in gemeinschaftsbezogener Weise erfolgt. Für das Vorliegen einer Einrichtung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 ist die Rechtsform des Unternehmens ohne Bedeutung (Verweis auf EuGH vom 7.9.1999, Rs C-216/97, "Gregg").

Befreit sind nur die Umsätze aus der Unterrichtstätigkeit und nicht auch Umsätze, die aus einer unterrichtsfremden Tätigkeit herrühren (Lieferung von gewerblichen Erzeugnissen oder Gegenständen des Anlagevermögens; Buffet- und Kantinenumsätze sowie sonstige Hilfsgeschäfte).

Die Gestellung von Lehrpersonal durch private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 an andere begünstigte Einrichtungen iSd Vorschrift sowie an öffentliche Schulen fällt dann unter die Steuerbefreiung, wenn

- **es sich um eine mit der Hauptleistung der Bildungseinrichtung eng verbundene Tätigkeit handelt,**
- **das gleiche Niveau und die gleiche Unterrichtsqualität durch den Rückgriff auf gewerbliche Vermittlungsstellen nicht sichergestellt werden könnte und**
- **derartige Gestellungen nicht dazu bestimmt sind, der Bildungseinrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, sofern sie hinsichtlich der Gestellung mit anderen nicht befreiten Unternehmen konkurriert (vgl. EuGH 14.06.2007, Rs C-434/05, „Horizon College“).**

6.1.11.1.2. Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen

Um der zunehmenden Tendenz Rechnung zu tragen, dass immer häufiger private Institutionen und Rechtsträger qualifizierte Berufsausbildungen durchführen, soll Rz 676 in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 dahingehend ergänzt werden, dass auch dann von einer öffentlichen Schule vergleichbaren Tätigkeit

auszugehen ist, wenn eine per Gesetz oder Verordnung geregelte Berufsausbildung von einer anerkannten bzw. zertifizierten privatrechtlichen Ausbildungseinrichtung angeboten wird. Dadurch sollen auch derzeit bestehende Ungleichbehandlungen im Vergleich zu Bildungseinrichtungen im Nahbereich der gesetzlichen Interessensvertretungen, die inhaltlich vollkommen gleichartige Ausbildungen steuerfrei anbieten können, entschärft werden.

Rz 876 lautet:

Maßstab für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ist primär der Lehrstoff.

Der in der Privatschule vorgetragene Lehrstoff muss auch dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen (VwGH 4.12.1989, 87/15/0139).

Die Übereinstimmung im Lehrstoff darf sich nicht bloß auf einen untergeordneten Teil oder einzelne Gegenstände beschränken (VwGH 29.11.1984, 83/15/0133).

Unabhängig davon, ob eine entsprechende Ausbildung tatsächlich von einer öffentlichen Schule angeboten wird, kann auch dann von einer Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ausgegangen werden, wenn eine aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Ermächtigung behördlich anerkannte und öffentlich kundgemachte Ausbildungseinrichtung privaten Rechts eine gesetzlich oder mittels Verordnung geregelte mehrsemestrige Berufsausbildung in vollem Umfang anbietet (zB Ausbildungseinrichtungen iSd § 23 Zivilrechts-Mediations-Gesetz, BGBl. I Nr. 29/2003 idgF, mit der Ausbildung zum eingetragenen Mediator (vgl. § 3 der Zivilrechts-Mediations-Ausbildungsverordnung, BGBl. II Nr. 47/2004 idgF) oder Ausbildungen nach der Medizinischer Masseur- und Heilmasseur-Ausbildungsverordnung, BGBl. II Nr. 250/2003).

Der beruflichen Fort- oder Weiterbildung dienende Leistungen derartiger Einrichtungen sind jedoch von der Steuerbefreiung ausgenommen.

6.1.11.2. Privatlehrer

In Rz 879 werden das VwGH-Erkenntnis vom 27.02.2008, 2004/13/0118 und die EuGH-Entscheidung 14.06.2007, Rs C-434/05, „Horizon College“ eingearbeitet:

Rz 879 lautet:

Der Begriff Privatlehrer umfasst - unabhängig von der Rechtsform - Unternehmer, die mit der Unterrichtserteilung an öffentlichen Schulen oder umsatzsteuerbefreiten Privatschulen und schulähnlichen Einrichtungen iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 beauftragt werden.

Die Vorschrift kann somit auch angewendet werden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden, sofern die Unterrichtserteilung durch Personen erfolgt, die über die erforderlichen persönlichen und beruflichen Befähigungen für die Ausübung einer unterrichtenden Tätigkeit verfügen.

Entscheidend ist, dass der Privatlehrer (zB auch in der Rechtsform einer GmbH) seine Tätigkeit auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung und deshalb "privat" ausübt, wobei nicht unbedingt das Bestehen einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zwischen den Teilnehmern und dem Unterrichtenden Voraussetzung ist (vgl. VwGH 27.02.2008, 2004/13/0118).

Bloße Personalgestellungsleistungen sowie die Vermittlung von Privatlehrern sind nicht steuerfrei (vgl. EuGH 14.06.2007, Rs C-434/05, „Horizon College“).

Psychotherapeuten, die von einer Ausbildungseinrichtung (vgl. Rz 877) im Rahmen der praktischen Berufsausbildung für Psychotherapeuten mit der Durchführung von Ausbildungssupervisionen beauftragt wurden, gelten insoweit als Privatlehrer, wobei es unmaßgeblich ist, ob die Honorare über die Ausbildungseinrichtung oder direkt vom Supervisor an den Ausbildungskandidaten verrechnet werden.

6.1.12. Vorträge , Kurse, Filmvorführungen

Rz 880 wird dahingehend klargestellt, dass die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 auch auf Umsätze ausgegliederter gemeinnütziger GmbHs im Eigentum von Körperschaften öffentlichen Rechts anwendbar ist.

Rz 880 lautet:

Steuerbefreit sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, die derartige Veranstaltungen durchführen und Volksbildungsvereine (insbesondere Volkshochschulen).

Als Volksbildungsverein gilt ein Verein, der für eine breite Masse der Bevölkerung zu einem annehmbaren Preis Kurse anbietet, welche allgemein bildendes Wissen, technische und handwerkliche Fähigkeiten zur Ausübung praktischer Berufe vermitteln.

Es kommt nicht darauf an, was unterrichtet wird. Es werden ua. Kurse für Maschinschreiben, EDV, Fremdsprachen, Esoterik, Kochen und Gymnastikkurse angeboten.

Nicht begünstigt sind Veranstaltungen künstlerischer oder unterhaltender Art.

Die Einnahmen müssen so niedrig sein, dass sie zur Bestreitung der Regien gerade noch ausreichen und wesentliche Gewinne nicht zulassen.

Unter diesen Voraussetzungen sind auch solche Volksbildungsleistungen steuerfrei, die durch gemeinnützige Körperschaften privaten Rechts erbracht werden, sofern diese unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eines Volksbildungsvereines stehen.

6.1.13. Bausparkassen- und Versicherungsvertreter

In Rz 881 wird die EuGH-Judikatur zur Vermittlung sowie Subvermittlung eingearbeitet (EuGH 21.06.2007, Rs C-453/05, „Ludwig“, bzw. 03.04.2008, Rs C-124/07, „J.C.M. Beheer BV“).

Rz 881 lautet:

Die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 erstreckt sich auf alle Leistungen, die in Ausübung der begünstigten Tätigkeiten erbracht werden. Unselbstständige Nebenleistungen zu den Vermittlungsleistungen wie Inkasso, Kundenbetreuung und Beratung sind steuerbefreit. Die Begutachtung bzw. Bewertung von Schäden sowie Tätigkeiten zur Schadensregulierung sind keine berufstypischen Tätigkeiten von Versicherungsvertretern oder -maklern (vgl. EuGH 20.11.2003, Rs C-8/01, "Assurander-Societetet"). Eine steuerfreie unselbstständige Nebenleistung liegt diesbezüglich nur vor, wenn die Schadensbegutachtung bzw. -regulierung ohne gesondertes Entgelt im Zusammenhang mit vom Versicherungsvertreter oder -makler vermittelten Versicherungsverträgen erfolgt (siehe auch VwGH 16.12.1999, 96/15/0116).

Die von einem Versicherungsvertreter bzw. -maklerbüro den Versicherungsnehmern gesondert in Rechnung gestellten Entgelte für die An-, Ab- und Ummeldung von Kraftfahrzeugen sind nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit. Diese Leistungen stellen keine unselbstständigen Nebenleistungen zur Vermittlung von Versicherungsverträgen dar und werden nur gegenüber dem Versicherungsnehmer erbracht. Leistungsempfänger ist in diesem Fall nicht der Versicherer (VwGH 01.03.2007, 2004/15/0090). **Zur Beratungsleistung als unselbstständige Nebenleistung einer Versicherungsvermittlung gilt Rz 753b sinngemäß.**

Hilfsgeschäfte sind nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 befreit, können jedoch gemäß § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 befreit sein. Wird ein Kundenstock veräußert, sind die Nachfolgeprovisionen in den Leistungsaustausch eingebunden, den der Rechtsvorgänger durch den Abschluss verschiedener Versicherungsverträge begonnen hat. Der Erwerber

unterliegt mit diesen der Umsatzsteuer, die Umsätze sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 steuerbefreit (VwGH 20.1.1992, 91/15/0067).

Die Tätigkeit der Versicherungsmakler, der Vermittler von Pensionskassenverträgen sowie die Umsätze der Untervertreter fallen ebenfalls unter die Befreiung (**vgl. EuGH 03.04.2008, Rs C-124/07, „J.C.M. Beheer BV“, zu den steuerfreien Leistungen eines für eine Versicherungsmaklergesellschaft tätigen Untervertreters**). Die Befreiung ist weder an eine bestimmte Rechtsform gebunden, noch stellt sie darauf ab, dass die begünstigten Tätigkeiten im Rahmen der gesamten unternehmerischen Tätigkeit überwiegen. Unter die Befreiung fällt zB auch ein Kreditinstitut, das Bauspar- oder Versicherungsverträge vermittelt.

6.1.14. Gemeinnützige Sportvereinigungen

Rz 886 wurde im Zuge der Wartung 2007 im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis vom 25.6.2007, 2006/14/0001 geändert (Vorrang der Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 16 gegenüber jener der Z 14 UStG 1994). Klarstellend wäre noch zu ergänzen, dass es hinsichtlich jener Vermietungsumsätze, die von der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ausgenommen sind, – wie bisher – bei der Anwendung der Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 als persönliche Befreiung bleiben soll. Die Auslegung dieser Befreiung als persönliche Steuerbefreiung wurde vom VwGH in der oben angeführten Entscheidung grundsätzlich als gemeinschaftsrechtskonform erachtet.

Rz 886 lautet:

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 hat als die speziellere Bestimmung Vorrang gegenüber der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0001). Gleches gilt für die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994. Gemeinnützige Sportvereinigungen können demnach sowohl bei Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken, die ansonsten gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei wären, als auch bei Grundstücksumsätze, die ansonsten gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei wären, gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht optieren. Wäre die Kleinunternehmerbefreiung anzuwenden, müsste zusätzlich gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 darauf verzichtet werden.

Vermietungen, die von § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ausgenommen und somit an sich steuerpflichtig wären (zB Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke oder für das Abstellen von Fahrzeugen), sind hingegen weiterhin gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 steuerbefreit.

6.1.16. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

Rz 889 wird um einen Verweis auf EuGH 6.12.2007, Rs C-451/06, „Walderdorff“, zur Steuerpflicht der Einräumung von Fischereirechten ergänzt.

Rz 889 lautet:

Steuerfrei ist auch die Vermietung und Verpachtung von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden (siehe auch

Rz 776 bis Rz 779). Es handelt sich dabei um Rechte, die nicht Bestandteil von Grundstücken sind, wie zB das Baurecht, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte. Das Jagd- und Fischereirecht und Leitungsdienstbarkeiten gehören nicht zu den grundstücksgleichen Rechten (**zur Verpachtung von Fischereirechten vgl. auch EuGH 06.12.2007, Rs C-451/06, „Walderdorff“**).

Die Nutzung von Grundstücken für Zwecke außerhalb des Unternehmens ist vom 1. Jänner 2004 bis 30. April 2004 steuerpflichtig und unterliegt dem Normalsteuersatz. Ab 1. Mai 2004 liegt kein steuerbarer Eigenverbrauch vor.

6.1.17. Wohnungseigentumsgemeinschaften

In Rz 923 ist der Verweis richtig zu stellen (Verweis auf Rz 899 statt Abschn. 6.1.6.1.5 und Abschn. 6.1.16.9).

Rz 923 lautet:

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 hat die Wohnungseigentumsgemeinschaft die Möglichkeit zur Steuerpflicht zu optieren. In diesem Fall kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.

Siehe auch **Abschn. 6.1.6.1.5 und Abschn. 6.1.16.9. Rz 899**.

6.1.19. Ärzte

In Rz 941 ist ein Verweis auf das Zahnärztekodex, BGBl. I Nr. 126/2005 aufzunehmen und der letzte Satz zu streichen (bis auf den Verweis auf Rz 958) bzw. zu ändern.

Rz 941 lautet:

Befreit sind die Umsätze aus der Tätigkeit als

- Arzt (im Sinne des Ärztekodexes 1998, BGBl. I Nr. 169/1998),

- **Zahnarzt oder Dentist (im Sinne des Zahnärztegesetzes, BGBl. I Nr. 126/2005 im Sinne des Dentistengesetzes, BGBl. Nr. 90/1949),**
- Psychotherapeut (im Sinne des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990; aber auch aus selbständig ausgeübter therapeutischer Tätigkeit als Gesundheitspsychologe und klinischer Psychologe im Sinne des Psychologengesetzes, BGBl. Nr. 360/1990),
- Hebamme (im Sinne des Hebamengesetzes, BGBl. Nr. 310/1994),
- freiberuflich Tätiger im Krankenpflegefachdienst (im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes Medizinisch-technischer Fachdienst und Sanitätshilfsdienst, MTF-SHD-G, BGBl. Nr. 102/1961),
- freiberuflich Tätiger in den gehobenen medizinisch-technischen Diensten (im Sinne des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste, MTD-Gesetz, BGBl. Nr. 460/1992, das sind physiotherapeutische Dienste, diät- und ernährungsmedizinische Beratungsdienste, ergotherapeutische Dienste, logopädisch-phoniatrisch-audiologische Dienste),
- sonstige Leistungen von Gemeinschaften dieser Berufsgruppen an ihre Mitglieder (Praxisgemeinschaften).

Unter die ärztlichen Umsätze fällt nicht die Tätigkeit der Tierärzte. Diese Umsätze unterliegen dem Normalsteuersatz.

Die Steuerbefreiung für ärztliche und arztähnliche Leistungen ist von der Rechtsform des Unternehmers unabhängig ~~Unter die Tätigkeit als Arzt fällt bis 10. August 2001 nur die Tätigkeit als Einzelunternehmer, ab 11. August 2001 auch die Tätigkeit einer OEG (siehe dazu Rz 958).~~

6.1.19.2. Tätigkeit als Arzt

In Rz 942 ist zu ergänzen, dass Schwangerschaftsunterbrechungen nur bei therapeutischer Zielsetzung steuerfrei sind, was ausschließlich durch den behandelnden Arzt zu beurteilen ist.

Rz 942 lautet:

"Tätigkeit als Arzt" ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung "Arzt" oder "Ärztin". Die Ausübung des ärztlichen Berufes umfasst **gemäß § 2 Abs. 2 Ärztegesetz 1998, BGBl. I Nr. 169/1998 idGf** jede auf medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird.

Die Tätigkeit als Arzt im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 umfasst auch die Tätigkeit der Gerichtsmediziner. Dasselbe gilt für die gemäß § 3 Abs. 3 Ärztegesetz 1998, BGBI. Nr. 169/1998, in Ausbildung zum Arzt für Allgemeinmedizin oder zum Facharzt befindlichen Ärzte (Turnusärzte), die in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen, soweit sie in Ausübung ihrer ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmen, die gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und hinsichtlich derer der in Ausbildung befindliche Arzt gemäß § 2 Abs. 6 UStG 1994 als Unternehmer gilt.

Die in der Heilbehandlung der Betriebsärzte bestehenden Leistungen sind nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 steuerbefreit.

Zur Tätigkeit als Arzt gehören auch ästhetisch-plastische Leistungen **sowie Schwangerschaftsunterbrechungen**, soweit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Die Beurteilung des Vorliegens dieser Voraussetzung obliegt dem behandelnden Arzt. **Diese Beurteilung, die durch die Erklärung als steuerfreie Arztleistung dokumentiert wird, ist für die Finanzverwaltung bindend.**

Rz 943 ist an das Zahnärztegesetz, BGBI. I Nr. 126/2005, anzupassen.

Rz 943 lautet:

Die Tätigkeit eines Zahnarztes besteht in der berufsmäßigen Ausübung der Zahnheilkunde. ~~Die Zahnheilkunde umfasst die auf wissenschaftliche Erkenntnisse gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten. Der zahnärztliche Beruf umfasst gemäß § 4 Abs. 2 Zahnärztegesetz, BGBI. I Nr. 126/2005 idgF jede auf zahnmedizinischwissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit einschließlich komplementär- und alternativmedizinischer Heilverfahren, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird.~~

Als Dentist (**§§ 57 ff Zahnärztegesetz, BGBI. I Nr. 126/2005**), wird derjenige anzusehen sein, der auf Grund einer entsprechenden Ausbildung die Zahnheilkunde in ihren wesentlichen Erscheinungsformen ausübt.

Heilmasseure, Heilpraktiker und Homöopathen (ohne medizinisches Studium) üben keine Tätigkeit als Arzt aus.

6.1.19.2.1.1. Heilbehandlung

Die Aufzählung in Rz 944 wird um die fachärztliche Beratung iSd Gentechnikgesetzes und den Einsatz eines Notarztes einschließlich des Bereitschaftsdienstes ergänzt.

Rz 944 lautet:

Tätigkeiten im Rahmen der Heilbehandlung sind insbesondere

- die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen Krankheiten, Geistes- und Gemütskrankheiten, von Gebrechen oder Missbildungen und Anomalien, die krankhafter Natur sind;
- die Beurteilung dieser Zustände bei Verwendung medizinisch-diagnostischer Hilfsmittel;
- die Behandlung solcher Zustände;
Die Verabreichung eines Medikamentes zur sofortigen Einnahme, die Verabreichung einer Injektion oder das Anlegen eines Verbandes im Rahmen einer ärztlichen Behandlungsleistung gehört als übliche Nebenleistung zur begünstigten ärztlichen Heiltätigkeit;
- die Vornahme operativer Eingriffe einschließlich der Entnahme oder Infusion von Blut;
- die Vorbeugung von Erkrankungen (dazu gehören auch Drogenpräventivvorträge);
- die Geburtshilfe;
- die Verordnung von Heilmitteln, von Heilbehelfen und medizinisch-diagnostischen Hilfsmitteln;
- die Vornahme von Leichenöffnungen (§ 2 Abs. 2 Ärztegesetz 1998, BGBl. Nr. 169/1998);
- Anpassung von Kontaktlinsen durch Augenärzte (VwGH 13.03.1997, 95/15/0124);
Anpassung von Hörgeräten durch Hals-, Nasen-, Ohrenärzte;
- die Tätigkeit der Ärzte im Rahmen der gemäß § 32 Abs. 1 Strahlenschutzgesetz, BGBl. Nr. 227/1969, durchzuführenden Untersuchungen;
- die (beratende) Tätigkeit durch Ärzte im Rahmen des Arbeitnehmerschutzbeirates (§ 91 Arbeitnehmerinnenschutzgesetz);
- **die fachärztliche Beratung im Sinne des § 69 Abs. 3 und 4 des Gentechnikgesetzes, BGBl. Nr. 510/1994 idF BGBl. I Nr. 127/2005, vor und nach Durchführung einer genetischen Analyse;**

- **der Einsatz eines freiberuflich tätigen Notarztes einschließlich des Bereitschaftsdienstes.**

Rz 945 ist an das Zahnärztesgesetz anzupassen.

Rz 945 lautet:

Der Angehörigen des zahnärztlichen Berufs vorbehaltene Tätigkeitsbereich umfasst insbesondere die in § 4 Abs. 3 und 4 Zahnärztesgesetz, BGBI. I Nr. 126/2005, angeführten Tätigkeiten.

Die zahnärztliche Behandlungsleistung stellt insgesamt stets eine sonstige Leistung dar, auch wenn Elemente von Lieferungen in ihr enthalten sind. Es sind daher sowohl die Vornahme von Zahnfüllungen, Extraktionen und Wurzelbehandlungen als auch die mit der Eingliederung von Zahnersatz (einschließlich Stiftzähnen, Brücken, herausnehmbaren Zahnprothesen und dgl.) verbundenen Leistungen als sonstige Leistungen des Zahnarztes anzusehen. Die Verabreichung von schmerzstillenden Mitteln und Injektionen im Zuge der Zahnbehandlung gilt als Nebenleistung.

Der Dentistenberuf umfasst die in § 4 Abs. 3 und 4 Zahnärztesgesetz, BGBI. I Nr. 126/2005, angeführten Tätigkeiten mit Ausnahme jener zahnmedizinischen Behandlungen, für die eine Vollnarkose durchgeführt wird oder erforderlich ist.

Zur Tätigkeit eines Dentisten gehören insbesondere die Eingliederung von Zahnersatz (einschließlich des Einsetzens von Stiftzähnen und Brücken) sowie die Vornahme von Zahnfüllungen, Extraktionen und Wurzelbehandlungen.

6.1.19.2.4. Abgrenzung ärztliche Tätigkeit - Krankenanstalt

In Rz 950 ist der Verweis auf das KAKuG anzupassen.

Rz 950 lautet:

Betreibt ein Arzt eine Krankenanstalt im Sinne des **Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetzes (KAKuG), BGBI. Nr. 1/1957 idgF** - wie zB Pflegeanstalten für chronisch Kranke, Gebäranstalten und Entbindungsheime, Sanatorien und selbständige Ambulatorien (wozu Röntgeninstitute, Zahnambulatorien und ähnliche Einrichtungen, wie zB auch chemisch-diagnostische Laboratorien gehören) -, so liegen keine Umsätze einer Krankenanstalt vor, wenn die Einkünfte aus dieser Krankenanstalt den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 EStG 1988 (bzw. § 22 Z 3 EStG 1988 bei Personengesellschaften) zuzurechnen sind. Die Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften

aus freiberuflicher Tätigkeit (mit der Folge der unechten Steuerbefreiung) oder zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (mit der Folge des ermäßigten Steuersatzes für Krankenanstalten) hängt davon ab, ob der Arzt aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird oder ob der Umsatz als Krankenanstalt im Vordergrund steht.

Der Umsatz als Krankenanstalt wird ua. dann im Vordergrund stehen, wenn sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die angebotenen und erbrachten Leistungen der jeweiligen Anstalt auch objektiv vom Leistungsangebot einer Facharztpraxis unterscheiden.

6.1.19.3.1. Umsätze als Psychotherapeut

Der Verweis auf das Gentechnik-Gesetz, BGBl. 510/1994, idF BGBl. I Nr. 127/2005 ist in Rz 953 anzupassen.

Rz 953 lautet:

Unter Bedachtnahme auf diese grundsätzlichen Ausführungen sind folgende Leistungen der Psychotherapeuten ab 1. Jänner 1997 unecht steuerbefreit:

- Die psychotherapeutische Behandlung einschließlich Diagnostik und Indikation unter Anwendung anerkannter wissenschaftlich-psychotherapeutischer Methoden;
- die psychotherapeutische Beratung unter Anwendung anerkannter wissenschaftlich-psychotherapeutischer Methoden, sofern der Schwerpunkt der Tätigkeit in der persönlichen Konfliktbearbeitung besteht. Hierunter fallen zB auch die individuellen Beratungen in Familienberatungsstellen, im Rahmen der Sozialhilfe, Lebenshilfe, Aids-Hilfe und dgl., die Beratung im Sinne des § 69 Abs. 4 2 des Gentechnikgesetzes, BGBl. Nr. 510/1994 **idF BGBl. I Nr. 127/2005**, die psychotherapeutische Betreuung gemäß § 5 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 des Fortpflanzungsmedizingesetzes, BGBl. Nr. 275/1992; siehe auch **Rz 957 Abschn. 6.1.19.4.2**;
- die Erstellung von psychotherapeutischen Gutachten, Befunden und dgl., sofern sie sich auf eine konkrete Diagnostik gründet und der psychotherapeutischen Betreuung der betreffenden Person dient.

6.1.19.5. Ärztliche Praxisgemeinschaften

In Rz 958 ist der Verweis auf das Ärztegesetz richtig zu stellen.

Rz 958 lautet:

Gemäß § 3 Abs. 1 des Ärztegesetzes 1998 idF **BGBI. I Nr. 122/2006 2. Ärztegesetz-Novelle, BGBI. I Nr. 110/2001 (in Kraft getreten mit 11. August 2001)**, ist die selbständige Ausübung des ärztlichen Berufes auch als Gruppenpraxis in der Rechtsform einer offenen **ErwerbsGesellschaft** zulässig.

Entsprechend der gemeinschaftsrechtlichen Auslegung ist die Steuerbefreiung für ärztliche und arztähnliche Leistungen von der Rechtsform des Unternehmers unabhängig (EuGH 10.9.2002, Rs C-141/00, "Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH"). Auch Unternehmer in der Rechtsform von anderen Personengesellschaften oder von Kapitalgesellschaften (zB arbeitsmedizinische GmbH) können daher die Steuerbefreiung für ärztliche oder arztähnliche Leistungen anwenden. Voraussetzung ist aber, dass die unmittelbare Leistungsausführung durch Personen erfolgt, die über die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise verfügen und die im Falle der selbständigen Leistungserbringung die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 anwenden könnten.

In Rz 959 sind die die Verweise auf das Ärztegesetz und Zahnärztegesetz anzupassen bzw. neu aufzunehmen sowie Ausführungen zu den geltenden berufsrechtlichen Bestimmungen betreffend Ordinations- und Apparategemeinschaften sowie Gruppenpraxen einzufügen. Der Verweis auf das VfGH-Judikat vom 01.03.1996 ist überholt und daher zu streichen.

Rz 959 lautet:

Die Zusammenarbeit von freiberuflich tätigen Ärzten im Sinne des § 49 Abs. 2 des Ärztegesetzes 1998, BGBI. I Nr. 169/1998 **idgF, bzw. von Angehörigen des zahnärztlichen Berufes im Sinne des § 24 Abs. 1 Zahnärztegesetz, BGBI. I Nr. 126/2005**, kann bei Wahrung der Eigenverantwortlichkeit eines jeden Arztes aber auch in der gemeinsamen Nutzung von Ordinationsräumen (Ordinationsgemeinschaft) und/oder von medizinischen Geräten (Apparategemeinschaft) bestehen (§ 52 Abs. 1 Ärztegesetz 1998 bzw. **§ 25 Abs. 1 Zahnärztegesetz, BGBI. I Nr. 126/2005**). **Ordinations- und Apparategemeinschaften dürfen nur zwischen freiberuflich tätigen Ärzten oder zwischen freiberuflich tätigen Ärzten und einer Gruppenpraxis in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft begründet werden. Bei Zahnärzten und Dentisten können solche Gemeinschaften auch mit selbstständig tätigen Angehörigen anderer Gesundheitsberufe eingegangen werden.**

~~Derartige Kostengemeinschaften können auch in Form einer nach außen in Erscheinung tretenden Gesellschaft tätig werden (VfGH 1.3.1996, C 1279/95, C 1280/95).~~

Die Zusammenarbeit von Ärzten und Angehörigen des zahnärztlichen Berufes kann weiters auch als selbstständig berufsbefugte Gruppenpraxis erfolgen, welche in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft im Sinne des § 105 UGB, BGBI. I Nr. 120/2005, zu erfolgen hat (§ 52a Ärztegesetz 1998 idF BGBI. I Nr. 122/2006 bzw. § 26 Zahnärztegesetz, BGBI. I Nr. 126/2005). Einer solchen Gruppenpraxis dürfen nur zur selbstständigen Berufsausübung berechtigte Ärzte, Zahnärzte und Dentisten als persönlich haftende Gesellschafter angehören.

6.1.24. Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen etc.

In Rz 983 ist der Verweis richtig zu stellen (Rz 988 statt Abschn. 6.1.25.4).

Rz 983 lautet:

Im Gegensatz zur Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 sind nur Umsätze von Bund, Ländern oder Gemeinden befreit und nicht auch von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts. Eine Befreiung von Umsätzen hinsichtlich Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerten, Museen usw. von anderen Körperschaften öffentlichen Rechts ist nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 möglich.

Hinsichtlich Nichtanwendung der unechten Steuerbefreiung gilt **Rz 988 Abschn. 6.1.25.4.**

6.1.27.3. Toleranzgrenze von 15%

Im Beispiel in Rz 997 erfolgt eine Korrektur der Jahreszahlen hinsichtlich des erstmaligen Überschreitens der Umsatzgrenze.

Rz 997 lautet:

Innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren kann der Unternehmer - unter Beibehaltung der Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 - einmal die 30.000 Euro (bzw. bis 31. Dezember 2006: 22.000 Euro) - Grenze um 15% überschreiten. Von der Toleranzgrenze kann neuerlich erst wieder im fünften Jahr nach Anwendung der Toleranzgrenze Gebrauch gemacht werden (zB Anwendung der Toleranzgrenze im Jahr 2002, neuerliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der Toleranzgrenze im Jahr 2007).

Abweichend davon, kann die ab 1. Jänner 2007 geltende "neue" Toleranzgrenze auch dann einmal in Anspruch genommen werden, wenn die vor dem 1. Jänner 2007 gültige Toleranzregelung innerhalb der vorangegangenen vier Jahre bereits einmal ausgenutzt wurde.

Beispiel:

Der Unternehmer erzielt dem Normalsteuersatz unterliegende (Netto-) Umsätze in folgender Höhe:

Umsätze bis 2004: 20.000 Euro

Umsätze 2005: 24.000 Euro

Umsätze 2006: 20.000 Euro

Umsätze 2007: 32.000 Euro

Umsätze 2008: 33.000 Euro

Im Jahr 2007 kommt weiterhin die Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung, obwohl die bis 31.12.2006 geltende Toleranzregelung innerhalb des fünfjährigen Beurteilungszeitraumes bereits einmal (im Jahr 2005-2004) beansprucht wurde. Die im Jahr 2007 erfolgte Überschreitung der "neuen" Kleinunternehmengrenze von 30.000 Euro liegt innerhalb der 15-prozentigen Toleranz (max. 34.500 Euro) und gilt als erstmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze innerhalb von fünf Kalenderjahren. Erst im Jahr 2008 kommt es infolge neuerlicher Überschreitung der Umsatzgrenze zu einem „Herausfallen“ aus der Kleinunternehmerbefreiung.

7.4. Ausfuhrnachweis allgemein

Rz 1075 wird um eine Klarstellung ergänzt.

Rz 1075 lautet:

Dieser Nachweis zählt zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung. Fehlt dieser Nachweis, kann die Steuerfreiheit nicht gewährt werden. Es genügt nicht, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Belege ursprünglich vorhanden gewesen sind (VwGH 21.5.1990, 89/15/0110). Im Hinblick darauf, dass der Unternehmer zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet ist, muss er jeweils bei Abgabe der Voranmeldungen prüfen, für welche Ausfuhrlieferungen der Ausfuhrnachweis bereits erbracht worden ist. Nur bei Vorliegen der Ausfuhrnachweise kann die Steuerfreiheit geltend gemacht werden. In den übrigen Fällen müssen die Umsätze zunächst steuerpflichtig behandelt werden.

In jenen Fällen, in denen mehrere Unternehmer die Ausfuhr nachweisen müssen, jedoch nur ein Unternehmer über den (Original-)Ausfuhrnachweis verfügt (zB Be- oder Verarbeitung vor der Ausfuhr durch einen anderen Unternehmer), kann den anderen Unternehmern die Steuerfreiheit dann gewährt werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Ausfuhr tatsächlich erfolgt ist.

7.5. Ausfuhrnachweis im Versendungsfall

In Rz 1083 entfällt im letzten Absatz im Zusammenhang mit der Erteilung einer Genehmigung zur Verwendung eines Unterschriftenstempels (Faksimile) bzw. maschinellen Unterschriftsausdrucks der Hinweis auf eine Aktenzahl auf der Genehmigungsverfügung.

Rz 1083 lautet:

...

Die Ausfuhrbescheinigung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteurs (Spediteurbescheinigung) muss vom Spediteur nicht eigenhändig unterschrieben werden sein, wenn das für den Spediteur zuständige Finanzamt die Verwendung des Unterschriftenstempels (Faksimile) oder einen maschinellen Unterschriftsausdruck genehmigt hat und auf der Bescheinigung auf die Genehmigungsverfügung des Finanzamtes unter Angabe **des Ausstellungsdatums** ~~von Datum und Aktenzeichen~~ hingewiesen wird.

In Rz 1084 wird die Verweis auf das Zollrecht samt Hinweis auf e-zoll aktualisiert.

RZ 1084 lautet:

Die schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr und die zollamtliche Bestätigung regelt das Zollrecht (**Arbeitsrichtlinie – Ausfuhr (ZK-1610), ZK-0610, ZK-0611**). Demgemäß ist als schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr regelmäßig das Exemplar 3 des Einheitspapiers (Formular Za 58a) zu verstehen. Insbesondere beim vereinfachten Verfahren gemäß Art. 76 ZK bestehen jedoch Ausnahmen. Beim vereinfachten Anmeldeverfahren (Art. 76 Abs. 1 Buchstabe b ZK) sowie beim Anschreibeverfahren (Art. 76 Abs. 1 Buchstabe c ZK) werden auch Handelsdokumente (Rechnung, Lieferschein) als schriftliche Anmeldung anerkannt.

Im Rahmen der elektronischen Abwicklung des Ausfuhrverfahrens in e-zoll erfolgt die Bestätigung des Austritts der Waren mittels Ausfuhranzeige im Sinne von Artikel 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABI. Nr. L 360 vom 19.12.2006 (ZK-DVO); in diesem Fall wird die Austrittsbestätigung vom e-zoll System im Feld 44 des Exemplars Nr. 3 eingedruckt. Die Ergebnisse bei der Ausgangszollstelle und allfällige dort festgestellte Unregelmäßigkeiten werden auf einem Zusatzblatt vermerkt.

In Rz 1085 erfolgen redaktionelle Änderungen.

Rz 1085 lautet:

Die Ausgangsbestätigung wird grundsätzlich von der Ausgangszollstelle erteilt. Dies ist die letzte Zollstelle vor dem Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft. Im Falle der Beförderung im Eisenbahn-, Post-, Luft- oder Schiffsverkehr ist dies jene Zollstelle, wo der Beförderer den Gegenstand zur durchgehenden Beförderung ins Drittland übernimmt. Bei Abfertigung zum Versandverfahren (Carnet TIR oder gemeinschaftliches Versandverfahren mit T1 oder T2) mit Bestimmung in ein Drittland oder zu einer Ausgangszollstelle erteilt die **Abgangsstelle** die Ausgangsbescheinigung. In diesem Fall wird der weitere Warenweg ab der Eröffnung des Versandverfahrens von der **Abgangsstelle** überwacht. Kommt es nicht zur ordnungsgemäßen Rückmeldung seitens der Bestimmungszollstelle im Drittland bzw. seitens der Ausgangszollstelle, führt die Abgangsstelle ein Suchverfahren durch. Nach einem erfolglos durchgeführten Suchverfahren fordert die Abgangsstelle den Versender auf, die Zollanmeldung zwecks Streichung der Ausgangsbestätigung vorzulegen. Daneben verständigt die **Abgangsstelle** das für den Unternehmer zuständige Finanzamt, dass die erteilte Ausgangsbestätigung zu Unrecht erfolgte. Kann die Ausgangsbestätigung nicht ungültig gemacht werden, wird dies unter Angabe des Grundes in der Kontrollmitteilung vermerkt. Erhält ein Finanzamt eine solche Kontrollmitteilung über die Ungültigkeit einer Ausgangsbestätigung, hat es festzustellen, ob die allenfalls zugrunde liegende Ausfuhrlieferung steuerpflichtig behandelt wurde.

7.6.1. Ausfuhrnachweis im Touristenexport

In Rz 1094 erfolgt eine Aktualisierung der zitierten Bestimmung der ZK-DVO.

Rz 1094 lautet:

Was als Ausgangszollstelle gilt, bestimmt **Art. 793 Abs. 2 ZK-Durchführungsverordnung (ZK-DVO)**. Demgemäß gilt **in der Regel** die letzte Zollstelle vor dem Ausgang der Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft als Ausgangszollstelle. Diese kann daher auch in einem anderen Mitgliedstaat als Österreich liegen.

In Rz 1096 wird der Verweis auf die Zolldokumentation UM-1400 aktualisiert.

Rz 1096 lautet:

Wenn ein Abnehmer die zollamtliche Bestätigung der Ausgangszollstelle nicht erlangen konnte, so ist für die nachträgliche Bestätigung der Ausfuhr die Zollverwaltung des

Mitgliedstaates, der ursprünglich die Ausgangsbestätigung erteilt hätte, zuständig. Wenn eine österreichische Ausgangsstelle zuständig ist, dann richten sich die Voraussetzungen für eine nachträgliche Ausgangsbescheinigung nach Abschnitt 8 **der Arbeitsrichtlinie Ausfuhrbescheinigungen**, UM-1400 Abschnitt 8.

7.8. Unselbständige Nebenleistungen

Die in Rz 1106 enthaltenen Aussagen zu Formen, Modellen oder besonderen Werkzeugen zur Herstellung von Gegenständen iZm mit Ausführen werden um den Hinweis ergänzt, dass diese Ausführungen auch für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen entsprechend gelten.

Rz 1106 lautet:

Wird im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen auch der Auftrag erteilt, die zur Herstellung oder Bearbeitung notwendigen Formen, Modelle oder besonderen Werkzeuge herzustellen oder zu beschaffen, kann eine unselbständige Nebenleistung zur Ausfuhrlieferung vorliegen, wenn

- die Verfügungsmacht über die Formen, Modelle und Werkzeuge beim inländischen Unternehmer verbleibt, der sie nach Erfüllung des Auftrags ins Drittland versendet oder
- die Verfügungsmacht über die Formen, Modelle und Werkzeuge vom Hersteller dem ausländischen Abnehmer zwar sofort eingeräumt wird, aber nur um zu verhindern, dass sie vom Unternehmer auch für die Bearbeitung etc. von Gegenständen anderer Unternehmer verwendet werden, und dieser Umstand aus Vereinbarungen eindeutig ersichtlich ist.

Dabei ist es unerheblich, ob und in welchem Zustand die Formen nach der Auftragserfüllung in das Drittland gelangen, ob die Kosten getrennt verrechnet werden, und ob die Formen durch den inländischen Unternehmer selbst hergestellt wurden oder in seinem Auftrag durch einen anderen Unternehmer.

Von einer selbständigen Lieferung hinsichtlich der Formen, Modelle oder Werkzeuge ist hingegen auszugehen, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über sie erwirbt, um sie für eigene wirtschaftliche Zwecke zu verwenden, sein Hauptinteresse also auf die Beschaffung der Formen, Modelle oder Werkzeuge gerichtet ist (zB wenn der Abnehmer die Formen, Modelle oder Werkzeuge auch anderen Unternehmern zur Herstellung von Gegenständen zur Verfügung stellen will).

Dies gilt sinngemäß auch für innergemeinschaftliche Lieferungen (siehe Rz 3981).

9.1. Umsätze für die Seeschifffahrt

In die Rz 1131 werden weitere Klarstellungen zum Anwendungsbereich des § 9 UStG 1994 aufgenommen.

Rz 1131 lautet:

Es handelt sich um eine Vorstufenbefreiung, dh. nicht die Umsätze der Seeschiff- und Luftfahrt sind befreit, sondern die Umsätze für die Seeschifffahrt bzw. Luftfahrt.

Diese Steuerbefreiung kommt nur für solche Umsätze in Betracht, die unmittelbar an den begünstigten Unternehmer (Betreiber eines Wasserfahrzeuges, Luftfahrzeuges oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffsbrüchiger) erbracht werden und ist auf Umsätze vorhergehender Stufen (Subunternehmer) nicht anzuwenden.

Beispiel:

Der Unternehmer A, der einen Handel mit technischen Geräten betreibt, liefert Bordinstrumente an die Fluggesellschaft B.

In Z 2 der Rz 1133 erfolgt ebenfalls eine Klarstellung zum Anwendungsbereich des § 9 UStG 1994.

Rz 1133 lautet:

Gemäß § 9 Abs. 1 UStG 1994 sind befreit:

- Z 1: Die Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vermietungen und Vercharterungen von Seeschiffen (befreit ist auch Leasing).
- Z 2: Die Lieferungen, Instandsetzungen, Wartungen und Vermietungen von Ausrüstungsgegenständen für Seeschiffe, auch wenn diese nicht fest verbunden sind (etwa optische und nautische Geräte, Tauwerk, Rettungsboote und -ringe, Schwimmwesten, Werkzeug, Möbel, Geschirr, Wäsche, Seekarten, Handbücher, **nicht aber Transportbehälter zB Container**).
- Z 3: Die Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Seeschiffen, wie zB Treibstoffe, Schmierstoffe, Farben sowie Proviant, Genussmittel, Wasser und Waren für

Bordapotheken oder Bordläden. Die Befreiung bezieht sich nicht auf Lieferungen zur Versorgung von Schiffen, die auf einer vorhergehenden Handelsstufe erfolgen.

- Z 4: Die sonstigen Leistungen, die für den unmittelbaren Bedarf der Fahrzeuge, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und ihrer Ladungen bestimmt sind (zB Leistungen der Schiffsmakler, Havariekommissare, Sachverständigen, Hafenbetriebe; das Schleppen, Lotsen, Bergen).

10.2.4.6. Beherbergung

In Rz 1200 wird ein Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.02.2008, 2006/15/0161, aufgenommen.

Rz 1200 lautet:

Die Zurverfügungstellung von Seminarräumen kann nicht als begünstigte Nebenleistung zur Beherbergung qualifiziert werden, dies schon deshalb, weil die Räume üblicherweise einem Veranstalter und nicht dem einzelnen Hotelgast überlassen werden (**siehe VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161**).

Randzahlen 1201 bis 1205: *derzeit frei.*

Nach Rz 1327 wird folgende Überschrift und Rz 1327a, die Ausführungen zur Entsorgung von Klärschlamm enthält, neu eingefügt.

10.2.13.4. Entsorgung von Klärschlamm

Rz 1327a lautet:

Bei kontaminiertem Klärschlamm, der einer Entsorgung (zB Verbrennung, Kompostierung usw.) zugeführt werden muss, handelt es sich idR um Müll iSd § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994.

Transport, Verbrennung und Kompostierung dieses Klärschlamm sind jeweils Tätigkeiten, die unter den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 fallen. Dabei ist es auch nicht schädlich, wenn nicht der Unternehmer selbst, sondern von ihm beauftragte Dritte die eigentliche Transport- bzw. Verbrennungs- oder Kompostierungstätigkeit vornehmen.

Bringt ein Landwirt im Rahmen bodenschutzrechtlicher Vorgaben Klärschlamm auf seine Felder gegen Entgelt auf, so stellt dies ebenfalls eine Entsorgungsleistung dar, die grundsätzlich von § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994

erfasst ist. Von einem tauschähnlichen Umsatz ist nicht auszugehen, wenn eine gesonderte Verrechnung des Materialwerts (Klärschlamm als Dünger) gegenüber der Entsorgungsleistung des Landwirts nicht erfolgt. Zur Entsorgung von Klärschlamm durch pauschalierte Landwirte siehe Rz 2900.

10.2.15. Kranken- und Pflegeeanstalten, Altersheime, Kuranstalten usw.

In Rz 1338 ist der Verweis richtig zu stellen.

Rz 1338 lautet:

Siehe Rz 949 bis **Rz 951a**.

Randzahlen 1339 bis 1350: *derzeit frei*.

11.1.6.7. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Da pauschalierte Land- oder Forstwirte, die innergemeinschaftliche Lieferungen ausführen, hierfür eine UID benötigen und auch eine ZM abgeben müssen, wird Rz 1556 um den Hinweis erweitert, dass die Ausführungen nur für jene pauschalierten Land- oder Forstwirte gelten, die keine solchen innergemeinschaftlichen Lieferungen ausführen.

Rz 1556 lautet:

Unternehmer, die nur Umsätze bewirken, für die die Steuer nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 mit 10% bzw. 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt wird, erhalten **in der Regel** keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer, **siehe aber auch den letzten Absatz**) und können daher in ihren Rechnungen auch die "dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte UID-Nummer" (§ 11 Abs. 1 UStG 1994 idF 2. AbgÄG 2002) nicht angeben. Derartige Rechnungen berechtigen trotz Fehlens der UID-Nummer des leistenden Unternehmers zum Vorsteuerabzug, vorausgesetzt der leistende Unternehmer weist in der Rechnung an einen anderen Unternehmer darauf hin, dass der Umsatz nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 dem Durchschnittssteuersatz von 12% unterliegt (Vermerk: Durchschnittssteuersatz 12%). Wird mit Gutschrift gegenüber pauschalierten Land- und Forstwirten abgerechnet, ist der oben geforderte Hinweis auf der Gutschrift erforderlich.

In Rechnungen (Gutschriften) über (steuerpflichtige) innergemeinschaftliche Lieferungen von pauschalierten Land- und Forstwirten ist jedoch zwingend die UID-Nummer des leistenden Unternehmers anzugeben, da pauschalierte Land- oder Forstwirte in diesen Fällen über eine UID-Nummer verfügen und

Zusammenfassende Meldungen abgeben müssen (siehe Rz 3988, Rz 4154 und Rz 4339).

11.2.3.4. Per Telefax oder E-Mail übermittelte Rechnung

In Rz 1564 wird die Jahreszahl geändert.

Rz 1564 lautet:

Auch bei Rechnungen, die per Telefax oder E-Mail übermittelt werden, handelt es sich um elektronisch übermittelte Rechnungen. Elektronische übermittelte Rechnungen gelten nur als Rechnungen, wenn sie mit einer fortgeschrittenen Signatur versehen sind oder im Rahmen des EDI-Verfahrens übermittelt werden.

Bis zum Ende des Jahres **2009** können Rechnungen weiterhin mittels Fernkopierer (Telefax) übermittelt werden.

12.1.2.1. Rechnung mit gesondertem Steuerausweis

Rz 1831 wird um eine Klarstellung hinsichtlich des Begriffes „finanzbehördliche Überprüfung“ ergänzt.

Rz 1831 lautet:

Wird im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt, dass der Vorsteuerabzug auf Grund einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung vorgenommen wurde, so kann der Mangel innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden angemessenen Frist behoben werden. Die Frist hat im Regelfall einen Monat nicht zu überschreiten. Wird die Rechnung innerhalb dieses Zeitraumes berichtigt, so ist der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu belassen. Bei einem unrichtigen (ursprünglich zu niedrigen) Steuerausweis ist diese Vorgangsweise jedoch nicht zulässig.

Der Begriff "finanzbehördliche Überprüfung" umfasst Überprüfungsmaßnahmen des Außendienstes (zB Betriebsprüfungen, Umsatzsteuersonderprüfungen, usw.) und des Innendienstes (zB Vorbescheidkontrollen, Nachbescheidkontrollen, Vorhalte, usw.), die in einer ausdrücklichen Aufforderung seitens der Behörde zur Vorlage der Rechnung bestehen.

Nicht erfasst sind daher jene Fälle, in denen eine Rechnung bereits dem Antrag beigelegt werden muss (zB im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens).

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

Rz 1843 wird um den allgemeinen Hinweis, dass auch eine auf dem Finanzamtskonto verbuchte EUSt abzugsfähig sein kann, ergänzt.

Rz 1843 lautet:

Der Unternehmer darf die entrichtete **oder auf dem Finanzamtskonto verbuchte (siehe Rz 1874a bis Rz 1874e)** EUSt für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt wurden, als Vorsteuer abziehen.

Nach Rz 1859 wird folgende Überschrift und Rz 1859a, die Ausführungen zum Vorsteuerabzug bei der Einfuhr im Zusammenhang mit kostenpflichtigen Reparaturen im Drittland enthält, neu eingefügt.

12.1.3.4.3. EUSt-Abzug bei kostenpflichtigen Reparaturen in fremdem Auftrag

Rz 1859a lautet:

Lässt ein Unternehmer auftragsgemäß Gegenstände, über die er umsatzsteuerrechtlich nicht verfügberechtigt ist, in einem Drittland kostenpflichtig reparieren, kann er die bei der Wiedereinfuhr anfallende EUSt dann als Vorsteuer abziehen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- **die Weiterverrechnung der Reparaturkosten unterliegt der (inländischen oder ausländischen) Umsatzsteuer**
- **über das Vorliegen dieses Umstandes wird ein Nachweis erbracht**
- **es liegt ein Reparaturauftrag vor**
- **über die entrichtete EUSt liegen getrennte Aufzeichnungen vor**
- **der Beleg über die Entrichtung der EUSt muss beim inländischen Unternehmer bleiben**
- **der Unternehmer vermerkt auf dem Beleg über die Entrichtung der EUSt, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht und für welchen Voranmeldungszeitraum die EUSt als Vorsteuer abgezogen wurde**
- **das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen wird durch diesen Unternehmer nachgewiesen**

- **anlässlich der erstmaligen Anwendung dieser Regelung erfolgt eine Mitteilung an das zuständige Finanzamt.**

12.1.3.5. Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer

Rz 1860 wird um den allgemeinen Hinweis, dass die EUSt auch auf dem Finanzamtskonto verbucht werden kann, ergänzt.

Rz 1860 lautet:

Nur die auf Grund des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 entrichtete Einfuhrumsatzsteuer darf als Vorsteuer abgezogen werden. Der Abzug anderer Eingangsabgaben oder Nebenansprüche ist nicht zulässig.

Zum Abzug einer auf dem Finanzamtskonto verbuchten Einfuhrumsatzsteuer siehe Rz 1874a bis Rz 1874e.

12.1.3.10. Einfuhrumsatzsteuer-Neuregelung ab 1. Oktober 2003

Rz 1874e wird um den Hinweis auf die neu aufgenommene Rz 1859a erweitert.

Rz 1874e lautet:

In der Regel ist der Einfuhrumsatzsteuer-Schuldner auch derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt wird und somit der Vorsteuerabzugsberechtigte hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer. Von der Einfuhrumsatzsteuer-Neuregelung kann daher Gebrauch gemacht werden.

Ist hingegen in Sonderfällen der Einfuhrumsatzsteuer-Schuldner nicht derjenige, für dessen Unternehmen nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen der Gegenstand eingeführt wird, kann die Einfuhrumsatzsteuer-Neuregelung nicht zur Anwendung kommen.

Beispiel:

Der Unternehmer S, Salzburg, bestellt Ware bei W, Wien, und dieser bei B, Bern. Die Ware wird direkt von B, Bern, zu S, Salzburg, versendet.

S lässt die Maschine in Österreich zum freien Verkehr abfertigen und ist daher Schuldner der EUSt.

Der Ort der Lieferung des B an W ist gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 Bern. Der Ort der Lieferung des W an S ist gemäß § 3 Abs. 7 UStG 1994 Salzburg. W ist bei Zutreffen der Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der EUSt berechtigt (W hat im Zeitpunkt des Grenzübertritts die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht).

Die Vereinfachungsregelung des § 26 Abs. 3 Z 2 (ESt neu) kann nicht zur Anwendung kommen, da nicht derselbe Unternehmer, der die ESt schuldet, vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Bei Anwendung des § 1 der VO BGBI. II Nr. 584/2003 (bis 31. Dezember 2003: VO BGBI. II Nr. 33/1998) kann der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer als derjenige Unternehmer im Sinne des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 angesehen werden, für dessen Unternehmen die Gegenstände eingeführt werden. Die Einfuhrumsatzsteuer-Neuregelung kann daher zur Anwendung kommen. Dasselbe gilt bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 1858 für den inländischen Lohnveredler und Werklieferer **sowie bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 1859a für den Unternehmer, der Reparaturen im Drittland durchführen lässt (jeweils ausgenommen der Voraussetzungen, die sich auf die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer beziehen).**

12.10.3.6. Veräußerung oder Entnahme

Das bisherige Beispiel in der Rz 2085 wird zahlenmäßig geändert und in Beispiel 1 umbenannt; ein weiteres Beispiel 2 wird aufgenommen.

Rz 2085 lautet:

Liegt in der Veräußerung oder Entnahme selbst eine Änderung der Verhältnisse, so ist die Vorsteuerberichtigung für den gesamten restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung oder Entnahme erfolgt. Die Berichtigung kann jedoch auch bereits in der Voranmeldung des Voranmeldungszeitraumes erfolgen, in dem die Veräußerung oder Entnahme erfolgt. Die im Jahr der Veräußerung bzw. Entnahme getätigten laufenden Umsätze sind nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

*Eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000 Euro) wird bis zu deren Veräußerung **nur zu 25%** zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet. **Es wird ein Vorsteuerabzug in Höhe von 7.500 Euro vorgenommen.** Im Mai des dem Jahr der Anschaffung und Inverwendungsnahme folgenden Jahres wird sie steuerpflichtig verkauft. Es kann in der Voranmeldung für Mai eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers im Ausmaß von **82.000 Euro (4/5 von 10.000 Euro x 25%)** vorgenommen werden.*

Beispiel 2:

Ein Gebäude (darauf entfallende Vorsteuer 100.000 Euro) wird bis zu dessen Veräußerung nur zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet. Im Mai des dem Jahr der Anschaffung und Inverwendungsnahme folgenden Jahres wird die Liegenschaft samt Gebäude steuerfrei verkauft.

Es ist in der Voranmeldung für Mai eine Vorsteuerkorrektur zu Lasten des Unternehmers im Ausmaß von 90.000 Euro (9/10 von 100.000 Euro) vorzunehmen.

Die Überschrift zu den Rz 2161 bis 2164 wird wie folgt geändert bzw. um den Hinweis auf den Wegfall der Bestimmung ab 1. Jänner 2008 ergänzt:

**12.16. Vorsteuerabzug beim Export von Gebrauchtfahrzeugen
(aufgehoben durch AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007)**

Rechtslage bis zum 31. Dezember 2007

16. Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG 1994)

Die Rz 2382 wird um den Hinweis auf direkt dem letzten Abnehmer in einer Leistungskette gewährte Rabatte bzw. Preisnachlässe ergänzt.

Rz 2382 lautet:

Die häufigsten Fälle für eine Änderung der Bemessungsgrundlage sind die Zurückgewährung von Entgelten (zB bei teilweiser Rückgängigmachung des dem Umsatz zu Grunde liegenden Rechtsgeschäftes), Entgeltsminderungen (zB Skonti, Rabatte), Entgeltserhöhungen (zB auf Grund einer Wertsicherungsklausel) und die Uneinbringlichkeit des Entgelts.

Erstattet der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem letzten Abnehmer einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, ändert sich die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des ersten Unternehmers (an seinen Abnehmer der nächsten Stufe). Der erste Unternehmer hat deshalb den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, auch wenn die Erstattung oder der Preisnachlass nicht in der unmittelbaren Leistungsbeziehung gewährt wird (vgl. EuGH 24.10.1996, Rs C-317/94, „Elida Gibbs“; EuGH 15.10.2002, Rs C-427/98, „Kommission gegen Deutschland“; BFH 13.07.2006, V R 46/05).

Während es bei weiteren Unternehmern in einer solchen Leistungskette weder zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsätze noch zu einer Vorsteuerkorrektur kommt, hat der letzte Abnehmer, sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt war, diesen ebenfalls zu berichtigen (siehe Rz 2396).

Rz 2386 wird um einen Hinweis auf den Zeitpunkt, wann die Minderung der Bemessungsgrundlage eines Umsatzes eintritt, ergänzt.

Rz 2386 lautet:

Eine Verpflichtung zur Belegerteilung besteht nur in jenen Fällen, in welchen das Gesetz ausdrücklich eine solche vorsieht. So ist zB im § 11 Abs. 13 UStG 1994 eine Berichtigung der Rechnung vorgesehen, wenn sich das Entgelt wegen des Abzuges von Wechselvorzinsen vermindert hat und in den Fällen des § 16 Abs. 5 UStG 1994.

Die Berichtigung hat jeweils für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.

Ist vereinbart, dass der leistende Unternehmer einen Rabatt gewährt und den hierfür vorgesehenen Geldbetrag auf ein separates, aber in seinem eigenen Verfügungsbereich stehendes Konto bucht, ist eine Minderung der Bemessungsgrundlage beim leistenden Unternehmer erst dann gegeben, wenn dem Kunden ein Teil des ursprünglichen Entgelts von diesem Konto ausbezahlt wurde oder dieser tatsächlich anderweitig darüber verfügen kann (vgl. EuGH 29.05.2001, Rs C-86/99, „Freemans plc“).

19.1.2.11. Inkrafttreten

In Rz 2602l erster Satz erfolgt eine redaktionelle Korrektur.

2602l lautet:

Die Vorschriften zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Rz 2602a bis Rz 2602k) sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. September 2002 ausgeführt werden.

....

19.1.5. Übergang der Steuerschuld bei durch Verordnung zu bestimmenden Umsätzen an Unternehmer

Rz 2605 wird um die Ausführungen aus dem Informationsschreiben des BMF zur Schrott-UStVO ergänzt.

Rz 2605 lautet:

Mit Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007 (**Schrott-Umsatzsteuerverordnung**), wurde von der in § 19 Abs. 1d UStG 1994 vorgesehenen Ermächtigung, für bestimmte, in Art. 199 Abs. 1 lit. d in Verbindung mit Anhang VI der MWSt-RL 2006/112/EG angeführte Umsätze, den Übergang der Steuerschuld vorzusehen, Gebrauch gemacht.

Allgemeines (zu § 1 der Verordnung)

~~Beim Vorliegen der in der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007, genannten Voraussetzungen geht die Steuerschuld ohne Unterschied, ob der Leistende oder der Leistungsempfänger ein inländischer oder ein ausländischer Unternehmer ist, auf den Leistungsempfänger über.~~

Die Steuerschuld geht bei bestimmten Umsätzen im Zusammenhang mit Gegenständen, die in einer Anlage zu dieser Verordnung genannt sind, auf den Leistungsempfänger über.

Bei diesen Umsätzen kommt es zum Übergang der Steuerschuld unabhängig davon, ob ein inländischer oder ausländischer leistender Unternehmer vorliegt und ob ein inländischer oder ausländischer Unternehmer Leistungsempfänger ist.

Zu einem Übergang der Steuerschuld kann es allerdings nur kommen, wenn eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht wird.

Entsteht keine Steuerschuld, kann auch keine Steuerschuld übergehen. Dies ist zB der Fall bei

- **im Ausland ausgeführten Umsätzen,**
- **innergemeinschaftlichen Lieferungen,**
- **Ausfuhrlieferungen oder**
- **Umsätzen von Kleinunternehmern.**

Erbringt ein pauschalierter Land- oder Forstwirt Umsätze im Sinne der ~~Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007~~ (zB er liefert **unbrauchbare Maschinen an einen Schrotthändler**), kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, **da dies zu einer Kürzung des pauschalen Vorsteuerabzuges führen würde**. Der pauschalierte Landwirt kann **12% Umsatzsteuer in Rechnung stellen (analog zu den Bauleistungen**, siehe Rz 2602b).

Lieferung von in der Anlage aufgezählten Gegenständen (zu § 2 Z 1 und § 3 der Verordnung)

~~Nach § 2 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007, wird~~ Bei der Lieferung von in dieser Verordnung abschließend aufgezählten Gegenständen **wird** die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist.

~~§ 3 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007, sieht~~ Dies gilt auch für die Lieferung von Zusammensetzungen aus diesen Gegenständen, ebenfalls ~~den Übergang der Steuerschuld vor~~, soweit das Entgelt überwiegend für die Lieferung eines oder mehrerer dieser Gegenstände geleistet wird.

Die Auflistung der vom Übergang der Steuerschuld erfassten Gegenstände erfolgt zwecks weitgehender Vermeidung von Abgrenzungs- und Vollziehungsschwierigkeiten nach Zolltarifpositionen.

Beispiel 1:

Ein Schrotthändler veräußert Abfälle und Schrott aus Metallen (Z 10 bis Z 32 der Anlage zur Verordnung) an ein Stahlwerk und erhält hierfür ein Entgelt in Höhe von 1000 Euro (netto). In der Rechnung des Schrotthändlers (bzw. - bei Abrechnung mittels Gutschrift - in der Gutschrift des Stahlwerks) darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen sein; es ist nur der Nettopreis in Rechnung zu stellen. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld in Höhe von 200 Euro (20% von 1000 Euro) auf das Stahlwerk, das diesen Betrag bei Zutreffen der Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen kann.

Werden nicht mehr gebrauchsfähige Gegenstände geliefert, die sich aus mehreren Stoffen zusammensetzen (Verbundstoffe), so kommt es zum Übergang der Steuerschuld, wenn das Entgelt überwiegend für einen oder mehrere im Gegenstand enthaltene Stoffe, die in der Anlage zur Verordnung genannt sind, geleistet wird. Es kommt hier insgesamt zum Übergang der Steuerschuld, auch wenn für andere Teile des Gegenstandes, die in der Verordnung nicht genannt sind, ebenfalls ein Entgelt geleistet wird.

Bei durch Bruch, Verschleiß oder aus ähnlichen Gründen nicht mehr gebrauchsfähigen Maschinen, Elektro- und Elektronikgeräten, Heizkesseln und

bei Autowracks ist davon auszugehen, dass sie unter die von der Verordnung erfassten Gegenstände fallen.

Sonstige Leistungen (zu § 2 Z 2 der Verordnung)

~~Werden die genannten Gegenstände sortiert, zerschnitten, zerteilt (demontiert) oder gepresst, kommt es nach § 2 Z 2 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 129/2007 zum Übergang der Steuerschuld, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer ist.~~

Von den sonstigen Leistungen sind die in der Verordnung taxativ aufgezählten Leistungen (Sortieren, Zerschneiden, Zerteilen einschließlich Demontage, und Pressen) im Zusammenhang mit in der Anlage zur Verordnung genannten Gegenständen erfasst.

Nicht erfasst von der Verordnung sind daher zB folgende Leistungen:

- Containervermietung
- Sammlung von Altstoffen
- Beförderung von Altstoffen
- Entgegennahme von Altstoffen (Entsorgung)

Beispiel 2:

Altelektrogeräte, Altpapier, Altglas, gebrauchte Getränkedosen oder andere in der Verordnung genannte Gegenstände werden zu einem Unternehmer U (Entsorgungsunternehmer, Deponie, Betreiber einer Schredderanlage usw.) gebracht, wobei die Verfügungsmacht über diese Gegenstände auf den Unternehmer U übergeht. Für die Entgegennahme der Gegenstände wird vom Unternehmer U eine Gebühr verrechnet. Diese Leistung (Entgegennahme der Gegenstände zwecks ordnungsgemäßer Behandlung, Entsorgung usw.) ist vom Übergang der Steuerschuld nicht betroffen. Der entgegennehmende Unternehmer U muss Umsatzsteuer in Rechnung stellen, wobei der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 zur Anwendung kommen kann.

Auf welche Weise der Unternehmer die Abfallstoffe behandelt (zB Zerteilen, Zerschneiden), entsorgt (Verbrennen, Deponieren usw.) oder zur Entsorgung weitergibt bzw. ob die Gegenstände einer Wiederverwertung zugeführt werden, ist hierbei unerheblich.

Anders ist der Fall dann gelagert, wenn von der Verordnung erfasste Abfallstoffe einem anderen Unternehmer (Auftragnehmer) mit dem Auftrag übergeben werden, eine oder mehrere in § 2 Z 2 der Verordnung genannte Leistungen zu erbringen und die Verfügungsmacht über diese Gegenstände weder vor noch nach der Erbringung der sonstigen Leistungen auf den Auftragnehmer übergeht.

Beispiel 3:

Ein Abfallbeseitigungsunternehmer übergibt einem Schredderunternehmer Altmetalle mit dem Auftrag, diese zu sortieren und zu zerschneiden (oder Altpapier zu schreddern). Nach dieser Bearbeitung wird das in der Verfügungsmacht des Abfallbeseitigungsunternehmers verbleibende Material von diesem veräußert. Die Leistungen des Schredderunternehmers fallen unter § 2 Z 2 der Verordnung (Übergang der Steuerschuld auf den Abfallbeseitigungsunternehmer).

Werden in der Verordnung genannte sonstige Leistungen betreffend überwiegend von der Verordnung erfasste Gegenstände erbracht, kommt es insgesamt zum Übergang der Steuerschuld (zB Sortieren von überwiegend von der Verordnung erfassten Verpackungsabfällen).

Wird für mehrere sonstige Leistungen, die nur teilweise unter § 2 Z 2 der Verordnung fallen, ein einheitliches Entgelt verrechnet, so kann von einer einheitlichen Leistung ausgegangen werden. Zum Übergang der Steuerschuld kommt es in diesen Fällen, wenn die in § 2 Z 2 der Verordnung genannten Leistungen wertmäßig überwiegen.

Bei Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit der Lieferung von in der Anlage zur Verordnung genannten Gegenständen bzw. im Zusammenhang mit von der Verordnung erfassten sonstigen Leistungen handelt es sich in der Regel um unselbständige Nebenleistungen.

Wird von einem zB Entsorgungsunternehmer für die Entgegennahme von Abfallstoffen ein (Entsorgungs-)Entgelt verlangt und von diesem Unternehmer andererseits für die Abfallstoffe ein Entgelt bezahlt (der Materialwert vergütet), liegen grundsätzlich getrennte Leistungen vor.

Beispiel 4:

Für die Entgegennahme zur Entsorgung von unter die Verordnung fallenden Gegenständen (zB nicht mehr gebrauchsfähige Maschinen oder Altpapier) verrechnet der Entsorgungsunternehmer, in dessen Verfügungsmacht die Gegenstände übergehen, dem Übergeber (zB Industrieunternehmen oder Druckerei) ein Entgelt in Höhe von 1000 Euro (netto). Diese Leistung des Entsorgungsunternehmers ist von der Verordnung nicht erfasst. Der Entsorgungsunternehmer stellt 1000 Euro zuzüglich 100 Euro USt (10% von 1000 Euro) in Rechnung. Für das in den entgegengenommenen Gegenständen enthaltene Material (im Beispielsfall Eisen oder Papier) leistet der Entsorgungsunternehmer (unter Umständen zu einem späteren Zeitpunkt) ein Entgelt in Höhe von 200 Euro (netto). Dieses Entgelt wird für die Lieferung von unter die Verordnung fallenden Gegenständen geleistet (Lieferer ist das Industrieunternehmen/die Druckerei) und es kommt diesbezüglich zum Übergang der Steuerschuld (in Höhe von 40 Euro) vom Industrieunternehmen bzw. von der Druckerei auf den Entsorgungsunternehmer.

Werden diese Leistungen nicht gesondert verrechnet, sondern erfolgt von vornherein eine (pauschale) Gegenverrechnung bzw. wird für das entgegengenommene Material überhaupt kein Entgelt geleistet, kann von einer einzigen Leistung ausgegangen werden.

Beispiel 5:

Für die Entgegennahme zur Entsorgung von unter die Verordnung fallenden Gegenständen verrechnet der Entsorgungsunternehmer, in dessen Verfügungsmacht die Gegenstände übergehen, dem Übergeber ein Entgelt in Höhe von 800 Euro (netto). Eine gesonderte Vergütung des Materialwertes der übergebenen Gegenstände erfolgt nicht. Es kommt zu keinem Übergang der Steuerschuld. Der Entsorgungsunternehmer stellt 800 Euro zuzüglich 80 Euro USt (10% von 800 Euro) in Rechnung.

Getrennte Leistungen werden jedenfalls bei Containervermietung und Abtransport der Abfallstoffe einerseits (normale Umsatzbesteuerung) und Entgeltzahlung für die Abfallstoffe andererseits (Übergang der Steuerschuld) vorliegen.

Steuersatz

Grundsätzlich kommt für die vom Übergang der Steuerschuld erfassten Umsätze der Normalsteuersatz zur Anwendung. In Ausnahmefällen kann es im Bereich der von der Verordnung erfassten sonstigen Leistungen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes kommen.

Beispiel 6:

Ein Entsorgungsunternehmer A sortiert und zerkleinert (schreddert) für einen anderen mit der Abfallentsorgung befassten Unternehmer B Altmetalle, die in der Verfügungsmacht des B verbleiben. Der Unternehmer A erbringt eine im Sinne der Judikatur des VwGH als Müllbeseitigung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 zu qualifizierende Leistung, für die der ermäßigte Steuersatz angewendet werden kann. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld von A auf B. In der Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen sein und es wäre - zusätzlich zu den sonstigen Rechnungsmerkmalen (siehe Punkt 5) - auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes hinzuweisen.

Es bestehen keine Einwände, wenn auch in diesen Fällen im Interesse der leichteren (buchhalterischen) Handhabung die übergegangene Steuer mit dem Normalsteuersatz berechnet wird.

Zur Rechnungslegung siehe Rz 2602.

Vorsteuererstattung

Hat ein ausländischer Unternehmer nur sonstige Leistungen ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er seine Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen, ausgenommen, wenn er selbst als

Leistungsempfänger eine übergegangene Steuer schuldet (analog zu den Bauleistungen, siehe Rz 2601).

Beispiel 7:

Ein Unternehmer, der weder Sitz noch Betriebsstätte in Österreich hat, demontiert und zerschneidet maschinelle Anlagen für ein österreichisches Industrieunternehmen. Die Leistung fällt unter § 2 Z 2 der Verordnung (Übergang der Steuerschuld auf das Industrieunternehmen). Allfällige Vorsteuern sind vom ausländischen Unternehmer im Erstattungsverfahren (gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 in der geltenden Fassung) geltend zu machen.

Zweifelsfragen zu den in der Anlage zur Verordnung aufgezählten Gegenständen

Zu Nr. 3 (Schlacken, Aschen und Rückstände [ausgenommen solche der Eisen- und Stahlherstellung], die Metalle, Arsen oder deren Verbindungen enthalten):

Rückstände aus der Verbrennung von Siedlungsabfällen fallen auch dann nicht unter diese Ziffer, wenn sie Metalle enthalten; sie gehören in die Position 2621 der Kombinierten Nomenklatur und sind somit von der Verordnung nicht erfasst.

Der Metallgehalt solcher Aschen und Rückstände ist für eine wirtschaftliche Wiedergewinnung der Metalle oder Metallverbindungen zu gering. Als Siedlungsabfälle gelten solche Abfälle, die von Haushalten, Hotels, Restaurants, Krankenhäusern, Geschäften, Büros usw. entsorgt werden, und auch Abfälle der Straßenreinigung, sowie auch Abfälle von Bau- und Abbrucharbeiten.

Anmerkung: Bezuglich Schlacken aus der Eisen- und Stahlherstellung siehe Nr. 1 und 2 der Anlage zur Verordnung.

Zu Nr. 4 (Abfälle, Schnitzel und Bruch von Kunststoffen):

Hierunter fallen auch Styropor sowie gebrauchte (leere) Tonerkartuschen und Tintenpatronen.

Zu Nr. 5 (Abfälle, Bruch und Schnitzel von Weichkautschuk, auch zu Pulver oder Granulat zerkleinert):

Hierunter fallen auch zum Runderneuern ungeeignete, gebrauchte Reifen sowie Granulate aus Altreifen.

Zu Nr. 7 (Lumpen, aus Spinnstoffen; Bindfäden, Seile, Taue und Waren daraus, aus Spinnstoffen, in Form von Abfällen oder unbrauchbar gewordenen Waren):

Altkleider, die noch verwendet werden können, fallen nicht hierunter.

Zu Nr. 33 (Abfälle und Schrott von elektrischen Primärelementen, Primärbatterien und Akkumulatoren; ausgebrauchte elektrische Primärelemente, Primärbatterien und Akkumulatoren):

Hierunter fallen nicht mehr gebrauchsfähige Batterien und nicht mehr aufladbare Akkus.

20.1.4. Berechnung der Steuer

Der Verweis in Rz 2690 wird dahingehend geändert, dass statt wie bisher auf Rz 2716 bis Rz 2725 nur noch auf Rz 2716 hingewiesen wird.

Rz 2690 lautet:

Bei der Berechnung der Steuer nicht einzubeziehen sind die Umsätze, für die eine Einzelbesteuerung vorgesehen ist (siehe hiezu Rz 2716).

20.2.1. Umfang des Vorsteuerabzugs

Die Hinweise in Rz 2701 auf den Vorsteuerabzug aus der EUST sowie beim Export gebrauchter KFZ werden aktualisiert.

Rz 2701 lautet:

Der Vorsteuerabzug nach § 20 Abs. 2 UStG 1994 umfasst gemäß

- § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Steuer auf Grund einer Rechnung für Leistungen (siehe Rz 1815 bis Rz 1842),
- § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Steuer auf Grund von Anzahlungen für Leistungen (siehe Rz 1841 und Rz 1842),
- § 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 die EUST (siehe Rz 1843 bis Rz 1874e),
- § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 die Steuer bei Übergang der Steuerschuld (siehe Rz 1875 bis Rz 1876),
- § 12 Abs. 15 UStG 1994 die Steuer beim Eigenverbrauch (siehe Rz 2151 bis Rz 2152),
- § 12 Abs. 16 UStG 1994 die Steuer beim Export gebrauchter KFZ (siehe Rz 2161 bis Rz 2164 **bis 31. Dezember 2007 geltende Rechtslage**).

Hinsichtlich der Berücksichtigung weiterer Rechengrößen bei Vorgängen im Binnenmarkt siehe Rz 4056 bis Rz 4063, Rz 4071 und Rz 4077.

21.1.6. Vorauszahlung

In Rz 2761 erfolgt eine Verweiskorrektur.

Rz 2761 lautet:

Ob und in welcher Höhe für den Voranmeldungszeitraum eine Vorauszahlung zu entrichten ist bzw. ein allfälliger Überschuss geltend gemacht werden kann, ergibt sich aus § 20 Abs. 1 und 2 sowie Art. 20 UStG 1994 (**siehe Rz 2681 bis Rz 2691, Rz 2701 bis Rz 2703, Rz 4056 bis Rz 4063, Rz 4071, Rz 4077, Rz 4121 bis Rz 4123**).

21.2. Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum

In Rz 2776 erfolgt eine Klarstellung.

Rz 2776 lautet:

Voranmeldungszeitraum ist grundsätzlich der Kalendermonat. **Für einen Unternehmer, dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 Euro nicht überstiegen haben, gilt das Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum.** Durch die rechtzeitige Entrichtung der Vorauszahlung für den ersten Kalendermonat des Veranlagungszeitraumes **kann dieser Unternehmer den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen.**

21.9.3. Erstattungsfähige Vorsteuern

In Rz 2830 wird zur Klarstellung ein Satz angefügt, nach dem die Vorsteuererstattung für Lieferungen, die steuerfrei sind oder nach Art. 7 befreit werden können (Abholfälle), ausgeschlossen ist.

Rz 2830 lautet:

Erstattungsfähig sind österreichische Vorsteuern nach Maßgabe des § 12 UStG 1994. Die Abzugsmöglichkeit im Ausland hat keinen Einfluss auf die Erstattung in Österreich. So können Vorsteuern im Zusammenhang mit Aufwendungen für PKW auch dann nicht erstattet werden, wenn im Sitzstaat dafür ein Vorsteuerabzug zulässig ist. Hotelleistungen an ein Unternehmen, das für verdiente Mitarbeiter Incentivereisen durchführt, sind Reisevorleistungen im Sinne des § 23 Abs. 4 UStG 1994. Der Unternehmer, der diese Incentivereisen durchführt, ist nicht berechtigt, die ihm für diese Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer geltend zu machen (§ 23

Abs. 8 UStG 1994). Aus diesem Grunde kann die Umsatzsteuer für die Hotelkosten der Reisenden nicht refundiert werden.

Die Vorsteuererstattungsverordnung VO des BMF, BGBI. Nr. 279/1995 idF BGBI. II Nr. 384/2003, ist nicht anwendbar auf Lieferungen von Gegenständen, die von der Steuer befreit sind oder nach Art. 7 UStG 1994 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 iVm der 8. und der 13. RL bzw. Art. 4 RL 2008/9/EG mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2010).

Steht jedoch endgültig fest, dass eine Lieferung von Gegenständen nicht steuerfrei erfolgen kann (zB mangels Beförderungs- oder Versendungsnachweis, Näheres hierzu siehe Rz 4006), bleibt die VorsteuererstattungsVO beim Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen grundsätzlich anwendbar.

22.2. Zusatzsteuer

Der Verweis auf § 10 Abs. 3 UStG 1994 in Rz 2872 ist richtig zu stellen (Z 1 streichen).

Rz 2872 lautet:

Die Zusatzsteuer entfällt, wenn die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 ~~z-1~~ UStG 1994 (siehe Rz 1351 bis Rz 1353) zutreffen.

Randzahlen 2873 bis 2875: *derzeit frei.*

22.3.7. Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen; Betriebs- oder Teilbetriebsverpachtung

Rz 2881 lautet:

Rechtslage bis 31. Dezember 2007

Miet- und Pachtzinse für im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Bestand gegebene Flächen sind solange in die Durchschnittssatzbesteuerung einzubeziehen und umsatzsteuerfrei, als für diese Flächen eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne des § 29 BewG 1955 erfolgt. Dies wird insbesondere auch dann zutreffen, wenn nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte den landwirtschaftlichen Betrieb (Teilbetrieb) zur Gänze auf Dauer in Bestand geben und nur die Forstwirtschaft selbst bewirtschaften.

Wird der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb auf Dauer verpachtet und somit überhaupt keine land- bzw. forstwirtschaftliche Tätigkeit mehr entfaltet (**Betriebsaufgabe**), liegen – wie bisher – keine Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr vor und § 22 UStG 1994 ist nicht anwendbar. Die Pachtentgelte sind nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern.

Verpachtet ein Land- und Forstwirt einzelne land- und forstwirtschaftliche Flächen oder wesentliche, selbstständig bewirtschaftbare Teile seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (zB Ackerbau samt zugehörigen Maschinen und Gebäuden), **stellen** die Verpachtungsumsätze **grundsätzlich keine Umsätze im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr dar und unterliegen daher** auch dann nicht **der** Durchschnittssatzbesteuerung, wenn er neben der Verpachtung weiterhin als Land- oder Forstwirt tätig ist (vgl. EuGH 15.07.2004, Rs C-321/02, "Harbs").

Die Pachtentgelte sind nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern. Für die auf die Verpachtung der Grundstücksflächen und Gebäude entfallenden Entgeltsteile gilt die unechte Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 mit Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG 1994. Für die Nutzungsüberlassung von landwirtschaftlichen Maschinen und anderen landwirtschaftlichen Betriebsvorrichtungen und Betriebsmitteln kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung. Die Kleinunternehmerregelung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist zu beachten (vgl. Rz 996).

Außerhalb einer Verpachtung fällt die Vermietung (= Überlassung zur Nutzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen, jedenfalls unter die Durchschnittssatzbesteuerung, wenn sie kurzfristig (nicht für ein gesamtes Wirtschaftsjahr) und nur für land- und forstwirtschaftliche Zwecke des Mieters bzw. Nutzers erfolgt (vgl. Rz 2898 zu Vermietungen und Dienstleistungen im Rahmen der überbetrieblichen Zusammenarbeit). Ob das überlassene land- und forstwirtschaftliche Wirtschaftsgut zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt wird, ist aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen. Die kurzfristige Vermietung von Maschinen an Nichtlandwirte (zB Vermietung eines Traktors an einen Maschinenring für Zwecke der Schneeräumung) ist als Nebenerwerb dann noch von der Durchschnittssatzbesteuerung erfasst, wenn die Verwendung der Maschine durch den Vermieter überwiegend für land- und forstwirtschaftliche Zwecke erfolgt.

Bezüglich der Überlassung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken zur Nutzung für sportliche Zwecke, für die Aufstellung von Handymasten oder sonstige Anlagen siehe Rz 2882 und Rz 2884.

22.3.9. Einräumung anderer Dienstbarkeiten

Auch Servitutsentgelte iZm öffentlichen Verkehrswegen (Straßen und Autobahntrassen, Eisenbahntrassen etc.) sollen weiterhin unter die Pauschalierung fallen, ausgenommen es handelt sich um Vermietung und Verpachtung. Rz 2883 ist entsprechend zu ergänzen. Darüber hinaus ist klarstellend anzufügen, dass dies nicht für andere – in Rz 2883 nicht genannte – Grunddienstbarkeiten für nicht-landwirtschaftliche Zwecke gilt. Die für die Einräumung von Grunddienstbarkeiten iZm Schipisten, Lifttrassen geltende Bagatellregelung (vgl. Rz 2882) soll aus Vereinfachungsgründen jedoch auch in diesen Fällen anwendbar sein.

Rz 2883 lautet:

Auf an pauschalierte Land- und Forstwirte gezahlte Abgeltungen bzw. Servitutsentgelte im Zusammenhang mit der Errichtung von ober- und unterirdischen Versorgungsleitungen (Erdöl-, Erdgas-, Strom-, Wärme-, Wasser-, Abwasser- und Datenleitungen) einschließlich der zu den oberirdischen Leitungen gehörigen Tragwerken auf landwirtschaftlich genutzten Flächen ist die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 anzuwenden. **Dies gilt auch für die Einräumung von Grunddienstbarkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung von öffentlichen Verkehrswegen und Eisenbahntrassen.**

Andere Grunddienstbarkeiten bzw. Servituten für nicht-land- und forstwirtschaftliche Zwecke fallen nicht unter die Pauschalbesteuerung nach § 22 UStG 1994. Der Landwirt muss daher in diesen Fällen, falls nicht die Kleinunternehmerbefreiung zum Zug kommt, die 20-prozentige Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichten. Die Bagatellregelung für die Einräumung von Grunddienstbarkeiten iZm der Überlassung von Grundstücken zur Nutzung als Schipisten, Lifttrassen usw. (vgl. 2000 Euro-Grenze in Rz 2882) ist jedoch anwendbar.

22.4.1.2. Vorsteuerabzug

In Rz 2894 wird klargestellt, dass die Berechnung des 6 %igen Vorsteuerpauschales nur auf Basis der Gesamtumsätze des Be- und Verarbeitungsbetriebes zu erfolgen hat.

Rz 2894 lautet:

Die ~~diesen Umsätzen aus der dem~~ Be- oder Verarbeitungsbetrieb zuzuordnenden Vorsteuern können mit einem Durchschnittssatz von 6% des **auf das jeweilige Veranlagungsjahr entfallenden Gesamtumsatzes (iSd § 17 Abs. 5 UStG 1994)** des Be- und Verarbeitungsbetriebes berechnet werden. **Die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden land- und forstwirtschaftlichen Umsätze dürfen in diese Berechnung nicht miteinbezogen werden.**

Der Unternehmer kann bis zur Rechtskraft des Veranlagungsbescheides mit Wirkung für den gesamten Veranlagungszeitraum entscheiden, ob er den Vorsteuerabzug entsprechend der Durchschnittssatzermittlung oder in der tatsächlich angefallenen Höhe geltend macht. Da jedoch mit dem 6-prozentigen Pauschalsatz sämtliche auf die "gewerbliche" Direktvermarktung entfallenden Vorsteuern eines Veranlagungszeitraumes abgegolten sind, ist eine Kombination der beiden Vorsteuerermittlungsmethoden eben so wenig zulässig wie ein unterjähriger Wechsel.

Beim Wechsel von der Vorsteuerpauschalierung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 und umgekehrt ist für die Zuordnung der Vorsteuer der Zeitpunkt der Leistung maßgeblich (vgl. auch Rz 2234).

Ab dem Veranlagungszeitraum 2007 sind bei Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung die Bestimmungen des § 14 Abs. 4 und 5 UStG 1994 sinngemäß zu beachten (Erfordernis einer schriftlichen Erklärung bzw. eines schriftlichen Widerrufs; mindestens zweijährige Bindungswirkung für die Pauschalermittlung; mindestens fünfjährige Bindungswirkung beim Übergang auf die Vorsteuerermittlung nach den allgemeinen Vorschriften). Siehe Rz 2288 bis Rz 2289 sowie Rz 2301 bis Rz 2303.

Nach Rz 2899 wird folgende Überschrift und Rz 2900 neu eingefügt:

22.4.3.4. Entsorgung von Klärschlamm

Rz 2900 lautet:

Bringt ein Landwirt im Rahmen bodenschutzrechtlicher Vorgaben 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 iVm EStR 2000 Rz 4229)

und nach Maßgabe des § 6 Abs. 2 und 4 LuF PauschVO 2006, BGBI. II Nr. 258/2005, im Verhältnis zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb von wirtschaftlicher Unterordnung auszugehen ist (Beachtlichkeit der 24.200-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.

Randzahlen 2901 bis 2905: *derzeit frei*

24.6. Steuersatz, Steuerbefreiung

Rz 3316 wird um einen Hinweis auf die Differenzbesteuerung im Binnenmarkt ergänzt, der Hinweis auf den fiktiven Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 16 und 17 entfällt.

Rz 3316 lautet:

Lieferungen eines Wiederverkäufers in ein Drittland sind unter den Voraussetzungen des § 7 UStG 1994 umsatzsteuerfrei. Bei der Differenzbesteuerung unterliegt die Bemessungsgrundlage dem Normalsteuersatz nach § 10 Abs. 1 und 4 UStG 1994.

Steuersatz für Kunstgegenstände siehe Rz 1176.

Zur Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen siehe Rz 4251.

107.1. Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

In Rz 3981 wird ein Hinweis auf Rz 1106 zur umsatzsteuerlichen Beurteilung von Formen, Modellen oder besonderen Werkzeugen, die im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen hergestellt oder angeschafft werden, aufgenommen. Weiters wird die Formatierung der Aufzählung richtig gestellt.

Rz 3981 lautet:

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh. in einen anderen Mitgliedstaat, befördert oder versendet werden (Warenbewegung).

- Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person (Abnehmerqualifikation).
- Die Lieferung muss steuerbar sein.
- Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung).
- Die genannten Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden (Buchnachweis). Dazu gehört auch die Aufzeichnung der UID des Abnehmers der Lieferung.

Werden innergemeinschaftliche Lieferungen nach dem 30. April 2004 und vor dem 1. August 2004 in einen der neuen Mitgliedstaaten (Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn und Zypern) bzw. nach dem 1. Jänner 2007 und vor dem 1. Juli 2007 in die neuen Mitgliedstaaten Bulgarien und Rumänien bewirkt, wird die fehlende Aufzeichnung der UID nicht beanstandet, wenn

- der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer schriftlich erklärt, dass er die Erteilung der UID beantragt hat und dass die Voraussetzungen für die Erteilung vorliegen und
- die noch fehlende Aufzeichnung der UID des Abnehmers bis zum gesetzlichen Termin zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung nachgeholt wird.

Rz 2584 bleibt unberührt.

- Bei der Lieferung dürfen nicht die Vorschriften über die Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen.

Zum Vorliegen von unselbständigen Nebenleistungen zu innergemeinschaftlichen Lieferungen im Zusammenhang mit der Herstellung oder Bearbeitung von Formen, Modellen oder besonderen Werkzeugen siehe Rz 1106.

107.3. Nachweispflichten

In Rz 4006 wird hinsichtlich Beförderungsnachweise ein zweiter Absatz angefügt.

Rz 4006 lautet:

Die Voraussetzungen der (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Wie der Unternehmer den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis zu führen hat, regelt die Verordnung

des BMF über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBI. Nr. 401/1996.

Sind die im Rahmen einer Betriebsprüfung vorgelegten Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO, BGBI. Nr. 401/1996, mangelhaft (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bzw. – in Abholfällen – Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), so ist die Steuerfreiheit zu versagen. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels ist, anders als in den Fällen des mangelhaften Buchnachweises (siehe Rz 4008), nicht möglich.

Der Nachweis der amtlichen Zulassung oder Registrierung des Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat ersetzt nur bei der Lieferung neuer Fahrzeuge bei Privaten den Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (siehe Rz 4009). Für KFZ-Lieferungen im Unternehmensbereich ist eine derartige Vereinfachungsregelung nicht vorgesehen.

Auch eine eidesstattliche Erklärung einer Begleitperson kann den Beförderungsnachweis iSd § 2 der VO, BGBI. Nr. 401/1996, nicht ersetzen.

107.4. Sorgfaltspflichten und Vertrauensschutz

Auf Grund der Änderung Rz 2830 ist Rz 4019 zu streichen.

Rz 4019 entfällt.

~~Bestehen Zweifel an der unternehmerischen Verwendung eines Gegenstandes – insbesondere wenn sich dieser von der Art her auch für private Zwecke eignet – so kann es zweckmäßig sein, die Lieferung als steuerpflichtig zu behandeln und den Abholenden auf die Möglichkeit der Vorsteuererstattung im Rahmen der VO des BMF, BGBI. Nr. 279/1995, hinzuweisen.~~

121.3.2. Rechtliche Grundlagen für die ZM

In Rz 4152 wird die Zitierung der Zusammenarbeitsverordnung aktualisiert.

4152 lautet:

- **Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 idF Verordnung (EG) Nr. 143/2008 des Rates**
- Art. 21 Abs. 3 bis 10 UStG 1994
- Verordnung des BMF, BGBI. II Nr. 512/2006, betreffend die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen sowie von Jahresabschlüssen und anderen Unterlagen anlässlich der Steuererklärung (FinanzOnline-Erklärungsverordnung).

Im Zusammenhang mit der ZM ist ferner Folgendes zu beachten:

- die ZM gilt als Steuererklärung (Art. 21 Abs. 9 UStG 1994);
- die ZM ist ein Anbringen zu Erfüllung von Verpflichtungen iSd § 85 BAO;
- die Einreichung der ZM kann nach § 111 BAO mit Zwangsstrafe erzwungen werden;
- bei Nichtabgabe der ZM kann ein Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO verhängt werden.

124.3. Ausschluss der Versandhandelsregelung und der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen

Rz 4251 wird um Ausführungen zur Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ergänzt.

Rz 4251 lautet:

Die Versandhandelsregelung kommt nicht zur Anwendung (Art. 24 Abs. 3 UStG 1994).

Werden Gegenstände von einem Wiederverkäufer aus einem Mitgliedstaat zB an Nichtunternehmer in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet und erfolgt die Lieferung durch den Wiederverkäufer differenzbesteuert, so verlagert sich auch dann nicht der Ort der Leistung in den anderen Mitgliedstaat, wenn die Lieferschwelle überschritten wird. Bei der Berechnung der Lieferschwelle sind Lieferungen, die unter Anwendung der Differenzbesteuerung getätigten werden, nicht zu beachten.

Werden bei Anwendung der Differenzbesteuerung Waren in einen anderen Mitgliedstaat geliefert, so ist die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht anwendbar. In der Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden und ist auf die Differenzbesteuerung hinzuweisen.

Unter der Voraussetzung, dass keine Besteuerung nach der Gesamtdifferenz vorgenommen wird, kann der Unternehmer bei jedem einzelnen Umsatz auf die Differenzbesteuerung verzichten und zur Anwendung der normalen Besteuerungsvorschriften optieren. In diesem Fall kann für eine innergemeinschaftliche Lieferung die Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen. Ein solcher Verzicht auf die Anwendung der Differenzbesteuerung wird durch eine Rechnungslegung im Sinne des Art. 11 UStG 1994 nach außen dokumentiert.

Randzahlen 4252 bis 4260: *derzeit frei*.

128. UID (Art. 28 UStG 1994)

Der letzte Satz in Rz 4343 entfällt.

Randzahlen 4344 bis 4350: *derzeit frei*.

Nach Rz 4343 wird folgende Überschrift und Rz 4344 mit Ausführungen zur Zurücknahme der UID neu eingefügt:

128.1.5. Begrenzung der UID

Rz 4344 lautet:

Die UID ist durch das Finanzamt mit Bescheid zurück zu nehmen (zu begrenzen),

- wenn sich die Voraussetzungen für ihre Vergabe geändert haben (zB bei Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit) oder**
- sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen für die Vergabe einer UID nicht gegeben waren (zB der Unternehmer erbringt keine Lieferungen oder sonstige Leistungen im Inland mit Recht auf Vorsteuerabzug).**

Der Unternehmer ist dazu verpflichtet, den Wegfall der Voraussetzungen, die zur Vergabe der UID geführt haben, dem Finanzamt innerhalb eines Monates zu melden.

Randzahlen 4345 bis 4350: *derzeit frei*.