

18. November 2010
BMF-010219/0288-VI/4/2010

An

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

UStR 2000, Laufende Wartung 2010

Durch diesen Erlass erfolgt die Einarbeitung der gesetzlichen Änderungen des Abgabenänderungsgesetzes 2010 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 1.1.2.1. wird geändert:

1.1.2.1. Aufwandseigenverbrauch

2. Abschnitt 1.1.2.2. wird geändert:

1.1.2.2. Den Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellter Eigenverbrauch

3. Abschnitt 1.1.2.3. entfällt.

4. Abschnitt 1.1.2.4. entfällt.

5. Abschnitt 1.1.2.5. entfällt.

6. Abschnitt 3.13. wird geändert und der Unterabschnitt 3.13.3. neu eingefügt:

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

3.13.3. Rechtslage ab 1.1.2011

7. Abschnitt 3a.11.6.neu wird neu eingefügt:

3a.11.6.neu Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen

8. Abschnitt 3a.14.15.neu wird geändert:

3a.14.15.neu Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen, Wärme- oder Kältenetzen (§ 3a Abs. 14 Z 15 UStG 1994)

9. In Abschnitt 6.4. werden folgende Unterabschnitte neu eingefügt:

6.4.1. Allgemeines

6.4.2. Im UStG 1994 gesondert geregelte Befreiungen von der Einfuhrumsatzsteuer

6.4.3. Steuerbefreiungen in Anlehnung an die Zollbefreiungen

10. Abschnitt 6.5. samt folgender Unterabschnitte wird neu eingefügt:

6.5. Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren im persönlichen Reisegepäck

6.5.1. Allgemeines

6.5.2. Einhaltung der gesetzlich festgelegten Höchstmengen

11. Abschnitt 6.6. wird neu eingefügt:

6.6. Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren im persönlichen Reisegepäck eines bestimmten Personenkreises

12. Abschnitt 10.2.1.1. wird geändert:

10.2.1.1. Gegenstände der Anlage Z 1 – Z 43a

13. Abschnitt 19.1.6. wird neu eingefügt:

19.1.6. Übergang der Steuerschuld bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten (§ 19 Abs. 1e UStG 1994)

14. Abschnitt 25a. wird geändert:

25a. Sonderregelung für Drittlandsunternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen (§ 25a UStG 1994)

15. Abschnitt 101.3.2.8. wird geändert:

101.3.2.8. Vorübergehende Verwendung bei der Verbringung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte

16. Abschnitt 103.5.1. wird geändert:

103.5.1. Lieferschwellen der Mitgliedstaaten

B. Inhaltliche Änderungen

1.1.2. Eigenverbrauch

Abschnitt 1.1.2., der Aussagen zum Eigenverbrauch enthält, wird neu gefasst. Nach der Überschrift zu Abschnitt 1.1.2. wird die Wortfolge „Siehe Rz 79“ gestrichen. Die Überschrift zu Abschnitt 1.1.2.1. wird geändert und die Rz 59 neu eingefügt. In Rz 59 wird der bisher in Rz 79 enthaltene Text mit Ausnahme des dritten Satzes übernommen.

Die Überschrift zu Abschnitt 1.1.2.1. lautet:

1.1.2.1. Aufwandseigenverbrauch

Rz 59 lautet:

Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, sollen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen 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).

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.

Nach Rz 59 wird die Überschrift 1.1.2.1. „Ort des Eigenverbrauchs“ und die Aussage „Siehe Rz 486“ gestrichen. Die Überschrift „1.1.2.2. Den Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellter Eigenverbrauch“ und die Rz 60 werden neu eingefügt.

1.1.2.2. Den Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellter Eigenverbrauch

Rz 60 lautet:

Hinsichtlich den Lieferungen gleichgestellter Eigenverbrauch siehe Rz 361 bis Rz 374.

Hinsichtlich den sonstigen Leistungen gleichgestellter Eigenverbrauch siehe Rz 475 bis Rz 487.

Randzahlen 61 bis 65: *derzeit frei.*

1.1.2.2.1.4. Beherbergung und Verköstigung

In Rz 70 und Rz 71 wird das Erkenntnis des VwGH vom 23.02.2010, 2007/15/0073 eingearbeitet.

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, **außer es überwiegen die betrieblichen Interessen des Arbeitgebers (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073).**

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.

Bei der längerfristigen, das Wochenende mit einschließenden Unterbringung von Arbeitnehmern bei auswärtigen Arbeitseinsätzen (zB Montage von Anlagen, Autobahnbaustellen usw.) kann ein überwiegendes Interesse des Arbeitgebers insbesondere dann vorliegen, wenn im Hinblick auf die Entfernung oder die Arbeitszeit nicht zu erwarten ist, dass der Dienstnehmer an arbeitsfreien Tagen an seinen Wohnsitz zurückfährt, oder wenn der Dienstnehmer an seiner Unterkunft (zB im Rahmen eines „Kurzurlaubes“) keinen Besuch beherbergen darf. Ist hingegen der Wohnsitz des Dienstnehmers bloß in einer solchen Entfernung zum Ort der Hotelunterkunft gelegen, dass vom Arbeitnehmer die Rückkehr an seinen Wohnsitz an arbeitsfreien Tagen am Wochenende üblicherweise zu erwarten ist und ist der Arbeitnehmer zudem berechtigt, in der ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellten Hotelunterkunft Besuch zu empfangen und zu beherbergen, dient diese Leistung primär der Deckung des privaten Bedarfes des Arbeitnehmers und ist als Eigenverbrauch im Sinn des § 3a Abs. 1a UStG 1994 zu beurteilen (vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073).

Rz 71 lautet:

Handelt es sich beim Arbeitgeber um ein Unternehmen des Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbes, so stellt die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern keinen Eigenverbrauch dar (**vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073**).

Wird im Gast- Schank- und Beherbergungsgewerbe vom Arbeitnehmer ein Kostenbeitrag verlangt, so ist dieser Kostenbeitrag zur Umsatzsteuer heranzuziehen, unabhängig davon wie hoch dieser ist.

Nach Rz 73 werden sämtliche Überschriften und Randzahlen bis zur Rz 83 ersatzlos gestrichen, da die Eigenverbrauchsbesteuerung im Zusammenhang mit Auslandsleistungen durch das AbgÄG 2010 entfallen ist.

Randzahlen **74** bis 100: *derzeit frei*

1.1.3. Einfuhr

In Rz 104 wird die Aufzählung der Gegenstände, die wie körperliche Sachen behandelt werden, um die Kälte ergänzt.

Rz 104 lautet:

Gegenstände sind alle körperlichen Sachen und jene unkörperlichen Sachen, die wie körperliche Sachen behandelt werden (zB elektrische Energie, Wärme, **Kälte**). Kein Gegenstand liegt vor, wenn bewegliche körperliche Sachen Bestandteile des menschlichen Körpers geworden sind (zB Zahnkronen).

In Rz 105 wird die Zitierung der anzuwendenden Rechtsvorschriften an die geltende Rechtslage angepasst.

Rz 105 lautet:

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

Weitgehend sind daher die Vorschriften über Zölle heranzuziehen (zB Anmeldeverfahren, Formen der vorübergehenden Verwendung). Das UStG 1994 regelt die Bemessungsgrundlage (§ 5 UStG 1994), die EUSt-Befreiungen (§ 6 Abs. 4 **bis 6** UStG 1994 sowie Art. 6 Abs. 3 UStG 1994), den Steuersatz (§ 10 UStG 1994) und den Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994) bei der Einfuhr autonom. Zu beachten sind weiters die Sondervorschriften des § 26 UStG 1994.

Randzahlen 106 bis 140: *derzeit frei*

1.3.1. Gemeinschaftsgebiet

In Rz 146 erster Absatz und Rz 147 zweiter Absatz werden die Hinweise auf die gemeinschaftsrechtliche Definition des Gemeinschaftsgebietes iSd EG-Verträge aktualisiert.

Rz 146 lautet:

Das Gemeinschaftsgebiet umfasst das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten, die nach dem Gemeinschaftsrecht zum Inland dieser Mitgliedstaaten zählen.

Rechtsgrundlagen des Gemeinschaftsrechts sind in dieser Hinsicht der EWG-Vertrag (Art. 227), **der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI. Nr. C 83 vom 30.03.2010 S. 47 (Art. 355) bzw. der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Art. 299)**, anderes primäres Gemeinschaftsrecht (zB Beitrittsakte) sowie **Art. 5 MwSt-RL 2006/112/EG (bzw. Art. 3 6. MwSt-RL)**. Das umsatzsteuerrechtliche Gemeinschaftsgebiet ist daher weder mit dem Anwendungsbereich des EWG-Vertrages noch mit dem Zollgebiet der EU ident.

.....

Rz 147 lautet:

.....

In Art. 355 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Art. 227 EWG-Vertrag) werden diese Freihäfen weder vom Inland der jeweiligen Mitgliedstaaten noch vom Gemeinschaftsgebiet ausgenommen. Auch die MwSt-RL 2006/112/EG (6. MwSt-RL) sieht für Freihäfen keine Ausnahmeregelung vor. Aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts liegt somit ein Freihafen, der sich im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates befindet, im umsatzsteuerlichen Inland und somit im umsatzsteuerlichen Gemeinschaftsgebiet.

Zur Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen in deutsche Freihäfen siehe Rz 3993.

2.3. Körperschaften des öffentlichen Rechts

Rz 270 wird an die geltende Rechtslage sowie an die KStR 2001 Rz 57 angepasst.

Rz 270 lautet:

Als Körperschaften des öffentlichen Rechts sind insbesondere anzusehen:

- Die Gebietskörperschaften: Das sind der Bund, die Länder, Gemeinden sowie Gemeindeverbände.
- Sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts: Die gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, die nach den Grundsätzen der Selbstverwaltung eingerichteten Berufsvertretungen (Kammern), die Fachverbände im Sinne des **§ 47**

Wirtschaftskammergesetz 1998, BGBI. I Nr. 103/1998, die einzelnen Sozialversicherungsträger und der Hauptverband der Sozialversicherungsträger, die Österreichische Akademie der Wissenschaften in Wien, die Österreichische Hochschülerschaft, die Hochschülerschaften der einzelnen Hochschulen sowie die politischen Parteien, wenn ihnen gemäß § 1 Parteiengesetz, BGBI. Nr. 404/1975 Rechtspersönlichkeit zukommt.

- Körperschaften des öffentlichen Rechts aufgrund landesgesetzlicher Regelungen: zB Fischereigenossenschaften und Fischereiverbände; Freiwillige Feuerwehren und Feuerwehrverbände; Jagdgenossenschaften und Landesjagdverbände; landesgesetzlich anerkannte Wasser- und Abwassergenossenschaften; Landesfremdenverkehrsverbände und -vereine; Müllbeseitigungsverbände.
- Selbständige öffentliche Anstalten und Fonds (zB Betriebsratsfonds)
 - Rotes Kreuz wird als Körperschaft des öffentlichen Rechts behandelt.

2.3.5. Einzelfälle

In Rz 272 wird das Urteil des EuGH 06.10.2009, Rs C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, zur „Außenwerbung“ durch politische Parteien (einschließlich der Veranstaltung von Bällen) übernommen.

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 04.11.1998, 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.

Nutzungsüberlassung von Aufbahrungshallen, Einsegnungshallen oder Leichenhallen: Bei der Entscheidung, ob eine solche Tätigkeit im Rahmen einer öffentlichrechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt wird, muss auf die nach der maßgeblichen landesgesetzlichen Regelung vorgesehenen Ausübungsmöglichkeiten und – bei gesetzlich vorgesehener Wahlmöglichkeit zwischen hoheitlicher oder privatrechtlicher Ausgestaltung der Nutzungsüberlassung – auf deren tatsächliche, gesetzeskonforme Umsetzung abgestellt werden. Die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst. Dies ist zB der Fall bei bescheidmäßiger Vorschreibung der Aufbahrungsgebühren (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0220) oder bei pauschaler Vorschreibung von „Hallengebühren“ gemeinsam mit den sonstigen Friedhofsgebühren (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0174).

Eine hoheitliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn die Nutzungsüberlassung in einen allgemeinen (aus der Betrachtung des österreichischen Rechts nicht-unternehmerischen) Friedhofsbetrieb iSd § 2 Abs. 5 KStG 1988 eingebettet ist (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0174 sowie VwGH 20.01.2005, 2000/14/0203).

Sollte sich nach den genannten Kriterien hingegen eine privatrechtliche Nutzungsüberlassung (Vermietung iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994) ergeben, ist zu beachten, dass ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 nur dann vorliegt, wenn die zivilrechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Bestandvertrages nach österreichischem Recht erfüllt werden (vgl. dazu UStR 2000 Rz 265). Fällt die Nutzungsüberlassung von Aufbahrungshallen usw. nicht unter diesen engeren

Vermietungsbegriff, dann liegt auch keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 vor (vgl. VwGH 04.02.2009, 2006/15/0220 sowie VwGH 03.09.2008, 2003/13/0086).

Politische Parteien: Tätigkeiten der Außenwerbung (zB Leistungen im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit und Information; Weitergabe von Werbematerial an Bezirks- und Gemeindeorganisationen gegen Verrechnung; Veranstaltung eines Parteiballes usw.) der Unterorganisation einer politischen Partei stellen keinen Betrieb gewerblicher Art dar, da die Partei damit, ohne dass sie sich an einem Markt beteiligt, eine nach außen gerichtete Aktivität im Rahmen der Verwirklichung ihrer politischen Ziele entfaltet, die die Verbreitung ihrer Anschauungen als politische Organisation und somit die politische Willensbildung bezeichnet (vgl. EuGH 06.10.2009, Rs C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*).

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.

3.1. Begriff der Lieferung

Rz 342 wird dahingehend ergänzt, dass auch Kälte einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt ist und ein Verweis wird eingefügt.

Rz 342 lautet:

Eine Lieferung liegt vor, wenn der Unternehmer jemand anderen befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Gegenstände sind

- körperliche Sachen oder
- andere Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung wie körperliche Sachen behandelt werden [zB Energie, Gas, elektrischer Strom (VwGH 10.11.1995, 94/17/0219), Wärme **oder Kälte** (vgl. Art. 15 Abs. 1 MwSt-RL 2006/112/EG **idF RL 2009/162/EU**), Dampf, Wasserkraft, Tiere, Kundenstock, Firmenwert (VwGH 20.01.1992, 91/15/0067, VwGH 27.01.1994, 93/15/0156)].

Zum Ort der Lieferung eines Kundenstocks siehe Rz 422, zum Ort der Lieferung von Gas oder Elektrizität siehe Rz 422a und Rz 422b bzw. Rz 474 bis Rz 474e.

Zum Ort der Lieferung von Wärme oder Kälte siehe Rz 474g.

Nach Rz 348 wird Rz 349 neu eingefügt. Die VwGH-Entscheidung zur Aufteilung von Menüs zu Pauschalentgelten (VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075) wird eingearbeitet und es erfolgt eine Klarstellung zur Zugabe von Autobahnvignetten bei Zeitschriftenabonnements.

Rz 349 lautet: Keine einheitliche Leistung liegt vor:

- **Menüs in (Schnell)restaurants**

Bei der Aufteilung pauschaler Menüpreise auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Speisenumsätze und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeumsätze ist das Pauschalentgelt im Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen, weil diese bereits fest stehen und keine eigene Kalkulation erfordern ("lineare Kürzung", VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075).

- **Autobahnvignetten als Zugabe zu Zeitungsabonnements**

Der Vignetteneinkaufspreis ist ungekürzt als Bemessungsgrundlage im Abopreis enthalten und unterliegt in diesem Umfang dem Normalsteuersatz.

Randzahlen 350 bis 360: *derzeit frei.*

3.2. Den Lieferungen gleichgestellter Eigenverbrauch

In Rz 374 wird im 4. Aufzählungspunkt das Wort „einheitliche“ gestrichen. Die Änderung dient lediglich der Klarstellung (siehe Rz 349).

Rz 374 lautet:

.....

- *Weitere Fälle, in denen regelmäßig entgeltliche Lieferungen bzw. entgeltliche Leistungen vorliegen:*
 - *Unberechnete Übereignung eines Mobilfunk-Geräts (Handy) von einem Mobilfunk-Anbieter an einen neuen Kunden, der gleichzeitig einen längerfristigen Netzbenutzungsvertrag abschließt;*
 - *Sachprämien von Zeitungs- und Zeitschriftenverlagen an die Neuabonnenten einer Zeitschrift, die ein längerfristiges Abonnement abgeschlossen haben;*
-

3.7. Verschaffung der Verfügungsmacht

In Rz 422 wird ein Verweis zur geänderten Rechtslage ab 1.1.2011 im Hinblick auf die Lieferung von Wärme und Kälte aufgenommen.

Rz 422 lautet:

Wird die Verfügungsmacht durch Übergabe eines handelsrechtlichen Traditionspapieres (Ladeschein, Lagerschein, Konnossement) verschafft, so ist der Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand der Lieferung zur Zeit der Übergabe des Traditionspapieres befindet. Der Ort, an dem das Traditionspapier übergeben wird, ist ohne Bedeutung.

Beispiel:

Über einen in Linz eingelagerten Gegenstand verfügt der Unternehmer in der Weise, dass dem Kunden in München der Lagerschein übergeben wird. Lieferort ist Linz.

Wasser **wird** dort geliefert, wo sich der Zähler befindet.

Dies gilt bis 31.12.2010 auch für die Lieferung von Wärme.

Zum Ort der Lieferung von Wärme oder Kälte ab 1.1.2011 siehe Rz 474g bis Rz 474h.

Ein Kundenstock wird dort geliefert, wo der überwiegende Teil der Kunden im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht ansässig ist.

Zum Ort der Lieferung von Gas oder Elektrizität siehe Rz 422a und Rz 422b bzw. Rz 474 bis Rz 474e.

3.9. Beförderungs- und Versendungslieferung aus dem Drittland

In Rz 467 erfolgt eine Anpassung an die Rechtslage ab 1.1.2011.

Rz 467 lautet:

§ 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994 gilt auch im Verhältnis zum Drittlandsgebiet; die Anwendung des § 3 Abs. 9 UStG 1994 ist demgegenüber mangels Beförderung oder Versendung ausgeschlossen. Die Lieferung von Gas über **ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz**, von Elektrizität, **von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze** aus dem Drittlandsgebiet in das Inland ist damit im Inland steuerbar und steuerpflichtig; die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1c UStG 1994 ist zu beachten (siehe dazu Rz 2604d).

Abschnitt 3.13. wird an die Rechtslage ab 1.1.2011 (siehe AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010) angepasst. Die Überschrift zu Abschnitt 3.13 wird geändert, ein neuer Unterabschnitt samt Überschrift aufgenommen und die Rz 474g und Rz 474h neu eingefügt. Die Überschriften sowie die Rz 474g und Rz 474h lauten:

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

3.13.3. Rechtslage ab 1.1.2011

Rz 474g lautet:

Die Regelung findet Anwendung bei der Lieferung von

- Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz**

- **Elektrizität**
- **Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze.**

Die Regelung findet in Bezug auf Gas für alle Druckstufen und in Bezug auf Elektrizität für alle Spannungsstufen Anwendung. Bezuglich der Lieferung von Gas ist die Anwendung der Sonderregelung nicht auf Lieferungen über das Erdgasnetz beschränkt, sondern umfasst auch die Lieferung von Gas über Rohrleitungen, die nicht Bestandteil des Verteilungsnetzes sind, wie zB über Rohrleitungen des Gas-Fernleitungsnetzes.

Bei der Lieferung dieser Gegenstände ist zu unterscheiden, ob diese Lieferung

- **an einen Unternehmer, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Weiterlieferung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist (so genannte Wiederverkäufer von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte)**
- **oder an einen anderen Abnehmer erfolgt.**

Rz 474h lautet:

Die Ausführungen in den Rz 474b bis Rz 474f gelten entsprechend bzw. sind sinngemäß auch für die Lieferung von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze anzuwenden.

3a.1a.5. Ort des Eigenverbrauches

Rz 487 wird dahingehend geändert, dass für die Bestimmung des Ortes des Eigenverbrauches einer sonstigen Leistung stets die Leistungsortregeln des § 3a UStG 1994 zur Anwendung gelangen.

Rz 487 lautet:

Der Ort des Eigenverbrauches nach § 3a Abs. 1a Z 1 und Z 2 UStG 1994 bestimmt sich nach den für nichtunternehmerische Leistungsempfänger iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 geltenden Leistungsortregeln.

Beispiel:

Der Unternehmer benützt ein zum Unternehmensbereich gehöriges KFZ fallweise für Privatfahrten sowohl im Inland als auch im Ausland. Ort des Eigenverbrauches für sämtliche Privatfahrten ist gemäß § 3a Abs. 7 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 12 UStG 1994) der Unternehmerort.

3a.8.neu Vermittlungsleistung an Nichtunternehmer

In Rz 639s wird Beispiel 3 an die ab 1.1.2011 geltende Rechtslage (siehe § 3a Abs. 11 lit. a und § 3a Abs. 11a UStG 1994 idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010) angepasst.

Rz 639s lautet:

.....

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 an einen Nichtunternehmer wird gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (vgl. EuGH 27.05.2004, Rs C-68/03, Lipjes). Der Leistungsplatz 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. 11 lit. a UStG 1994 am Tätigkeitsort (**ab 1.1.2011 am Empfängerort gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 bzw. am Tätigkeitsort gemäß § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994**) 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. **Ab 1.1.2011 bestimmt sich der Leistungsplatz nach § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 11 lit. a UStG 1994.***

3a.9.neu Grundstücksort

In Rz 639w wird das Format im letzten Absatz richtig gestellt.

Rz 639w lautet:

Zu einem Grundstück gehören auch diejenigen Sachen, die durch Vornahme einer Verbindung unselbständige Bestandteile eines Grundstückes geworden sind, auch wenn sie

ertragsteuerlich selbstständige Wirtschaftsgüter sind. Im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen auch sonstige Leistungen an Superädikaten oder Bauwerken, die Zugehör eines Baurechtes sind. Das gilt nicht für das Zubehör.

Beispiel:

Ein Industrieunternehmer hat anderen Unternehmern übertragen: die Pflege der Grünflächen des Betriebsgrundstücks, die Gebäudereinigung, die Wartung der Heizungsanlage und die Pflege und Wartung der Aufzugsanlagen. Es handelt sich in allen Fällen um sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen.

Die sonstige Leistung muss nach Sinn und Zweck der Vorschrift in engem Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst bezieht.

Rz 639x wird betreffend Lagerleistungen ergänzt.

Rz 639x lautet:

Zu den Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gehört die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Auch die Beherbergung, die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die Vermietung auf Campingplätzen **sowie das Einlagern von Gegenständen (zB in einem Lager- oder Kühlhaus), unabhängig davon, auf welcher zivilrechtlichen Grundlage die Leistung erfolgt (zB Miet- oder Verwahrungsvertrag)**, fallen darunter. Das gilt auch für die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.

3a.11.neu Tätigkeitsort

3a.11.1.neu Allgemeines

In Rz 640n wird im Hinblick auf die ab 1.1.2011 geltende Rechtslage ein Verweis angepasst sowie die Entscheidung des VwGH vom 16.12.2009, 2007/15/0208, zum Leistungsort bei Trainertätigkeit eingearbeitet.

Rz 640n lautet:

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

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

Nach der Überschrift wird Rz 640o in Anpassung an die ab 1.1.2011 geltende Rechtslage (siehe § 3a Abs. 11 lit. a und Abs. 11a UStG 1994 idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010) neu eingefügt sowie die Rz 640p, Rz 640r, Rz 640s, Rz 640u, Rz 640v, Rz 640w und Rz 640y um Aussagen zur Rechtslage ab 1.1.2011 ergänzt.

Rz 640o lautet:

Ab 1.1.2011 gilt § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 nur mehr für Leistungen, die an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 erbracht werden. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994, kommt die Generalklausel (§ 3a Abs. 6 UStG 1994) zur Anwendung. Nur die Eintrittsberechtigung und damit zusammenhängende sonstige Leistungen zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen Veranstaltungen usw. sind ab

1.1.2011 nach § 3a Abs. 11a UStG 1994 am Veranstaltungsort steuerbar. Dazu siehe näher Rz 641f.

Rz 640p lautet:

Tontechnische Leistungen, die im Zusammenhang mit künstlerischen oder unterhaltenden Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 unerlässlich sind, werden an dem Ort erbracht, an dem diese tatsächlich bewirkt werden (EuGH 26.09.1996, Rs C-327/94). **Ab 1.1.2011 gilt dies nur, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist.**

Rz 640r lautet:

Bei den Leistungen nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 - insbesondere den künstlerischen und wissenschaftlichen Leistungen – ist zu beachten, dass sich im Falle der Übertragung von Nutzungsrechten an Urheberrechten und ähnlichen Rechten (Katalogleistungen) der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 bestimmt, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.

Beispiel:

Ein amerikanischer Sänger gibt auf Grund eines Vertrages mit einer deutschen Konzertagentur ein Konzert im Inland. Auf Grund eines anderen Vertrages mit dem Sänger zeichnet eine österreichische Schallplattengesellschaft das Konzert auf.

Der Ort der Leistung für das Konzert bestimmt sich ab 1.1.2011 nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Deutschland). Bis 31.12.2010 liegt der Leistungsort für eine solche Leistung nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 in Österreich, da es sich um eine künstlerische Leistung handelt. Mit der Aufzeichnung des Konzerts für eine Schallplattenproduktion überträgt der Sänger Nutzungsrechte an seinem Urheberrecht im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 1 UStG 1994 (vgl. BFH 22.03.1979, BStBl II 1979, 598). Für den Ort dieser Leistung ist § 3a Abs. 6 UStG 1994 maßgeblich. Zur Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben, vgl. Rz 641q.

Rz 640s lautet:

Die Frage, ob bei einem wissenschaftlichen Gutachten eine wissenschaftliche Leistung nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 oder eine Beratung nach § 3a Abs. 14 Z 4 UStG 1994 vorliegt, ist nach dem Zweck zu beurteilen, den der Auftraggeber mit dem von ihm bestellten Gutachten verfolgt. Eine wissenschaftliche Leistung im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 setzt voraus, dass das erstellte Gutachten nicht auf Beratung des Auftraggebers

gerichtet ist. Dies ist der Fall, wenn das Gutachten nach seinem Zweck keine konkrete Entscheidungshilfe für den Auftraggeber darstellt. **Ab 1.1.2011 verliert diese Unterscheidung weitgehend an Bedeutung, da sich der Leistungsort stets nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 bestimmt, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.**

Beispiel 1:

*Ein Hochschullehrer hält im Auftrag eines Verbandes (**Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994**) auf einem Fachkongress einen Vortrag. Inhalt des Vortrages ist die Mitteilung und Erläuterung der von ihm auf seinem Forschungsgebiet, zB Maschinenbau, gefundenen Ergebnisse. Zugleich händigt der Hochschullehrer allen Teilnehmern ein Manuskript seines Vortrages aus. Vortrag und Manuskript haben nach Inhalt und Form den Charakter eines wissenschaftlichen Gutachtens. Sie sollen allen Teilnehmern des Fachkongresses zur Erweiterung ihrer beruflichen Kenntnisse dienen. Es liegt eine Leistung im Sinne des § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 vor.*

Soll das Gutachten dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Fragen dienen, so liegt eine Beratungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 4 UStG 1994 vor.

Beispiel 2:

Ein Wirtschaftsforschungsunternehmen erhält den Auftrag, in Form eines Gutachtens Struktur- und Standortanalysen für die Errichtung von Gewerbebetrieben zu erstellen. Auch wenn das Gutachten nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellt worden ist, handelt es sich um eine Beratung, da das Gutachten zur Lösung konkreter wirtschaftlicher Fragen verwendet werden soll.

Rz 640u lautet:

Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter an die Aussteller handelt es sich um sonstige Leistungen, die **gemäß § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994** am Tätigkeitsort steuerbar sind. **Ab 1.1.2011 gilt dies nur mehr für nichtunternehmerische Leistungsempfänger. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994.**

Das gilt auch für folgende Leistungen der Veranstalter an die Aussteller:

- Überlassung von Räumen und ihren Einrichtungen auf dem Messegelände für Informationsveranstaltungen einschließlich der üblichen Nebenleistungen;
- Überlassung von Parkplätzen auf dem Messegelände.

Als Messegelände sind auch örtlich getrennte Kongresszentren anzusehen. Übliche Nebenleistungen sind zB die Überlassung von Mikrofonanlagen und Simultandolmetscheranlagen sowie Bestuhlungsdienste, Garderobendienste und Hinweisdienste.

Rz 640v lautet:

Das gilt auch für damit im Zusammenhang stehende sonstige Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen.

Rz 640w lautet:

In der Regel erbringen die Veranstalter neben der Überlassung von Standflächen eine Reihe weiterer Leistungen an die Aussteller. Dieses zusätzliche, umfassende Leistungspaket wird dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (Tätigkeitsort gemäß § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994; vgl. EuGH 09.03.2006, Rs C-114/05, *Gillan Beach Ltd.*). **Ab 1.1.2011 gilt dies nur mehr für nichtunternehmerische Leistungsempfänger. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994.** Es kann sich insbesondere um folgende sonstige Leistungen der Veranstalter handeln:

- 1) Technische Versorgung der überlassenen Stände. Hiezu gehören zB
 - Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Druckluft, Telefon, Telex, Internet-Anschluss und Lautsprecheranlagen,
 - die Abgabe von Energie, zB Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen.
- 2) Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Unter die "Planung" fallen insbesondere Architektenleistungen, zB Anfertigung des Entwurfs für einen Stand. Zur "Gestaltung" zählt zB die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes.
- 3) Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschließlich Miet-System-Ständen.

- 4) Standbetreuung und Standbewachung.
- 5) Reinigung von Ständen.
- 6) Überlassung von Garderoben und Schließfächern auf dem Messegelände.
- 7) Überlassung von Eintrittsausweisen einschließlich Eintrittsgutscheinen.
- 8) Überlassung von Fernsprechstellen und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller und die Leistungen des Veranstalters im Fernschreibdienst.
- 9) Überlassung von Informationssystemen, zB von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen.
- 10) Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände.
- 11) Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen.
- 12) Übersetzungsdiene.
- 13) Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemaßnahmen.

Rz 640y lautet:

Erbringen andere Unternehmer als die Veranstalter einzelne der oben angeführten sonstigen Leistungen an die Aussteller oder an Durchführungsgesellschaften, so gilt Folgendes:

Die in Rz 640w in Punkt 1 bis 7 bezeichneten Leistungen sind als Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen anzusehen (§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994; **ab 1.1.2011: § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 für Nichtunternehmer; § 3a Abs. 6 UStG 1994 für Unternehmer**).

Die in Rz 640w in Punkt 8 bis 13 bezeichneten sonstigen Leistungen fallen unter § 3a Abs. 6 **bzw. Abs. 7 UStG 1994**.

Nach Rz 641e wird Abschnitt 3a.11.6.neu samt Überschrift neu eingefügt. Der bisher in Rz 641f enthaltene Text wird in Rz 641g übernommen. Rz 641f wird im Hinblick auf die Rechtslage ab 1.1.2011 betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen neu gefasst. Der Abschnitt samt Überschrift sowie Rz 641f lautet:

3a.11.6.neu Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen

Rz 641f lautet:

Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen (§ 3a Abs. 11a UStG 1994) sind Leistungen, deren wesentliches Merkmal in der entgeltlichen Gewährung des Rechts auf Eintritt zu einer Veranstaltung besteht.

Unter den Begriff der Eintrittsberechtigung fallen insbesondere

- **das Recht auf Eintritt zu Vorführungen, Theateraufführungen, Zirkusveranstaltungen, Messen, Unterhaltungsprogrammen, Konzerten, Ausstellungen und ähnlichen kulturellen Veranstaltungen, einschließlich des durch ein Abonnement abgedeckten Eintritts;**
- **das Recht auf Eintritt zu Sportveranstaltungen wie einem Spiel oder einem Wettkampf, einschließlich des durch eine Dauerkarte abgedeckten Eintritts;**
- **das Recht auf Eintritt zu bzw. Teilnahme an Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts oder der Wissenschaft, wie Konferenzen und Seminaren.**

Beispiel:

Der deutsche Unternehmer A besucht am 5.1.2011 ein Rechtsseminar beim österreichischen Seminarveranstalter B in Wien. Die Teilnahmegebühr ist gemäß § 3a Abs. 11a UStG 1994 am Veranstaltungsort (Wien) steuerbar, unabhängig von den Anmelde- und Zahlungsmodalitäten, die für dieses Seminar gelten.

Nicht unter den Begriff der Eintrittsberechtigung für eine Veranstaltung fällt das Recht zur Benutzung von Einrichtungen, wie zB einer Turnhalle, eines Schwimmbades usw.

Die Vermittlung einer Eintrittsberechtigung zu einer Veranstaltung ist keine mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende sonstige Leistung iSd § 3a

Abs. 11a UStG 1994. Der Leistungsort einer solchen Vermittlungsleistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 6 UStG 1994.

Mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994 sind zB das Recht zur Benützung der Garderobe oder der sanitären Einrichtungen, soweit es sich hierbei nicht bereits um unselbständige Nebenleistungen zur Eintrittsberechtigung handelt.

3a.12.neu Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln

Der bisher in Rz 641f enthaltene Text wird in Rz 641g übernommen.

Rz 641g lautet:

Der Leistungsort bestimmt sich bei der kurzfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln danach, wo das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, dh. wo sich das Beförderungsmittel befindet, wenn der Leistungsempfänger tatsächlich die physische Kontrolle darüber erhält. Die rechtliche Kontrolle allein (Vertragsunterzeichnung, Schlüsselübergabe) reicht hierfür nicht aus.

Bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln bestimmt sich der Leistungsort im zwischenunternehmerischen Bereich nach § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 15 UStG 1994. Wird eine solche Leistung (langfristige Vermietung) an einen Nichtunternehmer erbracht, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 7 UStG 1994 bzw. auch nach § 3a Abs. 15 UStG 1994.

Als Beförderungsmittel gelten Fahrzeuge mit oder ohne Motor, sowie sonstige Ausrüstungen und Vorrichtungen, welche zur Beförderung von Personen oder Gegenständen von einem Ort an einen anderen konzipiert worden sind, von Fahrzeugen gezogen oder geschoben werden können und tatsächlich in der Lage sind, Gegenstände oder Personen zu befördern.

Zu den Beförderungsmitteln gehören auch Sattelzugmaschinen, Sattelanhänger, Auflieger, Fahrzeuganhänger, Eisenbahnwagen, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen (vgl. jedoch Rz 639y), Fahrzeuge, die speziell für den Transport von Kranken oder Verletzten konzipiert sind, Traktoren und andere landwirtschaftliche Fahrzeuge, Fahrzeuge für

militärische, Überwachungs- oder Zivilschutzzwecke (ausgenommen Kampffahrzeuge und Kampfflugzeuge), Rollstühle und ähnliche Fahrzeuge für Kranke und Körperbehinderte, mit Vorrichtungen zur mechanischen oder elektronischen Fortbewegung, Fahrräder und Dreiräder.

Keine Beförderungsmittel sind zB 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 hievon kann jedoch mit diesen Gegenständen eine Beförderungsleistung ausgeführt werden.

3a.14.11.neu Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel

Rz 642h wird mit einem Hinweis auf die Verordnung des BM für Finanzen betreffend Leistungsortverlagerung neu aufgenommen.

Rz 642h lautet:

Die Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 173/2010, hinsichtlich der Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen ist zu beachten.

3a.14.14.neu Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen

Rz 642q wird an die Rechtslage ab 1.1.2011 angepasst.

Rz 642q lautet:

Insbesondere in den folgenden Fällen handelt es sich um andere als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen. Es sind sonstige Leistungen, die zum wesentlichen Teil durch Menschen erbracht werden, wobei das Internet oder ein elektronisches Netz nur als Kommunikationsmittel dient:

- Data-Warehousing - offline -, eine themenorientierte, integrierte, statische und nur zeitlich variable Sammlung von Daten, die so organisiert sind, dass sie die Bedürfnisse des Managements unterstützt (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994).
- Versteigerungen herkömmlicher Art, bei denen Menschen direkt tätig werden, unabhängig davon, wie die Gebote abgegeben werden - zB persönlich, per Internet oder per Telefon (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994).
- Nichtautomatisierter Fernunterricht, zB per Post oder Internet (**bis 31.12.2010: § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994; ab 1.1.2011: § 3a Abs. 6 oder Abs. 11 lit. a UStG 1994**).
- (Physische Offline) Reparatur von EDV-Ausrüstung (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 11 lit. c UStG 1994).
- Zeitungs-, Plakat- und Fernsehwerbung (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 2 UStG 1994).
- Beratungsleistungen von Rechtsanwälten und Finanzberatern usw. per E-Mail (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 3 und Z 4 UStG 1994).
- Internettelefonie (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 12 UStG 1994).
- Kommunikation wie zB E-Mail (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 12 UStG 1994).
- Telefon-Helpdesks, eine telefonische Sofort-Hilfe zur Lösung von EDV-Problemen (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 7 UStG 1994).
- Videofonie, dh. Telefonie mit Video-Komponente (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 12 UStG 1994).
- Zugang zum Internet und World Wide Web (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 12 UStG 1994).
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz bei gleichzeitiger Übertragung der Sendung auf herkömmlichem Weg (§ 3a Abs. 6 oder Abs. 14 Z 13 UStG 1994).
- Unterrichtsleistungen, wobei ein Lehrer den Unterricht über das Internet oder ein elektronisches Netz, dh. über ein Remote Link, erteilt (**bis 31.12.2010: § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994; ab 1.1.2011: § 3a Abs. 6 oder Abs. 11 lit. a UStG 1994**).

Die Überschrift zu Abschnitt 3a.14.15.neu und Rz 642r werden an die Rechtslage ab 1.1.2011 angepasst und lauten:

3a.14.15.neu Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen, Wärme- oder Kältenetzen (§ 3a Abs. 14 Z 15 UStG 1994)

Rz 642r lautet:

Zu diesen Leistungen gehören die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen, die Fernleitung, die Übertragung oder die Verteilung über diese Netze sowie andere mit diesen Leistungen unmittelbar zusammenhängende Leistungen in Bezug auf Gas für alle Druckstufen und in Bezug auf Elektrizität für alle Spannungsstufen.

Ab 1.1.2011 fallen auch Dienstleistungen gleicher Art im Zusammenhang mit einem Fernleitungsnetz oder einem vorgelagerten Gasleitungsnetz darunter. Weiters sind ab 1.1.2011 auch alle Dienstleistungen, die mit der Gewährung des Zugangs zu Wärme- oder Kältenetzen verbunden sind, umfasst.

3a.15.neu Sonderfälle des Ortes der sonstigen Leistungen

In Rz 642x wird ein redaktionelles Versehen beseitigt.

Rz 642x lautet:

Die Regelung im § 3a Abs. 15 Z 2 UStG 1994 erstreckt sich nur auf sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 14 Z 1 bis 13 und Z 15 UStG 1994 an juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit diese Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 sind. Auch in diesem Fall kann es zum Übergang der Steuerschuld kommen (vgl. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994).

Beispiel:

Eine österreichische Gemeinde, die nichtunternehmerisch tätig ist und über keine UID verfügt, platziert im Wege der Öffentlichkeitsarbeit eine Fremdenverkehrsanzeige über einen Werbungsmittler mit Sitz in der Schweiz in einer österreichischen Zeitung.

Die Werbeleistung der österreichischen Zeitung an den Schweizer Werbungsmittler ist nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 nicht in Österreich steuerbar. Die Leistung des Schweizer Werbungsmittlers an die Gemeinde unterliegt nach § 3a Abs. 15 Z 2 UStG 1994 der österreichischen Umsatzsteuer. Hat der Schweizer Werbungsmittler weder Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland, geht die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 auf die österreichische Gemeinde über.

3a.16.neu Verordnungsermächtigung

Der Text der Rz 643 wird in Rz 644 übernommen. Rz 643 bleibt frei. Nach Rz 642z werden Rz 643a und Rz 643b mit Ausführungen zur Verordnung des BM für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen, BGBI. II Nr. 173/2010, neu eingefügt.

Randzahl 643: *derzeit frei*

Rz 643a lautet:

Nach § 1 der Verordnung des BM für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen, BGBI. II Nr. 173/2010, verlagert sich ab 1.7.2010 der Leistungsort bei der Vermietung von körperlichen Gegenständen, ausgenommen von Beförderungsmitteln, vom Drittland ins Inland, wenn diese Gegenstände tatsächlich im Inland genutzt werden.

Beispiel:

Der russische Tourist R mietet für seinen zweiwöchigen Schiurlaub in Ischgl eine Schiausrüstung im österreichischen Sportfachgeschäft Ö.

Die Vermietung des Ö an R wäre nach § 3a Abs. 14 Z 11 iVm § 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994 in Russland steuerbar. Da der „Verbrauch“ dieser Leistung in Österreich stattfindet, verlagert sich der Leistungsort nach § 1 der VO, BGBI. II Nr. 173/2010, nach Österreich, sodass Ö österreichische Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen hat.

643b lautet:

Nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen, BGBI. II Nr. 173/2010, verlagert sich ab 1.7.2010 ein im Drittland gelegener Leistungsort bei Sportwetten und Ausspielungen gemäß § 2 GSpG ins Inland, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung dieser Leistung im Inland erfolgt. Gleichermaßen gilt gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung für die Vermittlung solcher Umsätze an im Drittland ansässige Unternehmer.

Beispiel:

Der in Österreich ansässige Unternehmer Ö vermittelt für den im Drittland ansässigen Unternehmer D den Abschluss von Glücksverträgen (zB

Klassenlotterie) mit österreichischen Privaten. Die Vermittlungsleistung wäre nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 im Drittland steuerbar, verlagert sich jedoch gemäß § 2 der VO, BGBl. II 173/2010, ins Inland, da hier der Vermittler dem Privaten die Möglichkeit einräumt, am Glücksspiel teilzunehmen.

4.1. Entgelt

Der bisher in Rz 643 enthaltene Text wird in Rz 644 übernommen.

Rz 644 lautet:

Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen ist Bemessungsgrundlage das Entgelt. Die Umsatzsteuer selbst gehört nicht zum Entgelt, jedoch andere Abgaben, zB Verbrauchs-, Energie- und Vergnügungssteuern, Werbeabgabe und NoVA sowie der Altlastenbeitrag.

Nicht zum Entgelt zählen Zuwendungen, die ohne Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben werden und daher kein Leistungsentgelt darstellen, wie zB Schenkungen, Erbschaften, Spenden, Subventionen, Lotterie- und Spielgewinne, echte Mitgliedsbeiträge, Schadenersatzleistungen, Vertragsstrafen, durchlaufende Posten.

6 Steuerbefreiungen (§ 6 UStG 1994)

6.1.3 Grenzüberschreitende Güterbeförderung und Nebenleistungen

In Rz 706 und Rz 712 wird der Begriff „grenzüberschreitend“ näher ausgeführt. Weiters erfolgt in Rz 706 eine Richtigstellung dahingehend, dass der letzte Satz nicht zu den Aufzählungen gehört.

Rz 706 lautet:

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994 kommt insbesondere für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

- Für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr bis zum ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft (vgl. auch das Beispiel 1); **steuerbefreit ist die Beförderung vom Drittland ins**

Gemeinschaftsgebiet, nicht jedoch die Beförderung von einem Drittland in ein anderes Drittland;

- für Güterbeförderungen, die nach solchen vorangegangenen Beförderungen nach einem weiteren Bestimmungsort in der Gemeinschaft durchgeführt werden, zB Beförderungen aufgrund einer nachträglichen Verfügung oder Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof zum Empfänger (vgl. auch die Beispiele 2 und 3);
- für den Umschlag und die Lagerung von eingeführten Gegenständen (vgl. nachfolgende Beispiele);
- für handelsübliche Nebenleistungen, die bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen oder bei den in obigen Punkten bezeichneten Leistungen vorkommen, zB Wiegen, Messen, Probeziehen oder Anmelden zur Abfertigung zum freien Verkehr;
- für die Besorgung der oben angeführten Leistungen;
- für Vermittlungsleistungen, für die die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 5 UStG 1994 nicht in Betracht kommt, zB für die Vermittlung von steuerpflichtigen Lieferungen, die von einem Importlager im Inland ausgeführt werden (vgl. die Beispiele 5 und 6);

Die Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass die Leistungen an einen ausländischen Auftraggeber bewirkt werden.

Rz 712 lautet:

Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994 kommt insbesondere für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

- für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr ins Drittlandsgebiet; **steuerbefreit ist die Beförderung vom Gemeinschaftsgebiet ins Drittland, nicht jedoch die Beförderung von einem Drittland in ein anderes Drittland;**
- für inländische und innergemeinschaftliche Güterbeförderungen, die einer solchen Beförderung vorangehen, zB Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Absender zum Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof;

- für den Umschlag und die Lagerung von Gegenständen vor ihrer Ausfuhr oder während ihrer Durchfuhr;
- für die handelsüblichen Nebenleistungen, die bei Güterbeförderungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet oder durch das Inland oder bei den oben bezeichneten Leistungen vorkommen, zB Wiegen, Messen oder Probeziehen;
- für die Besorgung der oben angeführten Leistungen.

Rz 713 wird einerseits um das Erkenntnis des VwGH vom 22.03.2010, 2007/15/0310 und andererseits um die Aussage, dass der Begriff der Ausfuhr hier auch Vorgänge umfasst, die nicht gemäß § 7 steuerfrei sind (zB rechtsgeschäftsloses Verbringen, Ausfuhr durch Nichtunternehmer), ergänzt.

Rz 713 lautet:

Die Steuerbefreiung hängt nicht davon ab, dass die Leistungen an ausländische Auftraggeber bewirkt werden. Die Leistungen müssen sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen (**VwGH 22.03.2010, 2007/15/0310**). Der Begriff der Ausfuhr umfasst auch Vorgänge, die nicht gemäß § 7 UStG 1994 steuerfrei sind (zB rechtsgeschäftsloses Verbringen, Ausfuhr durch Nichtunternehmer).

Es ist unbedeutlich, ob es sich um eine Beförderung, einen Umschlag oder eine Lagerung oder um eine handelsübliche Nebenleistung zu diesen Leistungen handelt.

In Rz 723 wird zur Vermeidung einer sich durch die ab 1.1.2010 geltenden neuen Leistungsortregeln ergebenden Doppelbesteuerung eine Klarstellung aufgenommen.

Rz 723 lautet:

Von der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c UStG 1994 sind ferner Bearbeitungen oder Verarbeitungen von Gegenständen einschließlich Werkleistungen im Sinne des § 3a Abs. 3 UStG 1994 ausgeschlossen. Diese Leistungen können jedoch zB unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 8 UStG 1994 steuerfrei sein.

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, kann in jenen Fällen, in denen ein Gegenstand vor der Einfuhr im Ausland be- oder verarbeitet wird, von einer Besteuerung der Be- oder Verarbeitungsleistung im Inland Abstand genommen werden, wenn die Kosten für diese Leistung in der Bemessungsgrundlage für die EUST enthalten sind (vgl. Rz 707).

6.1.6. Andere echte Steuerbefreiungen

In Rz 736 und Rz 742 werden die Zitierungen an die RL 2006/112/EG angepasst.

Rz 736 lautet:

§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 befreit unter bestimmten Voraussetzungen Lieferungen und sonstige Leistungen (ausgenommen die Lieferung neuer Fahrzeuge) an begünstigte Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat. Diese Bestimmung entspricht **Art. 151 MwSt-RL 2006/112/EG**.

Rz 742 lautet:

Grundlage für die Steuerbefreiung ist **Art. 151 MwSt-RL 2006/112/EG (Art. 15 Abs. 10 6. MWSt-RL)**, der Umfang richtet sich nach österreichischem Recht. Die für den Nachweis der Steuerbefreiung im anderen Mitgliedstaat erforderliche Bescheinigung (**Formular U 100**) stellt das Bundesministerium für **europäische und internationale Angelegenheiten** aus.

6.1.7. Leistungen der Sozialversicherungs- und Fürsorgeträger

In Rz 749 wird klargestellt, dass neben der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 auch die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 Vorrang hat.

Rz 749 lautet:

Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 umfasst alle Aufgaben der Sozialversicherungsträger und des Hauptverbandes, die dem Zweck der gesetzlichen Sozialversicherung dienen. Leistungen im Zusammenhang mit Standardprodukten, Innovationsprojekten und der neuen Netzwerksstruktur der Sozialversicherung mit

Kompetenzzentren und Dienstleistungszentren samt Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern fallen gleichfalls unter § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994.

Die Steuerbefreiung erstreckt sich nur auf jene Umsätze, die von den genannten Sozialversicherungs- und Fürsorgeträgern untereinander und gegenüber dem im Gesetz ausdrücklich genannten Personenkreis der Versicherten und Befürsorgten bewirkt werden. Wenn daher entgeltliche Leistungen auch an Personen erbracht werden, die nicht dem begünstigten Personenkreis angehören (zB die Abgabe von Medikamenten in einer dem Sozialversicherungsträger gehörigen Apotheke an Nichtversicherte), sind diese nicht befreit.

Hilfsgeschäfte von einer eigenen Einrichtung eines Sozialversicherungsträgers sind nach § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 befreit (vgl. Rz 928). Hilfsgeschäfte der Sozialversicherungsträger selbst sind nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 (soweit das Hilfsgeschäft zwischen begünstigten Personen iSd § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 getätigt wird) oder nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 befreit.

Die **spezielleren** Befreiungen nach **§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a und Z 16 UStG 1994** gehen den Befreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 und Z 26 UStG 1994 vor. Bei **Grundstücksumsätze** oder bei Vermietungen von Grundstücken zwischen begünstigten Personen iSd § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 besteht somit nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z **9 lit. a bzw. Z 16** leg. cit. zu verzichten.

Auch die Umsätze der von den Sozialhilfeträgern betriebenen Alten- und Pflegeheime sind nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 unecht steuerbefreit.

6.1.8. Geld und Kapitalverkehr

In Rz 766 werden die Definition des Befreiungsinhaltes entsprechend EuGH 13.12.2001, Rs C-235/00, *CSC Financial Services*, und Aussagen aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2009 übernommen.

Rz 766 lautet:

Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994 sind sämtliche Umsätze einschließlich der Vermittlung, die sich auf Wertpapiere beziehen, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren. Von

der Befreiung sind somit die Umsätze erfasst, die geeignet sind, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen, sofern es sich nicht um rein materielle, technische oder administrative Leistungen handelt, die nicht zu Änderungen in rechtlicher oder finanzieller Hinsicht führen (vgl. EuGH 13.12.2001, Rs C-235/00, CSC *Financial Services*). Nicht befreit sind demnach auch eigenständige Informationstätigkeiten im finanzwirtschaftlichen Bereich oder entscheidungsunterstützende Beratungsleistungen, durch welche nicht unmittelbar Rechte und Pflichten in Bezug auf Wertpapiere begründet, geändert oder zum Erlöschen gebracht werden.

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.

Unter die Steuerbefreiung fallen weiters die Umsätze im Geschäft mit Investmentfondsanteilen und mit Immobilien-Investmentfondsanteilen sowie die Provisionen für die (Sub-)Vermittlung derartiger Umsätze (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0099). Die Verwaltung der genannten Sondervermögen ist jedoch nur bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994 steuerfrei (vgl. Rz 772a).

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).

6.1.9.1. Grundstücksumsätze

6.1.9.1.5. Option zur Steuerpflicht

Auch bei Grundstücksumsätze ist – wie bei Vermietungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 - unter bestimmten Voraussetzungen ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option zur Steuerpflicht bereits vor dem Zeitpunkt der Lieferung möglich (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193 zur Auslegung des § 6 Abs. 2 vorletzter Unterabsatz UStG 1994). Gleichzeitig wird klargestellt, dass diesfalls Anzahlungen zwingend steuerpflichtig zu behandeln sind. Außerdem werden weitere Aussagen des VwGH zur Optionsausübung eingearbeitet (vgl. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0140). Die Rz 793, Rz 794, Rz 797, Rz 799 und Rz 800 werden in diesem Zusammenhang entsprechend geändert.

Rz 793 lautet:

Voraussetzung für die Optionsausübung ist, dass der Unternehmer einen **grundätzlich unter** § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 **fallenden** Umsatz tätigt. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist an keine besondere Form oder Frist gebunden und **erfordert auch keine eigene schriftliche Erklärung an das Finanzamt**. Der Verzicht (ebenso wie die Rücknahme des Verzichtes) ist bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides möglich. Der Verzicht ist auch im wieder aufgenommenen Verfahren möglich. Maßgeblich ist nicht der offene Ausweis in einer Rechnung oder Gutschrift, sondern die Behandlung als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt. Stellt der Unternehmer zwar **Umsatzsteuer** in Rechnung, behandelt aber den Umsatz gegenüber dem Finanzamt (Voranmeldung, Steuererklärung) steuerfrei, schuldet er den ausgewiesenen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994, ausgenommen er berichtigt die Rechnung.

Bei nach dem 31. Dezember 2004 im Zwangsversteigerungsverfahren ausgeführten Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 nur zulässig, wenn der Verpflichtete dem Gericht spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes (§ 144 EO) ausdrücklich mitteilt, dass der Umsatz an den Ersteher gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig behandelt wird. Diese gesetzliche Frist kann nicht verlängert werden (vgl. § 110 Abs. 2 BAO). Im Falle der fristgerechten Mitteilung der steuerpflichtigen Behandlung kommt es gemäß § 19 Abs. 1b lit. c UStG 1994 zum Übergang der Steuerschuld auf den Ersteher, wobei der Verpflichtete als leistender Unternehmer für diese Steuer haftet. Der Verpflichtete muss eine Rechnung gemäß § 11 Abs. 1a UStG 1994 ausstellen. Hinsichtlich des Vorsteuerabzugsrechtes des Erstehers vgl. Rz 1875 bis Rz 1876.

Rz 794 lautet:

Optionsberechtigt sind grundsätzlich alle Unternehmer, die Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 ausführen, ausgenommen Kleinunternehmer und pauschalierte Landwirte. Diese müssten, um optieren zu können, zusätzlich auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten (§ 6 Abs. 3 UStG 1994) bzw. erklären, dass ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften besteuert werden sollen (§ 22 Abs. 6 UStG 1994).

Beispiel:

Kleinunternehmer K veräußert seine Eigentumswohnung, die er bisher vermietete. Die Vermietungsumsätze lagen unter 30.000 Euro. Die Eigentumswohnung wird um 150.000 Euro zuzüglich 20% USt veräußert.

*Das Hilfsgeschäft des K (Veräußerung der Eigentumswohnung) bleibt bei der Ermittlung der Kleinunternehmertgrenze von 30.000 Euro außer Ansatz. K muss, um für den Grundstücksumsatz optionsberechtigt zu sein, neben der Behandlung des Umsatzes gegenüber dem Finanzamt als steuerpflichtig zusätzlich auf die Kleinunternehmerregelung verzichten (Doppeloption). Die Inrechnungstellung der **Umsatzsteuer** allein würde zu einer Steuerschuld auf Grund der Rechnung führen.*

Ob der leistende Unternehmer zur Besteuerung optiert, steht - aus der Sicht der Umsatzsteuer - in seinem freien Ermessen.

Der Erwerber hat umsatzsteuerlich weder Anspruch auf die Ausübung des Optionsrechtes noch muss er dieser zustimmen (vgl. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0140).

Rz 797 lautet:

Auch bei einem gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfreien

Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 (vgl. Rz 790) ist eine Option zur Steuerpflicht möglich.

Es besteht nicht die Möglichkeit, zu berichtigende oder nicht abzugsfähige Steuern gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 in Rechnung zu stellen, wohl aber im Falle der Option die für den steuerpflichtigen Eigenverbrauch geschuldete **Umsatzsteuer**.

Beispiel:

Unternehmer U schenkt ein vermietetes Gebäude, welches unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges errichtet wurde, seinem Sohn S, der das Gebäude weiterhin vermietet.

Durch die Schenkung bewirkt der Unternehmer einen Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994. Für den Unternehmer U besteht die Möglichkeit, für den Eigenverbrauch zur Steuerpflicht zu optieren. Damit entfällt eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994.

Rz 799 lautet:

Will der Unternehmer im Hinblick auf eine künftige Optionsausübung bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur möglich, wenn er zweifelsfrei darlegen kann (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit künftigen Käufern oder anhand anderer - über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender – Umstände), dass bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Veräußerung oder der Fall des Unterbleibens einer Veräußerung.

§ 6 Abs. 2 vorletzter Unterabsatz UStG 1994 regelt nur den Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung der Option und die steuerliche Behandlung einer "bis dahin" mangels entsprechender Optionsabsicht vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausgeschlossenen oder nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 zu berichtigenden Vorsteuer (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193). Bei Absichtsänderungen ist Rz 901 sinngemäß anzuwenden.

Steht im Zeitpunkt der Vereinnahmung einer Anzahlung zweifelsfrei fest, dass der spätere Grundstücksumsatz steuerpflichtig behandelt werden wird, sind im Zusammenhang mit der späteren Grundstückslieferung vereinnahmte Anzahlungen gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a und b UStG 1994 steuerpflichtig (Normalsteuersatz) und berechtigen den Erwerber unter den Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug, wenn der Verkäufer in der Anzahlungsrechnung (vgl. Rz 1524) auf die spätere steuerpflichtige Behandlung des Grundstücksumsatzes hinweist.

Beispiel:

Eine Immobilien-Gesellschaft, die die Errichtung und Veräußerung von Gebäuden zum Unternehmensgegenstand hat, errichtet im Jahr 01 Vorsorge-Wohnungen und beabsichtigt diese nach Fertigstellung (voraussichtlich im Jahr 02) entsprechend ihrem Vorsorge-Wohnungs-Konzept an Anleger zu verkaufen, die die Wohnungen in der Folge an fremde Dritte für Wohnzwecke weitervermieten wollen. Die umsatzsteuerpflichtige Wohnungsvermietung und der damit verbundene Vorsteuerabzug für den Anleger sind zentraler Bestandteil der Konzeption. Noch im Jahr des Baubeginnes liegen verbindliche Kaufanbote von Anlegern vor, in denen festgelegt wird, dass der Miteigentumsanteil mit Umsatzsteuer verrechnet wird. In allen Werbeprospekten und -inseraten wird dies hervorgehoben. Auch bei vergleichbaren früheren Projekten ist die Gesellschaft nachweislich so vorgegangen. Als Voraussetzung für die Annahme des verbindlichen Kaufanbotes wird die Leistung von Anzahlungen vereinbart.

Im Hinblick auf den - durch die nach außen hin erkennbaren und verbindlichen Vereinbarungen bzw. die sonstigen Umstände – mit größter Wahrscheinlichkeit anzunehmenden Zusammenhang mit künftigen steuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen an ihrerseits – durch Vermietung für Wohnzwecke - unternehmerisch tätige Anleger steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug für im Jahr 01 angefallene Errichtungs- und Planungskosten bereits im Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum 01 zu. Gleichzeitig muss der Unternehmer im Jahr 01 (und später) vereinnahmte Anzahlungen nach Maßgabe des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a und b UStG 1994 versteuern. Bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Anzahlungsrechnung, die einen ausdrücklichen Hinweis auf die spätere steuerpflichtige Behandlung der Veräußerung enthält, kann der künftige Erwerber – unter den weiteren Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 – die darin ausgewiesene Steuer abziehen.

Rz 800 lautet:

Optiert der Unternehmer **erst bei Lieferung des Grundstückes** gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht **und war die diesbezügliche Absicht bisher zweifelhaft bzw.**

ändert er nachweislich bereits vorher nach außen erkennbar und zweifelsfrei seine ursprüngliche Absicht zur steuerfreien Veräußerung in Richtung steuerpflichtige Behandlung, so können – wie bei der Vermietung (vgl. Rz 901) – die bis dahin im Hinblick auf die Steuerfreiheit der Umsätze gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Vorsteuern **frühestens für den Voranmeldungs-(Veranlagungs-)zeitraum geltend gemacht werden, in dem der Unternehmer seine Absicht zur steuerpflichtigen Behandlung zweifelsfrei geändert (siehe Rz 799) bzw. in dem er den Umsatz tatsächlich gegenüber dem Finanzamt steuerpflichtig behandelt hat.**

6.1.9.3.1. Versicherungsleistungen

In Rz 851 wird das Urteil des EuGH vom 22.10.2009, Rs C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*, zur Nichtanwendung der Steuerbefreiung bei entgeltlicher Übertragung eines Bestands von Lebensrückversicherungsverträgen eingearbeitet.

Rz 851 lautet:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG 1994 sind die Umsätze steuerfrei, soweit dafür ein Versicherungsentgelt gemäß § 3 Versicherungssteuergesetz **1953** gezahlt wird. Versicherungsentgelt ist nach § 3 Versicherungssteuergesetz **1953** jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist (zB Prämien, Beiträge, Vorbeiträge, Vor- und Nachschüsse, Umlagen, Unterjährigkeitszuschläge, Kosten für die Ausfertigung des Versicherungsscheines, Eintrittsgelder und sonstige Nebenkosten). Auch wenn eine Zahlung kein Versicherungsentgelt ist, unterliegt sie der **Umsatzsteuer** nur dann, wenn sie Entgelt für eine spezifische Leistung des Versicherers ist. Das trifft bei Mahnkosten nicht zu. Die Mahnkosten stellen nicht das Entgelt für einen selbständigen Leistungsaustausch dar und sind daher wie die Hauptleistung (Versicherungsschutz) befreit (VwGH 2.3.1992, 90/15/0143). Bei Mahngebühren sowie bei der Erstattung der Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens handelt es sich grundsätzlich immer um einen nicht steuerbaren Schadenersatz.

Die entgeltliche Übertragung eines Bestands von (Rück-)Versicherungsverträgen auf ein anderes Versicherungsunternehmen, durch die dieses Unternehmen alle

Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen mit Zustimmung der Versicherungsnehmer übernommen hat, ist weder gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG 1994 (kein Versicherungs- oder Rückversicherungsumsatz) noch nach § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 (kein Finanzgeschäft) steuerfrei (EuGH 22.10.2009, Rs C-242/08, *Swiss Re Germany Holding GmbH*; vgl. auch Rz 991).

6.1.10.2. Post

Rz 873 wird im Hinblick auf die ab 1.1.2011 geltende Rechtslage (siehe AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010) neu gefasst.

Rz 873 lautet:

Nach der Judikatur des EuGH (23.04.2009, C-357/07, *TNT Post UK*) fallen nur Universaldienstleistungen eines Universaldienstbetreibers unter die Steuerbefreiung, wobei Leistungen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind, jedenfalls von der Befreiung ausgenommen sind. Der Begriff des Universaldienstbetreibers richtet sich in Österreich nach § 12 des Postmarktgesetzes, BGBl. I Nr. 123/2009. Danach ist derzeit nur die Österreichische Post AG als Universaldienstbetreiber bestimmt. Für andere Postdienstleister, auch wenn sie dem Grunde nach Universaldienstleistungen erbringen (zB Versand von Briefen bis 2 kg und Paketen bis 10 kg), kommt die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung.

6.1.11. Schulen, Privatlehrer

In Rz 875 werden Aussagen aus dem EuGH-Urteil 28.01.2010, Rs C-473/08 *Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz*, 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 25.02.1997, 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 07.09.1999, Rs C-216/97, *Gregg*).

Neben der Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinne können auch andere Tätigkeiten – wie Prüfungstätigkeiten oder die Organisation von Unterrichtseinheiten – steuerfrei sein, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf den Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten an Schüler oder Studierende ausgeübt werden (vgl. EuGH 28.01.2010, Rs C-473/08, *Eulitz*). Nicht befreit sind hingegen 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*).

Die Aufzählung in Rz 877 wird um akkreditierte Privatuniversitäten (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2009) ergänzt. Gleichzeitig wird unter Verweis auf höchstgerichtliche Entscheidungen klargestellt, dass die Befreiung nicht für Unterrichtseinheiten gilt, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

Rz 877 lautet:

Die Steuerbefreiung ist – **ausgenommen für Unterrichtseinheiten, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. EuGH 14.06.2007, Rs C-445/05, *Haderer*, sowie EuGH 28.01.2010, Rs C-473/08, *Eulitz*)** – anwendbar:

- Berufsförderungsinstitut (BFI),
- Handels- oder Gewerbeschulen,
- Ländliche Fortbildungsinstitute (LFI),
- Maturaschulen,
- Einrichtungen zur Psychotherapeutenausbildung, wenn die Ausbildungseinrichtung nach Anhörung des Psychotherapiebeirates vom Bundeskanzler als propädeutische bzw. psychotherapeutische Ausbildungseinrichtung mit Bescheid anerkannt worden ist (sofern diese Leistungen in der Berufsausbildung bestehen; andere Leistungen, wie zB Berufsförderung sind nicht befreit; § 4 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 Psychotherapiegesetz),
- Rechtskurse (VwGH 28.04.1976, 0559/75),
- Sprachschulen, bei denen der vorgetragene Lehrstoff dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd einer Übersetzer- und Dolmetschausbildung einer Universität entspricht,
- Vorbereitungskurse für die Baugewerbeprüfung (VwGH 21.06.1977, 1566/76),
- Beamtenaufstiegsprüfung (VwGH 23.10.1980, 0202/79),
- Richteramts-, Rechtsanwalts- und Notariatsprüfungen (VwGH 28.04.1976, 0559/75),
- Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer (WIFI),

- **Privatuniversitäten, die unter den Voraussetzungen des § 2 Universitäts-Akkreditierungsgesetzes, BGBI. I Nr. 168/1999, akkreditiert wurden,**
- Lehrgänge universitären Charakters im Sinne des § 27 Universitäts-Studiengesetz, BGBI. I Nr. 48/1997 idF bis 31. Dezember 2003, die mit einem akademischen Grad abgeschlossen werden.

In Rz 879 werden ebenfalls Aussagen aus dem EuGH-Urteil 28.01.2010, Rs C-473/08, *Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz* 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. **Unter die Befreiung fallen auch Umsätze aus Prüfungsabnahmen bzw. –begutachtungen, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf den Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten an Schüler oder Studierende ausgeübt werden (vgl. EuGH 28.01.2010, Rs C-473/08, Eulitz).**

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).

Wird ein Unternehmer (der nicht selbst Vortragender ist, zB GmbH) durch öffentliche Schulen oder umsatzsteuerbefreite Privatschulen oder schulähnliche Einrichtungen iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 mit der Unterrichtserteilung beauftragt und beauftragt dieser selbstständig tätige Vortragende mit der tatsächlichen Durchführung des Unterrichts an diesen Schulen, so sind - neben der Leistung des Unternehmers an seinen jeweiligen

Auftraggeber - auch die diesbezüglichen (Vor-)Leistungen der Vortragenden an den Unternehmer unterliegen die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 zu subsumieren, sofern die Vergütungen für die tatsächliche Unterrichtserteilung an der Schule gezahlt werden.

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.

Privatlehrer, die gleichzeitig Träger einer Bildungseinrichtung sind, dh. nicht nur Unterricht erteilen, sondern in eigenem Namen Unterrichtseinheiten organisieren und veranstalten und in einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zu den Teilnehmern stehen, unterliegen mit ihren diesbezüglichen Umsätzen – bei Erfüllung der dort genannten Voraussetzungen – der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994.

6.1.14. Gemeinnützige Sportvereinigungen

Rz 885 wird an die VereinsR 2001 Rz 463 bis Rz 467 und Rz 520 angepasst.

Rz 885 lautet:

Es ist zu beachten, dass die Anwendung der Befreiungsbestimmung für gemeinnützige Sportvereinigungen nur einen eingeschränkten Wirkungsbereich hat. Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 BAO (entbehrliche Hilfsbetriebe) und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrliche Hilfsbetriebe) gilt die Liebhabereivermutung (siehe **Rz 1239 und Rz 1240**). Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idgF, kann diese Liebhabereivermutung jedoch nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 463 ff sowie Rz 520). Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die

Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen.

In Rz 886 wird der letzte Absatz im Hinblick auf das Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission Nr. 2007/2453 betreffend die Umsetzung der RL 2006/112/EG (Mehrwertsteuerbefreiung für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten) gestrichen.

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 25.06.2007, 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.

6.1.19. Ärzte

In Rz 948 werden Verweise zur Vorsteueraufteilung eingefügt.

Rz 948 lautet:

Nicht zur Tätigkeit als Arzt im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 gehören zB die folgenden Tätigkeiten, die nicht Ausübung der Heilkunde sind:

- die schriftstellerische Tätigkeit, auch wenn es sich dabei um Berichte in einer ärztlichen Fachzeitschrift handelt;
- die Chefredaktionstätigkeit bei medizinischen Fachzeitschriften;
- die Vortragstätigkeit, auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen der Fortbildung (Fachkongresse) gehalten wird;

- die Lehrtätigkeit;
- die Mitarbeit in Rundfunk- und Fernsehsendungen zu medizinischen Themen;
- die Mitarbeit bei EDV-Programmen für Ärzte;
- die Konsulententätigkeit in medizinischen Fachbeiräten (zB Arzneimittelbeirat);
- die Lieferungen von Hilfsmitteln, zB Kontaktlinsen, Schuheinlagen; anders als die Anfertigung von Zahnprothesen, die schon seit jeher eine typische heilberufliche Tätigkeit des Zahnarztes oder Dentisten gewesen ist, gehört die Lieferung von Kontaktlinsen bzw. -schalen nicht zum typischen Berufsbild eines Augenarztes;
- die Lieferung von Medikamenten zur Einnahme außerhalb der Ordination;
- die Lieferung von Medikamenten aus einer Hausapotheke;
- die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Groß- und Kleingeräten;
- die Vermietung von Räumlichkeiten durch Ärzte (zB an andere Ärzte).

Zur Überlassung von Räumlichkeiten im Rahmen einer Kostengemeinschaft siehe **Rz 962 und Rz 963.**

Zur Aufteilung des Vorsteuerabzuges im allgemeinen siehe Rz 2011 ff, zur Aufteilung der Vorsteuern bei Ärzten mit Hausapotheke siehe Rz 2020.

6.1.21. Lieferung von menschlichem Blut und Organen

Im Anschluss an Rz 973 wird die Rz 973a neu eingefügt und die Entscheidung EuGH 03.06.2010, Rs C-237/09, *Nathalie De Fruytier*, eingearbeitet:

Rz 973a lautet:

Die als Hauptleistung (zB an Krankenhäuser oder Laboratorien) durchgeführte Beförderung von menschlichen Organen und von dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen fällt nicht unter die Steuerbefreiung (vgl. EuGH 03.06.2010, Rs C-237/09, *Nathalie De Fruytier*).

6.1.22. Krankenbeförderung

In Rz 974 wird die Entscheidung des VwGH 25.11.2009, 2005/15/0109, aufgenommen.

Rz 974 lautet:

Die Beförderung muss durch Fahrzeuge (Land-, Wasser- oder Luftfahrzeuge) mit einer für den Krankentransport typischen Einrichtung erfolgen (zB Liegen, Spezialsitze).

Ein Unternehmer, dem die Konzession zur Beförderung von Fluggästen, Post und Fracht im gewerblichen Luftverkehr erteilt wurde und der ua. Krankentransporte mit speziell dafür ausgerüsteten Luftfahrzeugen (zB Rettungshubschrauber) durchführt, fällt mit diesen Umsätzen unter die Steuerbefreiung und ist insoweit gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (VwGH 25.11.2009, 2005/15/0109).

6.1.26. Lieferung und Entnahme von Gegenständen

In Rz 991 wird die Entscheidung EuGH 22.10.2009, Rs C-242/08, *Swiss Re Germany Holding* eingearbeitet.

Rz 991 lautet:

Nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 ist die Lieferung von Gegenständen, für die kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, befreit, wenn sie der Unternehmer ausschließlich für Tätigkeiten verwendet hat, die nach § 6 Abs. 1 Z 7 bis 25 UStG 1994 steuerfrei sind.

Beispiel:

Ein Versicherungsvertreter, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 steuerfrei sind, stellt seine Tätigkeit ein und veräußert seinen Kundenstock.

Die Lieferung des Kundenstocks ist steuerfrei.

Die entgeltliche Übertragung eines Bestands von (Rück-)Versicherungsverträgen ist nicht befreit (EuGH 22.10.2009, Rs C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*; vgl. auch Rz 851).

6.1.28. Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen

Die Rz 1011, Rz 1016 und Rz 1017 werden klarstellend ergänzt:

Rz 1011 lautet:

§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 befreit Umsätze von Unternehmern, die überwiegend **gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 bzw. Z 9 lit. c UStG 1994 steuerfreie** Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen (begünstige Unternehmer). Es handelt sich um folgende Befreiungen, wobei im ersten und im zweiten Fall Voraussetzung ist, dass die Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten Umsätze verwendet werden (begünstigte Umsätze):

- Sonstige Leistungen von Zusammenschlüssen von begünstigten Unternehmern an ihre Mitglieder, soweit sie unmittelbar zur Ausführung begünstigter Umsätze verwendet werden,
- sonstige Leistungen von begünstigten Unternehmern untereinander, soweit sie unmittelbar zur Ausführung begünstigter Umsätze verwendet werden,
- Personalgestellung von begünstigten Unternehmern an Zusammenschlüsse begünstigter Unternehmer.

Bei den im § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 als Voraussetzung für die Steuerbefreiung geforderten Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätzen muss es sich um steuerbare Umsätze handeln.

Für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung ist die gewerberechtliche Behandlung (Besitz einer entsprechenden Konzession) nicht maßgebend.

Rz 1016 lautet:

Unter Kosten sind sämtliche in der Gewinn- und Verlustrechnung **nach den Rechnungslegungsbestimmungen des UGB im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit berücksichtigten** Aufwendungen **(einschließlich Steueraufwendungen)** zu verstehen, soweit sie mit den unecht befreiten Leistungen im Zusammenhang stehen. Dazu zählen auch Fremdkapitalzinsen, welche von dem Zusammenschluss aufgewendet werden müssen, sowie die Amortisation immaterieller

Wirtschaftsgüter, insbesondere von Firmenwerten oder Softwarepaketen, die vom Zusammenschluss erworben wurden. Auch Nebenkosten, wie zB die Kosten für die Personalverrechnung für jene Mitarbeiter, welche zur Ausführung der nach § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 benötigt werden, oder etwa die Abwicklung der Anlagenbuchhaltung, soweit sie sich auf Anlagegüter bezieht, die im Zusammenhang mit den befreiten Umsätzen stehen, fallen unter die Steuerbefreiung. Bei der Leistungsverrechnung bestehen keine Bedenken, wenn den Mitgliedern zunächst Sockelbeträge in Form einer Bereitstellungsgebühr in Rechnung gestellt werden und womit die Fixkosten (Amortisation und Verzinsung der Investitionen) abgedeckt werden. Diese Bereitstellungsprovision orientiert sich an der Anzahl der Mitglieder. Der verbleibende Restbetrag der (geschätzten) Kosten wird durch die erbrachten Leistungseinheiten dividiert, wodurch sich ein Preis pro Leistungseinheit ergibt. Dieser Preis wird den Mitgliedern nach Maßgabe der Inanspruchnahme der Leistung verrechnet. Ergibt sich nach Vorliegen der effektiven Kosten des Jahres eine Abweichung, erfolgt ein Ausgleich über entsprechende Gutschriften oder Nachbelastungen.

Rz 1017 lautet:

Die genaue Kostenerstattung, wie sie für die Leistungen der Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder gefordert wird, ist für die unter den zweiten Satz dieser Regelung fallenden Leistungen nicht Voraussetzung.

Die sonstigen Leistungen zwischen Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend **gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 und Z 9 lit. c UStG 1994 steuerfreie** Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, können unter die Befreiungsbestimmung der § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 subsumiert werden.

§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 gilt nicht, wenn die Umsätze zwischen Unternehmern erbracht werden, bei denen ein Unternehmer seinen Sitz im Ausland hat, da dieser regelmäßig nicht überwiegend steuerbare begünstigte Umsätze erbringt (siehe Rz 1011).

6.4. Befreiungen bei der Einfuhr

In den Abschnitt 6.4. werden in die Rz 1023 bis Rz 1028 Ausführungen zu den Befreiungen von der Einfuhrumsatzsteuer neu aufgenommen.

Nach der Überschrift zu Abschnitt 6.4. wird eine Überschrift neu eingefügt und die Rz 1023 hierfür neu gefasst.

Nach der Rz 1023 werden weitere Überschriften und die Rz 1024 bis Rz 1028 neu eingefügt.

Die Überschriften sowie die Rz 1023 bis Rz 1028 lauten:

6.4.1. Allgemeines

Rz 1023 lautet:

Die Steuerbefreiungen für die Einfuhr werden in § 6 Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 6 UStG 1994 abschließend aufgezählt.

Das UStG 1994 enthält teilweise eigenständige Bestimmungen zu den Steuerbefreiungen bei der Einfuhr, teilweise entsprechen die Steuerbefreiungen bei der Einfuhr aber auch den Zollbefreiungen.

§ 6 Abs. 4 UStG 1994 verweist daher weitgehend auf zollrechtliche Befreiungsbestimmungen und enthält nur insoweit eigenständige Regelungen, als die Befreiungen von der Mehrwertsteuer von den Zollbefreiungen abweichen.

Die Steuerbefreiungen bei der Einfuhr können grundsätzlich von jedem Unternehmer oder Nichtunternehmer unter Berücksichtigung der gesetzlich genannten Voraussetzungen in Anspruch genommen werden.

Ist für bestimmte Waren eine Befreiung von der Umsatzsteuer bei der Einfuhr vorgesehen, ist auch der innergemeinschaftliche Erwerb befreit (siehe Rz 3941).

6.4.2. Im UStG 1994 gesondert geregelte Befreiungen von der Einfuhrumsatzsteuer

Rz 1024 lautet:

Steuerfrei ist nach § 6 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 die Einfuhr folgender Gegenstände, deren Lieferung im Inland ebenfalls steuerfrei wäre:

- **Wertpapiere iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f, g, h und i UStG 1994;**
- **Anlagegold iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG 1994;**
- **Zahnersatz iSd § 6 Abs. 1 Z 20 UStG 1994;**

- **Menschliche Organe (keine Prothesen), menschliches Blut und Frauenmilch iSd § 6 Abs. 1 Z 21 UStG 1994.**

Ebenfalls von der Steuer befreit ist nach § 6 Abs. 4 Z 2 UStG 1994 die Einfuhr folgender Gegenstände, sofern die im Gesetz ausdrücklich genannten Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung der jeweiligen Gegenstände vorliegen:

- **Gesetzliche Zahlungsmittel unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994;**
- **Amtliche Wertzeichen unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d UStG 1994;**
- **Luftfahrzeuge im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 10 lit. c UStG 1994;**
- **Gegenstände für die Seeschifffahrt unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Z 1, Z 2 und Z 3 UStG 1994;**
- **Gegenstände für die Luftfahrt unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Z 1, Z 2 und Z 3 UStG 1994.**

Auch die Einfuhr von Gold ist nach § 6 Abs. 4 Z 3 UStG 1994 steuerfrei, wenn sie durch Zentralbanken (zB österreichische Nationalbank) vorgenommen wird.

Steuerfrei ist nach § 6 Abs. 4 Z 3a UStG 1994 außerdem die Einfuhr von:

Rechtslage bis 31. Dezember 2010:

- **Gas über das Erdgasverteilungsnetz und**
- **Elektrizität.**

Rechtslage ab 1. Jänner 2011:

- **Gas über ein Erdgasnetz oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz oder**
- **Gas, das von einem Gastanker aus in ein Erdgasnetz oder ein vorgelagertes Gasleitungsnetz eingespeist wird,**
- **Elektrizität,**

- **Wärme über Wärmenetze oder**
- **Kälte über Kältenetze.**

§ 6 Abs. 4 Z 6 UStG 1994 sieht die steuerfreie Einfuhr für die dort genannten amtlichen Veröffentlichungen und Drucksachen vor.

Ebenfalls steuerfrei kann nach § 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994 die Einfuhr von Gegenständen mit einem Gesamtwert bis 22 Euro erfolgen, ausgenommen sind jedoch Alkoholika, Parfums und Toilettewasser sowie Tabak und Tabakwaren. Ist die Einfuhr von Gegenständen innerhalb bestimmter Wertgrenzen oder Freimengen nach anderen Vorschriften befreit, ist dies bei der Berechnung des Gesamtwertes von 22 Euro zu berücksichtigen.

6.4.3. Steuerbefreiungen in Anlehnung an Zollbefreiungen

Rz 1025 lautet:

Steuerfrei ist nach § 6 Abs. 4 Z 4 lit. a bis lit. o UStG 1994 die Einfuhr folgender Gegenstände, für die eine Zollbefreiung vorliegt, für die aber gegebenenfalls ausdrücklich genannte umsatzsteuerrechtliche Sonderregelungen zu berücksichtigen sind:

- **Übersiedlungsgut von natürlichen Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz aus einem Drittland in die Gemeinschaft verlegen;**
- **Heiratsgut;**
- **Erbschaftsgut;**
- **Ausstattung, Ausbildungsmaterial und Haushaltsgegenstände von Schülern und Studenten;**
- **Sendungen von Privatperson an Privatperson unter Beachtung der in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. b UStG 1994 vorgesehenen Mengenbeschränkung für Kaffee, Kaffee-Extrakte und -Essenzen, Tee sowie Tee-Extrakte und -Essenzen;**
- **Investitionsgüter und andere Ausrüstungsgegenstände, die anlässlich einer Betriebsverlegung aus einem Drittland in die Gemeinschaft eingeführt**

werden, unter Berücksichtigung der in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. c UStG 1994 angeführten Einschränkungen;

- **Voraussetzung für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung ist außerdem die vorangegangene Anzeige der Betriebseröffnung beim zuständigen Finanzamt im Inland;**
- **von Landwirten der Gemeinschaft auf Grundstücken in einem Drittland erwirtschaftete Erzeugnisse sowie die in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. d UStG 1994 angeführten Sonderfälle bei der Einfuhr reinrassiger Pferde;**
- **Saatgut, Düngemittel und andere Erzeugnisse zur Boden- oder Pflanzenbehandlung, die von Landwirten aus Drittländern zur Verwendung in grenznahen Betrieben eingeführt werden;**
- **Gegenstände erzieherischen, wissenschaftlichen oder kulturellen Charakters unter Berücksichtigung der in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. a UStG 1994 und § 6 Abs. 4 Z 4 lit. g UStG 1994 genannten Einschränkungen für wissenschaftliche Instrumente und Apparate;**
- **die unentgeltliche Einfuhr von Tieren für Laborzwecke und biologische und chemische Stoffe für Forschungszwecke (§ 6 Abs. 4 Z 4 lit. h UStG 1994);**
- **Therapeutische Stoffe menschlichen Ursprungs sowie Reagenzien zur Bestimmung der Blut- und Gewebegruppen;**
- **Vergleichssubstanzen für die Arzneimittelkontrolle;**
- **pharmazeutische Erzeugnisse zur Verwendung bei internationalen Sportveranstaltungen;**
- **für Organisationen der Wohlfahrtspflege bestimmte Waren, Waren für Blinde und andere behinderte Personen; die Einfuhr „lebenswichtiger Waren“ und die Einfuhr von Gegenständen für Blinde und andere Behinderte muss dabei aber unentgeltlich erfolgen und die Gegenstände dürfen nicht von den Blinden oder anderen Behinderten selbst eingeführt werden (§ 6 Abs. 4 Z 4 lit. i und j UStG 1994);**
- **Auszeichnungen und Ehrengaben;**

- **Geschenke im Rahmen zwischenstaatlicher Beziehungen;**
- **zum persönlichen Gebrauch von Staatsoberhäuptern bestimmte Waren;**
- **zur Absatzförderung eingeführte Waren (Warenmuster oder -proben von geringem Wert, Werbedrucke und Werbegegenstände, auf Ausstellungen oder ähnlichen Veranstaltungen ge- oder verbrauchte Waren) unter Berücksichtigung der in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. k und I UStG 1994 vorgesehenen Erweiterungen, die über die zollrechtlichen Befreiungsbestimmungen hinausgehen;**
- **zu Prüfungs-, Analyse- oder Versuchszwecken eingeführte Waren;**
- **Sendungen an die für Urheberrechtsschutz oder gewerblichen Rechtsschutz zuständigen Stellen;**
- **Werbematerial für den Fremdenverkehr, wobei das Werbematerial gemäß § 6 Abs. 4 Z 4 lit. m UStG 1994 im Gegensatz zu den Zollvorschriften auch private Geschäftsreklame zugunsten von Gemeinschaftsfirmen enthalten darf;**
- **verschiedene Dokumente und Gegenstände, wie zB**
 - **bestimmte Dokumente an Dienststellen der Mitgliedstaaten oder Veröffentlichungen ausländischer Regierungen und offizieller internationaler Organisationen;**
 - **Stimmzettel für Wahlen;**
 - **Gegenstände, die vor Gerichten oder anderen Instanzen der Mitgliedstaaten als Beweisstücke oder zu ähnlichen Zwecken verwendet werden sollen;**
 - **Unterschriftsmuster;**
 - **an die Zentralbanken der Mitgliedstaaten gerichtete amtliche Drucksachen;**
 - **Informationsträger;**
 - **Entwürfe, technische Zeichnungen;**
 - **diverse Vordrucke;**

- **Steuermarken und ähnliche Marken, die die Entrichtung von Abgaben in einem Drittland bestätigen;**
- **Verpackungsmittel zum Verstauen und Schutz von Waren während ihrer Beförderung sowie die in § 6 Abs. 4 Z 4 lit. n UStG 1994 genannten Behältnisse und Verpackungen, sofern der Wert der Verpackungsmittel in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 5 UStG 1994) einbezogen wird;**
- **Streu und Futter für Tiere während ihrer Beförderung;**
- **Treib- und Schmierstoffe in Straßenkraftfahrzeugen und Spezialcontainern, unter Berücksichtigung der sich aus § 6 Abs. 4 Z 4 lit. o UStG 1994 iVm § 97 Abs. 1 ZollR-DG allenfalls ergebenden Beschränkungen;**
- **Waren zum Bau, zur Unterhaltung oder Ausschmückung von Gedenkstätten oder Friedhöfen für Kriegsopfer;**
- **Särge, Urnen und Gegenstände zur Grabausschmückung.**

Rz 1026 lautet:

Weiters ist nach § 6 Abs. 4 Z 5 UStG 1994 auch die Einfuhr folgender Gegenstände steuerfrei, die nach den §§ 89 bis 93 des ZollR-DG unter Beachtung einer in § 93 ZollR-DG vorgeschriebenen Verwendungspflicht zollfrei eingeführt werden können:

- **Diplomaten- und Konsulargut (§ 89 ZollR-DG);**
- **Ausstattung ausländischer Dienststellen (§ 90 ZollR-DG);**
- **Bestimmte Bordvorräte (§ 91 ZollR-DG);**
- **Treib- und Schmierstoffe in Wasser- und Luftfahrzeugen.**

Rz 1027 lautet:

Von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist unter Beachtung der in § 6 Abs. 4 Z 7 UStG 1994 hierzu vorgesehenen Einschränkungen auch die Einfuhr von Gegenständen, die nach Art. 137 bis 144 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften,

AbI. Nr. L 302 S. 1 (Zollkodex) im Verfahren der vorübergehenden Verwendung von den Einfuhrabgaben befreit eingeführt werden können.

Rz 1028 lautet:

Steuerfrei ist unter Berücksichtigung der in § 6 Abs. 4 Z 8 UStG 1994 genannten weiteren Bedingungen die Einfuhr von Gegenständen, die nach Art. 185 bis Art. 187 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, AbI. Nr. L 302 S. 1 (Zollkodex) als Rückwaren frei von Einfuhrabgaben eingeführt werden können.

Randzahlen 1029 bis 1035: *derzeit frei.*

Nach Rz 1035 wird ein neuer Abschnitt samt Überschriften sowie die Rz 1036 und Rz 1037 neu eingefügt. Der Abschnitt und die Überschriften lauten:

6.5. Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren im persönlichen Reisegepäck

6.5.1. Allgemeines

Rz 1036 lautet:

Waren im persönlichen Reisegepäck von Personen, die aus dem Drittland zurückkehren, können nur dann steuerfrei eingeführt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- **gesetzlich festgelegte Höchstmengen wurden eingehalten,**
- **die Waren befinden sich im persönlichen Reisegepäck,**
- **es handelt sich um eine nichtgewerbliche Einfuhr.**

6.5.2. Einhaltung der gesetzlich festgelegten Höchstmengen

Rz 1037 lautet:

Jeder Reisende kann nur bis zu der in § 6 Abs. 5 UStG 1994 für die jeweilige Warengruppe genannten Höchstmenge Waren steuerfrei einführen.

Danach sind Beschränkungen für Tabakwaren im Allgemeinen, Tabakwaren aus dem Samnauntal, sowie Alkohol und alkoholische Getränke, ausgenommen nicht schäumender Wein und Bier, vorgesehen, wobei in diesen Fällen eine Kombination der verschiedenen Waren einer Warenguppe bis zur zulässigen Höchstmenge vorgenommen werden kann, sofern die Summe der Anteile insgesamt 100% nicht übersteigt.

Einer mengenmäßigen Beschränkung unterliegen weiters nicht schäumender Wein, Bier und der im Hauptbehälter bzw. tragbaren Behälter (maximal 10 Liter) eines Motorfahrzeuges befindliche Kraftstoff.

Andere als die soeben genannten Waren dürfen bis zu einem Gesamtwert von 300 Euro je Reisenden steuerfrei eingeführt werden, für Flugreisende beträgt dieser Schwellenwert 430 Euro. Für Reisende unter 15 Jahren verringert sich dieser Schwellenwert generell auf 150 Euro.

Weitere Bestimmungen zur Berechnung der Schwellenwerte sind in § 6 Abs. 5 UStG 1994 explizit angeführt.

Für Reisende unter 17 Jahren gelten die Bestimmungen über die steuerfreie Einfuhr von Tabakwaren und Alkoholika nicht, somit kommen für sie nur die Einfuhrbefreiungen für Kraftstoffe und andere Waren zur Anwendung.

Randzahlen 1038 bis 1044: *derzeit frei.*

Nach Rz 1044 wird ein neuer Abschnitt und die Rz 1045 und Rz 1046 mit Ausführungen zu den Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren im persönlichen Reisegepäck eines bestimmten Personenkreises im Sinne des § 6 Abs. 6 UStG 1994 neu aufgenommen. Der Abschnitt und die Überschrift lauten:

6.6. Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren im persönlichen Reisegepäck eines bestimmten Personenkreises

Rz 1045 lautet:

Für Personen mit gewöhnlichem Wohnsitz im Grenzgebiet, Grenzarbeitnehmer sowie Besatzungen von Verkehrsmitteln in bestimmten Fällen gelten gemäß § 6 Abs. 6 UStG 1994 von § 6 Abs. 5 UStG 1994 abweichende Höchstmengen.

Rz 1046 lautet:

Neben den für diese Personen geltenden, in § 6 Abs. 6 UStG 1994 genannten geringeren Höchstmengen ist hier weiters eine prozentuelle Kombination der einzelnen Warentypen zur Ausnutzung nicht ausgeschöpfter Anteile nicht vorgesehen.

Andere Waren als jene, für die eine Höchstmenge vorgesehen ist, dürfen nur bis zu einem Gesamtwert von 20 Euro eingeführt werden, wovon 4 Euro auf Lebensmittel und nichtalkoholische Getränke entfallen dürfen.

Die Bestimmungen für die steuerfreie Einfuhr von Tabakwaren oder Alkoholika gelten nicht für Reisende unter 17 Jahren.

Weiters enthält § 6 Abs. 6 UStG 1994 für bestimmte Fälle Ausnahmen von den vorgenannten Einschränkungen.

Randzahlen 1047 bis 1050: *derzeit frei*.

7. Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994)

Rz 1051c wird um den Hinweis ergänzt, dass bei der Lieferung von Wärme und Kälte ebenso wie bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität keine Ausfuhrlieferung vorliegen kann.

Rz 1051c lautet:

Durch die spezielle Ortsregelung für die Lieferung von Gas, Elektrizität, **Wärme oder Kälte gemäß der Bestimmung des § 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994** wird klargestellt, dass Lieferungen dieser Gegenstände keine bewegten Lieferungen sind. Daraus folgt, dass keine Ausfuhrlieferung nach § 7 UStG 1994 vorliegen kann.

7.5. Ausfuhrnachweis im Versendungsfall

Im dritten Absatz der Rz 1083 erfolgt in der Aufzählung der Inhaltserfordernisse einer Spediteursbescheinigung eine redaktionelle Textanpassung.

Rz 1083 lautet:

.....

Die Ausfuhrbescheinigung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteurs (Spediteurbescheinigung) muss ab 1. Jänner 2007 folgende Angaben enthalten:

- Name und Anschrift des Ausstellers (Spediteur) sowie den Tag der Ausstellung
- Name und Anschrift des Unternehmers sowie des Auftraggebers, wenn dieser nicht der Unternehmer ist
- Datum der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur
- Handelsübliche Bezeichnung **und** Menge der Gegenstände
- Ort und Tag der Ausfuhr oder Ort und Tag der Versendung in das Drittlandsgebiet
- Name und Anschrift des Empfängers und den Bestimmungsort im Drittlandsgebiet
- Eine Versicherung des Ausstellers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind
- Unterschrift des Ausstellers

...

10.2.1. Gegenstände der Anlage und Münzen

Die Überschrift zu Abschnitt 10.2.1.1. ist richtig zu stellen und lautet:

10.2.1.1. Gegenstände der Anlage Z 1 – Z 43a

Nach Rz 1173 werden die Rz 1173a und Rz 1173b neu eingefügt, die ergänzende Klarstellungen zum Steuersatz von Fotobüchern und von Gedecken in Speiselokalen enthalten.

Rz 1173a lautet:

Fotobücher sind in die Position 4901 9900 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen und daher von § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 iVm Z 43 der Anlage erfasst.

Rz 1173b lautet:

Die gesonderte Verrechnung eines Gedecks in einem Speiselokal hat gegenüber der Hauptleistung Restaurationsumsatz eine dienende Funktion und wird als unselbstständige Nebenleistung zur Abgabe von Speisen gesehen.

10.2.4.6. Beherbergung

Rz 1207 wird zur Klarstellung um mit Golfwochen vergleichbare Freizeitangebote erweitert bzw. ergänzt.

Rz 1207 lautet:

Folgende Leistungen können als regelmäßig mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen angesehen werden, wenn dafür kein gesondertes Entgelt verrechnet wird:

- Begrüßungstrunk,
- Tischgetränke (einschließlich zwischen den Mahlzeiten oder an der Bar abgegebene Getränke) von untergeordnetem Wert (Einkaufswert liegt unter 5% des Pauschalangebotes),
- Vermietung von Parkplätzen, Garagenplätzen oder von Hotelsafes,
- Kinderbetreuung,
- Überlassung von Wäsche (zB Bademäntel),
- Zurverfügungstellung von Fernsehgeräten,
- Verleih von Sportgeräten,
- Zurverfügungstellung von Sauna, Solarium, Dampf- und Schwimmbad, Fitnessräume,
- Verabreichung von Massagen,
- Verleih von Liegestühlen, Fahrrädern und Sportgeräten,
- geführte Wanderungen oder Skitouren,

- Zurverfügungstellung eines Tennis-, Golf- oder Eislaufplatzes, einer Kegelbahn oder Schießstätte usw.,
- die Bereitstellung von Tennis-, Ski-, Golf- oder Reitlehrern,
- die Abgabe von Liftkarten (zB Skilift), von Eintrittskarten (zB Theater), der Autobahnvignette oder - zB in Kärnten - der "Kärnten-Card",
- Animation,
- Wellness-Leistungen, ausgenommen hievon sind Beauty- bzw. Kosmetikbehandlungen.

Wird allerdings im Rahmen einer so genannten "Golf(trainings)woche" annähernd täglich die Benützung eines Golfplatzes und dazu auch noch ein mehrmaliger Golfunterricht oder die Teilnahme an einem Golftournament angeboten, so können diese zusätzlichen Leistungen aufgrund des Leistungsumfangs nicht mehr als üblicherweise mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen angesehen werden. **Das Gleiche gilt für vergleichbare Sport- oder Freizeitkurse (zB Segel-, Tenniswochen, usw.).**

10.2.7. Gemeinnützige Rechtsträger

In Rz 1235 und Rz 1236 sind Verweise anzupassen.

Rz 1235 lautet:

Hinsichtlich des Begriffes „Bauvereinigungen, die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (**WGG**), **BGBI. Nr. 139/1979 idG**F, als gemeinnützig anerkannt **sind**“, siehe **KStR 2001 Rz 178 ff.**

Rz 1236 lautet:

Hinsichtlich der Abgrenzung der Leistungen, die von einem begünstigten Rechtsträger im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO (begünstigungsschädliche Betriebe) ausgeführt werden, zu den übrigen (dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden) Leistungen siehe VereinsR 2001 Rz 522 bis Rz 524. **Zu den begünstigten Geschäften iSd**

§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG der gemeinnützigen Bauvereinigungen siehe KStR 2001

Rz 181 ff.

Rz 1237 wird um weitere nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Leistungen ergänzt.

Rz 1237 lautet:

Nicht begünstigt sind auch die steuerpflichtigen Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen, **die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art, eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme und die Lieferung von bestimmten in § 10 Abs. 2 Z 7 lit. a bis d UStG 1994 aufgezählten Energieträgern.**

Nach Rz 1238 wird Rz 1238a mit Ausführungen zu den bei Ausübung eines Optionsrechtes anzuwendenden Steuersätzen neu eingefügt.

Rz 1238a lautet:

Leistungen, die unter die Steuerbefreiungen nach § 6 Abs. 1 UStG 1994 fallen, können nicht nach § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 begünstigt sein (zB Leistungen, die nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 14, Z 16, Z 17 oder Z 25 UStG 1994 befreit sind).

Optiert der Unternehmer bei Leistungen nach § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 gemäß Art. XIV, BG BGBI. Nr. 21/1995 idF BGBI. Nr. 756/1996 zur Steuerpflicht (vgl. Rz 988 mit Verweis auf Rz 925), kommt die Steuerermäßigung zur Anwendung.

Bei Optionen gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 bezüglich der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 UStG 1994 befreiten Umsätze kommt zwingend der Normalsteuersatz zur Anwendung.

Rz 1239 und Rz 1240 werden an die VereinsR 2001 angepasst.

Rz 1239 lautet:

Bezüglich Liebhabereivermutung bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, **bzw.** **deren Nichtanwendung** siehe **VereinsR 2001 Rz 463 bis Rz 467.**

Rz 1240 lautet:

Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben iSd § 45 Abs. 1 und 2 BAO jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen (vgl. VereinsR 2001 Rz 463).

In Rz 1246 werden die Entscheidungen des EuGH (EuGH 12.02.2009, Rs C-515/07, *VNLTO*, und EuGH 13.03.2008, Rs C-437/06, *Securenta*) betreffend Umfang des Vorsteuerabzuges und Aufteilung von Vorsteuerbeträgen übernommen.

Rz 1246 lautet:

Unter den im § 12 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steht einem Verein für den unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug zu. **Weist ein Verein neben seinem unternehmerischen Tätigkeitsbereich einen nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich (Erfüllung des Vereinszwecks durch Tätigkeiten - wie die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder -, die keine Lieferungen von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen an die Mitglieder darstellen) auf, ist der Abzug von Vorsteuern aus Aufwendungen für Vorleistungen nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen den unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines zuzurechnen sind (EuGH 12.02.2009, Rs C-515/07, *VNLTO*). Der Unternehmer muss daher in einem solchen Fall eine Vorsteueraufteilung analog den Vorschriften des § 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 vornehmen. Vorsteuern, die weder direkt dem unternehmerischen noch dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden können (zB Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten), müssen unter Heranziehung eines objektiven und sachgerechten Aufteilungsschlüssels (Investitionsschlüssel, Umsatzschlüssel oder jeder andere sachgerechte Schlüssel) aufgeteilt werden (EuGH 13.03.2008, Rs C-437/06, *Securenta*).**

Da die sachgerechte Zuordnung der Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, bei Vereinen zu verwaltungsmäßigen Schwierigkeiten führen könnte, kann wie folgt vorgegangen werden:

Rz 1248 wird klarstellend ergänzt.

Rz 1248 lautet:

Zu den Einnahmen gehören alle Zuwendungen, die dem Verein zufließen, insbesondere Einnahmen aus Leistungen, Mitgliedsbeiträgen, Subventionen, Zuschüssen, Spenden usw.

Echte Mitgliedsbeiträge, Subventionen, Förderungen und Zuschüsse, die zur allgemeinen Förderung des Zweckes der Körperschaft gewährt werden und nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit stehen, sind für die Vorsteueraufteilung nach Rz 1247 zur Gänze dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

10.2.8. Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw.

In Rz 1256 ist eine Formulierung richtig zu stellen.

Rz 1256 lautet:

Begünstigt sind demnach zB Schauspiel-, Opern-, Operetteneaufführungen, ferner Kabarett, Tanzkunst, Kleinkunst und Varieté, Pantomime und Ballett, Puppen- und Marionettenspiele, Eisrevuen, sowohl durch Berufsdarbietende, als auch durch Laien. **Als** Theater sind nicht nur Schauspiel- und Opernhäuser, Keller- und Kaffeehaustheater, sondern auch Freilichttheater, Wanderbühnen, Tourneetheater usw. anzusehen. Begünstigt sind auch Theaterraufführungen in einem Fernsehstudio, und zwar unabhängig davon, ob die Theatervorführung unmittelbar übertragen oder lediglich aufgezeichnet wird.

Rz 1287 wird an die Rechtsprechung des EuGH 18.03.2010, Rs C-3/09, *Erotic Center BVBA* angepasst.

Rz 1287 lautet:

Unter "Vorführungen" (VwGH 08.10.1990, 89/15/0080) sind öffentliche Aufführungen (Vorführungen) zu verstehen. Eine Aufführung ist nach dem herrschenden Öffentlichkeitsbegriff dann öffentlich, wenn der Zutritt im wesentlichen jedermann freisteht, die Aufführung also nicht von vornherein auf einen in sich geschlossenen, nach außen begrenzten Kreis von Teilnehmern abgestimmt ist. Begünstigt sind daher auch Großprojektionen von Fernsehsendungen. Filmvorführungen liegen **nicht** vor, wenn zentral abgespielte Videofilme den Kunden eines "Sexshop" bzw. einer "Videopeepshow" nach Münzeinwurf auf Vorführgeräten in Einzelkabinen über Drahtleitungen sichtbar gemacht werden (**EuGH 18.03.2010, Rs C-3/09, Erotic Center BVBA**).

10.2.13.2. Müllbeseitigung

In Rz 1322 wird die Sammelbezeichnung „Müll“ um das Beispiel der Tierkörper ergänzt.

Rz 1322 lautet:

Der Begriff "Müll" ist eine Sammelbezeichnung für feste Abfallstoffe wie zB Hausmüll, Gewerbemüll, Industriemüll, Bauschutt und Straßenkehricht (VwGH 18.09.1978, 2416/77), aber auch Sperrmüll, Sondermüll, Autoreifen, Autowracks, Biomüll, Altpapier, Altglas, **Tierkörper** uÄ.

Unter Müllbeseitigung ist die Übernahme von Müll, die Verwertung von übernommenen Müllbestandteilen mit und ohne Bearbeitung, die Lagerung und Deponierung auf ordnungsgemäß errichteten Deponien, aber auch die Sortierung von Müll zu verstehen. Der Verkauf von aus dem Müll gewonnenen neu verwertbaren Produkten unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz.

11.1. Rechnungslegung

Rz 1547 entspricht nicht der geltenden Rechtslage und wird daher gestrichen. Zur Rechtslage ab 1.1.2003 siehe Rz 1537.

Randzahl 1547: *derzeit frei*

Rz 1554 wird um weitere Fälle des Übergangs der Steuerschuld ergänzt.

Rz 1554 lautet:

Die Verpflichtung zur Angabe der UID in der Rechnung besteht nur, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

Ab 1. Juli 2006 ist bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt (maßgebend ist der in der Rechnung angeführte Gesamtbetrag, dh. Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer), als zusätzliches Rechnungsmerkmal auch die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) anzuführen, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wird.

Kann der leistende Unternehmer auf der Rechnung die UID des Kunden nicht anführen, weil dieser über keine gültige UID verfügt (zB erteilt das Finanzamt Unternehmern, die ausschließlich unecht befreite Umsätze ausführen oder pauschalierten Landwirten nicht automatisch eine UID) oder diese nicht angibt, hat das für den leistenden Unternehmer keine Konsequenzen. In den genannten Fällen genügt der Hinweis "Keine UID angegeben". Verfügt der Leistungsempfänger nur über eine ausländische UID, so ist diese anzugeben.

Die Richtigkeit der UID muss vom Rechnungsaussteller nicht überprüft werden.

Der Leistungsempfänger seinerseits ist nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Rechnung alle erforderlichen Merkmale (dh. auch seine eigene UID) aufweist. Eine Rechnungsberichtigung (zB fehlende UID) kann nur vom Rechnungsaussteller vorgenommen werden.

Ist in den Fällen des **Übergangs der Steuerschuld** ein ausländischer Unternehmer im Inland nicht zur Umsatzsteuer zu erfassen, ist bei einem Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet die ausländische UID anzugeben, bei einem Drittlandsunternehmer entfällt die Anführung einer UID.

11.2.3. Elektronisch übermittelte Rechnung

Rz 1561 bis Rz 1563 werden an die Änderung der Verordnung des BM für Finanzen, mit der die Anforderungen an eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung bestimmt werden, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010, angepasst:

Rz 1561 lautet:

Rechnungen können - vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers - auch auf elektronischem Weg übermittelt werden (§ 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994).

Die Zustimmung des Empfängers der elektronisch übermittelten Rechnung bedarf keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll. Die Zustimmung kann zB in Form einer Rahmenvereinbarung erklärt werden. Sie kann auch nachträglich erklärt werden. Es genügt aber auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen.

Nach § 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 gilt eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung nur dann als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994, wenn die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sind. Dies kann gemäß § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 **idF BGBl. II Nr. 175/2010** auf zwei Arten erfolgen:

- Mit elektronischer Signatur gemäß § 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, **BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010** (im Folgenden als "fortgeschrittene Signatur" bezeichnet) und
- Im EDI-Verfahren gemäß § 1 Z 2 der Verordnung des BM für Finanzen, **BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010**.

Gemäß § 2 Z 1 und Z 2 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 175/2010 erfüllt die Anforderungen an eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung auch

- **eine über FinanzOnline an den Bund als Leistungsempfänger übermittelte Rechnung sowie**
- **ab 1.1.2011 auch eine über das Unternehmensserviceportal an den Bund als Leistungsempfänger übermittelte Rechnung.**

Der Aufbau und der Ablauf des bei der elektronischen Übermittlung einer Rechnung angewandten Verfahrens müssen leicht nachprüfbar sein. Vor allem muss überprüft werden können, auf welche Daten sich die elektronische Signatur bezieht, wer der Signator ist und

ob die Möglichkeit besteht, bereits signierte Daten zu verändern. Dies setzt für jede neue Programmversion eine Verfahrensdokumentation voraus, die all jene Informationen enthält, die die Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse durch die Abgabenbehörde (zB Betriebsprüfer) ohne Erschwernisse innerhalb angemessener Frist ermöglicht (zB bei Standardsoftware eine Ablaufbeschreibung des Herstellers einschließlich Datenformat der Rechnung und Signaturformat).

Fordert das Finanzamt den Unternehmer zur Vorlage der Rechnung auf, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer als vorläufigen Nachweis einen Ausdruck der elektronisch übermittelten Rechnung vorlegt. Dies entbindet den Unternehmer allerdings nicht von der Verpflichtung, auf Anforderung nachzuweisen, dass die elektronisch übermittelte Rechnung die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UStG 1994 erfüllt.

Rz 1562 lautet:

Gemäß § 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 **idF BGBl. II Nr. 175/2010** ist eine elektronisch übermittelte Rechnung mit einer Signatur zu versehen, die den Erfordernissen des § 2 Z 3 lit. a bis d Signaturgesetz entspricht und auf einem Zertifikat eines Zertifizierungsdiensteanbieters im Sinne des Signaturgesetzes beruht (fortgeschrittene Signatur). Die von österreichischen Zertifizierungsdiensteanbietern angebotenen Dienste werden auf der Website der Aufsichtsstelle für elektronische Signaturen (<http://www.signatur.rtr.at/>) veröffentlicht.

Ein Zertifikat kann nach § 2 Z 2 SigG nur auf natürliche Personen ausgestellt werden. Es ist zulässig, dass eine oder mehrere natürliche Personen im Unternehmen bevollmächtigt werden, für den Unternehmer zu signieren. Eine Verlagerung der dem leistenden Unternehmer oder dem von diesem beauftragten Dritten obliegenden steuerlichen Verpflichtungen ist damit jedoch nicht verbunden.

Es ist zulässig, mehrere Rechnungen an einen Rechnungsempfänger in einer Datei zusammenzufassen und diese Datei mit nur einer fortgeschrittenen Signatur an den Empfänger zu übermitteln. Der Rechnungsaussteller kann die Rechnungen auch in einem automatisierten Massenverfahren signieren.

Rz 1563 lautet:

Gemäß § 1 Z 2 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 **idF BGBI. II Nr. 175/2010** ist es zulässig, eine Rechnung im EDI-Verfahren zu übermitteln, wenn zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung (Sammelrechnung) in Papierform oder in elektronischer Form, wenn diese mit einer elektronischen Signatur versehen wurde (siehe oben), übermittelt wird. Voraussetzung für die Anerkennung der im EDI-Verfahren übermittelten Rechnungen ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. Nr. L 338 vom **28.12.1994** S. 98) besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.

Hinsichtlich der Sammelrechnung ist es ausreichend, wenn die Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge für die einzelnen Umsätze eines Datenübertragungszeitraumes gesondert oder in einer Summe zusammengefasst angeführt sind, sofern folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die in der Sammelrechnung fehlenden Merkmale (insbesondere § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994 müssen beim Leistungsempfänger aus den gespeicherten Einzelabrechnungen oder aus den Unterlagen, auf die in diesen Einzelabrechnungen verwiesen wird, eindeutig hervorgehen).
- Es muss erkennbar sein, dass die schriftliche Sammelabrechnung der leistende Unternehmer erstellt hat (zB Bestätigung des Leistenden durch Stempelaufdruck und Unterschrift darüber, dass er der Rechnungsaussteller ist).
- In der Sammelrechnung wird auf diese Einzelabrechnungen hingewiesen. Grundlage für den Vorsteuerabzug ist die Sammelrechnung. Der Vorsteuerabzug ist daher, wenn die Rechnungsausstellung in einem der Leistung folgenden Voranmeldungszeitraum erfolgt, für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Sammelrechnung ausgestellt worden ist.

Zur Verfahrensdokumentation siehe Rz 1561.

12. Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994)

12.1.4. Übergang der Steuerschuld

Rz 1876 wird um Hinweise auf die Entscheidungen des EuGH 01.04.2004, Rs C-90/02, *Bockemühl* und EuGH 08.05.2008, Rs C-95/07, Rs C-96/07, *Ecotrade*, zum Vorsteuerabzug beim Übergang der Steuerschuld ergänzt.

Rz 1876 lautet:

Eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer (diese würde auf Grund der Rechnungslegung geschuldet; siehe Rz 2602 bis Rz 2605) ist hiefür nicht erforderlich.

In den Fällen des Übergangs der Steuerschuld ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug unabhängig davon berechtigt, ob die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt oder ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde (EuGH 01.04.2004, Rs C-90/02, *Bockemühl*), so wie auch Aufzeichnungs- und Erklärungsfehler den Vorsteuerabzug nicht hindern können (EuGH 08.05.2008, Rs C-95/07, Rs C-96/07, *Ecotrade*).

12.2.5. Kraftfahrzeuge

12.2.5.2. Kreis der betroffenen Fahrzeuge

In Rz 1932 und Rz 1933 werden höchstgerichtliche Entscheidungen zu Rennautos (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222) bzw. zu Kleinbussen (VwGH 25.11.2009, 2009/15/0184 und VwGH 02.02.2010, 2008/15/0290) übernommen.

Rz 1932 lautet:

Das Vorliegen eines Pkw oder Kombinationskraftwagens ist in wirtschaftlicher Sichtweise zu beurteilen. Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (VwGH 16.12.1980, 1681/80, 2817/80, 2818/80). Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge kann zwar ein Indiz für die steuerliche Beurteilung darstellen, sie ist aber ebenso wenig bindend wie etwa die zollrechtliche Tarifierung als Lastkraftwagen. Nicht der Verwendungszweck im Einzelfall ist entscheidend, sondern der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist. **Ein Rennwagen, welcher nach seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung nur für den Einsatz bei Rennsportveranstaltungen auf speziell für den Motorsport konzipierten**

Rennstrecken gebaut wird und eine andere Verwendungsmöglichkeit auf Grund der auf den Rennsport ausgerichteten technischen Ausstattung nicht besteht, unterscheidet sich wesentlich von den üblichen Typen von Personen- und Kombinationskraftwagen. Scheidet eine Verwendung des Rennwagens im allgemeinen Straßenverkehr nach seiner Beschaffenheit und der Bauart aus, ist eine kraftfahrrechtliche Zulassung für den öffentlichen Straßenverkehr nicht möglich und besteht keine Umbaumöglichkeit, das Rennauto straßentauglich und zulassungsfähig zu machen, ist kein Personenkraftwagen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 anzunehmen (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222).

Rz 1933 lautet:

Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, die Begriffe Pkw und Kombinationskraftwagen durch **Verordnung** näher zu bestimmen. Derzeit ist die Verordnung des BM für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, maßgebend. Danach sind bestimmte Fahrzeugkategorien, und zwar insbesondere Kastenwagen, Pritschenwagen und Klein-Autobusse, als Fahrzeuge definiert, die nicht als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen anzusehen sind und für die daher der Vorsteuerabzug zulässig ist. Die maßgeblichen Voraussetzungen für die Einstufung eines Fahrzeuges unter diese Fahrzeugkategorien lassen sich unmittelbar aus der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002, ableiten. Der Nachweis, ob diese Voraussetzungen für ein bestimmtes Fahrzeug zutreffen, wäre daher grundsätzlich vom Steuerpflichtigen, der für ein bestimmtes Fahrzeug den Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt, zu erbringen. Im Interesse der Rechtssicherheit und einer Verwaltungsvereinfachung anerkennt das Bundesministerium für Finanzen konkrete Fahrzeugtypen als Kastenwagen, Pritschenwagen oder Klein-Autobusse iSd Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002. Für diese Fahrzeugtypen entfällt die Nachweispflicht durch den Steuerpflichtigen.

Nach § 5 der zitierten **Verordnung** des BM für Finanzen ist unter einem Kleinbus ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Nach **der Rechtsprechung des VwGH** (VwGH 24.09.2008, 2007/15/0161, **und VwGH 25.11.2009, 2009/15/0184**) sind unter einer Beförderungsmöglichkeit für

(zumindest) sieben Personen Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen. Weiters müssen die Sitzmöglichkeiten dafür geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Soweit ein Fahrzeug bloß Raum für Hilfs- oder Notsitze bietet, liegt nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen in Bussen im Allgemeinen nicht vor. Nach Ansicht des VwGH ist dem Begriff des "(Klein-)Busses" zudem immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestehen, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können. Nach **Ansicht des VwGH** ist die rechtliche Beurteilung, ob ein vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus vorliegt, (zusammengefasst) anhand folgender entscheidungswesentlicher Kriterien vorzunehmen:

- Merkmal der äußereren Form eines Kastenwagens durch annähernd flache Dachlinie, annähernd senkrechttes Heck und annähernd senkrechte Seitenwände;
- Merkmal der nach der Verkehrsauffassung für einen Bus erforderlichen Fahrzeughöhe;
- Merkmal der erforderlichen Beförderungskapazität von zumindest sieben Personen mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard, und
- Merkmal der zusätzlichen räumlichen Voraussetzung zur Mitbeförderung eines Mindestausmaßes von Gepäckstücken für die zugelassene Beförderungskapazität.

Zudem ist der Kleinbus seiner äußeren Form nach auch von solchen Fahrzeugen abzugrenzen, die äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen und als solche stets den Personenkraftwagen zugeordnet worden sind (**VwGH 24.09.2008, 2007/15/0161** unter Hinweis auf VwGH 21.09.2006, 2006/15/0185). Unter Personenfahrzeuge fallen daher auch so genannte Sport Utility Vehicle (SUV), Cross-over-Fahrzeuge und dergleichen, die optische Anleihen an ein Geländefahrzeug nehmen (VwGH 08.07.2009, 2009/15/0114 sowie **VwGH 02.02.2010, 2008/15/0290**).

In Rz 1941 und Rz 1942 wird das Erkenntnis des VwGH vom 27.08.2008, 2006/15/0127, aufgenommen und um Aussagen zur Behandlung von Vorführkraftfahrzeugen im Umsatzsteuerprotokoll 2008 ergänzt.

Rz 1941 lautet:

Wird ein Vorführkraftfahrzeug für Zwecke außerhalb des Unternehmens eingesetzt, liegt Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 vor. **Für die Beurteilung dieser Zwecke "außerhalb des Unternehmens" kann § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ausgeklammert bleiben, dh. die Verwendung zu anderen (nicht begünstigten) betrieblichen Zwecken führt zu keiner Eigenverbrauchsbesteuerung.**

Eigenverbrauch nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 ist gegeben, wenn ein Vorführkraftfahrzeug einem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder für Privatfahrten überlassen wird. Wird die Beistellung des Vorführkraftfahrzeugs als Teil des Arbeitsentgeltes geschuldet, liegt ein tauschähnlicher Umsatz gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 vor (siehe Rz 66).

Rz 1942 lautet:

Die Veräußerung eines Vorführkraftfahrzeugs unterliegt der Umsatzsteuer. **Wird ein zunächst als Vorführkraftfahrzeug verwendetes Fahrzeug bereits im Anschaffungsjahr anderen (nicht begünstigten) "unternehmerischen" Zwecken (Anlagevermögen) gewidmet, ist eine volle Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Wird das Fahrzeug später veräußert, unterliegt der Verkauf nicht der Umsatzsteuer (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0127). Wird ein Vorführfahrzeug in einem späteren Jahr als dem Anschaffungsjahr anderen (nicht begünstigten) "unternehmerischen" Zwecken (Anlagevermögen) gewidmet, ist eine negative Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs. 11 UStG 1994 vorzunehmen (volle Vorsteuerberichtigung). Voraussetzung ist, dass hinsichtlich des Fahrzeugs tatsächlich eine Änderung hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung erfolgt ist (dies ist nicht der Fall, dh. es erfolgt keine Vorsteuerberichtigung, wenn zB ein Vorführkraftfahrzeug nach Ablauf des oben angeführten Zeitraumes ausschließlich zum Verkauf angeboten wird - Abmeldung bzw. keine sonstige betriebliche (Weiter) Nutzung). Der spätere Verkauf unterliegt auch in diesem Fall nicht der Umsatzbesteuerung.**

12.4. Aufteilung des Vorsteuerabzuges

Nach Rz 2019 wird Rz 2020, in der Bezug auf die höchstgerichtliche Judikatur zur Aufteilung des Vorsteuerabzugs bei ärztlichen Ordinationen mit Hausapotheke (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0289) genommen wird, neu eingefügt.

Rz 2020 lautet:

Die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke ist in der Regel nach einem Flächenschlüssel vorzunehmen. Hierbei kommt es lediglich auf die Flächen an, die unmittelbar dem Bewirken der Umsätze der Hausapotheke oder der Tätigkeit als praktischer Arzt dienen.

Für die Ordinationsräume steht daher kein (anteiliger) Vorsteuerabzug zu (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0289).

Randzahlen 2021 bis 2030: *derzeit frei.*

14.3.6. Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 418/2000 – Sportler

Rz 2278 wird an die ab 1.1.2011 geltende Rechtslage (siehe § 3a Abs. 11 lit. a und § 3a Abs. 11a UStG 1994 idF AbgÄG 2010, BGBI. I Nr. 34/2010) angepasst:

Rz 2278 lautet:

Die Verordnung betreffend die Sportlerpauschalierung ist nur zur Einkommensteuer ergangen und kann für die Bereiche der Umsatzsteuer nicht angewendet werden. Die Umsätze von Sportlern unterliegen **bis 31.12.2010** nur dann der österreichischen Umsatzsteuer, wenn der Sportler seine Leistung in Österreich erbringt. Die Bestimmung des Leistungsortes erfolgt dabei nach § 3a UStG 1994. Das bedeutet:

- Preisgelder, die ein Sportler für die Teilnahme an einem Wettkampf in Österreich erhält, sind in Österreich zu versteuern. Der Ort dieser Leistung (Teilnahme am Wettkampf) bestimmt sich **bis 31.12.2010** nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 (Tätigkeitsort)).
- Preisgelder für die Teilnahme an einem Wettkampf im Ausland unterliegen **bis 31.12.2010** nicht der österreichischen Umsatzbesteuerung.

- **Ab 1.1.2011 sind Preisgelder für die Teilnahme an einem Wettkampf gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 dort steuerbar, wo der unternehmerische Leistungsempfänger (idR der Veranstalter des Wettkampfs) ansässig ist. Ist der Veranstalter ein Nichtunternehmer, bestimmt sich der Leistungsort weiterhin nach § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994.**
- Einnahmen, die ein Sportler für Werbeleistungen für einen österreichischen Unternehmer erhält, unterliegen in Österreich zur Gänze der Umsatzsteuer. Dass für den österreichischen Unternehmer (Auftraggeber) auch anlässlich von Wettkämpfen im Ausland geworben wird, ist dabei unerheblich. Der Leistungsort für Werbeleistungen an Unternehmer bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 nach dem Empfängerortprinzip (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 iVm Abs. 10 Z 2 UStG 1994).
- Umgekehrt unterliegen Werbeleistungen, die ein Sportler im Auftrag eines Unternehmers mit Sitz außerhalb Österreichs erbringt, nicht der österreichischen Umsatzbesteuerung. Dass für den ausländischen Unternehmer auch anlässlich von Wettkämpfen in Österreich geworben wird, ist unerheblich.

Die Besteuerung von Schirennläufern entsprechend diesen Ausführungen ist jedenfalls für Leistungen durchzuführen, die nach dem 31. Dezember 2000 ausgeführt werden. Für die Leistungen von Schirennläufern, die vor dem 1. Jänner 2001 ausgeführt wurden, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Besteuerung noch analog der "alten" Schirennläufer-Erlassregelung (Erlass des BMF vom 22. März 1977, 261.500-IV/6/76) erfolgt.

16. Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG 1994)

Rz 2384 wird im Hinblick auf den neu eingeführten NoVA-Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1 Z 2 NoVAG 1991) geändert.

Rz 2384 lautet:

Die Erstattung der Normverbrauchsabgabe nach § 12 NoVAG 1991 durch das Finanzamt an den Erwerber stellt **weder** für den Veräußerer **noch für den Erwerber** des KFZ **eine** Entgeltsminderung nach § 16 UStG 1994 dar.

Rz 2388 wird um den Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 03.09.2008, 2003/13/0109, nach dem eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage bei bloßer Zweifelhaftigkeit einer Forderung nicht möglich ist, ergänzt.

Rz 2388 lautet:

Eine Berichtigung von Steuer und Vorsteuer ist auch dann vorzunehmen, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Ob und wann eine Forderung als uneinbringlich angesehen werden kann, wird nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden sein. Ist die Einbringlichkeit einer Forderung bloß zweifelhaft, kann noch nicht von einer Uneinbringlichkeit gesprochen werden (**VwGH vom 03.09.2008, 2003/13/0109**). Die Bildung einer Delkrederepost wegen Zweifelhaftigkeit einer Forderung berechtigt daher noch nicht zu einer Entgeltsberichtigung im Sinne dieser Bestimmung. Erst die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteiles oder Vergleiches usw. stellen echte Fälle von Uneinbringlichkeit dar. Im Zweifel wird das Finanzamt den Nachweis der Uneinbringlichkeit einer Forderung verlangen müssen.

18.7. Trennung der Entgelte nach dem Wareneingang

In Rz 2572 wird ein Hinweis auf die fehlende Unzumutbarkeit einer ordnungsgemäßigen Trennung der Entgelte bei Vorhandensein einer Scannerkasse aufgenommen.

Rz 2572 lautet:

Die Zulassung zur Trennung der Entgelte unter Berücksichtigung des Wareneinganges setzt voraus, dass dem Unternehmer nach Art und Umfang seines Unternehmens eine genaue Trennung der Entgelte nach Steuersätzen nicht zumutbar ist. Dies wird dann der Fall sein, wenn entsprechende Einrichtungen, die eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen möglich machen, fehlen. Dies wird insbesondere auf Einzelhandelsgeschäfte zutreffen, die über keine entsprechend ausgestattete Registrierkasse verfügen oder keine entsprechenden Abrechnungen in Form von Paragonblocks vornehmen und die idR auch nur Inklusivpreise (Entgelt einschließlich Umsatzsteuer) verrechnen.

Ist eine Scannerkasse vorhanden, ist die ordnungsgemäße Trennung der Entgelte nach Steuersätzen jedenfalls zumutbar.

19.1. Steuerschuldner

19.1.1.2. Übergang der Steuerschuld (Rechtslage ab 1.1.2010)

In Rz 2601a wird im zweiten Unterpunkt die Aufzählung der „Umsätze, für die die Steuerschuld übergeht“ hinsichtlich der Umsätze iSd § 19 Abs. 1c UStG 1994 an die durch das AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, geänderte Rechtslage angepasst und um Ausführungen zum Übergang der Steuerschuld bei Umsätzen iSd § 19 Abs. 1e UStG 1994 (siehe ebenfalls AbgÄG 2010) ergänzt.

Rz 2601a lautet:

.....

Umsätze, für die die Steuerschuld übergeht

.....

Daneben kann noch in folgenden Fällen die Steuerschuld für Umsätze ausländischer Unternehmer auf den Leistungsempfänger übergehen:

- bei der Lieferung
 - sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer,
 - des Vorbehaltskäufers an den Vorbehaltseigentümer im Falle der vorangegangenen Übertragung des vorbehaltenen Eigentums und
 - bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (siehe Rz 2603);
- bei der Lieferung von Gas über **Erdgasnetze im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz; von Elektrizität, von Wärme über Wärmenetze und von Kältenetze**, wenn sich der Ort dieser Lieferung nach § 3 Abs. 13 oder Abs. 14 UStG 1994 bestimmt, wenn der Leistungsempfänger im Inland für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist (siehe Rz 2604d);

- bei durch den Bundesminister für Finanzen durch Verordnung näher zu bestimmenden Umsätzen im Sinne des Art. 199 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 2006/112/EG, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer ist (siehe Rz 2605);
 - **ab 1. Juli 2010 bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten, wenn dieser ein Unternehmer ist, wobei die Steuerschuld bei ausländischen Leistenden auf unternehmerische Leistungsempfänger in diesen Fällen schon auf Grund des § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 vom Übergang der Steuerschuld erfasst ist.**
-

19.1.2. Übergang der Steuerschuld in der Bauwirtschaft

In Rz 2602j und Rz 2602k wird zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ein Hinweis auf die ab 1.1.2010 geänderte Rechtslage aufgenommen.

Rz 2602j lautet:

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Dies gilt ab 1.1.2010 nicht für Bauleistungen, die von ausländischen Unternehmern erbracht werden, und für die die Steuerschuld bereits auf Grund des § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergeht (siehe Rz 2601 zweiter Absatz). In diesen Fällen entsteht die Steuerschuld immer mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Leistung erbracht worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994).

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn der Leistungsempfänger die Steuer bereits in den Voranmeldungszeitraum aufnimmt, in dem die Beträge von ihm verausgabt werden.

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es auch, wenn der Leistungsempfänger Kleinunternehmer ist. Erbringen Kleinunternehmer ihrerseits Bauleistungen, kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, da die Leistungen der Kleinunternehmer steuerfrei sind.

Wurde die Beurteilung, ob eine Bauleistung vorliegt oder nicht bzw. ob ein Unternehmer üblicherweise Bauleistungen erbringt, unrichtig vorgenommen und in der Folge die Besteuerung richtig gestellt (es liegt richtigerweise kein Übergang der Steuerschuld vor - nachträgliche Versteuerung des Umsatzes beim leistenden Unternehmer; es liegt richtigerweise ein Übergang der Steuerschuld vor - nachträgliche Streichung des Vorsteuerabzuges), ist von der Verhängung eines Säumniszuschlages abzusehen.

Rz 2602k lautet:

Versteuert der leistende Unternehmer nach vereinnahmten Entgelten und wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, so entsteht die Steuerschuld für vereinbarte, im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte, mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist.

Beispiel:

Für eine Bauleistung wird ein Entgelt von 100.000 Euro vereinbart. Die Bauleistung wird am 20. Mai erbracht. Folgende Zahlungen werden durchgeführt:

Zeitpunkt	Zahlung	Steuerschuld	Fälligkeit
15. April	25.000 Euro	Ende April	15. Juni
15. Mai	25.000 Euro	Ende Mai	15. Juli
15. Juni	25.000 Euro	Ende Mai	15. Juli
15. Juli	25.000 Euro	Ende Mai	15. Juli

Dies gilt ab 1.1.2010 nicht für Bauleistungen, die von ausländischen Unternehmern erbracht werden, und für die die Steuerschuld bereits auf Grund des § 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergeht (siehe Rz 2601 zweiter Absatz). In diesen Fällen entsteht die Steuerschuld immer mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Leistung erbracht worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994).

19.1.4. Übergang der Steuerschuld bei Gas- und Stromlieferungen (§ 19 Abs. 1c UStG 1994)

Nach Rz 2604c werden die Rz 2604d bis Rz 2604f neu eingefügt, die Ausführungen zum Übergang der Steuerschuld bei Gas- und Stromlieferungen auf Grund der durch das AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 geänderten Rechtslage enthalten.

Rz 2604d lautet:

Rechtslage ab 1. Jänner 2011:

Die Steuerschuld für Lieferungen

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

geht auf den Leistungsempfänger über, wenn

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

Der Lieferer haftet für die Steuer.

Rz 2604e lautet:

Vom Übergang der Steuerschuld erfasst sind neben Stromlieferungen und Gaslieferungen, die über das Erdgasverteilungsnetz erfolgen, auch Erdgaslieferungen über andere Netze, die zwar an das Erdgasverteilungsnetz angeschlossen, nicht aber dessen Bestandteil sind, zB Rohrleitungen des Gas-Fernleitungsnetzes.

Darüber hinaus geht die Steuerschuld für Wärmelieferungen über Wärmenetze und Kältelieferungen über Kältenetze auf den Empfänger über, sofern dieser Unternehmer ist.

Rz 2604f lautet:

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es nur, wenn es sich bei dem Leistenden um einen Unternehmer handelt, der im Inland weder seinen Sitz noch eine Betriebsstätte, die an der Leistungserbringung beteiligt ist, noch seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Zur Betriebsstätte und deren Beteiligung an der Leistungserbringung siehe auch Rz 2604c und Rz 2601a.

Nach Rz 2605 wird Abschnitt 19.1.6. samt Überschrift neu eingefügt und die Rz 2605a mit Ausführungen zum Übergang der Steuerschuld bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten im Sinne des § 19 Abs. 1e UStG 1994 idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 neu aufgenommen. Die Überschrift lautet:

19.1.6. Übergang der Steuerschuld bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten (§ 19 Abs. 1e UStG 1994)

Rz 2605a lautet:

Die Richtlinie 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft (AbI. Nr. L 275 vom 25.10.2003 S. 32) idF der Richtlinie 2009/29/EG (AbI. Nr. L 140 vom 05.06.2009 S. 63) legt fest, unter welchen Bedingungen mit Treibhausgasemissionszertifikaten gehandelt werden kann.

Werden Treibhausgasemissionszertifikate im Sinne des Art. 3 dieser Richtlinie (zB EUAs, ERUs, CERs) oder andere Einheiten, die genutzt werden können, um den Auflagen dieser Richtlinie nachzukommen, übertragen, wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten an einen unternehmerischen Leistungsempfänger ist eine steuerpflichtige sonstige Leistung, deren Leistungsort sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 bestimmt.

Die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten an einen unternehmerischen Leistungsempfänger ist somit am Empfängerort steuerbar und nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 steuerbefreit (siehe Rz 345).

Hat der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte, geht die Steuerschuld schon gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf den unternehmerischen Leistungsempfänger über (siehe auch Rz 2601a).

19.2.1.1. Anzahlungen

In Rz 2607 wird die Aufzählung steuerbarer bzw. nicht steuerbarer Anzahlungen um Beispiele zu Gutscheinen erweitert (siehe Umsatzsteuerprotokoll 2010). Der letzte Aufzählungspunkt „Telefonwertkarten“ ist im Hinblick auf die Ausführungen im Umsatzsteuerprotokoll 2009 überholt und wird daher gestrichen.

Rz 2607 lautet:

Anzahlungen sind nur zu versteuern, wenn diese mit einer konkreten Leistung im Zusammenhang stehen. Sie sind auch dann steuerbar, wenn keine Rechnung vorliegt.

Anzahlungen - Einzelfälle:

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

Beispiel:

Endgültiger Hotelpreis 490 Euro, Anzahlung 50 Euro.

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

- Grund- und Baukostenbeiträge, die vom Nutzungsberechtigten zur Finanzierung eines Bauvorhabens vereinnahmt werden (zB Finanzierungsbeiträge nach § 14 WGG oder § 69

WWSFG 89), sind nicht als Anzahlung anzusehen, wenn im Falle der Auflösung des Vertrages nicht verworbene Beiträge zurückzuzahlen sind (§ 17 Abs. 4 WGG).

- **Gutschein:** Das Entgelt für die Veräußerung eines Gutscheines ist keine Anzahlung. Ausnahme: Die Veräußerung des Gutscheines erfolgt in Bezug auf eine konkrete Leistung.

Beispiele für keine Anzahlung:

Gutschein einer Handelskette über 100 Euro für zukünftigen Wareneinkauf.

Gutschein eines Reisebüros über 1.000 Euro für eine noch auszusuchende Reise.

Gutschein für ein beliebiges Hotel einer Hotelkette.

Beispiele für Anzahlung:

Gutschein eines Theaters für den Besuch einer am Gutschein genau bezeichneten Theatervorstellung.

Gutschein für ein bestimmtes Hotel einer Hotelkette (VwGH 22.03.2010, 2005/15/0117).

- Käutionen, die als Sicherheitsleistung im Hinblick auf die Erfüllung vertraglicher Verpflichtungen hingegeben werden, insbesondere bei Leasingverträgen (Mietverträgen) sind nicht umsatzsteuerbar, weil diese noch nicht im Zusammenhang mit einer konkreten Leistung stehen.
- Rücklage zum Instandhaltungsfonds bei Wohnungseigentümergemeinschaften: Die Zahlungen zu dieser Rücklage sind keine Anzahlungen.

19.2.1.2. Zeitpunkt der Leistungserbringung (Leistungsabgrenzung)

Nach Rz 2610 wird Rz 2610a mit Ausführungen zum Entstehen der Steuerschuld bei freihändigem Verkauf von Grundstücken nach § 120 Insolvenzordnung (IO) neu eingefügt.

Rz 2610a lautet:

Veräußert der Insolvenzverwalter Grundstücke im Rahmen eines freihändigen Verkaufs und wird für die Steuerpflicht dieser Lieferungen optiert, so entsteht die Steuerschuld bei Sollbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonates, in dem

die Genehmigung des Kaufvertrages durch das Insolvenzgericht erfolgt, bzw. bei späterer Rechnungslegung mit Ablauf des darauf folgenden Monates, bei Istbesteuerung mit Ablauf des Monates der Vereinnahmung des Entgelts, auch wenn insoweit Verfügungsbeschränkungen bestehen.

20.1. Veranlagungszeitraum

20.1.4. Berechnung der Steuer

In Rz 2687 wird der Unterpunkt hinsichtlich der hier zu berücksichtigenden Leistungen, die zum Übergang der Steuerschuld führen, um einen Hinweis auf Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1e UStG 1994 ergänzt.

Rz 2687 lautet:

Bei Berechnung der Steuer ist von der Summe der nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 steuerbaren Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist (siehe Rz 2606 bis Rz 2650). Hinzuzurechnen bzw. zu berücksichtigen sind folgende im Veranlagungszeitraum geschuldete Steuerbeträge bzw. Berichtigungen gemäß

- § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 (Steuerschuld auf Grund der Rechnung),
- § 11 Abs. 13 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 UStG 1994 (Rechnungsberichtigungen),
- § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 (Berichtigung der Vorsteuer),
- § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1994 (Entgeltsberichtigungen),
- § 16 Abs. 2 UStG 1994 (Zentralregulierer),
- § 17 Abs. 4 UStG 1994 (Wechsel der Besteuerungsart),
- § 19 Abs. 1, Abs. 1a, 1b, 1c, 1d **und 1e** UStG 1994 (Übergang der Steuerschuld),
- Berichtigungen bei der Besteuerung von Anzahlungen im Falle von Steuersatzänderungen.

Rz 2690, die Ausführungen zur Berechnung der Steuer bei Einzelbesteuerung im Sinne des § 20 Abs. 4 UStG 1994 enthält, entfällt, da diese Bestimmung nicht mehr in Geltung ist.

Randzahl 2690: *derzeit frei.*

21.1. Voranmeldung, Vorauszahlung

In Rz 2751 und Rz 2752 wird ein Hinweis auf die Änderung der Verordnung, mit der die Umsatzgrenze, ab deren Überschreiten die Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung jedenfalls besteht, von 100.000 Euro auf 30.000 Euro herabgesetzt wird, aufgenommen. Weiters wird das Beispiel in Rz 2751 aktualisiert.

Rz 2751 lautet:

Gemäß § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. **206/1998 idF BGBI. II Nr. 171/2010** entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr **30.000 Euro netto (bis 31.12.2010):** 100.000 Euro **netto**) nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

Wurde die genannte Umsatzgrenze hingegen überschritten, besteht seit 2003 die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen. Unternehmer, die ausschließlich gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994 steuerbefreite Umsätze tätigen, sind jedoch aus Vereinfachungsgründen von der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung befreit, sofern sich für einen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt.

Beispiel:

*Ein Arzt, dessen Umsätze im Jahr **2010** 600.000 Euro betragen, tätigt im Voranmeldungszeitraum **01/2011** Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in Höhe von 40.000 Euro. Daneben tätigt er keine anderen Umsätze. Da er nur steuerbefreite Umsätze ausführt, ergibt sich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung.*

*Im Voranmeldungszeitraum 02/2011 tätigt der Arzt neben seinen Umsätzen gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in Höhe von 48.000 Euro auch steuerpflichtige Umsätze (zB Vorträge, schriftstellerische Tätigkeit) in Höhe von 3.000 Euro. Da der Arzt nicht ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr **30.000 Euro** überstiegen haben, ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 02/2011 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.*

Im Voranmeldungszeitraum 03/2011 erwirbt der Arzt ein medizinisches Gerät um 15.000 Euro aus Deutschland. Da die Erwerbsschwelle überschritten wird, muss der Erwerb in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Unternehmer ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 03/2011 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.

Rz 2752 lautet:

Eine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung besteht gemäß § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 2 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. **206/1998 idF BGBl. II Nr. 171/2010** auch dann, wenn der Unternehmer vom Finanzamt zur Einreichung von Voranmeldungen aufgefordert wird.

21.2. Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum

In Rz 2776 und Rz 2777 erfolgt eine Anpassung an die durch das AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 geänderte Rechtslage, nach der die Umsatzgrenze, ab der Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich abgegeben werden müssen, von 30.000 Euro auf 100.000 Euro erhöht wurde.

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 **100.000 Euro netto (bis 31.12.2010):** 30.000 Euro **netto** bzw. bis 31.12.2009: 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.

Rz 2777 lautet:

Für neu beginnende Unternehmer kommt bereits im ersten Jahr ihrer unternehmerischen Tätigkeit das Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum in Betracht, wobei auch in diesen Fällen die **100.000 Euro-Grenze (bis 31.12.2010)**: 30.000 Euro-Grenze bzw. bis 31.12.2009: 22.000 Euro-Grenze) maßgebend ist. Mangels Vorliegens eines Vorjahresumsatzes ist vom voraussichtlichen Umsatz im Jahr des Beginnes der unternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Ist der Veranlagungszeitraum kürzer als ein Kalenderjahr, ist dieser Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen (§ 17 Abs. 5 letzter Satz UStG 1994). Im Falle einer Geschäftsübergabe kann der vom übergebenden Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr erzielte Jahresumsatz zur Beurteilung herangezogen werden, wenn der neue Unternehmer die Geschäftstätigkeit in gleicher Weise fortführt.

21.6. Wegfall der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung für Kleinunternehmer

Rz 2806 wird an die durch das AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 geänderte Rechtslage, nach der Kleinunternehmer erst ab Überschreiten einer Umsatzgrenze von 30.000 Euro eine Umsatzsteuererklärung abgeben müssen, angepasst. Weiters wird klargestellt, dass Kleinunternehmer für innergemeinschaftliche Erwerbe iSd Art. 1 UStG 1994 eine Steuer zu entrichten haben.

Rz 2806 lautet:

Übersteigen die Umsätze eines Kleinunternehmers im Veranlagungszeitraum die Grenze von 30.000 Euro netto (bis 31. Dezember 2010: 7.500 Euro netto) nicht, entfällt die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung.

Voraussetzung hiefür ist ua. **weiters**, dass der Kleinunternehmer für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat. Dies ist der Fall, wenn der Kleinunternehmer keinen der in Rz 2687 bis Rz 2700, Rz 4121 bis Rz 4130 aufgelisteten Tatbestände (**zB innergemeinschaftliche Erwerbe**) erfüllt hat.

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

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

In Rz 2836 wird die Zitierung an das AVOG 2010, BGBl. I Nr. 9/2010 angepasst.

Rz 2836 lautet:

Die Vorsteuererstattung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist nur in den in § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 genannten Fällen zulässig. Im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die andere als die in § 1 Abs. 1 Z 2 bis Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 genannten Umsätze im Inland erzielen, werden gemäß § **17 AVOG 2010** beim Finanzamt Graz-Stadt zur Umsatzsteuer veranlagt. Zur Vermietung von Grundstücken durch ausländische Unternehmer siehe Rz 2601a.

Rz 2838 wird im Abschnitt 21.10.1.3.4 an die Änderung der Verordnung des BM für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. II Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 174/2010, angepasst.

Rz 2838 lautet:

.....

21.10.1.3.4. Bescheidzustellung

Der Bescheid wird an die Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates auf demselben elektronischen Weg übermittelt, wie der Erstattungsantrag bei der Finanzverwaltung im Erstattungsstaat eingelangt ist. Über die Art der Zustellung (über das elektronische Portal des Ansässigkeitsstaates oder in Papierform) entscheidet der Ansässigkeitsstaat.

Jene Unternehmer, deren Ansässigkeitsstaaten es ablehnen, die Bescheide der österreichischen Finanzverwaltung zuzustellen, erhalten den Bescheid direkt an die im Erstattungsantrag angegebene E-Mail-Adresse zugestellt (vgl. § 3 Abs. 3 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 174/2010).

.....

21.10.2. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet

In Rz 2843 wird die Zitierung an das AVOG 2010, BGBl. I Nr. 9/2010 angepasst.

Rz 2843 lautet:

Die Vorsteuererstattung für im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte haben, ist nur in den in § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 genannten Fällen zulässig. Im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer, die andere als die in § 1 Abs. 1 Z 2 bis Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009 genannten Umsätze im Inland erzielen, werden gemäß § **17 AVOG 2010** beim Finanzamt Graz-Stadt zur Umsatzsteuer veranlagt. Zur Vermietung von Grundstücken durch ausländische Unternehmer siehe Rz 2601a.

In Rz 2845 wird die Entscheidung des EuGH vom 03.12.2009, Rs C-433/08, *Yaesu Europe BV* eingearbeitet.

Rz 2845 lautet:

Der Antragsteller hat den Erstattungsantrag mit dem hierfür vorgesehenen Formular U 5 ausnahmslos schriftlich (weder elektronisch noch per FAX) bei dem für die Durchführung des Erstattungsverfahrens in Österreich zuständigen Finanzamt Graz-Stadt einzubringen. **Der Antrag ist vom Steuerpflichtigen selbst oder von dessen Bevollmächtigten zu unterschreiben (EuGH 03.12.2009, Rs C-433/08, Yaesu Europe BV).**

22.1. Durchschnittssatzbesteuerung

In Rz 2859 wird ein Hinweis auf eine höchstgerichtliche Entscheidung (VwGH 16.11.2009, 2008/15/0059) zur Liebhaberei bei Klein-Landwirtschaften aufgenommen.

Rz 2859 lautet:

Im Regelfall sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe unter § 1 Abs. 1 der Verordnung des BM **für Finanzen** über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 idgF (LVO) einzureihen und es liegt nach § 6 LVO Liebhaberei nicht vor (**vgl. VwGH 16.11.2009, 2008/15/0059**).

22.2. Zusatzsteuer

Rz 2873, die ergänzende Aussagen zur Zusatzsteuer bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen enthält, wird neu aufgenommen.

Rz 2873 lautet:

Bei der Ausfuhr von in § 22 Abs. 2 UStG 1994 genannten Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten bleibt es bei der 10- bzw. 12-prozentigen Pauschalbesteuerung gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 (keine Abfuhr). Das gilt auch für den „Touristenexport“ iSd § 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 sowie für innergemeinschaftliche Lieferungen an Unternehmer (vgl. Rz 3988 und Rz 4154). Die Zusatzsteuer (zB bei der Lieferung von Traubensaft oder Schnaps) unterliegt unter den dort genannten Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 7 bzw. Art. 7 UStG 1994. In der Rechnung darf in diesen Fällen nur die pauschale Steuer, nicht jedoch eine Zusatzsteuer ausgewiesen werden, ansonsten entsteht eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994, die der pauschalierte Landwirt an das Finanzamt entrichten muss. Werden die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt (zB fehlender Nachweis der Beförderung oder Versendung), ist die Zusatzsteuer an das Finanzamt abzuführen und in Rechnung zu stellen.

Bei der Beförderung oder Versendung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren (zB Wein oder Schnaps) an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten obliegt die Besteuerung gemäß Art. 3 Abs. 3, 4 und 7 UStG 1994 dem Bestimmungsmitgliedstaat (keine Anwendung der Lieferschwelle). Bei der Beförderung und Versendung von anderen unter § 22 Abs. 2 UStG 1994 fallenden Getränken (zB Traubensaft) an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten gilt dies erst ab Überschreitung der Lieferschwelle des jeweiligen Mitgliedstaates. Bei

Unterschreitung der Lieferschwelle sowie bei der Abholung durch den privaten Abnehmer bleibt es entsprechend dem Ursprungslandprinzip bei der Besteuerung im Inland und § 22 Abs. 2 UStG 1994 ist anzuwenden (Entrichtung der Zusatzsteuer, außer es handelt sich um Lieferungen, die unter § 10 Abs. 3 UStG 1994 fallen).

Randzahlen 2874 bis 2875: *derzeit frei.*

22.5. Land- und Forstwirtschaft als gesondert geführter Betrieb

Rz 2907 wird um eine Klarstellung zur Schätzung des Umsatzes bei ertragsteuerlicher Teilpauschalierung ergänzt.

Rz 2907 lautet:

Soweit demnach in den einzelnen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften auf den Unternehmer, das Unternehmen, den Gesamtumsatz usw. abgestellt wird, ist zu berücksichtigen, dass der land- oder forstwirtschaftliche Betrieb so wie jeder andere Betrieb des Unternehmers bloß einen Teil seines einheitlichen Unternehmens bildet. Demgemäß können somit zwischen dem land- oder forstwirtschaftlichen und einem anderen Betrieb des Unternehmers keine Umsätze sondern nur Innenumsätze getätigt werden. Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes oder des Umsatzes eines Kalenderjahres sind auch die nach Durchschnittssätzen zu versteuernden Umsätze - die ggf. zu schätzen sind - einzubeziehen. Im Falle einer Schätzung können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 125 Abs. 1 lit. b BAO) angesetzt werden. **Bei einer Teilpauschalierung iSd LuF PauschVO 2006, BGBI. II Nr. 258/2005, ist bei der Schätzung jedenfalls von den aufgezeichneten, tatsächlichen Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen (zB Weinbuschenschank oder Forstwirtschaft, wenn der forstwirtschaftliche Einheitswert mehr als 11.000 Euro beträgt). Die restlichen land- und forstwirtschaftlichen Umsätze können in Höhe von 150% des – entsprechend gekürzten – Einheitswertes angesetzt werden.**

Beispiel:

Ein teilpauschalierter Landwirt (Einheitswert: 20.000 €, davon entfällt auf die Forstwirtschaft 12.000 €) erzielt im Jahr 2009 Einnahmen aus Holzverkäufen von 16.500 € (brutto).

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

150% des EW von 8.000 €	12.000 €
(= geschätzter landw. Umsatz (netto!))	
Aufgezeichnete Umsätze aus Holzverkäufen	15.000 €
(10% USt herausrechnen!)	
(Teil)-geschätzter land- und forstwirtschaftlicher Gesamtumsatz	27.000 €

22.6. Option zur Regelbesteuerung

Rz 2916 und Rz 2917 werden zur Form und Bindungswirkung der Optionserklärung klarstellend ergänzt.

Rz 2916 lautet:

Durch Erklärung bis zum Ablauf des betroffenen Kalenderjahres gegenüber dem örtlich und sachlich zuständigen Finanzamt, dass die Umsätze eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 besteuert werden sollen, kann der Unternehmer die Durchschnittssatzbesteuerung ausschließen. **Eine bereits abgegebene Optionserklärung kann bis zum Ablauf des betroffenen Veranlagungszeitraumes zurückgenommen werden.**

Ein Übergang zur Regelbesteuerung ist nur mit dem Beginn eines Kalenderjahres möglich. Die **an keine besondere Form gebundene** Erklärung ist im Sinne **von § 85 Abs. 1 und § 86a BAO** schriftlich **oder per Fax** einzureichen. Die Frist zur Abgabe der Erklärung ist nicht verlängerbar. Gibt der Unternehmer eine solche Erklärung ab, so ist er daran durch fünf Kalenderjahre ab Beginn der Regelbesteuerung gebunden. Die Wirkung des Widerrufes einer solchen Erklärung tritt immer nur mit dem Beginn eines Kalenderjahres ein, doch muss der Widerruf jeweils spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonats nach Beginn dieses Kalenderjahres erfolgen, um noch mit dem Beginn dieses Kalenderjahres wirksam werden zu können. Bezuglich der Form des Widerrufes gelten die oben getroffenen Feststellungen.

Rz 2917 lautet:

Die Option zur Regelbesteuerung ist ein höchstpersönliches Recht des Unternehmers und wirkt bei Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge nicht automatisch auf den Betriebsübernehmer weiter (vgl. auch Rz 204). Will der Betriebsübernehmer zB bei unentgeltlicher Betriebsübergabe oder bei einem Erbanfall weiterhin die Regelbesteuerung anwenden, muss er innerhalb der im § 22 Abs. 6 UStG 1994 vorgesehenen Frist neuerlich eine Optionserklärung beim zuständigen Finanzamt abgeben. Die fünfjährige Bindefrist beginnt ab Beginn der neuerlich erklärten Regelbesteuerung neu zu laufen.

In den Fällen des nichtsteuerbaren „Anwachsens“ (vgl. Rz 47) wirkt eine von einer Personengesellschaft, GesbR, Miteigentümer- bzw. Besitzgemeinschaft abgegebene Optionserklärung beim verbleibenden Gesellschafter, Miteigentümer, Bewirtschafter weiter, weil dieser die Entscheidung zur Regelbesteuerung mitgetragen hat. Ein Widerruf des Verzichtes auf die Pauschalierung kann daher frühestens nach Ablauf der fünfjährigen Bindung erfolgen.

Beispiel:

Ein Ehepaar führt eine Landwirtschaft als GesbR, deren Umsätze gemäß § 22 UStG 1994 pauschaliert sind. Anfang 2009 wurde für die Veranlagungszeiträume ab 2009 eine Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 und in der Folge Umsatzsteuervoranmeldungen mit Vorsteuerüberhängen aus der Anschaffung von Traktoren und der Errichtung eines Stalles abgegeben.

Im März 2010 erfolgt das Anwachsen (zB wegen Pensionierung oder Todes eines Ehegatten). Der verbleibende Ehegatte führt den LuF-Betrieb in gleicher Weise allein weiter, möchte aber für Zeiträume ab dem Anwachsen wieder in die Pauschalierung wechseln.

Das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer GesbR führt zur Beendigung der Gesellschaft und zum Erlöschen ihrer Unternehmereigenschaft (spätestens zum Zeitpunkt der Beendigung der Abwicklung), es sei denn, der verbleibende Gesellschafter übernimmt die Anteile des ausgeschiedenen Gesellschafters und das Unternehmen wird unverändert fortgeführt.

Da der verbleibende Ehegatte als Mitgesellschafter für die GesbR den Entschluss zum Wechsel in die Regelbesteuerung mitgetragen hat, ist dieser - im Falle der alleinigen und unveränderten Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft - weiterhin an die durch die Optionserklärung der GesbR ausgelöste fünfjährige Frist gebunden. Ein rechtswirksamer Widerruf der Optionserklärung wäre daher frühestens für den Veranlagungszeitraum 2014 möglich (Abgabe bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates).

23.4. Reisevorleistungen

In Rz 2998 wird die Entscheidung des VwGH vom 24.02.2004, 2004/14/0008, zur Verrechnung von Leerbettengebühren eingearbeitet und klargestellt, dass es sich um steuerpflichtige Reisevorleistungen handelt.

Rz 2998 lautet:

Um Reisevorleistungen handelt es sich auch, wenn ein Reiseunternehmer mit einem Beförderungsunternehmen bestimmte Beförderungskapazitäten vereinbart und auch bezahlt, diese jedoch nicht ausnützt; oder er einem Hotel die Abnahme einer bestimmten Anzahl von Zimmern garantiert hat und den dafür vereinbarten Preis entrichten muss, aber die gebuchten Zimmer nicht zur Gänze belegen kann. **Eine anstatt des vereinbarten Preises verrechnete Leerbettengebühr - insbesondere wenn sich das Hotel zu über die Zurverfügungstellung von Betten hinausgehenden weiteren Leistungen verpflichtet hat - steht in kausalem Zusammenhang mit der erbrachten Leistung des Hotels und ist zur Gänze der Umsatzsteuer zu unterwerfen (VwGH 24.02.2004, 2004/14/0008).**

23.5.2. Steuerbefreiung bei Vermittlungen

In Rz 3017 erfolgt eine redaktionelle Änderung bzw. Korrektur der Satzzeichen.

Rz 3017 lautet:

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

Beispiel:

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

24. Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994)

24.1. Voraussetzungen

In Rz 3251 ist der Hinweis auf die gemeinschaftsrechtliche Grundlage anzupassen.

Rz 3251 lautet:

Der Differenzbesteuerung unterliegen nach Art. 311 MwSt-RL 2006/112/EG Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten. Der Begriff Gebrauchtgegenstände wird im UStG nicht verwendet, sondern es wird auf Gegenstände abgestellt, für die der Liefernde Umsatzsteuer nicht schuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen hat und somit der erwerbende Wiederverkäufer keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann. Es können daher in Grenzfällen von der Differenzbesteuerung auch neue Gegenstände (KFZ) erfasst sein (zB ein Privater gewinnt ein KFZ, das er gleich an einen Händler weiterverkauft).

24.4. Bemessungsgrundlage

Eine gemäß § 12a NoVAG 1991 vergütete NoVA hat keinen Einfluss auf die Differenzbesteuerung. Rz 3291 wird entsprechend ergänzt.

Rz 3291 lautet:

Bemessungsgrundlage ist für Lieferungen im Falle des § 24 Abs. 1 UStG 1994 die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis. Nebenkosten, die nach dem Einkauf des Gegenstandes anfallen und demnach nicht im Einkaufspreis enthalten sind, erhöhen nicht den Einkaufspreis. **Wird auf Grund einer Lieferung eines (Gebraucht-)Fahrzeuges durch einen befugten Fahrzeughändler in das Ausland die Normverbrauchsabgabe an diesen nach § 12a NoVAG 1991 vergütet, ist weder von einer Minderung des Einkaufspreises noch von einer Erhöhung des Verkaufspreises nach § 24 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 auszugehen (keine Änderung der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage).**

Die Überschrift zu Abschnitt 25a. ist um die gesetzliche Grundlage zu ergänzen und lautet:

25a. Sonderregelung für Drittlandsunternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen (§ 25a UStG 1994)

In Rz 3432 ist eine Zitierung anzupassen.

Rz 3432 lautet:

Insbesondere folgende Sondervorschriften gelten nach § 25a UStG 1994:

- Das Kalendervierteljahr ist Veranlagungszeitraum (§ 25a Abs. 3 UStG 1994). Es gibt keine Voranmeldungszeiträume (§ 25a Abs. 6 UStG 1994).
- Die Steuerschuld für die im Veranlagungszeitraum ausgeführten Leistungen entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes (§ 25a Abs. 2 UStG 1994).
- Die Steuer ist am 20. Tag des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Kalendermonates fällig (§ 25a Abs. 4 UStG 1994).
- Die Unternehmer haben vierteljährliche Steuererklärungen bis zum 20. Tag des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Kalendermonates auf elektronischem Weg abzugeben (§ 25 Abs. 4 UStG 1994). Für das Kalenderjahr ist keine Erklärung abzugeben (§ 25a Abs. 6 UStG 1994).
- In der Steuererklärung sind sämtliche Umsätze im Gemeinschaftsgebiet
 - getrennt nach Mitgliedstaaten,
 - unter Angabe des anzuwendenden Steuersatzes,
 - und der zu entrichtenden Steuer sowie die
 - insgesamt zu entrichtende Steueranzugeben (§ 25a Abs. 5 UStG 1994).
- Vorsteuern können nur im Erstattungsverfahren gemäß § 21 Abs. 9 UStG 1994 geltend gemacht werden (§ 25a Abs. 3 UStG 1994; Verordnung des BM für Finanzen mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl. II Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. **222/2009**).
- Ein Steuerbescheid hinsichtlich der in Österreich ausgeführten Umsätze ergeht nur, wenn der Unternehmer die Abgabe der Erklärung pflichtwidrig unterlässt, diese unvollständig ist oder die Selbstberechnung unrichtig ist (§ 25a Abs. 6 UStG 1994).

27.4. Haftung für die Abfuhr der Umsatzsteuer

In Rz 3495 zur Steuerabfuhr als Maßnahme zur Sicherung des Steueranspruchs erfolgt eine Anpassung des Hinweises auf das AVOG an die aktuelle Fassung.

Rz 3495 lautet:

Der Leistungsempfänger, für dessen Unternehmen die Leistung im Inland erbracht wird, hat die **Umsatzsteuer** einzubehalten und im Namen und für Rechnung des Leistenden an das für diesen zuständige Finanzamt abzuführen. Örtlich zuständiges Finanzamt ist in diesen Fällen regelmäßig das Finanzamt Graz-Stadt (§ 17 AVOG 2010). Auf dem Zahlschein sind der genaue Name und die Adresse des ausländischen Unternehmers sowie - falls bekannt - dessen StNr. anzugeben. Die Abfuhr muss spätestens für den Voranmeldungszeitraum erfolgen, in dem das Entgelt entrichtet wird.

27.6. Aufsichtsmaßnahmen

Rz 3516 wird neu aufgenommen und enthält Ausführungen zu der in § 27 Abs. 6a UStG 1994 idF BGBI. I Nr. 34/2010 normierten Auskunftsverpflichtung für Postdienste erbringende Unternehmer.

Rz 3516 lautet:

Um eine effektive Überwachung der Einhaltung der Versandhandelsregelung zu ermöglichen, normiert § 27 Abs. 6a UStG 1994 idF BGBI. I Nr. 34/2010 eine Auskunftsverpflichtung für Postdienstleister iSd Postgesetzes 1997, BGBI. I Nr. 18/1998, bzw. des Postmarktgesetzes, BGBI. I Nr. 123/2009, gegenüber der Abgabenbehörde. Die Auskunftsverpflichtung besteht nur auf Verlangen der Abgabenbehörde und erfasst nur jene Daten, die sich aus den Unterlagen der Postdienstleister ergeben. Diese Daten dürfen ausschließlich von der Abgabenbehörde als Beweismittel gegenüber dem liefernden Unternehmer für seine Versandhandelsumsätze verwendet werden.

Randzahlen 3517 bis 3525: *derzeit frei.*

101. Innergemeinschaftlicher Erwerb (Art. 1 UStG 1994)

101.3.2. Vorübergehende Verwendung

Die Überschrift zu Abschnitt 101.3.2.8 und Rz 3617 werden an die ab 1.1.2011 geänderte Rechtslage angepasst. Die Überschrift lautet:

101.3.2.8. Vorübergehende Verwendung bei der Verbringung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte

Rz 3617 lautet:

Eine vorübergehende Verwendung liegt vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand zur Ausführung einer Lieferung von Gas über **ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder ein an ein solches Netz angeschlossenes Netz**, von Elektrizität **oder von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze**, wenn sich der Ort dieser Lieferungen nach § 3 Abs. 13 oder 14 UStG 1994 bestimmt, verwendet.

Durch die Bestimmungen wird ausdrücklich klargestellt, dass bei Lieferungen von Erdgas über Gasnetze, von Elektrizität, **von Wärme oder Kälte**, deren Lieferort sich nach § 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994 bestimmt, kein innergemeinschaftliches Verbringen vorliegt. Ohne diese Bestimmung käme es zu einer Doppelbesteuerung, da gemäß § 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994 der Ort der Lieferung ohnedies in dem Mitgliedstaat ist, in den **die genannten Wirtschaftsgüter** "verbracht" werden.

101.6. Neue Fahrzeuge; verbrauchsteuerpflichtige Waren

In Rz 3643 erfolgt eine Anpassung der Definition der verbrauchsteuerpflichtigen Waren auf Grund des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010.

Rz 3643 lautet:

Rechtslage bis 31. Dezember 2007

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

Rechtslage ab 1. Jänner 2008

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

Rechtslage ab 1. Jänner 2011

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

Randzahlen 3644 bis 3650: *derzeit frei.*

103.3. Versandhandel

In Rz 3716 wird das Beispiel 1 um die ab 1.1.2011 anzuwendende Lieferschwelle ergänzt.

Rz 3716 lautet:

Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in den anderen Mitgliedstaat gelangen.

Die Versandhandelsregelung kommt auch zur Anwendung, wenn der Lieferer den Gegenstand der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat und wenn die Abfertigung in einem anderen Mitgliedsstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat erfolgt.

Beispiel 1:

Der russische Unternehmer R liefert Waren aus Moskau an den Privaten W nach Wien und lässt den Transport durch einen von ihm beauftragten Spediteur besorgen.

*Dieser lässt die Waren in Deutschland zum freien Verkehr abfertigen. R hat die österreichische Lieferschwelle (siehe Rz 3741 bis Rz 3743) von **35.000 Euro (bis 31.12.2010: 100.000 Euro)** im Vorjahr überschritten.*

In diesem Fall bestimmt sich der Lieferort nach Art. 3 Abs. 3 UStG 1994. Der Ort der Lieferung liegt in Österreich.

Beispiel 2:

Angabe wie Beispiel 1, allerdings wird in Österreich zum freien Verkehr abgefertigt. In diesem Fall wird in Österreich ein Einfuhrtatbestand gesetzt. Der Ort der Lieferung wäre entweder bei Abfertigung durch W gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 in Russland oder bei Abfertigung durch R gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 in Österreich. Die Versandhandelsregelung kommt in beiden Fällen nicht zur Anwendung.

103.5. Lieferschwelle

In Abschnitt 103.5.1 wird die Überschrift dem aktuellen Stand angepasst und das Wort „übrige“ gestrichen. Die Überschrift lautet:

103.5.1. Lieferschwellen der Mitgliedstaaten

In Rz 3741 wird der Betrag der für Österreich anzuwendenden Lieferschwelle an die geänderte Rechtslage ab 1.1.2011 (Senkung der Lieferschwelle von 100.000 Euro auf 35.000 Euro) angepasst. Weiters werden die Lieferschwellen anderer Mitgliedstaaten aktualisiert.

Rz 3741 lautet:

Mitgliedstaat	Währung	Lieferschwelle
Belgien	Euro	35.000,00
Bulgarien	BGN	70.000,00
Dänemark	DKK	280.000,00
Deutschland	Euro	100.000,00

Estland	EEK	550.000,00
Finnland	Euro	35.000,00
Frankreich	Euro	100.000,00
Griechenland	Euro	35.000,00
Irland	Euro	35.000,00
Italien	Euro	35.000,00
Lettland	LVL	24.000,00
Litauen	LTL	125.000,00
Luxemburg	Euro	100.000,00
Malta	Euro	35.000,00
Niederlande	Euro	100.000,00
Österreich	Euro	35.000,00 (bis 31.12.2010: 100.000,00)
Polen	Euro	40.000,00
Portugal	Euro	35.000,00
Rumänien	RON	118.000,00
Schweden	SEK	320.000,00
Slowakei	Euro	35.000,00
Slowenien	Euro	35.000,00
Spanien	Euro	35.000,00
Tschechien	CZK	1,140.000,00
Ungarn	HUF	8.800.000,00

Vereinigtes Königreich	GBP	70.000,00
Zypern	Euro	35.000,00

103.8. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

In Rz 3777 werden die Entscheidungen des EuGH vom 22.04.2010, Rs C-536/08, X und Rs C-539/08, *Facet BV/Facet Trading BV* zum Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Erwerben übernommen.

Rz 3777 lautet:

Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID, so gilt der Erwerb zusätzlich in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt. In diesem Fall ist der Erwerber nicht zum Abzug der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt (EuGH 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, X und *Facet BV/Facet Trading BV*).

Weist der Erwerber die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nach, kann die zusätzliche Erwerbsteuer berichtigt werden (vgl. Art. 3 Abs. 8 letzter Satz UStG 1994).

Ist ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der zusätzlichen Erwerbsteuer bis zum 31.12.2010 geltend gemacht worden, ist dies – von Fällen des Rechtsmissbrauchs abgesehen – nicht zu beanstanden.

104. Bemessungsgrundlage (Art. 4 UStG 1994)

104.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Rz 3921 wird im Hinblick auf den neu eingeführten NoVA-Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1 Z 2 NoVAG 1991) geändert.

Rz 3921 lautet:

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird grundsätzlich nach dem Entgelt bemessen. Verbrauchsteuern, die nicht im Entgelt enthalten sind, aber vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Nach § 1 Z 2 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 34/2010, unterliegt ab 1.7.2010 der Normverbrauchsabgabe der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Fahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung. Wird der NoVA-Tatbestand nach dieser Bestimmung verwirklicht, ist die geschuldete oder entrichtete Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage (Entgelt) gemäß Art. 4 UStG 1994 einzubeziehen. Unmaßgeblich ist, ob ein NoVA-Befreiungstatbestand iSd § 3 NoVAG 1991 gegeben ist oder nicht. Die ausländische Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage, unabhängig davon, ob sie im Ausland als Vorsteuer geltend gemacht wurde oder werden konnte.

Randzahlen 3922 bis 3930: *derzeit frei.*

106. Steuerbefreiungen (Art. 6 UStG 1994)

In Rz 3941 wird im zweiten Aufzählungspunkt ein Verweis auf die neu eingeführte Rz 1023 ff zu den Steuerbefreiungen bei der Einfuhr aufgenommen.

Rz 3941 lautet:

Steuerfrei ist der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen

.....

- deren Einfuhr nach den für die Einfuhrumsatzsteuer geltenden Vorschriften steuerfrei wäre (Art 6 Abs. 2 Z 3 UStG 1994, **siehe auch Rz 1023 ff**); darüber hinaus ist auch die Einfuhr von Zahnersatz steuerfrei (VwGH 28.09.2000, 99/16/0302), woraus sich die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Zahnersatz ergibt. Die Bestimmung ist für Unternehmer bedeutsam, die nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind;

.....

In den Rz 3956, Rz 3958 sowie Rz 3960 zur Steuerfreiheit der Einfuhr bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung erfolgt eine Anpassung an die durch das AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 geänderte Rechtslage sowie eine Anpassung an die diesbezüglich maßgebliche Arbeitsrichtlinie ZK-4200.

Rz 3956 lautet:

Die Verwendung einer "Sonder-UID" für Spediteure **und die weiteren damit verbundenen Nachweispflichten sind** in der **Arbeitsrichtlinie ZK-4200** vorgesehen. Hinsichtlich der zollrechtlichen Vorgangsweise bei der Geltendmachung der Steuerfreiheit siehe diese Dienstanweisung.

Rz 3958 lautet:

Bei einer dementsprechenden Abwicklung ist die Bestellung eines Fiskalvertreters nicht erforderlich. Eine **der Arbeitsrichtlinie ZK-4200** entsprechende Geschäftsabwicklung erfüllt grundsätzlich die Voraussetzung des in Art. 6 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 7 UStG 1994 geforderten Buchnachweises.

Rz 3960 lautet:

Die Vereinfachungsregelung mit Sonder-UID kann nicht angewendet werden, wenn die UID des umsatzsteuerrechtlichen Erwerbers im anderen Mitgliedstaat nicht von jenem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994), ausgenommen in der Zollanmeldung wird auch der Name und die Anschrift oder **die EORI Nummer** zur eindeutigen Identifikation des Warenempfängers in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, sowie die von diesem Mitgliedstaat ausgestellte UID dieses Warenempfängers angeführt.

Diese Regelung gilt ab 1. Oktober 2006.

107. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 7 UStG 1994)

107.3. Nachweispflichten

Bedingt durch die Änderung der Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996 idF BGBl. II Nr. 172/2010, wird Rz 4010 mit Ausführungen zum Nachweis der Sperre in der Genehmigungsdatenbank neu aufgenommen.

Rz 4010 lautet:

Bei der Lieferung von Fahrzeugen im Sinne des § 2 des Normverbrauchsabgabegesetzes, BGBl. Nr. 695/1991, ist als weiterer Nachweis, dass das Fahrzeug in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird, die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967 erforderlich.

Der Nachweis wird erbracht:

- **im Falle der Lieferung durch einen befugten Fahrzeughändler durch einen unmittelbar im Anschluss an die Lieferung über FinanzOnline erstellten Ausdruck, aus dem die Sperre in der Genehmigungsdatenbank ersichtlich ist; ist eine Sperre über FinanzOnline aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich, kann der Nachweis wie bei der Lieferung durch einen nicht befugten Fahrzeughändler erbracht werden (vgl. nächster Punkt),**
- **im Falle der Lieferung durch einen nicht befugten Fahrzeughändler durch**
 - eine Ausfertigung eines mit dem Eingangsvermerk versehenen Exemplars des Formulars NOVA 2, mit dem die Vergütung der NoVA im Finanzamt beantragt wurde, oder**
 - eine Ausfertigung eines mit dem Eingangsvermerk versehenen Exemplars des Formulars NOVA 4, mit dem die Sperre in der Genehmigungsdatenbank im Finanzamt beantragt wurde,****wobei die Formulare NOVA 2 bzw. NOVA 4 auch per Fax an das zuständige Finanzamt übermittelt werden können,**
- **im Falle der Lieferung eines neuen Fahrzeuges durch einen Privaten durch**

- **eine Ausfertigung eines mit dem Eingangsvermerk versehenen Exemplars des Formulars NOVA 2, mit dem die Vergütung der NoVA im Finanzamt beantragt wurde, oder**
- **eine Ausfertigung eines mit dem Eingangsvermerk versehenen Exemplars des Formulars NOVA 4, mit dem die Sperre in der Genehmigungsdatenbank im Finanzamt beantragt wurde.**

Ist das Fahrzeug in der Genehmigungsdatenbank nicht enthalten, erübrigt sich die Durchführung der Sperre (zB ein Fahrzeug wird importiert und anschließend ohne im Inland zum Verkehr zugelassen zu werden, innergemeinschaftlich geliefert).

Randzahlen 4011 bis 4015: *derzeit frei*.

112. Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Erwerben, Dreiecksgeschäften und beim Übergang der Steuerschuld (Art. 12 UStG 1994)

In Rz 4059 erfolgt zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs beim innergemeinschaftlichen Erwerb die Aufnahme eines Hinweises auf die Entscheidung des EuGH vom 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, *X* und *Facet BV/Facet Trading BV*.

Rz 4059 lautet:

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entsteht gleichzeitig mit der Entstehung der Erwerbsteuerpflicht. Im Falle einer nachträglichen Vorschreibung von Erwerbsteuer durch das Finanzamt entsteht ein allfälliger Anspruch auf Vorsteuerabzug im selben Voranmeldungszeitraum. Ebenso ist bei nachträglicher Änderung der Bemessungsgrundlage sowohl die Erwerbsteuer als auch der entsprechende Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Im Fall des Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994 (zusätzliche Erwerbsteuer) ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig (siehe auch Rz 3777).

121.8. Änderung der Bemessungsgrundlage im Zusammenhang mit der ZM

121.8.2. Berichtigungsmeldung

In Rz 4204 werden Klarstellungen zur Berichtigung einer ZM aufgenommen.

Rz 4204 lautet:

Jeder zu berichtigende Meldezeitraum ist in einer gesonderten Berichtigungsmeldung zu erfassen.

Zusammenfassende Meldungen, die über FinanzOnline übermittelt wurden, dürfen nur über FinanzOnline berichtet werden (keine Papier-Vordrucke). Über FinanzOnline ist immer die korrigierte Gesamt-Meldung – und nicht nur die betroffenen Meldezeilen - als Berichtigung zu übermitteln. Wurde die Erst-Meldung mittels Vordruck (U 13 bzw. U 14) abgegeben, sind für die Berichtigungsmeldungen ebenfalls die Vordrucke U 13 bzw. U 14 zu verwenden. In diesem Fall bleibt es dem Unternehmer überlassen, die gesamte ZM eines Meldezeitraumes neu auszufertigen oder nur die fehlerhaften Zeilen zu melden und zu berichtigen.

Eine Berichtigung einer ZM in einer ZM für einen der folgenden Zeiträume ist unzulässig.

121.9. ZM als Steuererklärung - Verspätungszuschlag

In Rz 4211 ist der Höchstbetrag der Zwangsstrafe richtig zu stellen.

Rz 4211 lautet:

Die ZM gilt als Steuererklärung. Bei verspäteter Einreichung kann ein Verspätungszuschlag in Höhe von bis zu 1% der Summe aller zu meldenden Bemessungsgrundlagen festgesetzt werden (Höchstbetrag 2.200 Euro). Ist die Summe negativ (zB bei einer Minderung der Bemessungsgrundlage), kommt ein Verspätungszuschlag nicht in Betracht. Die Abgabe von ZM kann durch Festsetzung einer Zwangsstrafe (Höchstbetrag **5.000** Euro) erzwungen werden.

127. Maßnahmen zur Sicherung des Steueranspruchs (Art. 27 UStG 1994)

In Rz 4301 und Rz 4305 erfolgt zum Bescheinigungsverfahren eine Anpassung auf Grund des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010.

Rz 4301 lautet:

Die Zulassung von motorbetriebenen Landfahrzeugen und Schiffen bzw. die Eintragung in das Luftfahrzeugregister von aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet stammenden neuen Fahrzeugen wird nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften (**§ 30a Abs. 9a sowie § 37 Abs. 2 lit. e KFG 1967, § 102 Schifffahrtsgesetz und § 7 Abs. 2 Z 8 Zivilluftfahrzeug- und Luftfahrtgerät-Verordnung 2010 – ZLLV 2010, BGBl. II Nr. 143/2010**) von der Vorlage einer Bescheinigung der Finanzbehörde abhängig gemacht, dass gegen die Zulassung aus umsatzsteuerlicher Hinsicht keine Bedenken bestehen.

Liegen die Voraussetzungen für die Erteilung einer solchen Bescheinigung vor, ist eine bestehende Zulassungssperre in der Genehmigungsdatenbank (§ 30a Abs. 9a KFG 1967) aufzuheben. In diesem Fall entfällt die Ausstellung der Bescheinigung und finden die Rz 4302 bis Rz 4304 und Rz 4306 keine Anwendung.

Rz 4305 lautet:

Die Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank oder die Erteilung der Bescheinigung ist bei natürlichen Personen im Nichtunternehmensbereich an die Entrichtung der Steuer gebunden.

128. UID (Art. 28 UStG 1994)**128.1.2. Anspruchsberechtigung**

In Rz 4339 werden die Ausführungen betreffend die Anspruchsberechtigung zur Vergabe einer UID an die durch das AbgÄG 2010 geänderte Rechtslage angepasst.

Rz 4339 lautet:

Von den so genannten "Schwellenerwerbern" erhalten

- Unternehmer, die ausschließlich von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung des § 22 UStG 1994 erfasste Umsätze tätigen **und**
- Unternehmer, die ausschließlich unecht steuerfreie Umsätze ausführen

eine UID nur dann, wenn sie die UID für innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen,

- **juristische Personen im nichtunternehmerischen Bereich eine UID nur dann, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen.**

Weiters erhalten

- Unternehmer, die ausschließlich von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung des § 22 UStG 1994 erfasste Umsätze tätigen, sowie
- Unternehmer, die ausschließlich unecht steuerfreie Umsätze ausführen

auch dann eine UID, wenn sie

- diese für im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 der MwSt-RL 2006/112/EG idF der Richtlinie 2008/8/EG schulden (ab 1.1.2010) **oder**
- **diese zur Abgabe einer ZM für von ihnen in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführte sonstige Leistungen, für die die Steuerschuld entsprechend Art. 196 der MwSt-RL 2006/112/EG idF der Richtlinie 2008/8/EG auf den Leistungsempfänger dort übergeht (ab 1.1.2010),**

benötigen.

In diesen Fällen muss der Antrag eine entsprechende Erklärung enthalten. Dabei genügt es, glaubhaft zu machen, dass solche Umsätze in Zukunft getätigt werden. Keine UID ist zu vergeben, wenn diese lediglich aus Gründen der Rechnungslegung begehrt wird.

128.2. Bestätigungsverfahren

Die Änderung in Rz 4351 hat lediglich klarstellenden Charakter:

Rz 4351 lautet:

Jeder Inhaber einer österreichischen UID ist berechtigt, die ihm von seinem Geschäftspartner bekannt gegebene ausländische UID auf ihre Gültigkeit überprüfen zu lassen. Durch diese Bestätigung soll dem Unternehmer die korrekte Anwendung der umsatzsteuerlichen

Regelungen erleichtert werden. Der österreichische **Leistungserbringer** lässt sich somit in Österreich die Gültigkeit einer UID **des Leistungsempfängers** bestätigen. Die Bestätigung der Gültigkeit einer österreichischen UID kann nicht durch das österreichische UID-Büro erfolgen, sondern nur durch eine gleichartige Behörde des anderen Mitgliedstaates oder im Rahmen von Finanz-Online (siehe dazu Rz 4353).

Anfragen zur Überprüfung einer UID müssen zukünftig vorrangig elektronisch erfolgen. Rz 4352 wird entsprechend geändert.

Rz 4352 lautet:

Ab 1.7.2011 hat jeder Unternehmer die UID-Abfrage verpflichtend über FinanzOnline durchzuführen. Nur soweit ihm dies mangels technischer Voraussetzungen (zB mangels Internetzugangs) unzumutbar ist, können Bestätigungsanfragen - für ganz Österreich – weiterhin gerichtet werden an das

UID-Büro des BMF

Suben 25

A-4975 Suben

Telefon: 0810 00 5310 (zum Ortstarif aus ganz Österreich)

Telefax: 0810 00 5012 (zum Ortstarif aus ganz Österreich)

Bürozeiten (Stand Juni 2007):

Montag bis Donnerstag: 7.30 bis 18.00 Uhr

Freitag: 7.30 bis 15.30 Uhr

Ab 1.7.2011 wird die Stufe 2 – Abfrage über FinanzOnline generell möglich sein, sodass die in Rz 4356 und Rz 4358 genannten Einschränkungen zu streichen sind.

Rz 4356 lautet:

Der anfragende Unternehmer kann zusätzlich zu der zu überprüfenden UID auch den Namen und die Anschrift des Inhabers der ausländischen UID vom UID-Büro überprüfen lassen bzw.

über Finanz-Online selbst überprüfen (qualifizierte Bestätigungsanfrage - Stufe 2). Die qualifizierte Bestätigungsanfrage über Finanz-Online ist jedoch nur dann wirksam, wenn Name und Anschrift des Inhabers der UID angezeigt werden.

Rz 4358 lautet:

Die Antwort des UID-Büros kann (sowohl in Stufe 1 als auch in Stufe 2) lauten:

- "Die UID ist gültig!"
- "Die UID ist nicht gültig!"
- "Die UID des Anfragenden ist nicht gültig!"

Im Rahmen von Finanz-Online werden die Daten des Inhabers der UID angezeigt (qualifizierte Abfrage - Stufe 2). Der Anfragende selbst hat diese angezeigten Daten mit den ihm vorliegenden Daten des Inhabers der UID nachvollziehbar zu vergleichen, auf ihre Richtigkeit zu überprüfen und dies zu dokumentieren.

Bundesministerium für Finanzen, 18. November 2010