

An

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

Geschäftszahl: 2025-0.986.432

10. Dezember 2025

## **UStR 2000, laufende Wartung 2025**

*Im Rahmen der laufenden Wartung wurden insbesondere die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) sowie legistische Änderungen durch das Budgetsanierungsmaßnahmengesetz 2025 (BSMG 2025), BGBI. I Nr. 7/2025 und das Budgetbegleitgesetz 2025 (BBG 2025), BGBI. I Nr. 25/2025 aufgenommen und Fachinformationen des BMF eingearbeitet bzw. Aussagen der UStR 2000 zu überholten Rechtslagen gestrichen.*

### **A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt geändert**

1. Abschnitt 1.1.4. wird neu eingefügt:

#### **1.1.4. Zurechnung von Umsätzen**

2. Abschnitt 6.1.5b wird neu eingefügt:

#### **6.1.5b. Verhütungsmittel und Waren der monatlichen Damenhygiene**

3. Abschnitt 11.2.3. samt Unterabschnitten wird gestrichen:

~~**11.2.3. Elektronisch übermittelte Rechnung (Rechtslage bis 31. Dezember 2012, für Umsätze ab 1. Jänner 2013 siehe Abschnitt 11.2.3a, Rz 1564c bis Rz 1564l)**~~

##### **11.2.3.1. Grundsätze**

### **11.2.3.2. Elektronische Signatur**

### **11.2.3.3. Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)**

### **11.2.3.4. Per Telefax oder E-Mail übermittelte Rechnung**

### **11.2.3.5. Elektronisch übermittelte Gutschriften**

### **11.2.3.6. Erstellung und elektronische Übermittlung von Rechnungen durch Dritte**

4. Abschnitt 21.11.1. wird angepasst, Abschnitt 21.11.1.3. wird gestrichen:

#### **21.11.1. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer durch andere EU-**

**Mitgliedstaaten (Rechtslage für ab 1.1.2010 gestellte Erstattungsanträge)**

#### **21.11.1.1.3. Inkrafttreten**

## **B. Inhaltliche Änderungen**

### **1. Steuerbare Umsätze (§ 1 UStG 1994)**

#### **1.1.1.6. Weitere Fälle zum Leistungsaustausch**

*In Rz 8 wird das Urteil des EuGH vom 4.7.2024, Rs [C-179/23](#), Credidam, eingearbeitet und es werden Aussagen aus der Fachinformation des BMF zur „Handling Fee“ iZm dem Einwegpfandsystem aufgenommen.*

Rz 8 lautet:

- [...]
- Die Reprographie- sowie Speichermedienvergütung gemäß [§ 42b UrhG](#) durch Verpflichtete an Verwertungsgesellschaften unterliegt ab 1.1.2018 nicht der Umsatzsteuer (vgl. EuGH 18.1.2017, Rs [C-37/16](#), SAWP). Der Verkauf durch den Verpflichteten an den Kunden und die Dienstleistung der Verwertungsgesellschaft an den Rechteinhaber sind hiervon nicht betroffen.
- Eine Verwertungsgesellschaft, die **gegen eine Gebühr** im eigenen Namen, aber für Rechnung der Inhaber von Urheberrechten **an Musikwerken und verwandten Schutzrechten** Vergütungen einzieht, **verteilt und ausschüttet**, erbringt damit einen steuerbaren Umsatz (vgl. EuGH 4.7.2024, Rs [C-179/23](#), Credidam, EuGH 21.1.2021, Rs [C-501/19](#), UCMR – ADA).
- Wird ein Dienstfahrrad [...]
- [...]
- Pfand bei Einweggetränkeverpackungen: Dem von gewerbsmäßigen Inverkehrsetzern von Einweggetränkeverpackungen vom jeweiligen Abnehmer im Namen und auf Rechnung der zentralen Stelle eingehobenen und monatlich an die zentrale Stelle

übermittelten Pfand je Gebinde (siehe [§ 4 der Pfandverordnung für Einweggetränkeverpackungen](#), BGBl. II Nr. 283/2023) liegen keine umsatzsteuerbaren Leistungen der zentralen Stelle an die Inverkehrsetzer oder die anderen Abnehmer zugrunde. Auch die Retournierung von Pfandbeträgen stellt keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar.

**Um eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung zu vermeiden, ist es, sofern der Pfandbetrag in der Rechnung angegeben wird, erforderlich, dass er getrennt vom Entgelt angeführt wird (siehe Rz 656). Ein Hinweis darauf, dass die Pfandbeträge im Namen und auf Rechnung der zentralen Stelle vereinnahmt und verausgabt werden, ist nicht erforderlich.**

Werden bezahlte Pfandbeträge nicht zurückerstattet, wenn Einweggetränkeverpackungen nicht retourniert werden, verbleibt der Differenzbetrag zwischen den eingehobenen und den ausbezahlten Pfandbeträgen für retournierte Einweggetränkeverpackungen („Pfandschlupf“) bei der zentralen Stelle und wird für den Betrieb des Sammel- und Verwertungssystems verwendet. Da weder die Einhebung noch die Retournierung der Pfandbeträge bei der zentralen Stelle im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches erfolgt sind, unterliegen auch die mangels Retournierung der Verpackungen durch die Kunden bei der zentralen Stelle verbleibenden Pfandbeträge („Pfandschlupf“) nicht der Umsatzsteuer. Gleiches gilt, wenn Einweggetränkeverpackungen zwar retourniert, das Pfand je Gebinde („Pfandbon“) jedoch nicht eingelöst wird.

Zum Pfandgeld für Warenumschließungen, die nicht im Namen und auf Rechnung der zentralen Stelle vereinnahmt werden, siehe Rz 2393.

**Bei den gemäß [§ 10 der Pfandverordnung für Einweggetränkeverpackungen](#), BGBl. II Nr. 283/2023, beschriebenen Tätigkeiten handelt es sich um steuerbare sonstige Leistungen im Sinne des [§ 3a Abs. 1 UStG 1994](#), die gegenüber den Erstinverkehrsetzern erbracht werden. Vor diesem Hintergrund sind auch die Aufwandsentschädigungen für die Rücknahme von Einweggetränkeverpackungen (Handling Fee; [§ 12](#) der zitierten Verordnung) Entgelte für steuerbare sonstige Leistungen.**

#### **1.1.1.7.3.4. Nichterfüllung**

*In Rz 15 wird das Urteil des EuGH vom 28.11.2024, [C-622/23](#), rhtb: projekt gmbh, eingearbeitet und mit einem Beispiel ergänzt.*

#### Rz 15 lautet:

Zahlungen, die ein Vertragsteil (in der Regel der Käufer) auf Grund seines vorzeitigen Rücktritts vom Vertrag zu leisten hat, sind nicht umsatzsteuerbar. Unbeachtlich ist, ob sie bereits bei Vertragsabschluss – für den Fall der Nichterfüllung – vereinbart werden (Stornogebühren – zB wegen Nichtantritts eines Hotelaufenthalts –, Reuegelder nach [§ 909 ABGB](#) und Vertragsstrafen nach [§ 1336 ABGB](#)), oder im Zuge des Rücktritts als Entschädigung für entgangenen Gewinn zu leisten sind.

*Beispiel:*

*Der Autohändler A schließt mit dem Kunden B einen Vertrag über die Lieferung eines Neuwagens ab; Lieferfrist: 2 Monate. Nach Ablauf der Lieferfrist erklärt sich B außer Stande, den abholbereiten Pkw zu bezahlen und zu übernehmen. Der Kunde B wird zur Zahlung einer Entschädigung von 4.000 Euro verpflichtet.*

*Der ursprünglich vereinbarte Kaufvertrag kommt nicht zustande. Es ist jedoch zu prüfen, ob der durch den Kunden wegen Nichterfüllung der Vertragspflichten zu entrichtenden Entschädigung eine Gegenleistung des Autohändlers gegenübersteht. Dies ist üblicherweise nicht der Fall; die Entschädigung ist somit nicht umsatzsteuerbar.*

**Das Entgelt, das vertraglich gemäß [§ 1168 Abs. 1 ABGB](#) geschuldet wird, weil der Leistungsempfänger einen wirksam geschlossenen Vertrag über die Erbringung mehrwertsteuerpflichtiger Leistungen - deren Ausführung der Leistungserbringer begonnen hatte und zu deren Fertigstellung er bereit war - beendigt hat, ist umsatzsteuerbar (vgl. EuGH 28.11.2024, Rs [C-622/23, rhtb: projekt gmbh](#)).**

*Beispiel:*

*Ein Unternehmer vereinbart mit seinem Kunden einen Vertrag über die Verrichtung von Trockenbauarbeiten, wobei das vereinbarte Entgelt 1,5 Mio. Euro (exklusive Umsatzsteuer) beträgt. Nach Beginn der Arbeiten – jedoch vor deren Vollendung - tritt der Kunde vom Vertrag zurück, da er mit den bisher verrichteten Arbeiten des Unternehmers nicht zufrieden ist. Dem Unternehmer gebührt gemäß [§ 1168 Abs. 1 Satz 1 ABGB](#) das vereinbarte Entgelt, abzüglich der Aufwendungen, die er sich infolge des Unterbleibens der noch ausstehenden Arbeiten erspart. Dies entspricht 1,2 Mio. Euro (exklusive Umsatzsteuer).*

*Lösung:*

*Die verrichteten Arbeiten sind steuerbar, wobei die Bemessungsgrundlage dem Betrag entspricht, der dem Unternehmer gemäß [§ 1168 Abs. 1 Satz 1 ABGB](#) gebührt. Die Bemessungsgrundlage beträgt daher 1,2 Mio. Euro.*

#### 1.1.1.7.4. Schadenersatz aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften

*Nach der Rz 19 wird die Rz 19a neu eingefügt und die Fachinformation des BMF zum Ausbildungskostenrückerstattung eingearbeitet.*

**Rz 19a lautet:**

**Ein auf Grund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (zB Kündigung) vom Arbeitnehmer zu zahlender Ausbildungskostenrückerstattung ist nicht umsatzsteuerbar. Es besteht kein direkter Zusammenhang zwischen der Zahlung des Rückersatzes und einer Leistung des Arbeitgebers (vgl. EuGH 18.7.2007, Rs [C-277/05](#), Société thermale d'Eugénie-les-Bains).**

*In Rz 20 wird ein Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 11.7.2024, Rs [C-182/23](#), Makowit, eingearbeitet.*

**Rz 20 lautet:**

Enteignungsentschädigungen nach [§ 365 ABGB](#) auf Grund des Bescheides einer Verwaltungsbehörde sind Entgelte für die Aufhebung oder Einschränkung von Rechten; sie sind kein Schadenersatz im Sinne der [§§ 1295 bis 1341 ABGB](#) (VwGH 8.2.1963, [0126/62](#)). Werden Gegenstände des Unternehmens enteignet, ist die Enteignung steuerbar (vgl. EuGH 11.7.2024, Rs [C-182/23](#), Makowit). Es erfolgt ein Leistungsaustausch auf Grund einer gesetzlichen oder behördlichen Anordnung im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#). Die Enteignung von Grundstücken ist nach [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) grundsätzlich steuerfrei.

#### **1.1.1.9.3. Zuschuss als Entgelt von dritter Seite**

*In Rz 25 wird das Urteil des EuGH vom 8.5.2025, Rs [C-615/23](#), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej gegen P.S.A., eingearbeitet.*

**Rz 25 lautet:**

Zahlungen von dritter Seite sind Entgelt, wenn sie der Unternehmer dafür erhält, dass er eine Leistung an eine vom Zuschussgeber verschiedene Person erbringt. Erforderlich ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch. Der Zuschussgeber muss die Zahlung deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt. Ein Einzelzusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer bestimmten Leistung ist allerdings nicht erforderlich (VwGH 20.1.1992, [91/15/0055](#)). Zuschüsse Dritter werden meist aus Gründen der Markt- und Preispolitik gewährt. Der Leistungsempfänger ist oft selbst nicht in der Lage, einen kostendeckenden Preis zu zahlen. Der Zuschussgeber hat ein Interesse am Zustandekommen des Leistungsaustausches.

Die Subvention muss unmittelbar mit dem Preis des betreffenden Umsatzes zusammenhängen. Das ist nur dann der Fall, wenn die Subvention an den Subventionsempfänger gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Weiters muss die dem Subventionsempfänger gewährte Subvention dem Abnehmer des Gegenstands oder dem

Dienstleistungsempfänger zugutekommen. Der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstands oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, den der Letztgenannte verlangt. Die Zahlung der Subvention an den Verkäufer oder Dienstleistungserbringer muss diesem also objektiv gesehen den Verkauf des Gegenstands bzw. die Erbringung der Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglichen, den er ohne Subvention verlangen müsste. Schließlich muss die von der Subvention verkörperte Gegenleistung darüber hinaus zumindest bestimmt sein (vgl. EuGH 9.10.2019, verb. Rs C-573/18 und C-574/18, *C GmbH & Co. KG*). **Eine pauschale Ausgleichsleistung, die von einer Gebietskörperschaft an ein Unternehmen, das öffentliche Personenverkehrsdienste erbringt, gezahlt wird, um die Verluste aus der Erbringung dieser Dienstleistungen zu decken, ist daher kein Entgelt von dritter Seite (vgl. EuGH 8.5.2025, Rs [C-615/23](#), *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej gegen P.S.A.*).**

*Beispiele:*

*Zuschuss der Wiener Handelskammer zur Kostenabdeckung an einen Verein, der Ausstellungsflächen vermietet (VwGH 20.1.1992, [91/15/0055](#)).*

*Druckkostenbeitrag zur Herausgabe einer Zeitung (VwGH 26.4.1994, [93/14/0043](#)).*

*Zuschuss der Landesregierung an einen Buchverleger, der eine jährlich wiederkehrende, auf das Bundesland bezogene Publikation herausgeben muss (VwGH 30.9.1992, [92/13/0128](#)).*

*Ein Verkehrsverein erhält von der Gemeinde einen Zuschuss, der von der Anzahl der Nächtigungen bzw. vom Umfang der Werbemaßnahmen abhängig ist (VwGH 4.10.1995, [93/15/0117](#)).*

*Abrechnung der Marktprämie iSd Erneuerbaren-Ausbau-Gesetzes ([EAG](#)).*

#### **1.1.1.11.3.5. Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters**

*Rz 46 und Rz 47 werden an die geltenden Bestimmungen des [§ 1215 ABGB](#) angepasst, wonach die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ohne Liquidation erlischt, wenn nur ein Gesellschafter verbleibt und das Gesellschaftsvermögen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen übergeht.*

**Rz 46 lautet:**

Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, erlischt gemäß [§ 142 UGB](#) bei einer offenen Gesellschaft (gleiches gilt nach [§ 161 Abs. 2 UGB](#) für eine Kommanditgesellschaft **und nach [§ 1215 ABGB](#) für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts**) die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter über. Diesfalls bleibt die Unternehmerkontinuität gewahrt. Das Anwachsen der Gesellschaftsanteile beim verbleibenden Gesellschafter stellt

umsatzsteuerlich keine Auflösung der Gesellschaft, somit auch keinen steuerbaren Vorgang zwischen ihm und der Gesellschaft dar.

Voraussetzung für ein nicht steuerbares Anwachsen ist, dass der verbleibende Gesellschafter das Unternehmen im Wesentlichen unverändert fortführt.

Die Leistung des ausscheidenden Gesellschafters ist, wenn sie im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt erfolgt, steuerbar und gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. f oder g UStG 1994](#) unecht steuerbefreit (siehe Rz 766 bis Rz 772). Die Gegenleistung der Gesellschaft (Abfindung) ist, wenn die Abfindung in Sachwerten besteht, steuerbar und (in der Regel) steuerpflichtig, wenn sie in Geld erfolgt, nicht steuerbar.

**Rz 47 lautet:**

~~Auch bei einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht kann vereinbart werden, dass bei Ausscheiden der übrigen Gesellschafter die Übernahme des Unternehmens durch den verbleibenden Gesellschafter ohne weiteren Übertragungsakt erfolgt. Auch hier bleibt also die Unternehmerkontinuität bestehen.~~

~~Gleiches gilt für Bei land- und forstwirtschaftliche Besitzgemeinschaften kann, wenn einer der beiden Miteigentümer (zB Ehegatten) seine Besitzanteile in das Eigentum des anderen Miteigentümers überträgt, vereinbart werden, dass die Übertragung ohne weiteren Übertragungsakt erfolgt. Auch hier bleibt die Unternehmerkontinuität bestehen.~~

Voraussetzung ist aber, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb nach der Übertragung der Besitzanteile im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird.

Wenn - ohne Eigentumsübertragung - die Bewirtschaftung aufgrund einer Bewirtschaftungsvereinbarung auf einen Miteigentümer übergeht, der nach außen als alleiniger Betriebsführer auftritt, gilt das umsatzsteuerlich in der Regel als Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, der als nicht steuerbarer Vorgang angesehen werden kann.

### **1.1.3.2. Einfuhr von Gegenständen**

*In Rz 102 werden Aussagen aus dem Urteil des EuGH vom 18.1.2024, Rs [C-791/22](#), Hauptzollamt Braunschweig, zu Einfuhren bei Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften ergänzt.*

**Rz 102 lautet:**

Eine Einfuhr liegt vor, wenn

- ein Gegenstand
- aus dem Drittlandsgebiet

- in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt und
- zum freien Verkehr abgefertigt wird.

Die Steuerschuld entsteht nach zollrechtlichen Vorschriften grundsätzlich gleichzeitig mit der Zollschuld durch die Entgegennahme der Zollanmeldung.

**In das Zollgebiet der Union verbrachte Waren unterliegen – auch wenn sie sich bereits physisch im Gebiet der Union befinden –, nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie im Sinne des [Art. 2 Abs. 1 Buchst. d MwSt-RL 2006/112/EG](#) eingeführt worden sind und somit eine Einfuhr vorliegt.**

**Werden geschmuggelte Waren vor Verlassen der ersten im Zollgebiet der Union liegenden Zollstelle beschlagnahmt (und gleichzeitig oder später vernichtet), ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, liegt keine Einfuhr vor (vgl. EuGH vom 18.1.2024, Rs [C-791/22, Hauptzollamt Braunschweig](#)).**

#### **1.1.3.3. Behörden und anzuwendende Rechtsvorschriften**

*In Rz 105 wird die Klarstellung aufgenommen, dass auch der Tatbestand und der Ort der Einfuhr im UStG 1994 autonom und nicht in Anlehnung an Zollvorschriften geregelt wird.*

**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 **den Tatbestand und den Ort der Einfuhr ([§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#)), die Bemessungsgrundlage ([§ 5 UStG 1994](#)), die EUSt-Befreiungen ([§ 6 Abs. 4 bis 6 UStG 1994](#) sowie [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#);** zur Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer bei Anwendung der Sonderregelung in [§ 25b UStG 1994](#) für den Import-One-Stop-Shop siehe insbesondere Rz 1024), den Steuersatz ([§ 10 UStG 1994](#)) und den Vorsteuerabzug ([§ 12 UStG 1994](#)) bei der Einfuhr autonom. Zu beachten sind weiters die Sondervorschriften des [§ 26](#) und des [§ 26a UStG 1994](#), die die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer im Allgemeinen regeln.

Randzahlen 106 bis **14029**: derzeit frei.

*Nach Rz 105 werden eine neue Überschrift „1.1.4. Zurechnung von Umsätzen“ und die Rz 130 neu eingefügt und die Aussagen des VwGH 27.3.2024, [Ra 2021/13/0093](#), zur Zurechnung von Umsätzen eingearbeitet.*

#### 1.1.4. Zurechnung von Umsätzen

Rz 130 lautet:

**Leistender Unternehmer hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** ist, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt. Entscheidend ist im Allgemeinen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. VwGH 27.3.2024, [Ra 2021/13/0093](#) mVa VwGH 18.9.2003, [2000/15/0034](#)).

**Randzahlen 131 bis 140: *derzeit frei*.**

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

### 2.1.5. Weitere Fälle

*In Rz 185 werden Aussagen der Fachinformation des BMF zur Errichtungs- und Vermietungsgemeinschaft eingearbeitet.*

Rz 185 lautet:

[...]

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

**Vermietungsgemeinschaft ("Mietenpool"):** Überlassen Wohnungseigentümer ihre Eigentumswohnung einer Vermietungsgemeinschaft zwecks Vermietung durch die Vermietungsgemeinschaft im eigenen Namen an Dritte, so liegen zunächst Leistungsbeziehungen zwischen dem Bauträger (hinsichtlich der Veräußerung der Eigentumswohnung) bzw. der Wohnungseigentumsgemeinschaft (hinsichtlich der laufenden Betriebskosten) einerseits und den Wohnungseigentümern andererseits vor.

Unternehmereigenschaft des Wohnungseigentümers ist gegeben, wenn die Nutzungsüberlassung der Eigentumswohnung durch den Wohnungseigentümer an die Vermietungsgemeinschaft entgeltlich erfolgt und nicht Liebhaberei im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung](#) vorliegt. **Ein Vorabverzicht auf das Nutzungsrecht ändert nichts an der Tatsache, dass die Überlassung von Wohnungseigentum zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit führen kann.** Zur Wahrung des Neutralitätsprinzips der Umsatzsteuer ist von einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung auch dann auszugehen, wenn der Wohnungseigentümer einen Anteil am Überschuss der Vermietungsgemeinschaft erhält. Dieser Anteil stellt das Entgelt für die Leistung (Nutzungsüberlassung) des Wohnungseigentümers dar.

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

**Wohnungseigentumsgemeinschaften:** Unternehmer, auch wenn sie nur die anteiligen Kosten einheben (siehe auch LRL 2012 Rz 171).

## **2.1.6. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit**

### **2.1.6.1. Allgemeines**

*In Rz 186 erfolgt eine Verweisanpassung aufgrund des neuen Photovoltaik-Erlasses.*

**Rz 186 lautet:**

[...]

Ist von einer unternehmerischen Vermietung einer Immobilie durch die Körperschaft auszugehen, muss in einem zweiten Schritt beurteilt werden, ob dieser Vorgang nach ertragsteuerlichen Grundsätzen eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt und daher ein Vorsteuerausschluss gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) zum Tragen kommen kann (siehe dazu Rz 1929 mVa VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0019](#)).

Zur Unternehmereigenschaft des Betreibers einer Photovoltaikanlage siehe den Erlass des BMF vom **30.7.2025, 2025-0.461.257, BMF-AV Nr. 106/2025 (Photovoltaikerlass)** ~~24.2.2014, BMF-010219/0488 VI/4/2013, BMF-AV Nr. 8/2014~~.

### **2.1.6.2. Nachhaltigkeit**

#### **2.1.6.2.1. Allgemeines**

*In Rz 189 werden Aussagen des Urteils des EuGH vom 3.4.2025, Rs [C-213/24](#), Grzera, eingearbeitet.*

**Rz 189 lautet:**

Verkäufe von Privatvermögen erfüllen das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht, wenn sie nur gelegentlich erfolgen und es an einem inneren Zusammenhang fehlt (VwGH 31.3.1992, [90/15/0124](#)). Keine Nachhaltigkeit ist daher gegeben, wenn aus Veranlagungsgründen angesammelte Sachwerte nach Maßgabe eines auftretenden Geldbedarfes verkauft werden (VwGH 28.1.1980, [3431/78](#)). Von Bedeutung ist auch, ob die Verkäufe aus eigener Initiative erfolgen oder nur auf Drängen eines Interessenten (VwGH 22.3.1993, [91/13/0190](#)).

Es reicht für die Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit nicht aus, mit dem bloßen Hinweis auf den Umstand wiederholter Verkäufe eine nachhaltige Tätigkeit zu bejahen. Vielmehr ist auf das Gesamtbild des Marktauftritts der verkaufenden Person abzustellen, wobei etwa Dauer und Intensität des Tätigwerdens, die Höhe der Erlöse, die Beteiligung am Markt durch Werbung, die Zahl der ausgeführten Umsätze, das planmäßige Tätigwerden

oder das Unterhalten eines Geschäftslokals zu würdigen sind (VwGH 30.6.2021, [Ro 2019/15/0180](#) mVa BFH 27.1.2011, V R 21/09).

**Eine unternehmerische Tätigkeit liegt hingegen vor, wenn eine ursprünglich zum Privatvermögen gehörende Fläche veräußert und dazu ein gewerblicher Unternehmer mit der Vorbereitung des Verkaufs beauftragt wird, der als Bevollmächtigter dieser Person aktive Schritte zur Vermarktung von Grund und Boden vornimmt und sich für diesen Verkauf ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender (vgl. EuGH 3.4.2025, Rs [C-213/24, Grzera, Rn 20 und 26](#)).**

#### **2.1.6.2.2. Einzelfälle (ABC)**

*In Rz 190 werden Aussagen der Fachinformation des BMF zur Begründung der Unternehmereigenschaft beim Verkauf von Treibhausgasminderungsquoten eingearbeitet.*

**Rz 190 lautet:**

**Archäologische Fundgegenstände:** Keine Unternehmereigenschaft bei einem Volksschullehrer, der zirka zehn Jahre lang mit einem Metalldetektor nach archäologischen Gegenständen gesucht hat und diese dann - auf Drängen der Museumsdirektoren - in drei Etappen an ein Museum veräußert hat (VwGH 22.03.1993, [91/13/0190](#) - Grenzfall!).

**Ausgleichsfinanzierung in einem einzigen Fall:** bei Tätigkeit über mehrere Jahre und einer Fülle von Einzelleistungen ist Nachhaltigkeit gegeben (VwGH 14.-10.-1981, [81/13/0050](#)).

**Bauauftrag:** Keine Nachhaltigkeit bei Vermittlung eines einzigen Bauauftrages ohne Wiederholungsabsicht (VwGH 10.09.1979, [0225/79](#)).

**Berufskartenspieler:** Nachhaltige Tätigkeit eines Berufskartenspielers, der sich täglich bis zu 14 Stunden in einem Spielsalon aufhält (BFH 26.08.1993, VR 20/91).

**Briefmarkensammlung:** Nachhaltigkeit bei zahlreichen Einzelverkäufen während eines Zeitraumes von fünf Jahren (VwGH 20.03.1980, [2598/77](#)).

**Erben:** Nachhaltigkeit, wenn die Erbengemeinschaft nach einem Maler einem Galerieunternehmer 130 Bilder aus dem Nachlass zum Verkauf überlässt (VwGH 25.01.1995, [93/13/0084](#)), oder wenn geerbte Zahngoldvorräte durch einen Zahntechniker über mehrere Jahre Gewinn bringend verwertet werden (VwGH 19.02.1985, [84/14/0112](#)).

**Gewerberechtlicher Geschäftsführer:** Nachhaltig ist die Tätigkeit eines gewerberechtlichen Geschäftsführers für eine einzige GmbH (VwGH 13.-10.-1993, [91/13/0058](#)).

**Goldmünzen:** Nachhaltigkeit, wenn en bloc gekaufte Goldmünzen in mehreren Einzelverkäufen wieder veräußert werden; keine Nachhaltigkeit, wenn die Münzen "angespart" wurden (VwGH 12.-12.-1988, [87/15/0107](#)).

**Jahreswagen:** Keine Nachhaltigkeit bei Verkauf von "Jahreswagen" durch Angehörige von Automobilfabriken (BFH 18.07.1991, VR 86/87).

**Treibhausgasminderungsquoten:** Überträgt ein Zulassungsbesitzer eines elektrisch betriebenen Kfz, das dem Unternehmen zugeordnet ist, nach den Regelungen der [§§ 7a](#) und [11 der Kraftstoffverordnung 2012](#) entgeltlich Stromquoten, die für den Antrieb von elektrisch betriebenen Kfz produziert wurden, an Antragsberechtigte iSv [§ 2 Z 37 Kraftstoffverordnung 2012](#), stellt dies eine unternehmerische Tätigkeit iSd [§ 2 UStG 1994](#) dar. Es liegt eine steuerbare und mit 20 Prozent Umsatzsteuer steuerpflichtige sonstige Leistung iSd [§ 3a UStG 1994](#) vor.

Stellt der Antragsberechtigte iSv [§ 2 Z 37 Kraftstoffverordnung 2012](#) in weiterer Folge diese Quoten zum Zweck der Anrechnung den Produzenten von Kraftstoffen, die zur Verminderung der Treibhausgasemissionen verpflichtet sind, entgeltlich zur Verfügung, unterliegt dieser Vorgang ebenfalls der Umsatzsteuer.

Zum Übergang der Steuerschuld siehe Rz 2605b.

Handelt es sich bei dem Kfz hingegen um Privatvermögen, so liegt keine der Umsatzsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit vor.

## 2.1.8. Beginn der Unternehmereigenschaft

### 2.1.8.1. Vorbereitungshandlungen

In Rz 193 wird ein Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 30.10.2024, [Ra 2023/15/0035](#), eingearbeitet.

Rz 193 lautet:

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Die ausgeübte Tätigkeit muss ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein und dies muss nach außen in Erscheinung treten (vgl. VwGH 30.10.2024, [Ra 2023/15/0035](#), VwGH 3.5.1968, [1081/66](#)).

## 2.2.2. Organschaft

### 2.2.2.2. Auswirkungen

*In Rz 235 werden Aussagen zu den Auswirkungen auf das Bestehen einer Organschaft bei Eröffnung eines Restrukturierungsverfahrens nach den Bestimmungen der Restrukturierungsordnung (ReO) eingearbeitet.*

**Rz 235 lautet:**

Das Vorliegen einer Organschaft ist von Amts wegen wahrzunehmen (VwGH 22.02.1972, [1881/70](#)). Für die Umsatzsteuer ist die Organschaft ab dem Zeitpunkt des Vorliegens sämtlicher Voraussetzungen zu beachten, somit auch ab einem Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraumes. Dies gilt auch für den Wegfall einer der Eingliederungsvoraussetzungen. Wird über das Vermögen der Organgesellschaft oder des Organträgers ein Insolvenzverfahren eröffnet, kommt es zum Wegfall zumindest der organisatorischen Eingliederung. Aus dem gleichen Grund kann während eines Insolvenzverfahrens auch kein neues Organschaftsverhältnis begründet werden (zB zum Zwecke der Abwicklung des insolventen Rechtsträgers).

**Wird ein Restrukturierungsverfahren nach den Bestimmungen der Restrukturierungsordnung (ReO), BGBl. I Nr. 147/2021, eingeleitet, kommt es jedenfalls dann nicht zum Wegfall der organisatorischen Eingliederung, wenn das Gericht keinen Restrukturierungsbeauftragten bestellt oder der Schuldner zur Gänze die Kontrolle über seine Vermögenswerte und den Betrieb seines Unternehmens behält.**

## 2.3.5. Einzelfälle

*In Rz 272 erfolgt eine Verweisanpassung aufgrund des neuen Photovoltaik-Erlasses.*

**Rz 272 lautet:**

[...]

**Photovoltaikanlage:** Siehe dazu **Photovoltaikerlass** Abschnitt 2.2.2.5. des (Erlasses des BMF vom 30.7.2025, 2025-0.461.257, BMF-AV Nr. 106/2025)~~24.2.2014, BMF-010219/0488-IV/4/2013, BMF-AV Nr. 8/2014~~.

**Politische Parteien:** [...]

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

*In Rz 277 wird die Entscheidung des VwGH vom 29.1.2025, [Ra 2023/15/0116](#), zur Finanzierungsbeteiligung bei der Errichtung von öffentlichen Straßen, eingearbeitet.*

Rz 277 lautet:

**Erfolgt eine Straßenerrichtung oder Straßenerhaltung auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Regelungen und ist Auftraggeber und Leistungsempfänger eine Gebietskörperschaft, ist sie als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren. Vom Straßenerhalter geführte Bauhöfe (bzw. Straßenmeistereien) erfüllen mit ihren Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Straßenverwaltung (zB Straßenreinigung, Straßeninstandhaltung, Schneeräumung und Streudienste) hoheitliche Aufgaben (vgl. VwGH 29.1.2025, [Ra 2023/15/0116](#)).**

Auch aus Aufwendungen, die aus der Errichtung öffentlicher Straßenanlagen (Zufahrtsstraßen, Abbiegespuren, Kreisverkehre usw.) resultieren, kann der Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) durch den (privaten) Straßenerrichter vorgenommen werden. Weder der Umstand, dass die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen in den Aufgabenbereich der Gebietskörperschaften fällt, noch der Umstand, dass eine errichtete Verkehrsfläche letztlich in das Eigentum des Straßeneigentümers übergeht, schließen einen Vorsteuerabzug eines die Bauleistungen in Auftrag gebenden Unternehmens bereits aus (vgl. VwGH 25.7.2013, [2011/15/0055](#)). Dies gilt auch dann, wenn die Errichtung (bereits) auf öffentlichem Gut erfolgt. Es kann nämlich für einen Liegenschaftsverwalter durchaus im unternehmerischen Interesse liegen, seine Grundstücke durch Investitionen in (angrenzende) öffentliche Grundstücke besser zu erschließen, wobei Voraussetzung ist, dass die Errichtungs- und Ausbauarbeiten für den Betrieb des Unternehmers unerlässlich gewesen sind, nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um es dem Unternehmer zu ermöglichen, seine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, und die Kosten im Preis der von diesem Unternehmer getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind (vgl. VwGH 8.9.2021, [Ro 2020/15/0011](#), mVa EuGH 16.9.2020, Rs [C-528/19](#), *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*).

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

Erfolgt die anschließende Übertragung an den öffentlichen Straßenerhalter im Rahmen einer entgeltlichen (Werk-) Lieferung, ist hinsichtlich der Lieferung des Grundstücks von einem steuerfreien Grundstücksumsatz nach [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) auszugehen (mit Option zur Steuerpflicht). Bis 31.12.2016 war die (Werk-) Lieferung der öffentlichen Straßenanlage dagegen jedenfalls (als Werklieferung oder als Betriebsvorrichtung) steuerpflichtig. Eine Lieferung iSd [§ 3 Abs. 1 UStG 1994](#) an den öffentlichen Straßenerhalter ist auch im Falle

einer Weiterverrechnung der Errichtungskosten an kaufinteressierte Unternehmer im Erschließungsgebiet anzunehmen, wenn diese Zahlungen Entgelt von dritter Seite darstellen. Zahlungen der kaufinteressierten Unternehmer stellen ein Entgelt von dritter Seite dar, wenn die Kosten der straßenbaulichen Maßnahmen vereinbarungsgemäß von den kaufinteressierten Unternehmern getragen und diesen (anteilig) weiterverrechnet werden (vgl. VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)). Das Vorliegen einer solchen Weiterverrechnung schließt nicht aus, dass neben dem Entgelt von dritter Seite auch ein (anteiliges) direktes Leistungsentgelt vorliegt (vgl. VwGH 30.4.2015, [2012/15/0163](#)). Die Kaufinteressenten sind hinsichtlich der Kostenübernahme bzw. der in diesem Zusammenhang getätigten Zahlungen jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil nicht sie, sondern der öffentliche Straßenerhalter Leistungsempfänger ist (vgl. VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)). Ein einseitiger Hoheitsakt (zB Änderung der Flächenwidmung zum Zwecke der Errichtung eines Gewerbegebietes oder Erteilung einer Gewerbeberechtigung) stellt jedoch keine Gegenleistung für die Übertragung einer öffentlichen Straßenanlage dar (vgl. VwGH 8.9.2021, [Ro 2020/15/0011](#), Rn 33 und 34 mVa EuGH 16.9.2020, Rs [C-528/19](#), *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, Rn 49).

Errichtet eine Kör eine Straßenanlage (zB eine Brücke samt Anbindung eines Gewerbegebietes) und verpflichtet sich ein Unternehmer (zB der Betreiber eines Gewerbegebietes) zur teilweisen oder gänzlichen Übernahme der Errichtungskosten, stellen die von der Kör weiterverrechneten Kostenanteile dann kein steuerbares Entgelt dar, wenn die Möglichkeit, diese Straßenteile öffentlich zu nutzen, hoheitlich (zB durch Verordnung des Landes) eingeräumt wird. Damit scheidet ein Vorsteuerabzug aus den weiter verrechneten Kostenanteilen (auch bloß quotal) aus (VwGH 8.9.2021, [Ro 2020/15/0011](#), Rn 45).

### **3. Lieferung ([§ 3 UStG 1994](#))**

#### **3.1.2. Abgrenzung zur sonstigen Leistung**

*In Rz 345 werden die Aussagen aus der Fachinformation des BMF zum Vorliegen von sonstigen Leistungen bei der Übertragung von Treibhausgasminderungsquoten sowie Aussagen zum Verkauf/zur Übertragung von virtuellen Kunstwerken (Kryptokunst) eingearbeitet. Weiters wird die alte Rechtslage gestrichen.*

**Rz 345 lautet:**

[...]

**Herkunfts nachweise nach [§ 10 Ökostromgesetz 2012](#), BGBI. I Nr. 75/2011, nach [§§ 81 ff Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz \(EAG\)](#), BGBI. I Nr. 150/2021, nach [§§ 72 ff Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetz 2010](#) (ElWOG 2010), BGBI. I Nr 110/2010,**

**und RECS Zertifikate ([RL 2018/2001/EU](#)):** Die steuerbare Übertragung von Herkunfts nachweisen nach [§ 10 Ökostromgesetz 2012](#), BGBl. I Nr. 75/2011, **Herkunfts nachweisen nach §§ 81 ff EAG**, BGBl. I Nr. [150/2021](#), betreffend Elektrizität, Gas und Wasserstoff und [§§ 72 ff EIWOG 2010](#), BGBl. I Nr 110/2010, sowie RECS Zertifikaten ([RL 2018/2001/EU](#)) stellt eine sonstige Leistung dar, die unter [§ 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 UStG 1994](#) (bis 31.12.2009: [§ 3a Abs. 10 UStG 1994](#) ~~Katalogleistung~~) fällt. Sie ist nicht gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994](#) steuerbefreit.

**Kryptokunst: Die steuerbare Übertragung eines Kryptokunstwerkes, das durch non-fungible token (NFT) repräsentiert wird, stellt eine sonstige Leistung dar.**

**Leasing:** Kommt es im Rahmen eines Leasingvertrags zur Verschaffung der Verfügungsmacht an den Leasingnehmer, liegt eine Lieferung vor. Eine Lieferung liegt bei einem Standard-Mietvertrag mit Kaufoption nur vor, wenn aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen davon ausgegangen werden kann, dass, wenn der Vertrag bis zum Ende seiner Laufzeit geführt wird, die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt als einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint (vgl. EuGH 4.10.2017, Rs [C-164/16](#), *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*; VwGH 30.4.2019, [Ra 2017/15/0071](#)).

[...]

**Tonträger (Compact Discs, Musikkassetten, Schallplatten):** Der Verkauf eines Tonträgers im Einzelhandel an einen Letztverbraucher ist eine Lieferung. Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn die Übertragung eines Rechtes der wesentliche wirtschaftliche Gehalt des Leistungsaustausches wäre:

*Beispiel:*

*Der Unternehmer A verkauft dem Betreiber eines Rundfunkunternehmens R Tonträger mit Musik, die A selbst aufgenommen hat. A räumt dem R das Werknutzungsrecht ein, die Musikaufnahmen bei seinen Rundfunksendungen zu verbreiten, sowie die Tonträger bei Bedarf zu vervielfältigen. Der wesentliche wirtschaftliche Gehalt der Leistungen des A besteht in der Einräumung von Werknutzungsrechten im Sinne von §§ 24, 26 und 27 Urheberrechtsgesetz, BGBl. Nr. 111/1936. A hat daher eine sonstige Leistung erbracht, die unter § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 Z 1 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 10 Z 1 UStG 1994 ~~Katalogleistung~~) fällt (VwGH 05.06.1963, [1870/61](#)).*

**Treibhausgasemissionszertifikate:** Die steuerbare Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd [Richtlinie 2003/87/EG](#) stellt eine sonstige Leistung dar, die unter [§ 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 UStG 1994](#) fällt (EuGH 8.12.2016, Rs [C-453/15](#), A und B).

Sie ist nicht gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994](#) steuerbefreit.

**Treibhausgasminderungsquoten: Die steuerbare Übertragung von Treibhausgasminderungsquoten (Übertragung von Stromquoten nach den Regelungen der §§ 7a und 11 der Kraftstoffverordnung 2012) stellt eine sonstige Leistung dar, die unter § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 UStG 1994 fällt.**

**Verlagsvertrag:** Übergibt ein Autor dem Verleger ein Manuskript und räumt er diesem ein Werknutzungsrecht (§§ 24 und 26 Urheberrechtsgesetz, BGBl. Nr. 111/1936) daran ein, liegt im Unterschied zum Bücherverkauf eine sonstige Leistung vor, die unter § 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 Z 1 UStG 1994 (bis 31.12.2009: § 3a Abs. 10 Z 1 UStG 1994 Katalogleistung) fällt, weil die Einräumung dieses Rechtes im Vordergrund steht (VwGH 29.06.1959, [2466/57](#); VwGH 15.09.1986, [84/15/0186](#), 84/15/0187).

[...]

**Wildabschuss:** Die dem Leistungsempfänger vom Unternehmer eingeräumte Möglichkeit, in einem dem Unternehmer gehörigen Gatterrevier Wild abzuschießen und sich die Trophäe sowie das Fleisch des Wildes zuzuwenden, ist eine einheitliche Leistung. Je nachdem, ob die Überlassung des Fleisches samt Trophäe einerseits oder das Dulden der Jagd und des Abschusses andererseits als Leistungsinhalt überwiegt, liegt eine Lieferung oder sonstige Leistung vor. Ist der Verkehrswert der Trophäen und des ebenso überlassenen Fleisches niedriger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes, liegt eine sonstige Leistung vor (VwGH 14.03.1980, [2045/79](#); VwGH 13.05.1982, [81/15/0013](#)), die unter § 3a Abs. 9 UStG 1994 (Grundstücksvertretung; bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994) fällt.

[...]

### **3.1.3. Einheitlichkeit der Leistung**

#### **3.1.3.3. ABC der einheitlichen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen**

*In Rz 348 wird das Urteil des EuGH vom 17.10.2024, Rs [C-60/23](#), Digital Charging Solutions GmbH, eingearbeitet sowie ein Redaktionsversehen berichtigt.*

**Rz 348 lautet:**

**Anschluss an Strom-, Wasser- und Gasleitungen:** Siehe Rz 1170.

**Anschluss an das Kabelfernsehnetz:** Siehe Rz 1284.

**Aufladen eines Elektrofahrzeuges durch einen Mobilitätsanbieter:** Beim Aufladen eines Elektrofahrzeuges ist die Durchführung des Ladevorganges unselbstständige Nebenleistung zur Lieferung von Elektrizität. Zum Lieferort siehe Rz 474a ff.

Eine einheitliche Lieferung von Elektrizität liegt auch vor, wenn beim Aufladen eines Elektrofahrzeuges Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge bereit gestellt werden, Elektrizität

mit entsprechend angepassten Parametern an die Batterien des Elektrofahrzeugs übertragen wird, die notwendige technische Unterstützung für die betreffenden Nutzer sowie die IT-Anwendungen bereit gestellt werden, die es dem betreffenden Nutzer ermöglichen, einen Anschluss zu reservieren, den Umsatzverlauf einzusehen und in einer elektronischen Geldbörse gespeicherte Guthaben zu erwerben und sie für die Bezahlung der Aufladungen zu verwenden (vgl. EuGH 20.4.2022-23, Rs C-282/22, *P. w W.*).

**Das Aufladen eines Elektrofahrzeugs bei einem Netz öffentlicher Ladepunkte, zu dem der Nutzer über einen Vertrag Zugang hat, den er mit einer von dem Netzbetreiber verschiedenen Gesellschaft abgeschlossen hat, bedeutet, dass die verbrauchte Elektrizität als in einem ersten Schritt vom Netzbetreiber an die Gesellschaft, die den Zugang zu diesem Netz anbietet, und in einem zweiten Schritt von dieser Gesellschaft an den Nutzer geliefert gilt, auch wenn Letzterer über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet, wenn diese Gesellschaft im Rahmen eines Kommissionsvertrags im eigenen Namen, aber für Rechnung des Nutzers tätig wird (vgl. EuGH 17.10.2024, Rs [C-60/23](#), *Digital Charging Solutions GmbH*, und sinngemäß Rz 345 zu Tankkartenverträgen betreffend Einkauf und Verkauf von Treibstoffen).**

**Beförderung als Nebenleistung:** Ist die Beförderungsleistung im Vergleich zu einer anderen am Leistungsaustausch teilnehmenden Leistung von untergeordneter Bedeutung, kann sie eine unselbstständige Nebenleistung sein.

[...]

*In Rz 349 wird im letzten Absatz ein Redaktionsverschulden berichtigt.*

**Rz 349 lautet:**

[...]

Hingegen stellt die kostenlose Abgabe von Gegenständen mit geringem Stückwert, die einen Bezug zum Geschäftsgegenstand des Unternehmens aufweisen, eine Nebenleistung zum Zeitungsabonnement dar. Dies ist beispielsweise beim erstmaligen Abschluss eines Zeitschriftenabonnements der Fall, bei dem Tablets oder Smartphones mit einem Wert von weniger als 50 Euro, die den Zugriff auf eine digitale Fassung der Zeitschriften ermöglichen, als Prämie abgegeben werden ~~und den Zugriff auf eine digitale Fassung der Zeitschriften ermöglichen~~-(vgl. EuGH 5.10.2023, Rs [C-505/22](#), *Deco Proteste – Editores Lda*).

Randzahlen 350 bis 360: *derzeit frei*

## 3.2. Den Lieferungen gleichgestellter Eigenverbrauch

### 3.2.1. Allgemeines

In Rz 361 werden Aussagen aus dem Urteil des EuGH vom 25.4.2024, Rs [C-207/23](#), Finanzamt X gegen Y KG, eingearbeitet.

Rz 361 lautet:

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Auch die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Für jeden Gegenstand des übertragenen Betriebes, der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, ist daher eine Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) vorzunehmen. Bezüglich der Weiterverrechnung der auf den Eigenverbrauch entfallenden Steuer nach [§ 12 Abs. 15 UStG 1994](#) siehe Rz 2151 bis Rz 21523.

**Die unentgeltliche Abgabe von Wärme ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt (vgl. EuGH 25.4.2024, Rs [C-207/23](#), Finanzamt X gegen Y KG). Zur Bemessungsgrundlage siehe Rz 679.**

### 3.7.5. Kauf unter Eigentumsvorbehalt

In Rz 430 werden Aussagen aus der Entscheidung des VwGH vom 26.11.2024, [Ro 2022/15/0030](#), zur Rückgängigmachung eines Ratenkaufvertrages eingearbeitet.

Rz 430 lautet:

Macht der Vorbehaltseigentümer von seinem Rücktrittsrecht Gebrauch und nimmt er den gelieferten Gegenstand zurück, so liegt eine Rückgängigmachung der Lieferung vor. Diese ist gemäß [§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994](#) wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage zu behandeln (~~§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994~~). In diesem Fall hat der leistende Unternehmer die geschuldete Umsatzsteuer und der Leistungsempfänger den dafür beanspruchten Vorsteuerabzug zu berichtigen (vgl. VwGH 26.11.2024, [Ro 2022/15/0030](#)). Die Berichtigung ist für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in welchem der Vorbehaltseigentümer vom seinem Rücktrittsrecht Gebrauch gemacht hat. Zudem muss der Verkäufer die Rechnung

berichtigen, will er eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung ([§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#)) vermeiden.

Hinsichtlich des abgetretenen Eigentumsvorbehaltes siehe Rz 2409 bis Rz 2411.

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

#### **3a.5.4. Identifizierung als Unternehmer/Nichtunternehmer**

*In Rz 638y wird eine Klarstellung aus der Fachinformation der Homepage des BMF zur Verwendung einer zu Unrecht erteilten UID-Nummer eingearbeitet.*

**Rz 638y lautet:**

Der Nachweis, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994](#) ist, kann durch die UID des Leistungsempfängers erbracht werden (zur Überprüfung der UID siehe Rz 4351 ff). **Als unternehmerischer Leistungsempfänger gilt auch eine Person, die eine ihr zu Unrecht erteilte UID-Nummer verwendet.**

Hat ein Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994](#) keine UID (zB ein Drittlandsunternehmer), kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft auch auf andere Weise erfolgen, zB durch eine Unternehmerbestätigung des Staates, in dem der Unternehmer ansässig ist und zur Umsatzsteuer erfasst ist.

[...]

#### **3a.6. Generalklausel für unternehmerische Leistungsempfänger**

*In Rz 639c werden Aussagen zur festen Niederlassung aus dem Urteil des EuGH vom 13.6.2024, Rs [C-533/22, SC Adient Ltd & Co. KG](#), eingearbeitet.*

**Rz 639c lautet:**

Die sonstige Leistung kann auch an die Betriebsstätte (im Sinne des [Art. 11 Abs. 1 VO \(EU\) 282/2011](#) sowie der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung) eines Unternehmers ausgeführt werden ([§ 3a Abs. 6 zweiter Satz UStG 1994](#)). Dies ist der Fall, wenn die Leistung ausschließlich oder überwiegend für die Betriebsstätte bestimmt ist. **Voraussetzung einer festen Niederlassung ist, dass diese einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden (vgl. EuGH 13.6.2024, Rs [C-533/22, SC Adient Ltd & Co. KG](#)).**

Die Regelung hat zur Folge, dass die sonstige Leistung nicht der Umsatzsteuer unterliegt, wenn sich der Ort der Betriebsstätte im Ausland befindet. Es ist nicht erforderlich, dass die Betriebsstätte den Auftrag an den die sonstige Leistung durchführenden Unternehmer, zB Verleger, Werbeagentur, Werbungsmittler, erteilt oder das Entgelt für die Leistung bezahlt.

*Beispiel:*

*Eine Bank mit Sitz im Inland unterhält im Ausland Zweigniederlassungen. Durch Aufnahme von Werbeanzeigen in ausländische Zeitungen und Zeitschriften wird für die Zweigniederlassungen geworben. Die Erteilung der Anzeigenaufträge an die ausländischen Verleger erfolgt durch einen inländischen Werbungsmittler. Der inländische Werbungsmittler unterliegt mit seinen Leistungen für die im Ausland befindlichen Zweigniederlassungen nicht der österreichischen Umsatzsteuer.*

### **3a.7. Generalklausel für nicht unternehmerische Leistungsempfänger**

*In Rz 639o werden ein Hinweis auf [Art. 11 Abs. 2 DVO 282/2011](#) und Aussagen zur festen Niederlassung aus dem Urteil des EuGH vom 13.6.2024, Rs [C-533/22](#), SC Adient Ltd & Co. KG, eingearbeitet.*

**Rz 639o lautet:**

Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte (**im Sinne des [Art. 11 Abs. 2 VO \(EU\) 282/2011](#) sowie der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung**) eines Unternehmens ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Der Begriff der Betriebsstätte ergibt sich aus der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung. Voraussetzung einer festen Niederlassung ist ein ständiges Zusammenwirken von Personal und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit und eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermöglicht (EuGH 04.07.1985, Rs [C-168/84](#), "Berkholz", EuGH 28.06.2007, Rs [C-73/06](#), "Planzer", ebenso VwGH 29.04.2003, [2001/14/0226](#)).

Betriebsstätte kann auch eine Organgesellschaft im Sinne des [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) sein. **Die Einstufung als Betriebsstätte kann nicht aus dem bloßen Umstand hergeleitet werden, dass es sich um eine Gesellschaft derselben Unternehmensgruppe handelt (vgl. EuGH 13.6.2024, Rs [C-533/22](#), SC Adient Ltd & Co. KG).**

Für die Bestimmung des Leistungsortes nach der Betriebsstätte ist Voraussetzung, dass der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt worden ist, dh. die sonstige Leistung muss in tatsächlicher Hinsicht der Betriebsstätte zuzurechnen sein. Dies ist der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. Es ist nicht erforderlich, dass die Betriebsstätte das Umsatzgeschäft selbst abgeschlossen hat. Wird ein

Umsatz sowohl an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, als auch von einer Betriebsstätte ausgeführt, ist der Leistungsort nach dem Ort zu bestimmen, an dem die sonstige Leistung überwiegend erbracht wird.

### **3a.13.3. Leistungen iSd [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#), wenn sie per Streaming übertragen oder auf andere Weise virtuell verfügbar gemacht werden (Rechtslage ab 1.1.2025)**

*In Rz 641p wird ein Verweis richtiggestellt sowie klargestellt, dass diese Leistungsbestimmung für Leistungen an Nichtunternehmer gilt.*

**Rz 641p lautet:**

Bei sonstigen Leistungen iSd [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) an **Nichtunternehmer** liegt der Leistungsort, wenn diese virtuell verfügbar gemacht werden, an dem Ort, an dem der Empfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Hierzu sind insbesondere Streaming-Leistungen umfasst, die nicht bereits unter [§ 3a Abs. 13 lit. a erster Satz UStG 1994](#) fallen (zB interaktive Online-Sprachkurse). Zur Vermutung bzw. Feststellung dieses Leistungsortes siehe Rz 641n.

**Werden diese Leistungen an einen Unternehmer erbracht, so bestimmt sich der Leistungsort nach [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) (zur Identifizierung als Unternehmer/Nichtunternehmer siehe Rz 638y). Ungeachtet gegenteiliger Informationen kann der Unternehmer davon ausgehen, dass ein innerhalb der Gemeinschaft ansässiger Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist, solange der Leistungsempfänger ihm seine UID nicht mitgeteilt hat ([Art. 18 Abs. 2 VO \(EU\) Nr. 282/2011](#) idF [VO \(EU\) Nr. 1042/2013](#)).**

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

### **4.8. Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch**

#### **4.8.1. Dauernde Entnahme**

*In Rz 679 werden Aussagen aus dem Urteil des EuGH vom 25.4.2024, Rs [C-207/23](#), Finanzamt X gegen Y KG, zur Bemessungsgrundlage beim Entnahmeeigenverbrauch bei unentgeltlicher Überlassung von Wärme eingearbeitet.*

**Rz 679 lautet:**

Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis. Der Wiederbeschaffungspreis ist auch für selbst hergestellte Gegenstände heranzuziehen, wenn vergleichbare Gegenstände verfügbar sind. In diesem darf in keinem Fall ein Wert enthalten sein, auf den der Unternehmer bereits Umsatzsteuer entrichtet hat, ohne dass er sie anschließend hätte abziehen können (vgl. EuGH 23.4.2015, Rs [C-16/14](#), *Property*

*Development Company NV).* Die Selbstkosten umfassen alle Kosten, die der Herstellung zuzurechnen sind (zB Material- und Fertigungsgemeinkosten). **Der Selbstkostenpreis umfasst nicht nur die unmittelbaren Herstellungs- oder Erzeugungskosten, sondern auch mittelbar zurechenbare Kosten wie Finanzierungsaufwendungen, wobei es keine Rolle spielt, ob es sich um vorsteuerbelastete Kosten handelt oder nicht (vgl. EuGH 25.4.2024, Rs C-207/23, Finanzamt X gegen Y KG).** Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Entnahme.

Bei nach dem Lebensmittelgesetz nicht mehr verkehrsfähigen Waren ist die Bemessungsgrundlage Null.

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

### 6.1. Steuerbefreiungen

*Aufgrund der mit dem Budgetbegleitgesetz 2025 (BBG 2025), BGBl. I Nr. 25/2025, eingeführten Steuerbefreiung für Verhütungsmittel und für Waren der monatlichen Damenhygiene wird ein neuer Abschnitt "6.1.5b Verhütungsmittel und Waren der monatlichen Damenhygiene" mit den Rz 731d bis 731f eingefügt.*

#### 6.1.5b. Verhütungsmittel und Waren der monatlichen Damenhygiene

Rz 731d lautet:

**Die Lieferung von chemischen, hormonellen und mechanischen Verhütungsmitteln sowie von Waren der monatlichen Damenhygiene aller Art (aus Unterpositionen 3924 90, 4014 90, 0511 99 39 und 9619 00 der Kombinierten Nomenklatur) ist ab 1.1.2026 von der Umsatzsteuer befreit (siehe [§ 6 Abs. 1 Z 5b UStG 1994](#)).**

Rz 731e lautet:

**Als Verhütungsmittel kommen Gegenstände in Betracht, die objektiv betrachtet gezielt auf die Verhütung gerichtet sind. Unter chemischen Verhütungsmitteln sind empfängnisverhütende Zäpfchen, Cremes, Gels und Tabletten, unter hormonellen Verhütungsmitteln Antibabypillen, Minipillen, die „Pille danach“, Drei-Monatsspritzen, Hormonspiralen, Hormonimplantate, Vaginalringe und Verhütungspflaster und unter mechanischen Verhütungsmitteln Kondome, Frauenkondome, Diaphragmen und FemCaps zu sehen.**

**Somit fallen auch die Lieferungen von Hormon- und Kupferspiralen bzw. -ketten unter [§ 6 Abs. 1 Z 5b UStG 1994](#), nicht hingegen Gegenstände, die nur der natürlichen Verhütung dienen (zB Verhütungscomputer). Ebenso sind sonstige Leistungen nicht vom Anwendungsbereich der echten Umsatzsteuerbefreiung erfasst (bspw. operative Verhütungsmethoden wie die Sterilisation).**

Rz 731f lautet:

**Steuerbefreit sind Waren der monatlichen Damenhygiene, wie etwa hygienische Binden (Einlagen), Tampons aus Stoffen aller Art, Menstruationstassen, Menstruationsschwämchen und Periodenhosen. Ebenso begünstigt sind Slipeinlagen. Der Umfang der Gegenstände, die in diesem Zusammenhang unter die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 5b UStG 1994](#) fallen, entspricht jenem der [Anlage 1 Z 35 UStG 1994](#) idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2025 (BBG 2025), BGBl. I Nr. 25/2025 (siehe Rz 1173e).**

#### **6.1.8. Geld- und Kapitalverkehr**

##### **6.1.8.1. Gewährung und Vermittlung von Krediten**

*In Rz 751 erfolgt eine Klarstellung aufgrund einer Anfrage der WKÖ.*

Rz 751 lautet:

Bei der Gewährung von Krediten ([§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994](#)) ist Gegenstand des Leistungsaustausches nicht die Hin- und Rückgabe des Kredites, sondern das Dulden der Kapitalnutzung gegen Entgelt.

Wertpapierdarlehen kommen wirtschaftlich einem Geldkredit gleich und sind steuerfrei.

**Eine steuerfreie Kreditgewährung erbringt weiters**

- **ein Unternehmer, der im Rahmen einer stillen Zession einen Kredit erwirbt, an den Zedenten (vgl. VwGH 29.2.2012, [2008/13/0068](#));**
- **ein Treuhänder, der bei Treuhandkrediten im eigenen Namen und auf fremde Rechnung tätig wird, an den Kreditnehmer.** Ebenso die Kreditgewährung durch eine Bank als Treuhänder des ERP-Fonds.

**Steuerfrei ist auch die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch den Kreditgeber. Gestionsprovisionen oder Provisionen für die Verwaltung von Hypotheken sind daher steuerfrei, sofern sie nicht für die Gestionierung von Fremdkrediten vereinnahmt werden.**

**Bei der Verwaltung von Konsortialkrediten durch den Konsortialführer liegt eine Verwaltung von Krediten gemäß [§ 6 Abs 1 Z 8 lit. a UStG 1994](#) vor, wenn der Konsortialführer eine der Konsortialbanken ist. Die Steuerbefreiung für die Gestionsprovisionen kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob es sich beim Empfänger der Leistung um den Kreditnehmer, die anderen Konsortialbanken oder beide handelt.**

Keine Kreditgewährung liegt vor, wenn die Kapitalhingabe (auch) mit einer Verlustbeteiligung verbunden ist (VwGH 16.4.1991, [90/14/0120](#)).

*In die Rz 753 wird das Urteil des EuGH vom 18.4.2024, Rs [C-89/23](#), Companhia União de Crédito Popular SA, zur Steuerbefreiung für die Gewährung und Vermittlung von Krediten bei der Durchführung von Versteigerungen verpfändeter Sachen eingearbeitet, aus dem sich ergibt, dass Leistungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Versteigerungen verpfändeter Sachen keine Nebenleistungen zu den Hauptleistungen im Zusammenhang mit der Gewährung von durch ein Pfandrecht besicherten Krediten sind und damit nicht von der Steuerbefreiung erfasst sind.*

**Rz 753 lautet:**

Werden bei der Gewährung von Krediten Sicherheiten verlangt, müssen zur Ermittlung der Beleihungsgrenzen der Sicherungsobjekte deren Werte festgestellt werden. Die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Ermittlung der Beleihungsgrenze dienen dazu, die Kreditgewährung zu ermöglichen. Dieser unmittelbare, auf wirtschaftlichen Gegebenheiten beruhende Zusammenhang rechtfertigt es, in der Ermittlung des Wertes der Sicherungsobjekte eine Nebenleistung zur Kreditgewährung zu sehen und sie damit als steuerfrei zu behandeln. Werden für die Verwahrung des Pfandgegenstandes vom Kreditgeber Gebühren in Rechnung gestellt, stellen auch diese eine unselbständige Nebenleistung zur Kreditgewährung dar. **Demgegenüber sind Leistungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Versteigerungen verpfändeter Sachen keine Nebenleistungen zu den Hauptleistungen im Zusammenhang mit der Gewährung von durch ein Pfandrecht besicherten Krediten im Sinne dieser Bestimmung, so dass sie hinsichtlich der Umsatzsteuer das steuerliche Schicksal der Hauptleistungen nicht teilen (EuGH 18.4.2024, Rs [C-89/23](#), Companhia União de Crédito Popular SA).**

Werden an den Kreditgeber Entgelte entrichtet, die im Zusammenhang mit der Duldung der Weiterbenützung belehnter KFZ stehen, können diese nicht als im unmittelbaren Zusammenhang mit der Kapitalnutzung stehend und daher nicht als unselbständige Nebenleistung zur Kreditgewährung angesehen werden (VwGH 16.3.1983, [3849/80](#)).

#### **6.1.8.3. Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln**

*In Rz 759 werden Aussagen aus der 124. Leitlinie des Mehrwertsteuerausschusses zu Kryptokunst eingearbeitet, nach denen Kryptokunstwerke aufgrund ihrer anderen praktischen Verwendung als der eines Zahlungsmittels nicht als Währung iSv [Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwSt-RL 2006/112/EG](#) angesehen werden können und die diesbezügliche Steuerbefreiung daher für Umsätze mit Kryptokunst nicht zur Anwendung gelangt.*

**Rz 759 lautet:**

[...]

Auch der Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der Kryptowährung „Bitcoin“ und umgekehrt ist steuerfrei (siehe auch EuGH 22.10.2015, Rs [C-264/14, Hedqvist](#)). Die Erzeugung, die Überprüfung und Validierung (Mining und Forging), die Ausgabe (Zurverfügungstellung) und das Ändern für den Eigengebrauch solcher Kryptowährungen (siehe EuGH 22.10.2015, Rs [C-264/14, Hedqvist](#)) sind wie folgt zu behandeln:

- Werden diese Tätigkeiten unentgeltlich erbracht, zB über „Airdrops“, sind sie nicht steuerbar.
- Werden diese Tätigkeiten gegen ein Entgelt erbracht, das unmittelbar mit dem betreffenden Umsatz in Zusammenhang steht, sind sie steuerbar, aber nach [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. b, c oder e UStG 1994](#) steuerfrei. Ist beim „Bitcoin-Mining“ kein Leistungsempfänger identifizierbar, liegt ein nicht steuerbarer Umsatz vor.

Die Speicherung und Übertragung von solchen Kryptowährungen, wie sie über die digitalen Geldbörsen erfolgen, und der Umtausch von solchen Kryptowährungen gegen Fiatwährungen und umgekehrt werden als steuerbar behandelt, sind aber nach [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994](#) steuerfrei (siehe auch EuGH 22.10.2015, Rs [C-264/14, Hedqvist](#)).

**Kryptokunstwerke sind aufgrund ihrer anderen praktischen Verwendung als der eines Zahlungsmittels keine gesetzlichen Zahlungsmittel im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994](#).**

[...]

#### **6.1.8.6.1. Einlagengeschäft**

*In Rz 763 wird ein weiteres Beispiel aufgenommen.*

**Rz 763 lautet:**

Das Einlagengeschäft besteht nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 Bankwesengesetz](#) in der Entgegennahme fremder Gelder zur Verwaltung oder als Einlage. Zu den Umsätzen im Einlagengeschäft gehören ua. Überweisungsgebühren, Gebühren für Kontoabschriften und Kontoauszüge, Kontoauflösungsgebühr, Gebühren für Sperrungen und Stichworte oder für den Einzug von Spareinlagen, Verkauf von Heimsparbüchsen, **Benachrichtigungen über Kontoaktivitäten (Push-Nachrichten)** und sonstige mittelbar mit dem Einlagengeschäft zusammenhängende Umsätze.

#### **6.1.8.10. Verwaltung von Sondervermögen**

*In Rz 772a werden Aussagen aus dem Urteil des EuGH vom 5.9.2024, verb. Rs C-639/22 bis C-644/22, X ua. gegen Inspecteur van de Belastingdienst, zum Begriff Sondervermögen eingearbeitet, aus denen sich ergibt, unter welchen Voraussetzungen bei einem Rentenfonds*

die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen können und was diesbezüglich zu prüfen ist.

**Rz 772a lautet:**

[...]

### **Begriff Sondervermögen**

[...]

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

**Bei einem Rentenfonds, der im Rahmen eines kollektiven Rentensystems einen Rentenvertrag durchführt, der Rentenanwartschaften und -leistungen vorsieht, deren Höhe, obwohl sie auf der Grundlage einer Regelrente oder des Berufseinkommens und der Anzahl der Arbeitsjahre jedes Mitglieds festgelegt wird, unter bestimmten Bedingungen als Folge der Ergebnisse der Anlagen dieses Rentenfonds variieren kann, können die Mitglieder nur dann als Träger des Anlagerisikos angesehen werden, wenn die Höhe der Rentenanwartschaften und -leistungen in erster Linie von den Ergebnissen dieser Anlagen abhängt. Für eine solche Beurteilung sind weder die Anzahl der Jahre, in denen ein Mitglied Rentenanwartschaften aufgebaut hat, noch der Umstand, dass der Aufbau von Rentenanwartschaften in Bezug auf einen Rentenfonds zu einem bestimmten Zeitpunkt unterbrochen wurde, relevant. Dass das Risiko individuell oder kollektiv getragen wird, insbesondere im Fall einer Insolvenz, oder dass ein Arbeitgeber für einen bestimmten Zeitraum eine Garantie für den erwarteten Aufbau von Rentenanwartschaften übernommen hat, ist zwar von Bedeutung, jedoch sind diese Faktoren als solche nicht ausschlaggebend (vgl. EuGH 5.9.2024, verb. Rs C-639/22 bis C-644/22, *X ua. gegen Inspecteur van de Belastingdienst*).**

**Für die Klärung der Frage, ob ein Rentenfonds, der kein Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren ist, die Befreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit. i UStG 1994 in Anspruch nehmen kann, ist nicht nur ein Vergleich mit einem solchen Organismus durchzuführen, sondern auch zu beurteilen, ob der Rentenfonds im Hinblick auf die rechtliche und finanzielle Situation des Mitglieds im Verhältnis zu diesem Rentenfonds mit anderen Fonds vergleichbar ist, bei denen es sich zwar nicht um Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren handelt, die aber als Sondervermögen im Sinne des § 6 Abs 1 Z 8 lit. i UStG 1994 betrachtet werden (vgl. EuGH 5.9.2024, verb. Rs C-639/22 bis C-644/22, *X ua. gegen Inspecteur van de Belastingdienst*).**

[...]

#### **6.1.9.1.3.3. Wechsel der Miteigentümer bei Miteigentumsgemeinschaften**

*In Rz 785 wird ein Redaktionsversehen beseitigt.*

**Rz 785 lautet:**

Der Wechsel von Miteigentümern führt bei der Gemeinschaft grundsätzlich zu keiner Änderung der Unternehmereigenschaft. Wenn ein Miteigentümer wechselt, liegt kein steuerbarer Grundstücksumsatz der Gemeinschaft vor. Es könnte allenfalls ein unecht steuerfreier Umsatz des Miteigentümers vorliegen, wenn der Miteigentümer den Miteigentumsanteil ~~ihm~~ Rahmen seines Unternehmens hält.

#### **6.1.11. Schulen, Privatlehrer**

##### **6.1.11.1. Private Schulen und ähnliche Einrichtungen**

###### **6.1.11.1.2. Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen**

*In Rz 876 erfolgen eine Verweisanpassung und eine Klarstellung betreffend Zertifizierungen iZm Erwachsenenbildungseinrichtungen.*

**Rz 876 lautet:**

##### **Rechtslage ab 1.1.2019**

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

- [...]
- post-sekundären Bildungseinrichtungen, die im Rahmen einer Kooperation mit einer Universität oder Fachhochschule berufsbezogene post-graduale Aus- und

- Weiterbildungen durchführen (zB Doktorats-Studiengänge oder Universitätslehrgänge). ~~Zuständig für die Einstufung als Post-sekundäre Bildungseinrichtungen sind solche, die durch ist das Bundesministerium für Bildung, Frauen, Wissenschaft und Forschung in der Gesamtliste der post sekundären Bildungseinrichtungen in Österreich aufgezählt sind (abrufbar auf der Homepage des BMBWF unter "Themen/Hochschule & Universität/Hochschulsystem/Post sekundäre Hochschuleinrichtungen")~~
- einer aufrechten Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung im Sinne der [Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG zwischen dem Bund und den Ländern über die Anerkennung des Qualitätsrahmens für die Erwachsenenbildung Ö-Cert](#), BGBl. II Nr. 269/2012 (davon umfasst sind Zertifizierungen von Bundesländern wie zB CERT NÖ in Niederösterreich), **wobei Zertifizierungen von Bundesländern wie zB CERT NÖ selbst bzw. für sich allein nicht mit dem Ö-Cert gleichzusetzen sind, sondern nur eine Voraussetzung (von mehreren) für das Ö-Cert ([§ 1 Z 7 UStBLV](#)) sind,**
  - [...]

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

*In Rz 1051 wird ein Hinweis auf das neue IT-System bei der Ausfuhr eingearbeitet. Zudem wird eine Klarstellung zum elektronischen Datensatz und zur Aufbewahrung vorgenommen.*

**Rz 1051 lautet:**

Eine Ausfuhrlieferung ist unter folgenden Voraussetzungen steuerfrei:

- der liefernde Unternehmer hat den Gegenstand in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet, oder
- der ausländische Abnehmer hat den Gegenstand in das Drittlandsgebiet versendet oder befördert,
- über die erfolgte Ausfuhr liegt ein Ausfuhrnachweis vor und
- die vorstehenden Voraussetzungen werden buchmäßig nachgewiesen (siehe Rz 2521 bis Rz 2593).

Die Ausfuhrbelege müssen sieben Jahre im Original aufbewahrt werden. Zur Möglichkeit der Aufbewahrung auf Datenträgern siehe Rz 4006a.

Wird die Ausfuhr im Rahmen des **AES – Automated Export System** (vormals: ECS – Export Control System) erbracht oder beim Touristenexport der Ausgang der Ware entsprechend der [Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019](#) (Zoll-TE-Inf-V 2019), BGBl. II Nr. 344/2018, bestätigt, stellt der beim Zollamt befindliche elektronische Datensatz das Original des Ausfuhrnachweises dar. Diesfalls erstreckt sich die Aufbewahrungspflicht des liefernden Unternehmers für den Ausfuhrnachweis auf den Ausdruck **oder die elektronische**

**Aufbewahrung** des vom Zollamt übermittelten Datensatzes (pdf-File) bzw. ist auch eine elektronische Aufbewahrung möglich. Das gleiche gilt hinsichtlich der Aufbewahrung auch für die Umwandlung des elektronischen Datensatzes in ein pdf-Format, sofern gewährleistet ist, dass dieses inhaltsgleich mit dem elektronischen Datensatz ist.

Da der elektronische Datensatz die in der [Anlage 1 der Zoll-TE-Inf-V 2019](#) angeführten Daten und somit auch die Daten des vom liefernden Unternehmer ausgestellten Tax-Free-Formulars im selben Umfang beinhaltet, ist es daher nicht erforderlich, zusätzlich das Tax-Free-Formular in Papierform oder eingescannt als pdf-File aufzubewahren.

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

Die Steuerfreiheit entfällt, wenn die Lieferung von einem Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers zum Nachteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verknüpft war (vgl. VwGH 18.12.2019, [Ra 2019/15/0045](#), mVa EuGH 28.3.2019, Rs [C-275/18](#), Vins, EuGH 8.11.2018, Rs [C-495/17](#), *Cartrans Spedition*, und EuGH 17.10.2019, Rs [C-653/18](#), *Unitel*).

*Rz 1051a wird ersatzlos gestrichen.*

#### **Rz 1051a**

~~Erfolgt vor dem 1. Juli 2013 die Lieferung eines Gegenstandes in das Gebiet des neuen Mitgliedstaates Kroatien, die Verbringung nach Kroatien jedoch erst nach dem 30. Juni 2013, wird eine zollamtliche Ausgangsbestätigung nicht mehr erteilt. In diesen Fällen gilt der Nachweis, dass der Gegenstand der Lieferung der Zollbehörde für Zwecke der Einfuhrumsatzsteuer gestellt wurde, als Ausfuhrnachweis.~~

**Randzahl 1051a: entfällt**

*In Rz 1084, Rz 1085 und Rz 1099 wird jeweils ein Hinweis auf das neue IT-System bei der Ausfuhr eingearbeitet.*

#### **7.5. Ausfuhrnachweis im Versendungsfall**

**Rz 1084 lautet:**

Die Zollanmeldung in der Ausfuhr sowie die Bestätigung des Ausgangs der Ware einschließlich der Ausgangsbescheinigung im Sinne des Art. 334 UZK-IA regelt das Zollrecht (siehe auch ZK-2630, Arbeitsrichtlinie Verbringung aus dem Zollgebiet Abschnitt 7.). Mit der Bescheinigung des Ausgangs der Ware im Sinne von Artikel 334 UZK-IA wird der Austritt der Waren im elektronischen Ausfuhrverfahren ~~in-e-zoll~~ (**AES – Automated Export System, vormals ECS**) bestätigt, die Ausgangsbescheinigung wird vom ~~e-zoll~~-System im Feld 44 des

Exemplars Nr. 3 ~~eingedruckt ausgewiesen~~. Zusätzlich zur Ausgangsbescheinigung werden auch die Ergebnisse beim Ausgang auf einem Zusatzblatt zum Exemplar Nr. 3 angedruckt und allfällige festgestellte Unregelmäßigkeiten auf diesem Zusatzblatt vermerkt. Andere Anmeldeformen bestehen nur noch in Ausnahmefällen (zB Notfallverfahren, WarenSendungen unter 1.000 Euro). Zur Abwicklung im Notfallverfahren siehe ZK-1580, Arbeitsrichtlinie Zollanmeldung - Standardverfahren, Abschnitt 3.1.2.

**Rz 1085 lautet:**

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

**7.6.2. Ausfuhrnachweis bei sonstiger Beförderung**

**Rz 1099 lautet:**

Im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland (durch den Lieferer oder durch den Abnehmer), welche nicht im Rahmen des Touristenexportes erfolgt (zB weil der Gegenstand vom Lieferer befördert wird oder für unternehmerische Zwecke erworben oder nicht im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wurde), ist der Ausfuhrnachweis zu führen

- durch eine Bescheinigung des Ausgangs der Waren im Sinne des Artikel 334 UZK-IA oder
- durch eine vom Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn nach zollrechtlichen Vorschriften weder eine schriftliche noch eine elektronische Zollanmeldung erforderlich

- ist (zB es handelt sich um eine Ausfuhr zu kommerziellen Zwecken, deren Gesamtwert die statistische Wertschwelle von 1.000 Euro nicht übersteigt (siehe Rz 1093 bis Rz 1097) oder
- durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr, die jedoch nur noch dann vorgesehen ist, wenn Ausfuhren nicht im Rahmen des **AES – Automated Export System (vormals ECS)** stattfinden können (zB Notfallverfahren).

## 10. Steuersätze ([§ 10 UStG 1994](#))

### 10.2. Ermäßiger Steuersatz von 10%

#### 10.2.1. Gegenstände der Anlage 1

##### 10.2.1.1. Gegenstände der Anlage 1 Z 1 – Z 35

*Aufgrund der mit dem Budgetbegleitgesetz 2025 (BBG 2025), BGBI. I Nr. 25/2025, eingeführten Steuerbefreiung für Waren der monatlichen Damenhygiene wird Rz 1173e angepasst.*

**Rz 1173e lautet:**

**Bis 31.12.2025** ~~Begünstigt sind~~ **unterliegen** Waren der monatlichen Damenhygiene, wie etwa hygienische Binden (Einlagen), Tampons aus Stoffen aller Art, Menstruationstassen, Menstruationsschwämmchen und Periodenhosen **dem ermäßigen Steuersatz iHv 10%.** Ebenso begünstigt sind Slipeinlagen.

**Zur Rechtslage ab 1.1.2026 siehe Rz 731d ff.**

Randzahl 1174: *derzeit frei.*

#### 10.2.3. Vermietung von Grundstücken; Wohnungseigentümergemeinschaften; Beherbergungs- und Campingplatzumsätze

##### 10.2.3.6. Wohnungseigentümergemeinschaften

*In Rz 1214 wird die Fachinformation zur Anfrage der KSW vom 28.11.2024 zu Zinsen und Spesen für Gemeinschaftsdarlehen von Eigentümergemeinschaften bei Finanzierungssplitting eingearbeitet.*

**Rz 1214 lautet:**

Die Steuerermäßigung erstreckt sich nur auf Leistungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der im gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht. Dazu gehören insbesondere die Betriebs- und

Verwaltungskosten und die Erhaltungskosten. Errichtungs- bzw. Herstellungskosten zählen nicht zu den Leistungen von Wohnungseigentümergemeinschaften.

Werden im Rahmen der Betriebskostenabrechnungen auch Annuitäten für Darlehen, die für die Errichtung der Eigentumswohnungen aufgenommen wurden, an die Wohnungseigentümer weiterverrechnet, so sind diese nicht steuerbar. Zur Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand sind nicht die ertragsteuerlichen Grundsätze heranzuziehen, sondern die mietrechtlichen Bestimmungen (VwGH 12.4.1994, [93/14/0215](#)).

Sind die Leistungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb (zB Sanierungsaufwendungen) der WEG fremdfinanziert, werden die Finanzierungskosten (Zinsen) ebenfalls in die Bemessungsgrundlage der WEG-Leistung eingerechnet (vgl. VwGH 10.2.2016, [2013/15/0120](#)). **Machen einzelne Wohnungseigentümer von der Möglichkeit Gebrauch, den auf ihren Miteigentumsanteil entfallenden Teil der Kosten für größere Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten aus eigenen Mitteln zu bezahlen (siehe [§ 20 Abs. 4 WEG 2002 idF BGBI. I Nr. 222/2021](#)), liegt im Umfang des entsprechend verminderten, kreditweise finanzierten Betrages ein Gemeinschaftsdarlehen der WEG vor, wodurch die Weiterverrechnung der Finanzierungskosten durch die WEG an die übrigen Wohnungseigentümer in den Anwendungsbereich des [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. b UStG 1994](#) fällt.**

[...]

#### **10.3.1.3. Gegenstände der Anlage 2 Z 10 (Kunstgegenstände)**

*In Rz 1354 werden die Aussagen der 124. Leitlinie des Mehrwertsteuerausschusses, dass der ermäßigte Steuersatz in Bezug auf Kryptokunst nicht anwendbar ist, eingearbeitet.*

**Rz 1354 lautet:**

Unter den im [§ 10 Abs. 3 Z 1 lit. c UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG 1994](#)) genannten Voraussetzungen kann der ermäßigte Steuersatz auch für die Lieferungen und den Eigenverbrauch gemäß [§ 3 Abs. 2](#) und [§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#) dieser Gegenstände zur Anwendung kommen.

Wenn ein Unternehmer die Differenzbesteuerung gemäß [§ 24 UStG 1994](#) nicht anwendet, ist er kein Wiederverkäufer im Sinn dieser Bestimmung und der ermäßigte Steuersatz kann zur Anwendung gelangen.

**Da Kryptokunstwerke in der Liste in [Anhang IX Teil A der MwSt-RL 2006/112/EG](#) nicht genannt sind und auch nicht als einem der in dieser Liste genannten Gegenstände ähnlich angesehen werden können, findet der ermäßigte Steuersatz auf Umsätze mit Kryptokunstwerken keine Anwendung.**

## 11. Ausstellung von Rechnungen ([§ 11 UStG 1994](#))

### 11.1.5.16. Rechnungslegung bei Leistungen aus Stromlieferungsverträgen und Netzanschluss- und Netznutzungsverträgen

*In Rz 1536 erfolgt eine Verweisanpassung aufgrund der Streichung von Rz 1561 bis 1564b.*

**Rz 1536** lautet:

[...]

Abweichend von den zivilrechtlichen Verhältnissen wird für umsatzsteuerliche Zwecke die Leistung des Netzbetreibers als für den Stromlieferanten erbracht angesehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung zwischen Stromlieferanten, Netzbetreiber und Kunden über die Anwendung dieser Vereinfachungsmöglichkeit getroffen wird. In diesem Fall legt der Netzbetreiber seine Rechnung im Sinne des [§ 11 UStG 1994](#) an den Stromlieferanten, welcher seinerseits eine Rechnung über Stromlieferung und die Netzbereitstellung an den Endkunden ausstellt. Dabei ist es ausreichend, wenn der Netzbetreiber die für Kunden eines Stromlieferanten erbrachten Netzdienstleistungen in einer Sammelrechnung im Sinne des [§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994](#) oder durch elektronischen Rechnungsdatenaustausch gemäß Rz 1561 bis Rz 15634c ff abrechnet. Hinsichtlich der Netzbereitstellung hat der Lieferant den Vorsteuerabzug. Der Stromlieferant versteuert seinerseits sowohl die Stromlieferung als auch die Netzbereitstellung. Der Endkunde hat nach Maßgabe des [§ 12 UStG 1994](#) den Vorsteuerabzug aus der vom Stromlieferanten ausgestellten Rechnung. Diese Vorgangsweise kann nur solange angewendet werden, als eine Vereinbarung über ihre Anwendung zwischen dem Stromlieferanten, dem Netzbetreiber und dem Kunden besteht. Die Anwendung der Vereinfachungsregelung setzt voraus, dass die Leistung des Netzbetreibers an den Endkunden gemäß [§ 3a UStG 1994](#) im Inland steuerbar ist. Diese Vereinfachungsregelung gilt nur für die Rechnungsausstellung und den Vorsteuerabzug, führt jedoch zu keiner Änderung des Leistungsortes.

[...]

## 11.2. Rechnungsarten

### 11.2.1. Urkundenprinzip

*In Rz 1557 erfolgt eine Verweisanpassung aufgrund der Streichung von Rz 1561 bis 1564b.*

**Rz 1557** lautet:

Als Rechnung gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet (siehe jedoch Rz 15614c ff betreffend elektronisch übermittelte Rechnung). Es ist nicht erforderlich, dass diese Urkunde die Bezeichnung "Rechnung" trägt.

[...]

*Abschnitt 11.2.3. Elektronisch übermittelte Rechnung betreffend die Rechtslage bis 31. Dezember 2012 wird gestrichen.*

**~~11.2.3. Elektronisch übermittelte Rechnung (Rechtslage bis 31. Dezember 2012; für Umsätze ab 1. Jänner 2013 siehe Abschnitt 11.2.3a, Rz 1564c bis Rz 1564i)~~**

### **11.2.3.1. Grundsätze**

#### **Rz 1561**

~~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.

### **11.2.3.2. Elektronische Signatur**

#### **Rz 1562**

Gemäß § 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. 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.

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.

### **11.2.3.3. Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)**

#### **Rz 1563**

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.~~

#### **11.2.3.4. Per Telefax oder E-Mail übermittelte Rechnung**

##### **Rz 1564**

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

~~Bis zum Ende des Jahres 2012 können Rechnungen weiterhin mittels Fernkopierer (Telefax) übermittelt werden.~~

### **11.2.3.5. Elektronisch übermittelte Gutschriften**

#### **Rz 1564a**

~~Eine Gutschrift auf elektronischem Weg ist zulässig. Dabei ist die Gutschrift durch den Leistungsempfänger mit einer elektronischen Signatur zu versehen. Bei Abrechnung durch Gutschrift im EDI-Verfahren hat der Leistungsempfänger zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung (Gutschrift) nach Maßgabe des Z 2 VO BGBI. II Nr. 583/2003 zu erstellen und zu übermitteln (siehe oben).~~

### **11.2.3.6. Erstellung und elektronische Übermittlung von Rechnungen durch Dritte**

#### **Rz 1564b**

~~Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers von einem Dritten ausgestellt werden (Rz 1505). Dies gilt auch für elektronisch übermittelte Rechnungen.~~

~~Bei der Einschaltung von Dritten werden eine oder mehrere natürliche Personen beim Dritten bevollmächtigt, für den leistenden Unternehmer oder im Fall der Gutschrift für den Leistungsempfänger Rechnungen mit einer elektronischen Signatur zu versehen.~~

~~Die Anforderungen des § 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 gelten nicht für die Übermittlung der Daten vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger zum Zweck der Rechnungserstellung an den Dritten. Der Dritte ist nach § 143 BAO verpflichtet, dem Finanzamt die Prüfung des Verfahrens durch Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen zu gestatten.~~

~~Der Empfänger einer elektronisch übermittelten Rechnung, die mit einer fortgeschrittenen Signatur versehen wurde, kann die Prüfung der Signatur auch auf einen Dritten übertragen. Dies gilt insbesondere für die entsprechende Prüfung einer elektronisch übermittelten Rechnung in Form einer Gutschrift mit einer elektronischen Signatur.~~

**Abschnitt 11.2.3. und Randzahlen 1561 bis 1564b: *derzeit frei***

## **11.12. Unrichtiger Steuerausweis**

### **11.12.1. Erhöhter Steuerausweis**

*In Rz 1733 werden Aussagen aus der Entscheidung des VwGH 11.12.2024, [Ra 2024/13/0067](#), zur Steuerschuld aufgrund der Inrechnungstellung eingearbeitet.*

**Rz 1733 lautet:**

Der Unternehmer schuldet für einen Umsatz grundsätzlich jenen Steuerbetrag, der sich bei Heranziehung des Entgeltes unter Anwendung des entsprechenden Steuersatzes ergibt. Hat der Unternehmer jedoch in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen

höheren Steuerbetrag ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung. Das Gleiche gilt auch für Gutschriften, soweit der Gutschriftempfänger hinsichtlich des ausgewiesenen Steuerbetrages der Gutschrift nicht widerspricht.

**Wurde ein Teil der Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt, kommt [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) nur bezüglich des Teils der Mehrwertsteuer zur Anwendung, der den zutreffend (aufgrund der Leistung) in Rechnung gestellten Betrag übersteigt (vgl. VwGH 11.12.2024, [Ra 2024/13/0067](#) mVa EuGH 8.12.2022, Rs [C-378/21](#), P GmbH, zu Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer, Rn 23).**

Zu einer Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung kommt es auch bei Kleinbetragsrechnungen ([§ 11 Abs. 6 UStG 1994](#)) mit unrichtiger (= überhöhter) Steuersatzangabe. Die Angabe des Bruttoentgeltes in Verbindung mit dem Steuersatz hat bei Kleinbetragsrechnungen die Wirkung eines gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages.

*In Rz 1734 werden Aussagen aus dem Urteil des EuGH vom 1.8.2025, Rs [C-794/23](#), P GmbH II sowie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 30.9.2025, [Ro 2023/13/0014](#), aufgenommen (vgl. auch Regierungsvorlage zum AbgÄG 2025).*

**Rz 1734 lautet:**

Unter bestimmten Voraussetzungen wird der vom Unternehmer zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbetrag nicht geschuldet.

Voraussetzung für den Entfall der Steuerschuld ist, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil die Leistung im betreffenden Steuerjahr ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die hinsichtlich der ihnen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (vgl. EuGH 8.12.2022, Rs [C-378/21](#), P GmbH). In einem solchen Fall ist eine Berichtigung der Rechnung für den Entfall der Steuerschuld nicht erforderlich. **Unternehmer, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, gelten nicht als Endverbraucher** (vgl. VwGH 30.9.2025, [Ro 2023/13/0014](#) und EuGH 1.8.2025, Rs [C-794/23](#), P GmbH II, Rn 30 ff). Soweit die Grundlage für die korrekte Besteuerung nicht ermittelt werden kann, ist diese gemäß [§ 269 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen. Basis ist hiebei der Anteil der Leistungen an Unternehmer („Steuerpflichtige“, auch für deren private oder für sonstige nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke) im Verhältnis zum Anteil der Leistungen an Endverbraucher (vgl. VwGH 30.9.2025, [Ro 2023/13/0014](#), Rn 23 und EuGH 1.8.2025, Rs [C-794/23](#), P GmbH II, Rn 37 ff).

#### **11.14. Unberechtigter Steuerausweis**

*In Rz 1772 wird ein Redaktionsversehen beseitigt.*

## Rz 1772 lautet:

Ist eine Anzahlung für eine in weiterer Folge nicht ausgeführte Leistung entrichtet worden und hat der Unternehmer darüber eine (Anzahlungs-) Rechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer ausgestellt, schuldet er den ausgewiesenen Betrag gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#), solange er die Rechnung nicht berichtigt. Das gilt zB auch dann, wenn die Anzahlung als Stornogebühr verfällt.

*Beispiel:*

*Ein Hotelier erhält eine Anzahlung über 100 Euro für eine insgesamt 150 Euro teure Nächtigung und stellt eine Rechnung mit 130% ausgewiesener Umsatzsteuer aus. Der Gast storniert und der Hotelier behält die Anzahlung ein. Bei dem einbehaltenen Betrag handelt es sich zwar um nicht steuerbaren echten Schadenersatz, der Hotelier schuldet den ausgewiesenen Steuerbetrag jedoch aufgrund der Rechnung. Berichtigt er die Rechnung gegenüber dem Gast, kann er die erfolgte Besteuerung der Anzahlung rückgängig machen.*

Zur Vermeidung der Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung in anderen Fällen von Abrechnungen über Anzahlungen siehe Rz 1524.

Randzahlen 1773 bis 1800: *Derzeit frei.*

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

### 12.1. Allgemeines

*In Rz 1801 werden Aussagen aus der Entscheidung des VwGH vom 22.10.2024, [Ra 2024/13/0008](#), eingearbeitet.*

#### Rz 1801 lautet:

Abgezogen werden darf nur eine Umsatzsteuer, die nach österreichischem Umsatzsteuergesetz geschuldet wird (vgl. VwGH 26.11.1996, [92/14/0078](#)).

**Eine der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ist, dass eine Lieferung oder Dienstleistung von einem anderen Steuerpflichtigen erbracht wurde. Wurden die verrechneten Leistungen nicht bewirkt, besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 22.10.2024, [Ra 2024/13/0008](#) mVa VwGH 24.8.2023, [Ra 2023/13/0052](#)).**

*In Rz 1802 werden Hinweise auf das Urteil des EuGH vom 13.6.2024, Rs [C-696/22](#), C SPRL und das Erkenntnis des VwGH 26.11.2024, [Ro 2022/15/0030](#), sowie Aussagen aus dem Urteil des EuGH vom 4.10.2024, Rs [C-475/23](#), Voestalpine Giesserei Linz GmbH, eingearbeitet.*

**Rz 1802 lautet:**

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich bei allen für das Unternehmen ausgeführten Umsätzen und bei der Einfuhr jeder Art von Gegenständen für das Unternehmen zulässig. Im Allgemeinen ist nicht zu unterscheiden, für welche Zwecke der für das Unternehmen bezogene Gegenstand oder die für das Unternehmen in Anspruch genommene sonstige Leistung verwendet wird (Ausnahmen siehe Rz 1914 bis Rz 2005).

Der Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn ein für das Unternehmen bezogener oder eingeführter Gegenstand unter dem Einkaufspreis veräußert wird oder weder mittelbar noch unmittelbar der Ausführung eigener Umsätze (zB bei Untergang der Ware) dient, oder wenn der Unternehmer sonstige Leistungen zur Ausführung seiner steuerpflichtigen Umsätze in Anspruch nimmt, letztlich jedoch diese Umsätze nicht ausführt (zB "versunkene Kosten").

Das Recht auf Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn eine für das Unternehmen bezogene Leistung mit einem oder mehreren steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen oder der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen als allgemeine Aufwendungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang steht, auch wenn der Preis der bezogenen Leistung überhöht ist (Ausnahmen siehe [§ 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#)) oder diese Leistung nicht zu einer Steigerung des Umsatzes geführt hat (vgl. EuGH 25.11.2021, Rs [C-334/20, Amper Metal Kft., Rn 40, EuGH 13.6.2024, Rs C-696/22, C SPRL](#)).

**Der Umstand, dass ein Dritter einen direkten Vorteil aus dem Leistungsbezug des Leistungsempfängers zieht, führt nicht zum Verlust des Vorsteuerabzuges, sofern die Eingangsleistungen nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um es dem Leistungsempfänger zu ermöglichen, seine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, und die Kosten zu den Kostenelementen der Ausgangsumsätze gehören (vgl. EuGH 4.10.2024, Rs C-475/23, Voestalpine Giesserei Linz GmbH).**

Der Vorsteuerabzug ist jedoch zu versagen, wenn der Unternehmer Vorleistungen zur Ausführung seiner steuerpflichtigen Umsätze in Anspruch nimmt, letztlich jedoch damit Umsätze bewirkt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. EuGH 12.11.2020, Rs [C-42/19, Sonaecom SGPS SA](#)). Für von Dritten bezogene Dienstleistungen, die eine Holdinggesellschaft gegen Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt, steht kein Vorsteuerabzug zu, wenn erstens die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Ausgangsumsätzen der Holdinggesellschaft, sondern mit den weitgehend steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen, zweitens diese Eingangsleistungen in den Preis der an die Tochtergesellschaften erbrachten steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und drittens diese Leistungen nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen

wirtschaftlichen Tätigkeit der Holdinggesellschaft gehören (siehe EuGH 8.9.2022, Rs [C-98/21](#), *Finanzamt R*).

Ebenso entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**vgl. zB VwGH 26.11.2024, [Ro 2022/15/0030](#)**), dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. Das Recht auf Vorsteuerabzug darf in einem solchen Fall nicht verweigert werden, wenn die Finanzverwaltung aus vom Unternehmer beigebrachten Unterlagen über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Ebenso ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (VwGH 19.5.2020, [Ro 2019/13/0030](#)).

Der Vorsteuerabzug ist auch zu versagen, wenn der wahre Lieferer der betreffenden Gegenstände oder der wahre Erbringer der betreffenden Dienstleistungen nicht namhaft gemacht worden ist, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und trotz der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob dieser Lieferer bzw. Leistungserbringer Unternehmer war, erforderlichen Angaben fehlen (vgl. VwGH 14.8.2023, [Ra 2021/13/0096](#) mHa EuGH 9.12.2021, Rs [C-154/20](#), *Kernwater ProChemie s. r. o* und EuGH 11.11.2021, Rs [C-281/20](#), *Ferimet*).

### 12.2.3. Körperschaften

*In Rz 1912b werden Aussagen aus der Entscheidung des VwGH vom 18.12.2024, [Ro 2022/13/0006](#), eingearbeitet.*

**Rz 1912b lautet:**

Körperschaften des öffentlichen Rechts darf der Vorsteuerabzug insoweit nicht gewährt werden, als Leistungen dem hoheitlichen Bereich dienen (vgl. VwGH 30.6.2015, [2011/15/0163](#) bzw. VwGH 24.6.2009, [2007/15/0192](#) zu Gebäuden). **Wenn eine Körperschaft Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die anteilig der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und mit einem weiteren Anteil deren nichtunternehmerischen (aber nicht unternehmensfremden) Zwecken dienen, steht ihr der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zu, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt** (vgl. VwGH 18.12.2024, [Ro 2022/13/0006](#)). Für die Vorsteueraufteilung ist ein Maßstab zu wählen, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt, wie zB in Anlehnung an das

Hallen schwimmbaderkenntnis (VwGH 24.4.1980, [2730/77](#); vgl. auch VwGH 29.1.2014, [2010/13/0006](#)) das zeitliche Nutzungsverhältnis bzw. bei räumlicher Trennbarkeit nach dem Verhältnis der Nutzflächen. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge zum Hoheitsbereich bzw. zum unternehmerischen Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts gewährleistet (EuGH 12.2.2009, Rs [C-515/07](#), *VNLTO*, mit Verweis auf EuGH 13.3.2008, Rs [C-437/06](#), *Securenta*).

Soweit eine Körperschaft eine Leistung teilweise für nicht unternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (zB satzungsmäßige Zwecke eines Vereines oder seelsorgerischer Bereich einer Pfarre) und teilweise für unternehmerische Zwecke bezieht, ist der Vorsteuerabzug aufzuteilen und steht daher nur für den unternehmerischen Teil zu. Ein Eigenverbrauch liegt insoweit nicht vor (vgl. EuGH 12.2.2009, Rs [C-515/07](#), *VNLTO*; EuGH 10.9.2014, Rs [C-92/13](#), *Gemeente 's-Hertogenbosch*, sowie VwGH 30.6.2015, [2011/15/0163](#) und VwGH vom 21.3.2022, [Ra 2019/15/0158](#)).

Zur Behandlung einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit einer "privaten" Gebäudenutzung vgl. Rz 1929.

#### **12.2.4.2.4. Verdeckte Ausschüttung ([§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#))**

*In Rz 1929 werden Aussagen aus der Entscheidung des VwGH vom 13.8.2024, [Ra 2023/15/0008](#), zur Überlassung einer Wohnung an den Geschäftsführer als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführungstätigkeit eingearbeitet.*

**Rz 1929 lautet:**

Betroffen von dieser Bestimmung sind vor allem Leistungen, die die Gesellschaft von einem Dritten bezieht und bezahlt und die nicht (überwiegend) für das Unternehmen der Körperschaft bestimmt sind, sondern einem Gesellschafter im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung zu Gute kommen. In diesen Fällen ist bei Überwiegen des nichtabzugsberechtigten Teils der Aufwendung ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Bei Körperschaften können unternehmensfremde Zwecke - die einen Vorsteuerabzug mit anschließender Besteuerung eines Verwendungseigenverbrauchs möglich machen würden - im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird ("klassische Privatnutzung" bei Körperschaften; vgl. VwGH 24.6.2009, [2007/15/0192](#)).

In diesen Fällen besteht allerdings der Vorsteuerausschluss gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) (vgl. bereits VwGH 26.3.2007, [2005/14/0091](#)) und die Leistung an den Gesellschafter unterliegt nicht der Umsatzsteuer (vgl. VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0019](#)).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wohngebäudes an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt (s. dazu Rz 186). Der zweite Fall erfasst die nicht fremdübliche Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung "an der Wurzel"). Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50% der Renditemiete ("klassische" verdeckte Ausschüttung) (vgl. VwGH 8.9.2022, [Ra 2020/15/0026](#) mVa VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0004](#); 7.12.2020, [Ra 2020/15/0067](#); 17.12.2021, [Ra 2019/13/0063](#)).

In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft bilden. Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung im Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) bezogen und tritt damit der Vorsteuerausschluss des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) ein (vgl. VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0004](#)).

Für den Fall der "klassischen" verdeckten Ausschüttung gilt: Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter "überwiegend" für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerausschluss des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) ein (vgl. VwGH 8.9.2022, [Ra 2020/15/0026](#) mVA VwGH 23.2.2010, [2007/15/0003](#); VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0019](#)).

Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarerer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist (vgl. VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0004](#), mVa VwGH 22.3.2018, [Ra 2017/15/0047](#)).

Gibt es keinen funktionierenden Mietenmarkt, ist entscheidend, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist dafür jener Renditesatz maßgeblich, der sich bei Veranlagung

des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5% (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. VwGH 20.10.2021, [Ra 2019/13/0041](#)). Mit der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors ist jene Rendite gemeint, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird (vgl. VwGH 10.2.2016, [2013/15/0284](#)). Ein allfälliger späterer Veräußerungsgewinn - auch wenn er in der Folge tatsächlich eingetreten ist - ist in diese Renditeberechnung nicht miteinzubeziehen (vgl. VwGH 21.6.2023, [Ro 2023/15/0008](#)).

**Wird eine (jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare) Wohnung an den Geschäftsführer für private Zwecke überlassen und findet der Marktpreis für die Wohnungsnutzung in einer fremdüblichen Gesamtentlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu weniger als der Hälfte Deckung, so werden die mit der Überlassung in Zusammenhang stehenden Vorleistungen von der Gesellschaft überwiegend für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH 13.8.2024, [Ra 2023/15/0008](#)).**

Zur Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses bzw. einer Wohnung durch eine Gesellschaft an den Gesellschafter siehe Rz 186. Zur Vorsteueraufteilung bei Körperschaften öffentlichen Rechts siehe Rz 1912b.

### **12.3.2. Kein Vorsteuerausschluss bei bestimmten Bank- und Versicherungsgeschäften**

*In Rz 1998 und Rz 1999 wird ein Redaktionsversehen beseitigt.*

**Rz 1998 lautet:**

In den Fällen des § 12 Abs. 3 ~~z-3~~letzter Satz lit. b UStG 1994 ist es ohne Bedeutung, ob eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nach [§ 7 UStG 1994](#) vorliegt. Maßgeblich ist, dass der Gegenstand nachweislich und endgültig in das Drittland gelangt.

[...]

**Rz 1999 lautet:**

In den Fällen des § 12 Abs. 3 ~~z-3~~letzter Satz lit. c UStG 1994 sind jene Umsätze iSd [§ 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994](#) betroffen, die nach [§ 3a Abs. 14 bzw. Abs. 6 UStG 1994](#) als im Drittland ausgeführt gelten.

[...]

#### 12.10.3.4. Berichtigungszeitraum

In Rz 2081 wird ein Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 26.11.2024, [Ro 2023/15/0011](#) eingearbeitet.

Rz 2081 lautet:

Der Berichtigungszeitraum beträgt 4 Jahre bei beweglichen Gegenständen bzw. 19 Jahre bei Grundstücken (einschließlich Gebäuden) und beginnt mit dem auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahr. Auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes bzw. der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges kommt es daher nicht an.

Der Berichtigungszeitraum von 19 Jahren bei Grundstücken (einschließlich Gebäuden) ist auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken betreffen, die der Unternehmer nach dem 31. März 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt. Maßgebend ist die tatsächliche Nutzungnahme des Grundstücks (1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012).

Bei Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken gilt ein Vorsteuerberichtigungszeitraum von 19 Jahren unter der Voraussetzung, dass neben der erstmaligen Verwendung oder Nutzung des Grundstückes/des Gebäudes im Anlagevermögen des Vermieters auch der Mietvertrag nach dem 31. März 2012 abgeschlossen wird.

Der Vorsteuerberichtigungszeitraum ist für jeden eigenständig behandelten Gebäudeteil (zB jede Mietwohnung) getrennt zu ermitteln.

Beispiel 1:

*Der Möbelproduzent M errichtet im Jahr 2000 ein Betriebsgebäude und verwendet es ab demselben Jahr zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze (Möbelproduktion). M macht aus den Errichtungskosten den Vorsteuerabzug geltend. Im Jahr 2013 verkauft er das Gebäude unecht steuerbefreit.*

*Da das Gebäude bereits vor dem 1. April 2012 im Anlagevermögen des Unternehmers verwendet wurde, ist ein Vorsteuerberichtigungszeitraum von 10 Jahren anwendbar. Dieser ist im Zeitpunkt des Verkaufs schon abgelaufen, weshalb keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen ist.*

Beispiel 2:

*V vermietet 2013 ein im selben Jahr errichtetes Gebäude zu Wohnzwecken. Der Vertragsabschluss mit dem Mieter erfolgt*

- a. am 1. Jänner 2012.*
- b. am 1. Jänner 2012. 2015 erfolgt ein Mieterwechsel.*
- c. am 1. Jänner 2013.*
- d. am 1. Jänner 2013. 2015 erfolgt ein Mieterwechsel.*

*2017 verkauft V das Gebäude unecht steuerbefreit.*

a. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 6/10 vorzunehmen ([§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) idF BGBI. I Nr. 76/2011), da der Vertragsabschluss über die Vermietung bereits vor dem 1. April 2012 erfolgt ist.

b. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen ([§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) idF BGBI. I Nr. 22/2012), da der zum Zeitpunkt des Verkaufs maßgebliche Mietvertrag nach dem 31. März 2012 abgeschlossen wurde und V das Gebäude nicht bereits vor dem 1. April 2012 als Anlagevermögen genutzt hat.

c. 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen ([§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) idF BGBI. I Nr. 22/2012), da der Vertragsabschluss über die Vermietung nach dem 31. März 2012 erfolgt ist und V das Gebäude nicht bereits vor dem 1. April 2012 als Anlagevermögen genutzt hat.

d. wie c.

*Beispiel 3:*

*V errichtet 2012 als Alleineigentümer ein Zinshaus, in dem er 10 Wohnungen vermietet. Acht Mietverträge werden im Februar 2012 abgeschlossen, zwei hingegen erst im Juni 2012. Alle Wohnungen werden im Monat des Mietvertragsabschlusses bezogen.*

*Hinsichtlich der im Juni 2012 bezogenen Wohnungen liegen sowohl die erstmalige Verwendung als auch der Mietvertragsschluss nach dem 31.3.2012. Es gilt daher ein Vorsteuerberichtigungszeitraum von 19 Jahren. Für die übrigen 8 Wohnungen kommt der Vorsteuerberichtigungszeitraum von 9 Jahren zur Anwendung.*

Für Gebäude, die nicht unter die Berichtigungsfrist von 19 Jahren fallen, ist nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) idF BGBI. I Nr. 76/2011 (vor dem 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012) ein Berichtigungszeitraum von 9 Jahren (bzw. 19 Jahren bei Gebäuden, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte; [§ 12 Abs. 10a UStG 1994](#) idF BGBI. I Nr. 76/2011) vorgesehen (**vgl. VwGH 26.11.2024, Ro 2023/15/0011**).

Seit 31.3.2022 beträgt der Vorsteuerberichtigungszeitraum bei einer nachträglichen Eigentumsübertragung aufgrund eines Anspruches gemäß [§ 15c WGG](#) zehn Jahre. In [§ 18 Abs. 10 UStG 1994](#) ist eine entsprechende Verkürzung der Aufbewahrungs dauer der Aufzeichnungen und Unterlagen für diese Fälle normiert.

*Beispiel 4:*

*Ein Unternehmer iSd WGG errichtet ein Wohngebäude und vermietet die Wohnungen seit dem Jahr 2018. Im Jahr 2023 werden die Wohnungen gemäß [§ 15c WGG](#) an die Mieter steuerfrei gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) übertragen.*

*Lösung:*

*Da die Übertragung der Wohnungen nach dem 31.3.2022 ausgeführt wird, beträgt der Vorsteuerberichtigungszeitraum zehn Jahre. Aufgrund des steuerfreien Verkaufs der Wohnungen tritt eine Änderung der Verhältnisse ein, die zu einer Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 5/10 führt (statt bisher 15/20).*

*Beispiel 5:*

*Ein Unternehmer iSd WGG errichtet ein Wohngebäude und vermietet die Wohnungen seit dem Jahr 2013. Im Jahr 2023 werden die Wohnungen gemäß § 15c WGG an die Mieter steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 übertragen.*

*Lösung:*

*Da die Übertragung der Wohnungen nach dem 31.3.2022 ausgeführt wird, beträgt der Vorsteuerberichtigungszeitraum zehn Jahre. Der steuerfreie Verkauf der Wohnungen findet außerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraums statt und es kommt aufgrund des steuerfreien Verkaufs zu keiner Vorsteuerberichtigung (statt bisher 10/20).*

#### **12.10.3.5. Laufende Änderung**

*In Rz 2084 erfolgt eine Klarstellung.*

**Rz 2084 lautet:**

[...]

Die obigen Ausführungen gelten sinngemäß für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, bei denen es zum Wegfall der Kleinunternehmerbefreiung kommt.

*Beispiel 4:*

*Unternehmer S ist Kleinunternehmer. Im Jahr 01 überschreitet er die Kleinunternehmengrenze und erzielt einen Gesamtjahresumsatz iHv 56.000 Euro. Im Jahr 01 hat S überdies einen Computer angeschafft (darauf entfallende Vorsteuer 600 Euro).*

*In den Jahren 02-05 erzielt der Unternehmer je Umsätze iHv über 55.000 Euro.*

*Lösung:*

*Da der Unternehmer im Jahr 01 innerhalb der 10-prozentigen Toleranzgrenze ist, sind die Umsätze im Jahr 01 zur Gänze steuerfrei. Aufgrund des Überschreitens der Kleinunternehmengrenze ist die Befreiung ab 1.1.02 nicht mehr anwendbar.*

*Da S im Jahr 01 nur steuerfreie Umsätze erzielt, steht der Vorsteuerabzug in diesem Jahr nicht zu.*

*Im Jahr 02 sowie in den folgenden drei Jahren beträgt die zu Gunsten des Unternehmers zu berichtigende Vorsteuer 1/5 von 600 Euro, somit je 120 Euro. Es kommt daher insgesamt zu einer Vorsteuerberichtigung von 480 Euro.*

*Beispiel 5:*

*Unternehmer K ist Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994. Im JännerJahr 01 schafft K neue Geschäftsraumausstattung an (darauf entfallende Vorsteuer: 6.000 Euro).*

*K erzielt von Jänner bis Juni des Kalenderjahres 01 Umsätze in Höhe von 40.000 Euro. Im Juli 01 führt er einen umfangreichen Auftrag aus und erzielt Einnahmen in Höhe von 30.000 Euro, wodurch er die Kleinunternehmengrenze (inklusive 10% Toleranzgrenze) überschreitet. Bis zum Ende des Kalenderjahres erzielt er zusätzlich noch Umsätze in Höhe von 30.000 Euro. In den Jahren 02 bis 05 führt der Unternehmer ausschließlich steuerpflichtige Umsätze aus.*

*Lösung:*

*Die für die Geschäftsraumausstattung vorzunehmende Vorsteuerberichtigung Zuordnung der Vorsteuern ist anhand der Nutzung des Gegenstandes vorzunehmen.*

*Im Jahr 01 erzielt K 40% steuerfreie sowie 60% steuerpflichtige Umsätze. Nach § 12 Abs. 4 bzw. § 12 Abs. 5 UStG 1994 Gemäß seinem Umsatzverhältnis kann K im Jahr 01 einen Vorsteuerabzug im Ausmaß von 60% geltend machen, somit 3.600 Euro.*

*Im zweiten Jahr sowie in den folgenden drei Jahren kommt es zu einer Berichtigung von 480 Euro zugunsten des K ( $6.000 \text{ Euro} / 5 = 1.200 \text{ Euro} * 40 \% = 480 \text{ Euro}$ ). Vgl. sinngemäß Beispiel 2.*

## **12.12. Änderung der Verhältnisse bei nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Gegenständen**

*In Rz 2116 erfolgt eine Klarstellung.*

**Rz 2116 lautet:**

*Durch § 12 Abs. 12 UStG 1994 wird klargestellt, dass die Berichtigungsbestimmungen des § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, Geltung haben. Die Berichtigungsvorschriften sind also insbesondere auch auf Gegenstände anwendbar, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen. Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend ist, liegt ebenso vor, wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug vorliegt.*

# **14. Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen (§ 14 UStG 1994)**

## **14.1. Vorsteuerpauschalierungen**

### **14.1.2. Berechnung der pauschalen Vorsteuer**

*Aufgrund der mit dem Budgetbegleitgesetz 2025 (BBG 2025), BGBI. I Nr. 25/2025, vorgenommenen Anpassung der Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 wird Rz 2233 angepasst.*

**Rz 2233 lautet:**

Die pauschale Vorsteuer beträgt 1,8% oder einen nach den Verordnungen festgesetzten Prozentsatz des Gesamtumsatzes mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften. Im Fall der gesetzlichen Basispauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darf die pauschal berechnete, abziehbare Vorsteuer ~~pro Jahr ab dem:~~

- **für die Veranlagungszeitraüme 2004 bis 2024 höchstens 3.960 Euro, pro Jahr**
- **für den Veranlagungszeitraum 2025 höchstens 5.760 Euro,**

- ab dem Veranlagungszeitraum 2026 höchstens 7.560 Euro betragen.

[...]

#### 14.1.6. Basispauschalierung

*In Rz 2243 werden Aussagen zu überholten Rechtslagen gestrichen.*

**Rz 2243** lautet:

Die Pauschalierung gemäß [§ 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) (Basispauschalierung) können nur Unternehmer in Anspruch nehmen, die die Voraussetzungen gemäß [§ 17 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988](#) erfüllen. ~~Vor 1.1.2016 waren die in § 17 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 normierten Voraussetzungen (keine Buchführungspflicht und keine freiwillige Buchführung) für die umsatzsteuerliche Pauschalierung ohne Bedeutung. Es konnte daher zB auch eine Kapitalgesellschaft von der Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 Gebrauch machen.~~

Randzahlen 2244 bis 2250: *derzeit frei.*

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

#### 16.1. Minderung, Erhöhung

##### 16.1.1. Allgemeines

*In Rz 2386 werden Aussagen aus der Entscheidung des VwGH vom 27.9.2024, [Ra 2023/15/0075](#), betreffend den Zeitpunkt der Berichtung bei Uneinbringlichkeit eingearbeitet.*

**Rz 2386** lautet:

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

Die Berichtigung hat jeweils für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. **Eine im Veranlagungszeitraum des Eintritts der Änderung unterlassene Berichtigung kann nicht in einem späteren Zeitraum nachgeholt werden (vgl. VwGH 27.9.2024, [Ra 2023/15/0075](#) sowie VwGH 4.8.2022, [Ra 2022/13/0070](#) mwN).**

Ist vereinbart, dass der leistende Unternehmer einen Rabatt gewährt und den hierfür vorgesehenen Geldbetrag auf ein separates, aber in seinem eigenen Verfügungsbereich stehendes Konto bucht, ist eine Minderung der Bemessungsgrundlage beim leistenden

Unternehmer erst dann gegeben, wenn dem Kunden ein Teil des ursprünglichen Entgelts von diesem Konto ausbezahlt wurde oder dieser tatsächlich anderweitig darüber verfügen kann (vgl. EuGH 29.05.2001, Rs [C-86/99](#), „*Freemans plc*“).

*In die neue Rz 2387b werden Aussagen der Entscheidung des VwGH vom 26.11.2024, [Ro 2022/15/0030](#), betreffend die Rückgängigmachung einer steuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung aufgenommen.*

Rz 2387b lautet:

Gemäß [§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994](#) gilt [§ 16 Abs. 1 UStG 1994](#) sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist. In diesem Fall hat der leistende Unternehmer die geschuldete Umsatzsteuer und der Leistungsempfänger den dafür beanspruchten Vorsteuerabzug zu berichtigen. Von der Rückgängigmachung ist die Rücklieferung zu unterscheiden. Bei letzterer wird der Gegenstand der ursprünglichen Lieferung in einem zweiten Vorgang mit selbständigem wirtschaftlichem Gehalt, ohne inneren Zusammenhang zur ursprünglichen Lieferung dem Lieferanten rückübertragen (VwGH 26.11.2024, [Ro 2022/15/0030](#)).

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

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

**19.1.5.2. Verordnung der BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 369/2013**

**([Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung](#)) idF BGBI. II Nr. 120/2014**

*In Rz 2605b wird ein weiteres Beispiel aufgenommen und es werden die Aussagen aus der Fachinformation des BMF zum Übergang der Steuerschuld gemäß [§ 19 Abs. 1d UStG 1994](#) iVm der [UStBBKV](#) bei der Übertragung der Treibhausgasminderungsquoten eingearbeitet.*

Rz 2605b lautet:

[...]

### Zu § 2 Z 3 der Verordnung, Übertragungen von Gas- und Elektrizitätszertifikaten

Die steuerbare Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten, wie bspw. die steuerbare Übertragung von Herkunfts nachweisen iSd [§ 10 Ökostromgesetz 2012, §§ 81 ff Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz \(EAG\), §§ 72 ff Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetz 2010 \(ElWOG 2010\)](#), stellt eine sonstige Leistung dar (siehe Rz 345).

Unabhängig davon, ob diese Zertifikate an Energiebörsen oder Over-the-counter gehandelt werden, kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Sind Ökostromzertifikate (Herkunfts nachweise) nicht gesondert handel- oder einsetzbar, weil die Übertragung der Ökostromnachweise auf einer Wirtschaftsstufe (zB aufgrund bestehender Kontrahierungspflichten, vgl. [§ 10 Abs. 8 Ökostromgesetz 2012](#)) immer gemeinsam mit der Zuweisung der jeweiligen Menge an Ökostrom (vgl. [§ 37 Abs. 1 Z 3 Ökostromgesetz 2012](#)) erfolgt, stellt die Übertragung der Herkunfts nachweise eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung der Elektrizität dar. Für die einheitliche Lieferung der Elektrizität ist [§ 2 Z 2 UStBBKV](#) zu beachten.

**Treibhausgasminderungsquoten stellen einen Nachweis des Betriebs von Kfz mit Elektrizität dar und sind somit Elektrizitätszertifikate iSd [§ 2 Z 3 UStBBKV](#), soweit es sich um Stromquoten nach den Regelungen der [§§ 7a](#) und [11 der Kraftstoffverordnung 2012](#) handelt. Aus Biokraftstoffen, Biomethan und erneuerbaren Kraftstoffen nicht biogenen Ursprungs können keine Elektrizitätszertifikate resultieren.**

**Zum Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit iZm der Übertragung von Treibhausgasminderungsquoten siehe Rz 190.**

**Zum Leistungsort siehe Rz 345.**

[...]

## **20. Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung ([§ 20 UStG 1994](#))**

### **20.4. Umrechnung von Werten in einer anderen Währung**

*Seit 1. Juli 2023 ersetzt EVI, die Elektronische Verlautbarungs- und Informationsplattform des Bundes, als zentrales, digitales Amtsblatt der Republik Österreich das gedruckte Amtsblatt zur Wiener Zeitung. In Rz 2731 erfolgt im ersten Absatz eine entsprechende Anpassung.*

**Rz 2731 lautet:**

Die Durchschnittskurse für die Umrechnung solcher Werte auf Euro werden vom BMF **auf EVI, der Elektronischen Verlautbarungs- und Informationsplattform des Bundes, im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung"** monatlich als Zollwertkurse kundgemacht und auch **in der Findok amtlich im AÖF** veröffentlicht.

[...]

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

### 21.1. Voranmeldung, Vorauszahlung

#### 21.1.1. Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung

*In Rz 2751 und 2752 wird der mit der Verordnung BGBl. II Nr. 401/2024 angehobene Schwellenwert angepasst.*

**Rz 2751** lautet:

Gemäß [§ 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 1 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. ~~313/2019~~ **401/2024** entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) im vorangegangenen Kalenderjahr ~~355.000 Euro netto~~ (**bis 31.12.2024: 35.000**; bis 31.12.2019: 30.000 Euro; ~~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. [...]

*Beispiel:*

*Ein Arzt, dessen Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) im Jahr 2024 ~~40~~ 500.000 Euro und dessen steuerpflichtige Umsätze im Jahr 2024 ~~40~~ 100.000 Euro betragen, tätigt im Voranmeldungszeitraum 01/2025 ~~1~~ 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 gemäß [§ 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994](#) keine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung.*

*Im Voranmeldungszeitraum 02/2025 ~~1~~ 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 unter Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung) in Höhe von 3.000 Euro. Da der Arzt nicht ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr ~~355.000 Euro~~ überstiegen haben (bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze nach [§ 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994](#) außer Ansatz), ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 02/2025 ~~1~~ eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.*

*Im Voranmeldungszeitraum 03/2025 ~~1~~ erwirbt der Arzt ein medizinisches Gerät um 15.000 Euro aus Deutschland. Der Erwerb muss in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Unternehmer ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 03/2025 ~~1~~ 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. 313/2019 **401/2024** auch dann, wenn der Unternehmer vom Finanzamt zur Einreichung von Voranmeldungen aufgefordert wird.

## 21.7. Erklärungs-, Zahlungs- und Meldepflichten – Übersicht

Die Übersichtstabelle in Rz 2807 wird aufgrund des mit der Verordnung BGBl. II Nr. 401/2024 angehobenen Schwellenwertes angepasst.

Rz 2807 lautet:

Übersicht Erklärungs-, Zahlungs- und Meldepflichten ab 1.1.2025

Umsatz	UVA Abgabe (Umsätze des Vorjahres)	Jahreserklärung (Umsätze des laufenden Jahres)	Zahlung	ZM (**)
Befreiter Kleinunternehmer (Rz 994 ff)	Nein	Nein (*)	Nein (*)	Quartal
0 € – 35.000 € und kein befreiter Kleinunternehmer	Nein	Ja	Quartal	Quartal
35.000 € – 100.000 € und kein befreiter Kleinunternehmer	Quartal	Ja	Quartal	Quartal
Über 100.000 €	Monat	Ja	Monat	Monat

\* Ein Kleinunternehmer ist zur Abgabe einer Jahreserklärung und zur Zahlung der Umsatzsteuer verpflichtet, wenn eine Steuerschuld auf ihn übergeht, er die Erwerbsschwellen überschreitet oder auf sie verzichtet, bei Steuerschuld kraft Rechnungslegung und bei Anwendung der Differenzbesteuerung, siehe Rz 994.

\*\* Eine Zusammenfassende Meldung ist nur erforderlich, wenn ein meldepflichtiger Umsatz erbracht wurde; Meldezeitraum für einen meldepflichtigen Kleinunternehmer ist das Quartal; Leermeldungen sind nicht einzureichen, siehe auch Rz 4151 ff.

Übersicht Erklärungs-, Zahlungs- und Meldepflichten bis 31.12.2024

Umsatz	UVA Abgabe (Umsätze des Vorjahres)	Jahreserklärung (Umsätze des laufenden Jahres)	Zahlung	ZM (**)
0 € – 355.000 € *** (Kleinunternehmer)	Nein	Nein (*)	Nein (*)	Quartal
0 € – 355.000 € *** (Verzicht auf Kleinunternehmerbefreiung)	Nein	Ja	Quartal	Quartal
355.000 € – 100.000 €	Quartal	Ja	Quartal	Quartal
Über 100.000 €	Monat	Ja	Monat	Monat

\* Ein Kleinunternehmer ist zur Zahlung der Umsatzsteuer und Abgabe einer Jahreserklärung verpflichtet, wenn eine Steuerschuld auf ihn übergeht, er die Erwerbsschwelle überschreitet oder auf sie verzichtet, bei Steuerschuld kraft Rechnungslegung und bei Anwendung der Differenzbesteuerung, siehe Rz **994 und 1002**.

\*\* Eine Zusammenfassende Meldung ist nur erforderlich, wenn ein meldepflichtiger Umsatz erbracht wurde; Meldezeitraum für einen meldepflichtigen Kleinunternehmer ist das Quartal; Leermeldungen sind nicht einzureichen, siehe auch Rz 4151 ff.

\*\*\* Bis **31.12.2024: 35.000 Euro; bis 31.12.2019: 30.000 Euro**.

## **21.9. Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer – Allgemeines**

### **21.9.1. Vorsteuerabzug des nicht im Inland ansässigen Unternehmers – Anzuwendendes Verfahren**

#### **21.9.1.1. Vorsteuerabzug des Unternehmers ohne Sitz und ohne Betriebsstätte im Inland**

*In Rz 2822 wird ein Verweis auf den Beschluss des VwGH vom 14.1.2025, [Ra 2023/15/0082](#), eingefügt.*

**Rz 2822 lautet:**

[...]

Der Erlassung eines Umsatzsteuer-Veranlagungsbescheides nach [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) steht das Vorliegen eines auf [§ 21 Abs. 9 UStG 1994](#) gestützten Abspruchs über die Erstattung von Vorsteuern nicht entgegen. Bereits erstattete Vorsteuerbeträge sind gemäß [§ 4 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. Nr. 279/1995](#) idgF, bei der Veranlagung nicht (nochmals) zu berücksichtigen (vgl. VwGH 21.6.2023, [Ra 2022/15/0087](#); **VwGH 14.1.2025, Ra 2023/15/0082**).

[...]

## **21.11. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer**

### **21.11.1. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer durch andere EU-Mitgliedstaaten (~~Rechtslage für ab 1.1.2010 gestellte Erstattungsanträge~~)**

#### **21.11.1.1. Vorsteuererstattungsverfahren in Österreich**

##### **21.11.1.1.1. Antragstellung**

*In Rz 2850 wird die Aussage der Fachinformation zur Anfrage der WKO vom 16.12.2024 betreffend die Vorsteuererstattung an inländische Organschaften eingearbeitet. Die alte Rechtslage wird gestrichen.*

**Rz 2850 lautet:**

Ein im Inland ansässiger Unternehmer, der einen Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat stellt, hat diesen Antrag ausnahmslos elektronisch über Finanz-Online einzureichen.

**Besteht im Inland eine Organschaft, hat jede Organgesellschaft mit aufrechter UID-Nummer einen FinanzOnline-Zugang für das Vorsteuererstattungsverfahren, über den die für die jeweilige Gesellschaft zustehenden Vorsteuern beantragt werden können.**

Für jeden Mitgliedstaat, in dem eine Rückerstattung von Vorsteuern beantragt werden soll, ist ein gesonderter Antrag einzubringen.

#### **21.11.1.1.2. Frist**

Die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages endet am 30. September des Folgejahres ([Artikel 15 der Richtlinie 2008/9/EG](#), siehe hierzu auch das Urteil des EuGH 21.06.2012, Rs [C-294/11](#), *Elsacom NV*, nach dem diese Frist nicht erstreckbar ist).

#### **21.11.1.1.3. Inkrafttreten**

~~§ 21 Abs. 11 UStG 1994 gilt für Erstattungsanträge, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Der Zeitraum, auf den sich der Erstattungsantrag bezieht, ist somit nicht ausschlaggebend.~~

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

### **22.1.1.3. Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verhältnisse**

*In Rz 2857a erfolgt eine Wertanpassung an die Nebenerwerbsgrenzen.*

**Rz 2857a lautet:**

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

[...]

Zu einer Änderung der Verhältnisse iSd [§ 12 Abs. 12 UStG 1994](#) kommt es auch bei einem Wechsel des Besteuerungsverfahrens infolge Überschreitung oder Unterschreitung der Buchführungsgrenzen oder der Umsatzgrenze von 600.000 Euro (400.000 Euro für Veranlagungszeiträume bis 2022). Gleches gilt im Zusammenhang mit Nebentätigkeiten, die nach der [LuF-PauschVO 2015](#), BGBl. II Nr. 125/2013 bzw. – vor deren Anwendungsbereich – [LuF-PauschVO 2011](#), BGBl. II Nr. 471/2010 idGf, nicht mehr oder wiederum als land- und

forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder Nebenerwerb zu beurteilen sind (zB Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten iSd Rz 2893 f. bei Über- oder Unterschreitung der Einnahmengrenze von **55.000 40.000 [ab 2025; 2023 – 2024: 45.000; 2020 – 2022: 40.000; vor 1.1.2020: 33.000]** Euro).

[...]

#### **22.4.1.1. Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten**

*In Rz 2893 erfolgt eine Wertanpassung an die Nebenerwerbsgrenzen.*

**Rz 2893 lautet:**

Nach [§ 7 Abs. 3 und 4 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 125/2013 idgF, über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft ([LuF-PauschVO 2015](#)) bzw. – für Veranlagungszeiträume vor 2015 – gemäß [§ 6 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011](#), BGBl. II Nr. 471/2010, wird die Be- oder Verarbeitung von Urprodukten durch einen Land- und Forstwirt unter den dort aufgezählten Kriterien (insbesondere bei Überschreitung der Einnahmengrenze von **55.000 40.000 [ab 2025; 2023 – 2024: 45.000; 2020 – 2022: 40.000; vor 1.1.2020: 33.000]** Euro) mangels wirtschaftlicher Unterordnung im Verhältnis zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet. Umsätze aus der Be- oder Verarbeitung von land- und forstwirtschaftlichen Urprodukten, die einkommensteuerrechtlich nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind (siehe EStR 2000 Rz 4215 bis Rz 4220a sowie – zur wirtschaftlichen Unterordnung bei einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben – EStR 2000 Rz 4208a und 4208b), sind auch umsatzsteuerrechtlich nicht den Umsätzen aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Diese Umsätze sind für den gesamten Veranlagungszeitraum, in dem die wirtschaftliche Unterordnung nach den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen nicht gegeben ist, nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 zu versteuern. Das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Be- und Verarbeitungsbetriebes ist für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen. Die gleichen Grundsätze gelten auch für den Almausschank iSd [§ 7 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015](#).

Die Be- und Verarbeitung von landwirtschaftlichen Urprodukten zum Zweck der Verabreichung im hofeigenen Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes. Die diesbezüglichen Umsätze unterliegen daher der Durchschnittssatzbesteuerung sowie nach Maßgabe des [§ 22 Abs. 2 UStG 1994](#) der Zusatzsteuer. Die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern werden im Rahmen der Pauschalbesteuerung berücksichtigt. Rz 2894 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden. Zur ertragsteuerlichen Behandlung sowie zur Abgrenzung zum

Gewerbebetrieb siehe EStR 2000 Rz 4231 bis Rz 4241. Gleiches gilt für den Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) iSd [§ 6 LuF-PauschVO 2015](#) (siehe auch EStR 2000 Rz 4240).

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

*Beispiel:*

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

*Die diesbezüglichen Umsätze sind daher für Zwecke der Berechnung der 40.000-55.000 [ab 2025; 2023 – 2024: 45.000; 2020 – 2022: 40.000; vor 1.1.2020: 33.000-]Euro-Grenze nicht zu berücksichtigen. Diese Tätigkeit ist unmittelbar dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zuzurechnen und die Umsätze fallen somit unter die Pauschalbesteuerung. Die Zusatzsteuer gemäß [§ 22 Abs. 2 UStG 1994](#) in Höhe von 7% (bis 31.12.2015: 10 bzw. 8%) ist zu entrichten, wenn das Getränk am Hof (zB in einem Buschenschank) konsumiert wird (zum vorübergehenden „coronabedingten“ Wegfall der Zusatzsteuer gemäß [§ 22 Abs. 2 iVm § 28 Abs. 52 Z 2 UStG 1994](#) siehe Rz 3543). Beim Ab-Hofverkauf von selbst erzeugtem Met fällt keine Zusatzsteuer an (vgl. Rz 2872).*

#### **22.4.3.4. Energieerzeugung**

*In Rz 2902 erfolgt eine Verweisanpassung aufgrund des neuen Photovoltaik-Erlasses.*

**Rz 2902 lautet:**

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Energieerzeugung mittels Photovoltaikanlagen durch pauschalierte Land- und Forstwirte siehe **den Photovoltaik-Erlass vom 30.7.2025, 2025-0.461.257, BMF-AV Nr. 106/2025 bzw. vom** 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013, BMF-AV Nr. 8/2014, Abschnitt 2.1.2. (zur Volleinspeisung) sowie 2.2.2.4. (zur Überschusseinspeisung) ~~Der Erlass ist in allen Fällen anzuwenden, in denen Wurde die eine Photovoltaikanlage nach vor dem 281.23.2014 erstmalig in Betrieb genommen wurde und der oder erfolgte der Kaufvertragsabschluss für die Anlage nach vor dem 281.23.2014 erfolgt. In allen anderen Fällen (Altfälle) gilt - sofern sich der Unternehmer nicht auf die Anwendung des angeführten Erlasses beruft - weiterhin Folgendes:~~

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage (oder eines Wind- oder Wasserkraftwerkes), deren erzeugte Strommenge nicht über dem Eigenbedarf des Betreibers für Zwecke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegt, ist - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeiser) oder teilweise (Überschusseinspeiser) in das öffentliche Stromnetz

eingespeist wird und anschließend entsprechend dem jeweiligen Bedarf vom öffentlichen Netz rückbezogen wird. Der Vorsteuerabzug ist gemäß [§ 22 UStG 1994](#) zur Gänze abgegolten. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Pauschalsteuersatz von 13% (~~bis 31.12.2015: 12%~~).

Dasselbe gilt, wenn der erzeugte Strom auch für private Zwecke verwendet wird, sofern die Stromerzeugung überwiegend für land- und forstwirtschaftliche Zwecke erfolgt.

Wird der erzeugte Strom überwiegend für private Zwecke verwendet, ist die Energieerzeugungsanlage dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Erzeugte Strommenge liegt über dem Eigenbedarf des Betreibers (regelmäßige Mehrproduktion):

- Wird der erzeugte Strom überwiegend für private und land-/forstwirtschaftliche Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach [§ 22 UStG 1994](#) abpauschaliert. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Pauschalsteuersatz von 13% (~~bis 31.12.2015: 12%~~), sofern im Rahmen des Eigenbedarfes der land- und forstwirtschaftliche Verbrauch überwiegt. Dies gilt unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeiser) oder teilweise (Überschusseinspeiser) in das öffentliche Netz eingespeist wird und anschließend entsprechend dem jeweiligen Bedarf vom öffentlichen Stromnetz rückbezogen wird.
- Wird der erzeugte Strom nicht überwiegend für private und land-/forstwirtschaftliche Zwecke verwendet, liegt zur Gänze ein Gewerbebetrieb vor. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Normalsteuersatz. Bei Volleinspeisung steht der volle Vorsteuerabzug für die Anschaffung und den laufenden Betrieb der Anlage, bei Überschusseinspeisung der anteilmäßige Vorsteuerabzug zu und zwar soweit die Anlage für die Mehrproduktion verwendet wird (vgl. Rz 2908).

## **22.6. Option zur Regelbesteuerung**

*In Rz 2916 werden Aussagen des VwGH vom 26.3.2025, [Ra 2024/13/0092](#), zur Optionsmöglichkeit eingearbeitet.*

**Rz 2916 lautet:**

Durch Erklärung bis zum Ablauf des betroffenen Kalenderjahres - dies gilt für Veranlagungszeiträume, die vor dem 1.1.2019 enden - gegenüber dem 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. Bei Veranlagungszeiträumen, die nach dem 31.12.2018 beginnen, besteht die Möglichkeit, durch Erklärung bis zum Ablauf des folgenden Veranlagungszeitraumes die Umsätze vom Beginn des Kalenderjahres nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 zu versteuern. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, hat der Unternehmer – zeitgleich mit der Erklärung der Option zur Regelbesteuerung – eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben.

*Beispiel:*

*Ein Unternehmer iSd § 22 UStG 1994 gibt am 5.5.2020 gegenüber dem Finanzamt die Erklärung ab, seine Umsätze von Beginn des vorangegangenen Kalenderjahres (2019) an nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 zu versteuern.*

*Lösung:*

*Aufgrund der Änderungen durch das StRefG 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, kann der Unternehmer seine Umsätze ab Beginn des vorangegangenen Kalenderjahres (2019) und nicht erst ab dem laufenden Kalenderjahr (2020) nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 versteuern. Der Unternehmer hat am 5.5.2020 eine Steuererklärung für das vorangegangene Kalenderjahr (2019) einzureichen. Hat er bereits eine Steuererklärung aufgrund von § 22 Abs. 2 UStG 1994 abgegeben, ist diese zu berichtigen. Die Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre (bis 31.12.2023).*

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 oder kann auch elektronisch über Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) übermittelt werden. 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 Einreichung von Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer durch einen pauschalierten Land- und Forstwirt wird im Allgemeinen dahin zu verstehen sein, dass eine Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften begeht wird (vgl. VwGH 26.3.2025, [Ra 2024/13/0092](#)). Dies gilt nicht in Fällen,**

- **in denen neben Umsätzen iSd § 22 UStG 1994 auch Umsätze erzielt werden, die nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallen,**
- **in denen Abgabenerklärungen auf Grund von innergemeinschaftlichen Erwerben, innergemeinschaftlichen Lieferungen und des Überganges der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß § 19 Abs. 1a, 1b, 1c, 1d und 1e UStG 1994 von pauschalierten Land- und Forstwirten abzugeben sind,**
- **in denen Abgabenerklärungen auf Grund des § 22 Abs. 2 UStG 1994 abgegeben werden.**

~~Die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen oder Umsatzsteuerjahreserklärungen macht die Antragstellung auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 nicht obsolet.~~

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.

## 24. Differenzbesteuerung ([§ 24 UStG 1994](#))

### 24.1.1. Gegenstände

#### 24.1.1.1. Kunstgegenstände ([Art. 316 iVm Anhang IX der Richtlinie 2006/112/EG](#))

*In Rz 3252 wird die sich aus der 124. Leitlinie des Mehrwertsteuerausschusses ergebende Klarstellung eingearbeitet, dass Kryptokunstwerke keine Kunstgegenstände iSd MwSt-RL 2006/112/EG sind und die Differenzbesteuerung daher auf Umsätze mit Kryptokunstwerken nicht angewendet werden kann.*

**Rz 3252 lautet:**

- a) Gemälde (zB Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, ausgenommen Zeichnungen der Position 4906 00 00 der Kombinierten Nomenklatur (zB Baupläne und Bauzeichnungen) und handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse; Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke (Position 9701 der Kombinierten Nomenklatur);
- b) Originalstiche, -schnitte und -steindrucke (Position 9702 00 00 der Kombinierten Nomenklatur);
- c) Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art (Position 9703 00 00 der Kombinierten Nomenklatur); dazu gehören nicht Bildhauerarbeiten, die den Charakter einer Handelsware haben (Serienerzeugnisse, Abgüsse und handwerkliche Erzeugnisse);
- d) Tapisserien handgewebt, nach Originalentwürfen von Künstlern, jedoch höchstens acht Kopien je Werk (aus Position 5805 00 00 der Kombinierten Nomenklatur);
- e) Textilwaren für Wandbekleidung nach Originalentwürfen von Künstlern, jedoch höchstens acht Kopien je Werk (aus Position 6304 der Kombinierten Nomenklatur).
- f) Originalwerke aus Keramik, vollständig vom Künstler geschaffen und von ihm signiert (ab 1.1.2025);
- g) Werke der Emaillekunst, vollständig von Hand geschaffen, bis zu einer Höchstzahl von acht nummerierten und mit der Signatur des Künstlers oder des Kunstateliers versehenen Exemplaren; ausgenommen sind Erzeugnisse des Schmuckhandwerks, der Juwelier- und der Goldschmiedekunst (ab 1.1.2025);

- h) vom Künstler aufgenommene Photographien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten (ab 1.1.2025).

**Da Kryptokunstwerke in der Liste in [Anhang IX Teil A der MwSt-RL 2006/112/EG](#) nicht genannt sind und auch nicht als einem der in dieser Liste genannten Gegenstände ähnlich angesehen werden können, ist die Differenzbesteuerung auf Umsätze mit Kryptokunstwerken nicht anwendbar.**

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

### **27.1. Haftung bei Sorgfaltswidrigkeit**

#### **27.1.1. Plattformen und andere elektronische Schnittstellen**

*In Rz 3462 wird der mit der Verordnung BGBl. II Nr. 402/2024 angehobene Schwellenwert angepasst.*

**Rz 3462 lautet:**

Eine Sorgfaltspflichtverletzung gemäß [§ 27 Abs. 1 UStG 1994](#) liegt vor, wenn die Plattform ihren Aufzeichnungs- oder Meldeverpflichtungen nach [§ 18 Abs. 11 und 12 UStG 1994](#) nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt. Darüber hinaus liegt eine Sorgfaltspflichtverletzung der Plattform vor, wenn der Unternehmer, der die durch die Plattform unterstützten Umsätze ausführt, bestimmte Schwellenwerte (bei sonstigen Leistungen **355.000 Euro** pro Kalenderjahr; bei Lieferungen **10.000 Euro** pro Kalenderjahr) überschreitet und der Unternehmer der Plattform keine der folgenden Informationen oder Nachweise übermittelt:

[...]

*Beispiel:*

*Eine Plattform unterstützt die Überlassung von Grundstücken für Wohn- oder Campingzwecke und die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen an Nichtunternehmer. Unternehmer A, der seine Beherbergungsleistungen im Inland über diese Plattform anbietet, bezahlt der Plattform 2% der über die Plattform abgewickelten Umsätze als Vermittlungsprovision. Die Plattform vereinnahmt von A **1.0500 Euro** (Umsätze von A iZm der Nutzung der Plattform: **1.0500 Euro / 2 x 100 = 5075.000 Euro**). A teilt der Plattform seine österreichische UID mit. Die Plattform erfüllt ihre Aufzeichnungspflicht gemäß [§ 18 Abs. 11 UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 4 und § 5 der Sorgfaltspflichten-UStV](#).*

*Lösung:*

[...]

## 27.1.2. Beteiligte Unternehmer

In Rz 3463 wird der mit der Verordnung BGBl. II Nr. 402/2024 angehobene Schwellenwert angepasst.

Rz 3463 lautet:

Neben Plattformen, die Umsätze iSd [§ 18 Abs. 11 UStG 1994](#) unterstützen, sieht [§ 27 Abs. 1 UStG 1994](#) eine Verordnungsermächtigung vor, mit der auch für beteiligte Unternehmer bei Vorliegen einer Sorgfaltspflichtverletzung eine Haftung vorgesehen werden kann. Die Haftung ist auf Versandhandelsumsätze und sonstige Leistungen an Nichtunternehmer beschränkt. Die [Sorgfaltspflichten-UStV](#) sieht eine solche Haftung nur für jene Plattformen (zB Suchmaschine, Preisvergleichsseite) vor, die lediglich in den Webshop oder auf die Webseite eines Leistungserbringers weiterleiten (vgl. [§§ 1 und 2 der Sorgfaltspflichten-UStV](#)). Die Haftung setzt voraus, dass die Plattform für ihre Leistung vom Leistungserbringer eine (zumindest teilweise) Umsatzbeteiligung erhält und die Summe (insgesamt für alle zugrundeliegenden Lieferanten und Leistungserbringer) dieser vermittelten Umsätze 1.000.000 Euro übersteigt.

Beispiel 1:

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

Lösung:

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

Die Sorgfaltspflichtverletzung der Plattform setzt voraus, dass der Unternehmer, der die zugrundeliegenden Umsätze an Personen mit österreichischer IP-Adresse ausführt, bestimmte Schwellenwerte (bei sonstigen Leistungen 355.000 Euro pro Kalenderjahr; bei Lieferungen 10.000 Euro pro Kalenderjahr) überschreitet und der Unternehmer der Plattform keine der folgenden Informationen oder Nachweise übermittelt:

[...]

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

### 28.4. Zeitlich begrenzte Anwendung des Nullsteuersatzes für Photovoltaikmodule

*Rz 3550, Rz 3550c, Rz 3550e und 3550s werden an die Änderungen aufgrund des Budgetsanierungsmaßnahmengesetzes 2025 (BSMG 2025), BGBl. I Nr. 7/2025, angepasst.*

**Rz 3550** lautet:

Abweichend von [§ 10 UStG 1994](#) ermäßigt sich die Steuer gemäß [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) auf 0% für die Lieferungen, innergemeinschaftlichen Erwerbe, Einführen und Installationen von Photovoltaikmodulen befristet ab 1.1.2024 bis zum 31.12.2025. **Erfolgte der Vertragsabschluss für diese Lieferungen, innergemeinschaftlichen Erwerbe, Einführen oder Installationen vor dem 7.3.2025, verlängert sich der Anwendungszeitraum bis 31.12.2025, wobei sich der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nach dem Zivilrecht richtet.**

[...]

**Beispiel:**

**Betreiber B betreibt seit 2024 eine Photovoltaikanlage auf seinem Einfamilienhaus mit einer Engpassleistung von 19 kW (peak). Am 25. Februar 2025 schließt er mit einem Elektroinstallateur einen Vertrag über die Installation von Photovoltaikmodulen mit einer Leistung von 10 kW (peak) ab. Die Installation erfolgt witterungsbedingt erst im Mai 2025.**

**Lösung:**

**Aufgrund des Vertragsabschlusses vor dem 7. März 2025 kommt der Nullsteuersatz für die Installation der Photovoltaikmodule zur Anwendung.**

#### 28.4.1. Begünstigte Umsätze

##### 28.4.1.1. Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe, Einführen

**Rz 3550c** lautet:

Werden die Photovoltaikmodule nur geliefert, ohne dass der Verkäufer die Photovoltaikmodule auch zu installieren hat, muss der Zeitpunkt, in dem der Käufer die Verfügungsmacht über die Photovoltaikmodule erlangt, zwischen 1.1.2024 und 31.12.2025 liegen (**erfolgte der Vertragsabschluss für die Lieferung vor dem 7.3.2025, verlängert sich der Zeitraum bis 31.12.2025; siehe Rz 3550**).

##### 28.4.1.2. Installation

**Rz 3550e** lautet:

Bei der Installation muss die Abnahme der Photovoltaikanlage zwischen 1.1.2024 und 31.12.2025 erfolgen (**erfolgte der Vertragsabschluss für die Installation vor dem 7.3.2025, verlängert sich der Zeitraum bis 31.12.2025; siehe Rz 3550**). Maßgeblich ist der Zeitpunkt

der Abnahme der Photovoltaikanlage durch den Betreiber der Anlage und nicht durch den Netzbetreiber. ~~Der Zeitpunkt des Abschlusses eines Kaufvertrages oder der Zeitpunkt der Rechnungslegung sind ohne Bedeutung.~~

#### 28.4.4. Investitionszuschuss nach dem [EAG](#)

Rz 3550s lautet:

Wurde ein Antrag auf Investitionszuschuss nach dem Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz ([EAG](#)), BGBl. I Nr. 150/2021, gestellt, kann der Nullsteuersatz grundsätzlich nicht zur Anwendung kommen. Eine Ausnahme hiervon besteht nur für bereits vor 1.1.2024 in Betrieb genommene Anlagen, für die ein Investitionszuschuss gewährt wurde und die zwischen dem 1.1.2024 und dem 31.12.2025 erweitert werden (**erfolgte der Vertragsabschluss für die Erweiterung, dh. für Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe, Einführen oder Installationen vor dem 7.3.2025, verlängert sich der Zeitraum bis 31.12.2025; siehe Rz 3550**). Entscheidend ist diesfalls, dass die Engpassleistung der Photovoltaikanlage von nicht mehr als 35 kW (peak) nicht überschritten wird. Die übrigen Voraussetzungen des [§ 28 Abs. 62 UStG 1994](#) (zB hinsichtlich des Betreibers) müssen unverändert vorliegen.

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

### 101.3. Innergemeinschaftliches Verbringen

#### 101.3.1.3. Vereinfachung bei größerer Abnehmerzahl

*In Rz 3605 wird aufgrund der Anpassung der deutschen Regelung das Beispiel gestrichen.*

Rz 3605 lautet:

Diese Regelung gilt sowohl für Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland als auch umgekehrt.

*Beispiel:*

~~Der deutsche Großhändler D beliefert im grenznahen österreichischen Raum eine Vielzahl von Kleinabnehmern (zB Imbissstuben, Gaststätten) mit Pommes frites. D verpackt und portioniert die Waren bereits in Deutschland nach den Bestellungen der Abnehmer und liefert sie an diese mit eigenem LKW aus. D kann die Gesamtsendung als innergemeinschaftliches Verbringen behandeln und alle Lieferungen als Inlandslieferungen beim zuständigen inländischen Finanzamt versteuern, sofern er in den Rechnungen seine österreichische UID angibt und die zuständigen Finanzämter in Österreich und Deutschland diesem Verfahren zustimmen.~~

## 107. Innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 7 UStG 1994)

### 107.1. Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

*In Rz 3981 werden die Übergangsregelungen zum Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen anlässlich des Beitritts Kroatiens zur Europäischen Union zum 1.7.2013 gestrichen.*

**Rz 3981 lautet:**

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

- Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh. in einen anderen Mitgliedstaat, befördert oder versendet werden (Warenbewegung).
- Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person (Abnehmerqualifikation).
- Der Abnehmer hat dem liefernden Unternehmer seine von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID mitgeteilt (ab 1.1.2020).
- Die Lieferung muss steuerbar sein.
- Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung; vgl. EuGH 29.2.2024, Rs [C-676/22, B2 Energy s.r.o.](#)).
- Der liefernde Unternehmer ist seiner Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nachgekommen oder hat sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründet (ab 1.1.2020).
- Die genannten Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden (Buchnachweis). Dazu gehört auch die Aufzeichnung der UID des Abnehmers der Lieferung.
- ~~Werden innergemeinschaftliche Lieferungen nach dem 30.6.2013 und vor dem 1.1.2014 in den neuen Mitgliedstaat Kroatien bewirkt, wird die fehlende Aufzeichnung der UID nicht beanstandet, wenn~~
  - ~~— der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer schriftlich erklärt, dass er die Erteilung der UID beantragt hat und dass die Voraussetzungen für die Erteilung vorliegen und~~
  - ~~— die noch fehlende Aufzeichnung der UID des Abnehmers bis zum gesetzlichen Termin zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung nachgeholt wird.~~

~~Rz 2584 bleibt unberührt.~~
- Bei der Lieferung dürfen nicht die Vorschriften über die Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen.

Die innergemeinschaftliche Lieferung ist nicht steuerfrei, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht ([Art. 6 Abs. 1 UStG 1994](#); siehe auch EuGH 18.12.2014, Rs [C-131/13](#), *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof*; siehe auch Rz 1877).

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

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

### **121.6. Angaben in der ZM**

*Die Aussage aus der Fachinformation des BMF zu Zusammenfassenden Meldungen, die mit FinanzOnline eingebracht werden, nach der in Zusammenfassende Meldungen – im Unterschied zu Umsatzsteuervoranmeldungen – keine Cent-, sondern nur Eurobeträge eingetragen werden können, wird in Rz 4171 eingearbeitet.*

**Rz 4171 lautet:**

Die ZM ist gemäß [Art. 21 Abs. 10 UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 1 der VO des BM für Finanzen](#), BGBI. II Nr. 512/2006 idgF (FOnErkIV), elektronisch im Verfahren FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zu übermitteln. Nur in Ausnahmefällen (Näheres hierzu siehe Rz 4153) kann die ZM auch auf amtlichem Vordruck abgegeben werden (Vordruck U 13). Für den Fall, dass die auf der ZM vorgesehenen 10 Zeilen nicht ausreichen, wurde ein Fortsetzungsblatt (Vordruck U 14) aufgelegt. Selbst hergestellte Vordrucke dürfen nicht verwendet werden. Werden für den einzelnen Meldezeitraum mehrere Vordrucke benötigt, sind diese zusammenzuheften. Die Anzahl der angeschlossenen Fortsetzungsblätter ist auf dem Vordruck U 13 einzutragen. Die Fortsetzungsblätter sind mit einer laufenden Nummer zu versehen.

**In der ZM können nur Eurobeträge angegeben werden; die Eintragung von Centbeträgen ist nicht vorgesehen, es ist nicht zu runden.**

**Beispiel:**

**Bei einer Bemessungsgrundlage von 2.708.892,75 Euro ist in der ZM der Betrag 2.708.892 Euro anzugeben.**

Bundesministerium für Finanzen, 10. Dezember 2025