

19. Dezember 2012

BMF-010219/0288-VI/4/2012

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung
unabhängigen Finanzsenat

UStR 2000, Laufende Wartung 2012

Durch diesen Erlass erfolgt die Einarbeitung der gesetzlichen Änderungen des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), und des Abgabenänderungsgesetzes 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#). Im Rahmen der laufenden Wartung werden Anpassungen an die Liebhabereirichtlinien 2012 (LRL 2012, BMF-010203/0599-VI/6/2011) vorgenommen, Aussagen aus der Leitlinie zum Grundstücksort (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011) sowie aktuelle Judikatur der Höchstgerichte übernommen und Aussagen zur überholten Rechtslage gestrichen.

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

A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt ergänzt und geändert:

1. Abschnitt 2.5.2 wird neu eingefügt:

2.5.2. Liebhaberei

2. Abschnitt 3a.12.neu wird geändert:

3a.12.neu Vermietung von Beförderungsmitteln

3. Abschnitt 4.9. wird neu eingefügt:

4.9. Normalwert als Bemessungsgrundlage ab 1. Jänner 2013

4. Abschnitt 6.1.8.11. wird neu eingefügt:

6.1.8.11. Steuerbefreiung für Anlagegold

5. Abschnitt 11.2.3. wird geändert:

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)

6. Abschnitt 11.2.3a. wird samt folgender Unterabschnitte neu eingefügt:

11.2.3a. Elektronische Rechnung (Rechtslage für Umsätze ab 1. Jänner 2013; § 11 idF AbgÄG 2012, BGBI. I Nr. 112/2012, Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012)

11.2.3a.1. Begriff

11.2.3a.2. Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit

11.2.3a.3. Zustimmung zur elektronischen Rechnung

11.2.3a.4. Innerbetriebliches Steuerungsverfahren

11.2.3a.5. Rechnungen über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine)

11.2.3a.6. Elektronische Signatur

11.2.3a.7. Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)

11.2.3a.8. Elektronische Gutschriften

11.2.3a.9. Erstellung elektronischer Rechnungen durch Dritte

7. Abschnitt 12.2.2. entfällt.

8. Abschnitt 12.2.4.2.4. wird geändert:

12.2.4.2.4. Verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988)

9. Abschnitt 104.3. wird neu eingefügt:

104.3. Normalwert

10. Abschnitt 111.4. wird neu eingefügt:

111.4. Rechnungen im Zusammenhang mit Anzahlungen für innergemeinschaftliche Lieferungen

B. Inhaltliche Änderungen

Einleitung

In der Einleitung wird der Verweis an die aktuellen LRL 2012 und VereinsR 2001 angepasst. Infolge überholter Rechtslage werden der Verweis auf die Liste der begünstigten Luftfahrtunternehmer aus dem Jahr 2000 und der Verweis auf die Erlässe zum Steuersatz von 14% bei Restaurantumsätzen ab 1.6.2000 gestrichen.

[...]

Die UStR 2000 sind auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 ausgeführt werden bzw. sich ereignen. Erlässe und Einzelerledigungen des BMF sind – sofern sie den UStR 2000 nicht widersprechen – weiterhin zu beachten.

Neben den UStR 2000 sind insbesondere folgende Erlässe weiter zu beachten:

§	Titel	Datum	GZ	AÖF Nr.
§ 2	Umsatzsteuerliche Behandlung von Einrichtungen der katholischen Kirche, Orden und Kongregationen sowie der Diözesan-Caritas ("Ordenserlass")	2.7.1973	254.183-10a/73	221/1975
§ 2	Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LiebhabereiRI 1997; ab 01.01.2012 LRL 2012)	23.12.1997 01.01.2012	14 0661/6-IV/14/97 BMF-010203/0599-52/2012 VI/6/2011	47/1998

§ 2	Richtlinien für die Besteuerung von Vereinen (VereinsRI; ab 20.12.2001 VereinsR 2001)	29.7.1982 20.12.2001	13 5202/15-IV/13/82 06 5004/10-IV/6/01	211/1982 65/2002
-----	---	--------------------------------	--	----------------------------

[...]

1.1.6. Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

In Rz 8 wird das EuGH-Urteil vom 27.10.2011, Rs C-93/10, *GFKL Financial Services AG*, zum Kauf von zahlungsgestörten Forderungen eingearbeitet.

Rz 8 lautet:

[...]

- [...]

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

- Kauft ein Factor Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos auf und berechnet er dafür seinen Kunden Gebühren, übt er damit eine steuerbare Tätigkeit aus. Diese Tätigkeit stellt eine Einziehung von Forderungen dar, die gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994](#) nicht steuerfrei ist (EuGH 26.06.2003, Rs [C-305/01](#), *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*). **Eine steuerbare entgeltliche Tätigkeit liegt jedoch nicht vor, wenn der Unternehmer auf eigenes Risiko zahlungsgestörte Forderungen zu einem unter ihrem Nennwert liegenden Preis kauft und der Kaufpreis den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der betreffenden Forderungen zum Zeitpunkt ihrer Übertragung widerspiegelt (EuGH 27.10.2011, Rs [C-93/10](#), *GFKL Financial Services AG*).**

Beispiel:

Ein Forderungskäufer A erwirbt von einer Bank B fällig gestellte und gekündigte Kredite (Nominalwert von 1,0 Mio. Euro). Als realisierbarer Wert

dieser Forderungen wurde nach Einschätzung der Parteien ein Betrag von 500.000 Euro ermittelt. B übernimmt keine Haftung für die Einbringlichkeit der Forderungen, führt aber weiterhin die Kreditverwaltung bzw. -einziehung durch. Als Kaufpreis wird der einvernehmlich ermittelte tatsächliche wirtschaftliche Wert der Forderungen in Höhe von 500.000 Euro vereinbart.

Lösung:

A erhält für die Übernahme des Ausfallsrisikos kein Entgelt, weil er den vereinbarten tatsächlichen Wert der Forderungen zahlen muss. Die Differenz zum Nennwert spiegelt den Wertverlust wider. Es liegt daher mangels einer Gegenleistung diesbezüglich keine unternehmerische Tätigkeit des A vor. Die Risikoübernahme ist somit nicht steuerbar. Das würde auch gelten, wenn A – ohne entsprechende Anpassung des Kaufpreises – die Einziehungsmaßnahmen selbst durchführt.

Die Bank B erbringt eine gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994](#) steuerfreie Forderungsabtretung. Die vereinbarungsgemäß für A durchgeführten Einziehungsmaßnahmen stellen unselbständige Nebenleistungen zum steuerfreien Forderungsverkauf dar.

- Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung (EuGH 26.6.2003, Rs [C-442/01](#), *KapHag Renditefonds 35*).
- [...]

1.1.1.11.3.5. Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters

Rz 46 wird an den Wortlaut des [§ 142 UGB](#) angepasst.

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) 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.

1.1.1.11.5.4. Vorgänge nach dem UmgrStG

Das Beispiel in Rz 55 wird im Zusammenhang mit dem 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#) angepasst.

Rz 55 lautet:

Im Einzelnen gilt dies für folgende Umgründungsvorgänge:

- Verschmelzungen ([§ 1 UmgrStG](#)) gemäß [§ 6 Abs. 3 UmgrStG](#),
- Umwandlungen ([§ 7 UmgrStG](#)) gemäß [§ 11 Abs. 3 UmgrStG](#),
- Einbringungen ([§ 12 UmgrStG](#)) gemäß [§ 22 Abs. 3 UmgrStG](#),
- Zusammenschlüsse ([§ 23 UmgrStG](#)) gemäß [§ 26 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#),
- Realteilungen ([§ 27 UmgrStG](#)) gemäß [§ 31 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#),
- Spaltungen ([§ 32 UmgrStG](#)) gemäß [§ 38 Abs. 3 UmgrStG](#),
- Steuerspaltungen ([§ 38a UmgrStG](#)) gemäß [§ 38f Abs. 2 UmgrStG](#).

Beispiel:

*Die A-GmbH als übertragende Körperschaft wird auf die B-GmbH als übernehmende Körperschaft zum 31. Dezember **2012** verschmolzen. Die Verschmelzung fällt unter das UmgrStG. Die A-GmbH überträgt ua. eine Liegenschaft, die unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs am 1. Juli **2010** erworben und in der Folge zu Wohnzwecken vermietet wurde.*

*Die B-GmbH veräußert die (von ihr nach der Verschmelzung weiterhin zu Wohnzwecken vermietete) Liegenschaft am 1. Mai **2015** ohne Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#).*

Aufgrund des unmittelbaren Eintritts der B-GmbH in die umsatzsteuerliche Rechtsstellung der A-GmbH ist eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Ausmaß von 5/10 des beim Erwerb der Liegenschaft durch die A-GmbH geltend gemachten Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

Das UmgrStG sieht keine umsatzsteuerliche Rückwirkung vor.

2.1. Begriff des Unternehmens

2.1.5. Weitere Fälle

Rz 185 wird um einen Verweis auf die LRL 2012 ergänzt.

Rz 185 lautet:

[...]

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

2.1.6. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Rz 186 wird um Aussagen zur Vermietung zwischen Gesellschaft und ihrem Gesellschafter ergänzt. Diese kann nach der Judikatur des VwGH nur dann eine umsatzsteuerrechtlich beachtliche Tätigkeit darstellen, wenn sie einem Fremdvergleich standhält (VwGH 19.10.2011, [2008/13/0046](#)).

Rz 186 lautet:

Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem EStG 1988 hinaus. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden. Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der **Umsatzsteuer** nicht erfasst (BFH 31.07.1969, BStBl II 1969, 637). Die bloße Kapitalhingabe durch Private ist daher keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Insbesondere vermitteln Geldeinlagen auf Bankkonten oder Sparbüchern dem Inhaber nicht die Unternehmereigenschaft (VwGH 11.09.1989, [88/15/0015](#); BFH 01.02.1973, BStBl II 1973, 172). Dies gilt auch für den Erwerb und das Halten von Beteiligungen, den Erwerb von Wertpapieren, und für die Hingabe von Darlehen

oder Krediten. Auch der EuGH verneint die Unternehmereigenschaft des bloßen Kapitalanlegers, wenn er zum Ausdruck bringt, dass die bloße Ausübung des Eigentums, wie sie in der Verwaltung des eigenen Vermögens zum Ausdruck kommt, nicht als wirtschaftliche (= unternehmerische) Tätigkeit anzusehen ist (EuGH 20.06.1996, Rs [C-155/94 Wellcome Trust](#) und EuGH 06.02.1997, Rs [C-80/95 Harnas & Helm](#)). Eine unternehmerische Betätigung kann aber dann vorliegen, wenn jemand durch geschäftsmäßigen An- und Verkauf von Kapital- oder Gesellschaftsbeteiligungen wie ein Händler auftritt und damit eine nachhaltige, auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit entfaltet (BFH 15.01.1987, BStBl II 1987, 512).

Erfolgt die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses durch eine Gesellschaft an den Gesellschafter nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden, fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. VwGH 07.07.2011, [2007/15/0255](#), zur Privatstiftung mit Verweis auf VwGH 16.05.2007, [2005/14/0083](#)). Die Beurteilung ist dabei anhand eines Vergleichs zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Gesellschafter überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 19.10.2011, [2008/13/0046](#)). Diese Umstände beschränken sich nicht nur auf die Höhe des Entgelts (vgl. auch LRL 2012 Rz 160).

2.1.7. Erzielung von Einnahmen

Rz 192 wird um einen Verweis auf die LRL 2012 ergänzt.

Rz 192 lautet:

Gewinnerzielungsabsicht ist nach [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) nicht erforderlich. Dies entspricht der [MwSt-RL 2006/112/EG](#), nach der es nicht darauf ankommt, zu welchem Zweck der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet. Selbst wenn das Entgelt für eine Leistung nur in der Weiterverrechnung von Kosten besteht, unterliegt es der **Umsatzsteuer** (VwGH 15.01.1991, [89/14/0105](#)). Die Einnahmenerzielung muss nicht die primäre Motivation der Tätigkeit sein; auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten können unternehmerisch sein (VwGH 12.12.1952, [2757/50](#)). **Hinsichtlich der Abgrenzung zur Liebhaberei siehe LRL 2012 Rz 159 ff.**

2.1.8. Beginn der Unternehmereigenschaft

Rz 198a wird neu eingefügt. Die Klarstellung zur Unternehmereigenschaft einer in Gründung befindlichen Personengesellschaft erfolgt auch im Hinblick auf EuGH 01.03.2012, Rs [C-280/10, Polski Trawertyn](#).

Rz 198a lautet:

Eine Personenhandelsgesellschaft (OG, KG) entsteht nach [§ 123 Abs. 1 UGB](#) (bzw. [§ 161 Abs. 2 UGB](#)) erst mit der Eintragung in das Firmenbuch. Vorerst besteht nach UGB eine GesbR, die als Unternehmer anzusehen ist, wenn sie nach außen hin auftritt und Vorleistungen zur Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Personengesellschaft ausführt. Die von der GesbR bezogenen Leistungen werden für das Unternehmen der Personengesellschaft ausgeführt. Rz 198 gilt entsprechend.

2.3. Körperschaften des öffentlichen Rechts

2.3.1. Allgemeines

In Rz 263 wird in den Beispielen ein Verweis auf die Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#), eingefügt.

Rz 263 lautet:

Betrieb gewerblicher Art:

[...]

Beispiele:

- Eine Gemeinde vermietet eine Mehrzweckhalle inklusive Betriebseinrichtung (technische Anlagen) und Haustechniker an einen Verein für eine zweitägige Veranstaltung. In der übrigen Zeit wird die Mehrzweckhalle von der Gemeinde überwiegend für erwerbswirtschaftliche Aufgaben als BgA verwendet. Es liegt die entgeltliche Überlassung (Vermietung) eines BgA iSd [§ 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988](#) vor. Die Vermietung eines Grundstückes iSd [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) (Rz 265) wäre nur dann gegeben, wenn die Mehrzweckhalle ohne betrieblichen Hintergrund (zB ohne technische Anlagen und Betreuung) für eine Veranstaltung entgeltlich zur Verfügung gestellt wird.

- Eine Gemeinde vermietet eine Mehrzweckhalle mit allen Einrichtungen einem Verein zur Abhaltung eines Vereinsballes. Die an sich für betriebliche Zwecke geeignete Mehrzweckhalle wird von der Gemeinde überwiegend für hoheitliche Aufgaben verwendet. Es liegt die Vermietung eines Grundstückes iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vor (unechte Steuerbefreiung oder Option zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 mit Vorsteuerabzugsberechtigung im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung – siehe Rz 265). **Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012, siehe Rz 899a bis Rz 899c.**

In Rz 265 wird ein Verweis auf die Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012, eingefügt.

Rz 265 lautet:

[...]

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

Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfreien Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012, siehe Rz 899a bis Rz 899c.

2.3.6. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger

In Rz 274 wird im Anschluss an den letzten Absatz das 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012, eingearbeitet.

Rz 274 lautet:

[...]

Änderungen durch das 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012

Nach dem 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012, ist eine Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994) nur zulässig, wenn der Mieter nahezu ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Bestimmung ist auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden,

die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde. Als Beginn der Errichtung des Gebäudes ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.

Für Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31. August 2012 beginnen, ist eine Option zur Steuerpflicht (weiterhin) nur möglich, wenn vor dem 1. September 2012 durch den ausgegliederten Rechtsträger (Unternehmer) mit der Errichtung des Gebäudes begonnen wurde. Erfolgt(e) die Errichtung nicht durch den ausgegliederten Rechtsträger selbst, sondern durch die Gemeinden, Gemeindeverbände (oder anderen Gebietskörperschaften), ist mangels Unternehmeridentität seitens des ausgegliederten Rechtsträgers eine Option zur Steuerpflicht nicht zulässig. Hinsichtlich weiterer Ausführungen zur Neuregelung ab 1. September 2012 siehe Rz 899a bis Rz 899c.

In Rz 274a wird nach dem letzten Absatz ein Verweis auf die Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), eingefügt.

Rz 274a lautet:

[...]

Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfreien Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), siehe Rz 274.

2.5. Fehlende Unternehmereigenschaft

Im Anschluss an Rz 312 wird ein Abschnitt samt Überschrift sowie die Rz 313 eingefügt, in welcher auf die – mit BMF-Erlass vom 01.01.2012, BMF-010203/0599-VI/6/2012 verlautbarten – Liebhabereirichtlinien 2012 (LRL 2012) verwiesen wird.

Der Abschnitt und die Überschrift lauten:

2.5.2. Liebhaberei

Rz 313 lautet:

Gemäß [§ 6 LVO](#), [BGBI. Nr. 33/1993 idgF](#), welcher gemäß [§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994](#) eine Legaldefinition zur Liebhaberei im Sinne des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) darstellt (vgl. [VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082](#)), kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) (Betätigungen mit Liebhabereivermutung) vorliegen. Siehe dazu im Detail LRL 2012 Rz 159 bis Rz 184.

Randzahlen 314 bis 325: *derzeit frei*.

3.1.2. Abgrenzung zur sonstigen Leistung

In Rz 345 wird der Verweis an das [Ökostromgesetz 2012](#), BGBI. I Nr. 75/2011, angepasst und zum Leasing eine klarstellende Ergänzung vorgenommen.

Rz 345 lautet:

[...]

Herkunfts nachweise nach § 10 Ökostromgesetz 2012, BGBI. I Nr. 75/2011, und RECS Zertifikate: Die steuerbare Übertragung von Herkunfts nachweisen nach [§ 10 Ökostromgesetz 2012, BGBI. I Nr. 75/2011](#), und RECS Zertifikaten 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.

Leasing: Ist das Leasinggut nach einkommensteuerlichen Grundsätzen (**EStR 2000 Rz 135 ff**) dem Leasinggeber zuzurechnen, liegt eine sonstige Leistung, ist es dem Leasingnehmer zuzurechnen, liegt eine Lieferung vor (**zum Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis siehe Rz 1802a**).

[...]

3.1.3. Einheitlichkeit der Leistung

Rz 349 wird um Aussagen zu Zeitschriftenabonnements mit Online-Zugang (Umsatzsteuerprotokoll 2011) ergänzt.

Rz 349 lautet:

Keine einheitliche Leistung liegt vor:

- Menüs in (Schnell)restaurants

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

- Autobahnvignetten als Zugabe zu Zeitungsabonnements

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

- **Zeitschriftenabonnements mit Online-Zugang**

Die Aufteilung eines pauschalen Entgelts auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung von Zeitungen, Zeitschriften usw. und die dem Normalsteuersatz unterliegende Zurverfügungstellung einer Online-Version hat – sofern keine Einzelverkaufspreise vorliegen – nach den tatsächlichen Kosten zu erfolgen (siehe VwGH 16.12.2009, [2008/15/0075](#), unter Hinweis auf EuGH 22.10.1998, Rs [C-308/96](#) und Rs C-94/97, *T. P. Madgett und R. M. Baldwin*). Die nicht direkt der Print- oder der Onlineproduktion zurechenbaren Kosten werden im selben Verhältnis wie die direkt zurechenbaren Kosten aufgeteilt.

Beispiel:

direkt zurechenbare Kosten:

Print: 9 Mio. €; Online: 1 Mio. €

nicht direkt zurechenbare Kosten: 10 Mio. €

Print: 90%, das sind 9 Mio. €; Online: 10 %, das sind 1 Mio. €

Gesamtkosten Print: 18 Mio. € (90% der Gesamtkosten); Gesamtkosten Online: 2 Mio. € (10% der Gesamtkosten)

Erlöse Pauschalangebot: 30 Mio. €

90% der Umsätze unterliegen dem ermäßigten Steuersatz, 10% der Umsätze dem Normalsteuersatz

3.2. Den Lieferungen gleichgestellter Eigenverbrauch

In Rz 367 wird nach dem Beispiel als letzter Satz ein Verweis auf den durch das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), eingeführten Normalwert aufgenommen.

Rz 367 lautet:

[...]

Zur Anwendung des Normalwertes ab 1. Jänner 2013 siehe Rz 682.

3.8. Beförderungs- und Versendungslieferung

In Rz 449 erfolgt eine Klarstellung.

Rz 449 lautet:

Voraussetzung, dass die Lieferung mit Beginn der Beförderung bzw. mit der Übergabe an den Spediteur oder Frachtführer ausgeführt gilt, ist, **dass zu Beginn der Beförderung oder Versendung der Abnehmer feststeht und** dass es sich bei Beginn der Beförderung bereits um den Gegenstand der Lieferung handelt. **Letztere** Voraussetzung ist nicht gegeben, wenn der Gegenstand nach seiner Übergabe noch einer Be- oder Verarbeitung unterzogen wird. Bei der Lieferung von Einzelteilen ist daher zu unterscheiden:

- Wird das betriebsfertig hergestellte Werk nur zum Zweck des leichteren Transportes wieder in Einzelteile zerlegt, so gilt die Lieferung mit der Übergabe an den Beförderungsunternehmer als ausgeführt.
- Sind dagegen am Ort der Aufstellung noch umfangreiche Arbeiten vorzunehmen, durch die das Werk erst fertig gestellt wird (wie zB Montierungen von Anlagen, Fundamentierung usw.), so ist die Lieferung erst mit der Durchführung dieser Arbeiten ausgeführt (Montagelieferung).

Geht das Wirtschaftsgut während der Beförderung unter und trägt das Risiko des Untergangs der Lieferer, liegt keine Lieferung vor.

3a.1a.4. Eigenverbrauch durch sonstige Leistungen

In Rz 482 wird die Rechtsansicht des BMF zu kostenlosen Einschaltungen für soziale Einrichtungen eingearbeitet.

Rz 482 lautet:

Zu den anderen sonstigen Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke im Sinne des [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#) gehören einerseits die unentgeltliche Erbringung reiner Dienstleistungen (zB Kantinenumsätze), andererseits aber auch die Verwendung eines unternehmerischen Gegenstandes für nichtunternehmerische Zwecke, wenn damit gleichzeitig ein Dienstleistungsanteil verknüpft ist, dem nicht bloß untergeordnete Bedeutung zukommt.

Beispiel:

Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW samt Fahrer an einen leitenden Angestellten für seine Privatfahrten.

Unabhängig davon, ob für das Fahrzeug ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, liegt ein Leistungseigenverbrauch gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#) vor (Beförderungsdienstleistung für den Bedarf des Personals). In die Bemessungsgrundlage sind sämtliche auf die Dienstleistung entfallenden Kosten miteinzubeziehen.

Bei Gratiseinschaltungen von Inseraten in Zeitungen zugunsten sozialer Einrichtungen kann davon ausgegangen werden, dass die Einschaltung im eigenen unternehmerischen Interesse des Medieninhabers liegt (zB Werbung, Imagepflege) und der unternehmerische Zweck ausreichend belegt ist, wenn im Rahmen der Einschaltung darauf hingewiesen wird.

3a.4.neu Besorgungsleistung

In Rz 638g werden die im Erkenntnis des VwGH vom 29.02.2012, [2008/13/0068](#), enthaltenen wesentlichen Aussagen zur Besorgungsleistung eingearbeitet.

Rz 638g lautet:

Ein Besorgen liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen durch einen Dritten erbringen lässt oder wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen an Dritte erbringt. **Bei der Dienstleistungskommission wird fingiert, dass der Auftraggeber im Fall des Leistungsverkaufs eine Dienstleistung an den Besorger erbringt, der in weiterer Folge an einen Dritten weiterleistet. Die Besorgungsleistung des Besorgers an den Auftraggeber geht in der Leistung des Auftraggebers an den Besorger auf. Dies gilt sinngemäß auch für den Leistungseinkauf (VwGH 29.02.2012, 2008/13/0068).**

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

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

3a.6.neu Generalklausel für unternehmerische Leistungsempfänger

Rz 639b wird an die Terminologie der [MwSt-RL 2006/112/EG](#) bzw. der [Durchführungsverordnung \(EU\) Nr. 282/2011](#) angepasst.

Rz 639b lautet:

[§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) normiert als Generalklausel für sonstige Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich das Empfängerortprinzip. **Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994](#) erbracht wird, wird an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Dies ist dort, wo der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat; in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer Betriebsstätte gilt als Ort, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt, der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt (siehe näher [Art. 12 f VO \(EU\) 282/2011](#)).**

Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ist der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden; hierbei sind der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort seines satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammen kommt, zu berücksichtigen.

Kann anhand dieser Kriterien der Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht mit Sicherheit bestimmt werden, so wird der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, zum vorrangigen Kriterium (vgl. [Art. 10 VO \(EU\) 282/2011](#)).

Allein aus dem Vorliegen einer Postanschrift kann nicht geschlossen werden, dass sich dort der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens befindet.

Aufgrund der Leitlinie zum Grundstücksort (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011) kommt es zur Änderung der Rechtsansicht hinsichtlich Vermittlungsleistungen iZm dem Verkauf von Grundstücken. Vermittlungsleistungen für den Verkauf von Grundstücken und für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken fallen nunmehr unter die Bestimmung des [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#) (Grundstücksort). Rz 639f wird entsprechend angepasst.

Rz 639f lautet:

Unter [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) fallen ua. auch:

- Vermittlungsleistungen für Unternehmer, ausgenommen die **Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken**;
- Güterbeförderungsleistungen für Unternehmer;
- Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind, für Unternehmer;
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände für Unternehmer;
- Langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln an Unternehmer (ausgenommen der Fälle des [§ 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994](#));
- Die in [§ 3a Abs. 14 UStG 1994](#) taxativ aufgezählten Katalogleistungen für Unternehmer;
- Die Einräumung des Rechts zur Fernsehübertragung von Fußballspielen an Unternehmer ([Art. 26 VO \(EU\) 282/2011](#)).

Rz 639g wird um die Leitlinie zum Grundstücksort (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011) ergänzt und gleichzeitig erfolgt in Rz 639j eine Anpassung der Beispiele an die durch das AbgÄG 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#), geänderte Textierung des [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#).

Rz 639g lautet:

Eine Vermittlungsleistung an einen Unternehmer wird (ausgenommen die **Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken**) gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort ausgeführt. Das gilt auch für die Vermittlung der in [§ 3a Abs. 14 UStG 1994](#) genannten Katalogleistungen.

Beispiel:

Der Handelsvertreter M, München, vermittelt für den österreichischen Unternehmer W, Wien, den Verkauf von Waren an andere Händler in Österreich.

*Leistungsort des M ist dort, wo der Leistungsempfänger W sein Unternehmen betreibt (Österreich). Die Leistung des M unterliegt daher der österreichischen Umsatzsteuer. Die Steuerschuld geht **unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994** auf W über. In diesem Fall haftet der leistende M für diese Steuer und hat den Umsatz in die ZM aufzunehmen.*

Rz 639j lautet:

Güterbeförderungsleistungen, die an Unternehmer erbracht werden, sind unabhängig von der Beförderungsstrecke und dem Abgangsort des Beförderungsmittels stets am Empfängerort, dh. dort, wo der die Leistung empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt, steuerbar ([§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#)). Keine Sonderregelungen bestehen für in- und ausländische Vor- und Nachläufe sowie für Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die üblicherweise mit Beförderungsleistungen verbunden sind. Der Leistungsplatz jeder einzelnen Leistung ist, soweit es sich nicht um eine unselbständige Nebenleistung zu einer Güterbeförderung handelt, gesondert zu ermitteln.

Beispiel 1:

Der österreichische Unternehmer U beauftragt den österreichischen Frachtführer F, Güter von Spanien nach Österreich zu befördern. F beauftragt den französischen Unternehmer N, die Güter in Frankreich umzuladen.

*Die innergemeinschaftliche Güterbeförderung des F für den U ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Österreich) steuerbar. Das Umladen der Güter in Frankreich durch N für F ist ebenfalls gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Österreich) steuerbar. F schuldet als Leistungsempfänger **unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994** die Umsatzsteuer. **In diesem Fall haftet der** leistende Unternehmer N für diese Steuer **und hat den Umsatz in die ZM aufzunehmen.***

Beispiel 2:

Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den französischen Frachtführer F, Güter von Wien nach Frankreich zu befördern. F beauftragt den österreichischen Spediteur S, die Güter von Wien nach Salzburg zu befördern. Die Beförderung der Güter von Salzburg nach Frankreich erfolgt durch F.

Der innerösterreichische Transport der Güter von Wien nach Salzburg durch S für F ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Frankreich) steuerbar. Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger F (vgl. [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#)). In der Rechnung an F darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein.

Die Beförderungsleistung des F für U umfasst die Gesamtbeförderung von Wien nach Frankreich und ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Frankreich) steuerbar.

3a.7.neu Generalklausel für nicht unternehmerische Leistungsempfänger

Rz 639n wird an die Terminologie der [MwSt-RL 2006/112/EG](#) bzw. der [Durchführungsverordnung \(EU\) Nr. 282/2011](#) angepasst.

Rz 639n lautet:

[§ 3a Abs. 7 UStG 1994](#) normiert als Generalklausel für sonstige Leistungen, die an einen Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) erbracht werden, das Unternehmerortprinzip. Kommt keine Spezialbestimmung zur Anwendung, ist für die Bestimmung des Leistungsortes der Ort maßgeblich, an dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Rz 639b ist sinngemäß anzuwenden.

Rz 639p wird an die durch das AbgÄG 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#), eingeführten Änderungen des [§ 3a Abs. 12 Z 2 UStG 1994](#) (langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln an Nichtunternehmer) angepasst.

Rz 639p lautet:

Demonstrative Aufzählung der Anwendungsfälle des [§ 3a Abs. 7 UStG 1994](#) an Nichtunternehmer:

- **Bis 31. Dezember 2012:** Langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (ausgenommen der Fälle des [§ 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994](#));
- Die in [§ 3a Abs. 14 Z 1 bis 13 und Z 15 UStG 1994](#) taxativ aufgezählten Katalogleistungen, wenn der Leistungsempfänger innerhalb der EU seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Betreibt der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Drittland aus und ist der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts, gilt [§ 3a Abs. 15 UStG 1994](#);
- Die in [§ 3a Abs. 14 Z 14 UStG 1994](#) genannten sonstigen Leistungen, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Gemeinschaftsgebiet aus betreibt und der Leistungsempfänger innerhalb der EU seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- Die in [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#) bezeichneten Reiseleistungen ([§ 23 Abs. 3 UStG 1994](#));

- Die Leistungen der Ärzte, Vermögensverwalter, Testamentsvollstrecker;
- Die Leistungen der Notare, soweit diese nicht Grundstücksgeschäfte beurkunden (vgl. Rz 640b) oder nicht selbständige Beratungsleistungen erbringen (vgl. Rz 641w);
- Im Rahmen einer Bestattung erbrachte Dienstleistungen, soweit diese eine einheitliche Leistung darstellen ([Art. 28 VO \(EU\) 282/2011](#)).

3a.8.neu Vermittlungsleistung an Nichtunternehmer

Rz 639s wird an Aussagen der Leitlinie zum Grundstücksort (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011) angepasst.

Rz 639s lautet:

Zur Vermittlungsleistung an einen Unternehmer siehe Rz 639f.

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt; der Vermittler wird im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig (VwGH 17.09.1990, [89/15/0070](#)).

Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer wird (ausgenommen **die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken**) gemäß [§ 3a Abs. 8 UStG 1994](#) an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Das gilt auch für die Vermittlung der in [§ 3a Abs. 14 UStG 1994](#) genannten Katalogleistungen.

Beispiel 1 (Vermittlung einer Lieferung):

Der Handelsvertreter M, München, vermittelt für den österreichischen Privaten W, Wien, den Kauf einer Gartenschaufel von einem Händler in Österreich. M hat in Österreich weder Sitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte. Leistungsort des M ist dort, wo die vermittelte Leistung ausgeführt wird. Die vermittelte Leistung (Lieferung) wird in Österreich ausgeführt. Die Leistung des M unterliegt daher der österreichischen Umsatzsteuer.

[§ 19 Abs. 1 UStG 1994](#) (Übergang der Steuerschuld) kommt nicht zur Anwendung, da die Vermittlung für eine Privatperson erfolgt. M hat sich umsatzsteuerlich registrieren

zu lassen und kann in Österreich einen Fiskalvertreter bestellen ([§ 27 Abs. 7 UStG 1994](#)). Eine ZM hat M nicht abzugeben.

Beispiel 2 (Vermittlung einer sonstigen Leistung):

Der Vermittler V mit Sitz in Österreich vermittelt für den Privaten P in Deutschland einen Dolmetscher mit Sitz im Drittland. Die Vermittlungsleistung des V ist dort steuerbar, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Die Leistung des Dolmetschers wird von einem Unternehmer im Drittland an einen Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbracht. Der Ort seiner Leistung richtet sich daher gemäß [§ 3a Abs. 7 UStG 1994](#) nach dem Sitz des Leistenden. Dieser liegt im Drittland. Auch die Vermittlungsleistung des V an P ist im Drittland steuerbar.

Beispiel 3 (Vermittlung eines Sportlers an einen Verein):

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

Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer wird gemäß [§ 3a Abs. 8 UStG 1994](#) an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (vgl. EuGH 27.05.2004, Rs [C-68/03](#), Lipjes). Der Leistungsort des Vermittlers richtet sich daher danach, wo der Sportler (wäre er selbstständig) seine Leistung an den Verein erbringt.

Die Leistungen eines (selbstständigen) Sportlers werden gemäß [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) am Tätigkeitsort (ab 1.1.2011 am Empfängerort gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) bzw. am Tätigkeitsort gemäß [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#)) erbracht.

Gegenüber dem Verein erbringt der Sportler eine einheitliche Leistung (vgl. VwGH 30.03.2006, [2002/15/0075](#) zum Schitrainer), die am Tätigkeitsort, das ist üblicherweise dort, wo der Verein seinen Sitz hat, steuerbar ist. Ab 1.1.2011 bestimmt sich der Leistungsort nach [§ 3a Abs. 6 bzw. Abs. 11 lit. a UStG 1994](#).

3a.9.neu Grundstücksort

In Rz 639x und Rz 640c werden Aussagen der Leitlinie zum Grundstücksort (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011) eingearbeitet. Aus Übersichtsgründen enthält Rz 639x nun formatmäßig eine Aufzählung.

Rz 639x lautet:

Zu den Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gehören

- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;
- die Beherbergung, die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen;

- die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen;
- die Vermietung auf Campingplätzen;
- **die Lagerung** von Gegenständen (zB in einem Lager- oder Kühlhaus), **wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstückes der ausschließlichen Nutzung durch den Kunden gewidmet ist**, unabhängig davon, auf welcher zivilrechtlichen Grundlage die Leistung erfolgt (zB Miet- oder Verwahrungsvertrag);
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind;
- **die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken;**
- **die Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand von Grundstücken;**
- **die Bewertung von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken, zur Ermittlung des Grundstückswerts als Sicherheit für ein Darlehen oder für die Bewertung von Gefahren und Schäden in Streitfällen.**

Rz 640c lautet:

Nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen folgende Leistungen, sofern sie selbständige Leistungen sind:

- **die Erstellung von Bauplänen für Gebäude und Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück zugeordnet sind;**
- **die Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind bzw. werden;**
- der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften;
- die Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, zB durch Zeitungen;

- die Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung;
- die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen;
- **die Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstückes zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung gestellt wird;**
- sonstige Leistungen der Veranstalter von Messen und Ausstellungen (vgl. Rz 640u bis Rz 640y) **sowie von Kongressen (vgl. Rz 640t);**
- die Vermittlung von Leistungen, deren Leistungsort sich nach [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#) bestimmt, **insbesondere die Vermittlung der Beherbergung in einem Hotel oder einer anderen Unterkunft**, ausgenommen die **Vermittlungstätigkeit beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken.**

Beispiel:

Der deutsche Unternehmer D vermittelt für den österreichischen Architekten A die Planung eines Geschäftsgebäudes in Deutschland.

Die Planungsleistung des A ist am Grundstücksort steuerbar (Deutschland). Da dies kein Anwendungsfall des zwingenden Überganges der Steuerschuld nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) ist, hat A diese Leistung nicht in die ZM aufzunehmen. Die Vermittlungsleistung des D ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Österreich) steuerbar. Die Steuerschuld geht gemäß [§ 19 Abs. 1 UStG 1994](#) auf A über. Da dies ein Fall des zwingenden Überganges der Steuerschuld nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) ist, hat D die Vermittlungsleistung in seine ZM aufzunehmen. Zu den sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF [RL 2008/8/EG](#) die Steuer schuldet, siehe Rz 4154.

3a.11.6.neu Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen

In Rz 641f wird klargestellt, dass die Teilnahme an Schikursen nicht unter den Begriff der Eintrittsberechtigung fällt.

Rz 641f lautet:

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

Unter den Begriff der Eintrittsberechtigung fallen insbesondere

- das Recht auf Eintritt zu Vorführungen, Theateraufführungen, Zirkusveranstaltungen, Messen, Unterhaltungsprogrammen, Konzerten, Ausstellungen und ähnlichen kulturellen Veranstaltungen, einschließlich des durch ein Abonnement abgedeckten Eintritts;
- das Recht auf Eintritt zu Sportveranstaltungen wie einem Spiel oder einem Wettkampf, einschließlich des durch eine Dauerkarte abgedeckten Eintritts;
- das Recht auf Eintritt zu bzw. Teilnahme an der Öffentlichkeit allgemein zugänglichen Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts oder der Wissenschaft, wie Konferenzen und Seminaren. Der Öffentlichkeit allgemein zugängliche Veranstaltungen sind solche, bei denen der Zutritt im Wesentlichen jedermann freisteht, die Veranstaltung also nicht von vornherein auf einen in sich geschlossenen, nach außen begrenzten Kreis von Teilnehmern gerichtet ist.

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

Der deutsche Seminarveranstalter K erbringt im März 2011 ein "Inhouse-Seminar" in Deutschland an den österreichischen Unternehmer U mit Sitz in Wien. An diesem Seminar können nur Mitarbeiter des österreichischen Unternehmers teilnehmen.

Da das Seminar nicht für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich ist, fällt die Teilnahmegebühr für dieses Seminar nicht unter § 3a Abs. 11a UStG 1994, sondern ist gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Empfängerort in Wien steuerbar. Die Steuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf U über.

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

Die Vermittlung einer Eintrittsberechtigung zu einer Veranstaltung ist keine mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende sonstige Leistung iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994.

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

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

In Rz 641g werden die aufgrund des AbgÄG 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#), eingeführten Änderungen zum Leistungsplatz bei der Vermietung von Beförderungsmitteln eingearbeitet. Da die Bestimmung des [§ 3a Abs. 12 UStG 1994](#) nunmehr auch Ausführungen zur langfristigen Vermietung enthält, wird auch die Überschrift zu Abschnitt 3a.12. neu angepasst.

Die Überschrift lautet:

3a.12.neu Vermietung von Beförderungsmitteln

Rz 641g lautet:

Der Leistungsplatz bestimmt sich bei der kurzfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln **(unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 UStG 1994](#) ist)** danach, wo das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, dh. wo sich das Beförderungsmittel befindet, wenn der Leistungsempfänger tatsächlich die physische Kontrolle darüber erhält. Die rechtliche Kontrolle allein (Vertragsunterzeichnung, Schlüsselübergabe) reicht hierfür nicht aus.

Bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln bestimmt sich der Leistungsplatz im zwischenunternehmerischen Bereich nach **[§ 3a Abs. 6 \(Empfängerort\)](#) bzw. [Abs. 15 UStG 1994](#)**. Wird eine solche Leistung (langfristige Vermietung) an einen Nichtunternehmer erbracht, richtet sich der Leistungsplatz **bis 31. Dezember 2012** nach **[§ 3a Abs. 7 UStG 1994 \(Unternehmerort\)](#), ab 1. Jänner 2013 nach [§ 3a Abs. 12 Z 2 erster Unterabsatz UStG 1994 \(Empfängerort\)](#)** bzw. auch nach [§ 3a Abs. 15 UStG 1994](#).

Der Unternehmer hat den Empfängerort nach [§ 3a Abs. 12 Z 2 erster Unterabsatz UStG 1994](#) auf Grundlage der vom Leistungsempfänger erhaltenen Informationen durch geeignete Maßnahmen zu überprüfen (zB Kontrolle des Reisepasses und

der Kreditkarte) und sich das Nichtvorliegen eines inländischen Wohnsitzes, Sitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes bestätigen zu lassen.

Ausnahme: Wird ein Sportboot langfristig an einen Nichtunternehmer vermietet, gilt ab 1. Jänner 2013 als Leistungsort der Ort, an dem dem Leistungsempfänger das Sportboot tatsächlich zur Verfügung gestellt wird ([§ 3a Abs. 12 Z 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#)), wenn der Unternehmer an diesem Ort sein Unternehmen betreibt oder sich dort die Betriebsstätte befindet, die die Leistung erbringt.

Beispiel 1:

Der österreichische Unternehmer Ö mit Sitz in Wien vermietet eine Yacht an einen österreichischen Privaten für die Dauer von 4 Monaten. Diese wird in Italien im Hafen von Genua übergeben. Ö hat keine Betriebsstätte in Italien. Der Leistungsort richtet sich gemäß [§ 3a Abs. 12 Z 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) nach dem Empfängerort (Österreich).

Beispiel 2:

Der italienische Unternehmer I mit Sitz in Rom vermietet ein Motorboot an einen österreichischen Privaten für die Dauer von 4 Monaten. Dieses wird in Italien im Hafen von Genua übergeben, wo I eine Betriebsstätte hat. Der Leistungsort richtet sich gemäß [§ 3a Abs. 12 Z 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) nach dem Ort, an dem das Sportboot dem Privaten tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (Genua, Italien).

Beispiel 3:

Der deutsche Unternehmer D mit Sitz in München und einer Betriebsstätte in Rom vermietet ein Segelboot an einen österreichischen Privaten für die Dauer von 4 Monaten. Dieses wird in Italien im Hafen von Genua übergeben. Da D weder Sitz noch Betriebsstätte in Genua hat, bestimmt sich der Leistungsort gemäß [§ 3a Abs. 12 Z 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) nach dem Empfängerort (Österreich).

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

Zu den Beförderungsmitteln gehören auch Sattelzugmaschinen, Sattelanhänger, Auflieger, Fahrzeuganhänger, Eisenbahnwagen, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen (vgl.

jedoch Rz 639y), Fahrzeuge, die speziell für den Transport von Kranken oder Verletzten konzipiert sind, Traktoren und andere landwirtschaftliche Fahrzeuge, Fahrzeuge für militärische, Überwachungs- oder Zivilschutzzwecke (ausgenommen Kampffahrzeuge und Kampfflugzeuge), Rollstühle und ähnliche Fahrzeuge für Kranke und Körperbehinderte, mit Vorrichtungen zur mechanischen oder elektronischen Fortbewegung, Fahrräder und Dreiräder.

Keine Beförderungsmittel sind zB Bagger, Planierraupen, Bergungskräne, Schwertransportkräne, Baustellenlastenaufzüge, Transportbänder, Gabelstapler, Elektrokarren, Rohrleitungen, Ladekräne, Schwimmkräne, Container, militärische Kampffahrzeuge, Kampfflugzeuge, Maschinen, Apparate und Geräte zum Ernten oder Dreschen von landwirtschaftlichen Erzeugnissen. Unabhängig hievon kann jedoch mit diesen Gegenständen eine Beförderungsleistung ausgeführt werden.

3a.14.neu Katalogleistungen

In Rz 642e wird die Entscheidung des EuGH vom 26.01.2012, Rs [C-218/10, ADV Allround](#), eingearbeitet.

Rz 642e lautet:

Die Gestellung von Personal umfasst auch die Gestellung von selbständigem, nicht beim leistenden Unternehmer beschäftigtem Personal (EuGH 26.01.2012, Rs [C-218/10, ADV Allround](#)).

Die Verordnung des BM für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei der Gestellung von Personal, BGBl. II Nr. 218/1998, ist zu beachten.

Der Ort der sonstigen Leistung bei der Gestellung von Personal wird vom Inland in das Drittlandsgebiet verlagert, wenn das gestellte Personal im Drittland eingesetzt wird.

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

In Rz 642x wird das Beispiel an die durch das AbgÄG 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#), erfolgte Änderung des [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) angepasst.

Rz 642x lautet:

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

Beispiel:

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

*Die Werbeleistung der österreichischen Zeitung an den Schweizer Werbungsmittler ist nach [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) nicht in Österreich steuerbar. Die Leistung des Schweizer Werbungsmittlers an die Gemeinde unterliegt nach [§ 3a Abs. 15 Z 2 UStG 1994](#) der österreichischen Umsatzsteuer. **Die österreichische Gemeinde schuldet die Steuer unter den Voraussetzungen des [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#).***

4.3. Durchlaufende Posten

Infolge Abschaffung der Bundesstempel- und Gerichtskostenmarken haben die entsprechenden Ausführungen in Rz 657 keinen Anwendungsbereich mehr und werden gestrichen.

Rz 657 lautet:

[...]

Notare und Rechtsanwälte - Auslagen: Die von den Rechtsanwälten und Notaren weiterverrechneten Gerichtsgebühren sind durchlaufende Posten. Vollstreckernoten, Sachverständigengebühren, Schätzungs- und Ediktalkosten und Kosten der Drittschuldneräußerung sind durchlaufende Posten, wenn der Schuldner der Beträge gegenüber dem Gericht nur der Klient ist und ein Rechtsanwalt im Namen des Klienten die Beträge entrichtet.

[...]

4.5. Pfandschein und Spiel mit Gewinnmöglichkeit

In die neu eingefügte Rz 666 wird ein Verweis auf die Ausführungen zur Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Glücksspielautomaten und Video Lotterie Terminals aufgenommen.

Rz 666 lautet:

Zur Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Glücksspielautomaten und aus Video Lotterie Terminals siehe Rz 860.

Randzahlen 667 bis 670: *derzeit frei.*

Nach Rz 681 wird ein neuer Abschnitt samt Überschrift mit Ausführungen zum Normalwert als Bemessungsgrundlage aufgenommen (siehe AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#)).

Der Abschnitt und die Überschrift lauten:

4.9. Normalwert als Bemessungsgrundlage ab 1. Jänner 2013

Rz 682 lautet:

Basierend auf [Art. 72 iVm Art. 80 der MwSt-RL 2006/112/EG](#) ist der Normalwert als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen anzusetzen, wenn das Entgelt aus außerbetrieblichen Motiven (familiäre oder freundschaftliche Nahebeziehungen, Gesellschafterstellung oder gesellschaftliche Verflechtung, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis, usw.) vom Normalwert abweicht (hinsichtlich der Abgrenzung der außerbetrieblichen Motive im Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis siehe Rz 66 ff.). Der Normalwert ist allerdings nur anzusetzen, wenn

- der Empfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt unter dem Normalwert liegt,**
- der Umsatz unecht befreit ist (ausgenommen die Kleinunternehmerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#)) und das Entgelt unter dem Normalwert liegt, oder**

- **der leistende Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt über dem Normalwert liegt.**

Die Anwendung des Normalwerts setzt ein Entgelt voraus (für die Beurteilung außerhalb des Anwendungsbereiches von [§ 4 Abs. 9 UStG 1994](#) vgl. Rz 367). Auf die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes oder die unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung durch einen Unternehmer ist dagegen [§ 3 Abs. 2](#) bzw. [§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#) (und nicht der Normalwert) anzuwenden.

Die Lieferung von Grundstücken sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken fällt nicht unter die Normalwertregelung.

Beispiel 1:

P verkauft eine Ware um 30.000 € (Normalwert 40.000 €) an U. Der niedrige Verkaufspreis ist darauf zurückzuführen, dass P Gesellschafter der U ist. Beide Unternehmer sind voll vorsteuerabzugsberechtigt.

Lösung:

Da beide Unternehmer voll vorsteuerabzugsberechtigt sind, kommt der Normalwert nicht zur Anwendung.

Beispiel 2:

Der Fahrradhändler F verkauft seiner Tochter aus privaten Gründen ein Fahrrad um 300 € (normaler Verkaufspreis netto 600 €).

Lösung:

Da die Tochter als Privatperson nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, bildet der Normalwert (dh. 600 €) die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Beispiel 3:

Ein Versicherungsvertreter erbringt steuerpflichtige Beratungsleistungen und davon unabhängig unecht steuerbefreite Versicherungsvermittlungsleistungen an ein Unternehmen, an dem er als Gesellschafter beteiligt ist. Das Entgelt für die steuerpflichtige Leistung beläuft sich auf 100.000 € (Normalwert 55.000 €). Das Entgelt für die steuerfreie Leistung wird mit 10.000 € festgesetzt (Normalwert 55.000 €).

Lösung:

Für beide Leistungen ist die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Normalwert (jeweils 55.000 €). Bei Anwendung des Entgelts als Bemessungsgrundlage könnte es zu nicht gerechtfertigten Verschiebungen hinsichtlich der Aufteilung des Vorsteuerabzuges kommen.

Eine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung für die Bestimmung des Normalwerts wird regelmäßig nur in den folgenden Fällen ermittelt werden können:

- **Wenn ein direkter Preisvergleich möglich ist; ein direkter Preisvergleich ist grundsätzlich möglich, wenn der leistende Unternehmer vergleichbare Geschäfte auch mit Empfängern tätigt, zu denen er nicht in einem Naheverhältnis steht. Subsidiär können auch Marktpreise, wie man sie zB aus Börsennotierungen oder branchenüblichen Abschlüssen ermittelt oder aus Preisübersichten von Verbänden gewinnt, zum Vergleich herangezogen werden.**
- **Bei Sachzuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer werden aus Vereinfachungsgründen weiterhin die Werte als Normalwert herangezogen werden können, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer zu Grunde gelegt sind.**
- **Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann auch ein für Ertragsteuerzwecke identifizierter transaktionsbezogener Fremdvergleichspreis als Normalwert herangezogen werden.**

In allen übrigen Fällen wird regelmäßig keine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung ermittelt werden können, mit der Konsequenz, dass der Normalwert unter sinngemäßer Anwendung von [§ 4 Abs. 8 lit. a und b UStG 1994](#) bestimmt werden muss.

Die Normalwertregelung des [§ 4 Abs. 9 UStG 1994](#) ist auch auf den innergemeinschaftlichen Erwerb anzuwenden (siehe Rz 3932).

Randzahlen 683 bis 687: *derzeit frei.*

6.1.7. Leistungen der Sozialversicherungs- und Fürsorgeträger

In Rz 749 wird im vorletzten Absatz ein Verweis auf das 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), aufgenommen.

Rz 749 lautet:

[...]

Die spezielleren Befreiungen nach [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a und Z 16 UStG 1994](#) gehen den Befreiungen gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 7 und Z 26 UStG 1994](#) vor. Bei Grundstücksumsätze oder bei Vermietungen von Grundstücken zwischen begünstigten Personen iSd [§ 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994](#) besteht somit nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a bzw. Z 16 UStG 1994](#) zu verzichten. **Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit bei gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfreien Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch das 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012, siehe Rz 899a bis Rz 899c.**

[...]

6.1.8.4. Umsätze mit Geldforderungen

In Rz 760 werden die im Erkenntnis des VwGH vom 29.02.2012, [2008/13/0068](#) enthaltenen Aussagen zur Kreditverwaltung eingearbeitet.

Rz 760 lautet:

Auch die Vermittlung der Umsätze von Geldforderungen ([§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994](#)) ist in die Steuerbefreiung einbezogen. Befreit sind ua. auch die Optionsgeschäfte mit Geldforderungen. Gegenstand dieser Optionsgeschäfte ist das Recht, bestimmte Geldforderungen innerhalb einer bestimmten Frist zu einem festen Kurs geltend zu machen oder veräußern zu können. Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Optionsgeschäfte mit Devisen.

Von der Befreiung ausdrücklich ausgenommen sind die Umsätze aus der Einziehung von Forderungen, das sind finanzielle Transaktionen, die darauf gerichtet sind, die Erfüllung einer Geldschuld zu erwirken (EuGH 26.06.2003, Rs [C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH](#)). Die Einziehung kann sich auch auf Forderungen beziehen, die noch nicht fällig sind, und muss nicht die Ergreifung von Zwangsmaßnahmen zum Zweck der Befriedigung der zu betreibenden Schulden umfassen (vgl. EuGH 28.10.2010, Rs [C-175/09, AXA UK plc](#)). Zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Factoring siehe Rz 8 sowie Rz 757.

Mit der Forderungseinziehung untrennbar verbundene Dienstleistungen (zB Besorgung bestimmter Zahlungsdienstleistungen) stellen unselbstständige Nebenleistungen dar.

Überträgt eine Bank im Wege einer stillen Zession ihre Kreditforderungen im Innenverhältnis einem Dritten und betreibt sie in der Folge – gegen eine vom Dritten bezahlte Provision – weiterhin im eigenen Namen die Verwaltung und Einziehung dieser Kreditforderungen, so ist diese Provision nicht steuerbar (VwGH 29.02.2012, [2008/13/0068](#); siehe auch Rz 638g).

6.1.8.5. Umsätze von inländischen Wertzeichen

In Rz 761 wird eine Klarstellung zum Briefmarkenverkauf eingefügt.

Rz 761 lautet:

Amtliche Wertzeichen sind auch Briefmarken, die von einem Universalpostdienstbetreiber aufgrund seiner Berechtigung gemäß [§ 18 Abs. 2 Postmarktgesetz, BGBl. I Nr. 123/2009](#), ausgegeben werden, die als Zeichen für die Errichtung von Entgelten für Postdienste gelten und auf denen der Zusatz „Österreich“ oder „Republik Österreich“ angebracht ist. Der Verkauf derartiger Briefmarken zum aufgedruckten Wert ist nicht nur dann gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. d UStG 1994](#) steuerfrei, wenn er durch den Universalpostdienstbetreiber erfolgt, sondern auch bei Verkäufen durch andere Unternehmer, die Briefmarken im eigenen Namen verkaufen (zB Trafikanten).

Werden die Wertzeichen mit Aufschlägen zum aufgedruckten Wert gehandelt (Aufgeld), kommt die Befreiungsbestimmung des [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. d UStG 1994](#) nicht zur Anwendung; der Umsatz ist dann insgesamt (das gesamte Entgelt) steuerpflichtig. Werden die Briefmarken hingegen zu einem Preis veräußert, der unter ihrem aufgedruckten Wert liegt, so fallen diese Umsätze unter die angeführte Steuerbefreiung.

Solange die Schilling-Briefmarken von der Österreichischen Post AG gegen Euro-Briefmarken umgetauscht werden, können die Steuerbefreiungen gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. d, § 6 Abs. 4 Z 2](#) und [Art. 6 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) noch auf alle ab 10. Dezember 1947 ausgegebenen Schilling-Briefmarken angewendet werden, vorausgesetzt, die Briefmarken werden zum oder

unter ihrem aufgedruckten Wert (umgerechnet in Euro) veräußert (gilt für Umsätze, die nach dem 30. Juni 2002 ausgeführt werden).

Nach Rz 772a werden ein neuer Abschnitt sowie die Rz 772b mit Ausführungen zur Steuerbefreiung für Anlagegold im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG 1994](#) aufgenommen. Der Abschnitt und die Überschrift lauten:

6.1.8.11. Steuerbefreiung für Anlagegold

Rz 772b lautet:

Mit Verordnung des BM für Finanzen wird jährlich bekannt gegeben, welche Goldmünzen die Kriterien für Anlagegold iSd [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. j sublit. bb UStG 1994](#) jedenfalls erfüllen.

Sind Münzen in diesem Verzeichnis angeführt, ist davon auszugehen, dass während des gesamten Zeitraumes, für den das Verzeichnis gilt, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erfüllt sind. Die Aufzählung in dem Verzeichnis ist nicht abschließend. Ist eine Münze nicht in der Liste genannt, erfüllt sie aber nachweislich die oben angeführten Voraussetzungen, ist die Steuerbefreiung ebenfalls anwendbar.

Bei der Veräußerung

- **von ideellen Miteigentumsanteilen an einem Bestand an Anlagegold,**
- **von Gewichtsguthaben an einem Goldbarrenbestand,**
- **von Anlagegoldzertifikaten, oder**
- **(Abtretung) von Ansprüchen auf Lieferung von Anlagegold,**
- **von Golddarlehen und Goldswaps, durch die ein Eigentumsrecht an Anlagegold oder ein schuldrechtlicher Anspruch auf Anlagegold begründet wird, und**
- **von Terminkontrakten und im Freiverkehr getätigten Terminabschlüssen mit Anlagegold, die zur Übertragung eines Eigentumsrechtes an Anlagegold oder eines schuldrechtlichen Anspruchs auf Anlagegold führen,**

handelt es sich ebenfalls um Lieferungen, die unter die Befreiung fallen können, und nicht um sonstige Leistungen.

In diesen Fällen bestimmt sich der Ort der Lieferung gemäß [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) danach, wo sich das Anlagegold im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Anlagegold sind steuerfrei (vgl. Rz 1024 und Rz 3941).

Da die Lieferung von Anlagegold im Inland unecht steuerfrei ist, kann kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden.

Behandeln Unternehmer, die

- **Anlagegold herstellen oder Gold in Anlagegold umwandeln, oder**
- **im Rahmen ihrer Tätigkeit üblicherweise Gold zu gewerblichen Zwecken liefern,**

eine gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG 1994](#) steuerfreie Lieferung von Anlagegold an einen anderen Unternehmer als steuerpflichtig (Option zur Steuerpflicht; [§ 24a Abs. 5 und Abs. 6 UStG 1994](#)), ist der Leistungsempfänger abweichend von [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) zum Vorsteuerabzug berechtigt ([§ 24a Abs. 1 lit. a UStG 1994](#)).

Zu Umsätzen im Zusammenhang mit Anlagegold und einem allfälligen Vorsteuerabzug siehe auch [§ 24a Abs. 1 und Abs. 2 UStG 1994](#).

Bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen von Anlagegold hat die unechte Steuerbefreiung Vorrang vor der echten Steuerbefreiung (siehe hierzu auch Rz 3986).

6.1.9.1.3 Grundstücke im Miteigentum

Die ersten beiden Absätze der Rz 783, die nur mehr für „Altfälle“ relevant waren, werden im Hinblick auf die EuGH-Judikatur (EuGH 21.04.2005, Rs [C-25/03, HE](#)) gestrichen.

Rz 783 lautet:

b) Das Gebäude wird den Miteigentümern ohne ein besonderes Entgelt zur Nutzung überlassen (Bauherr ist die Gemeinschaft).

Im Falle der Errichtung eines Gebäudes durch eine Miteigentümergemeinschaft, die keine Unternehmereigenschaft besitzt (zB Ehegattengemeinschaft vgl. Rz 185), sind die Miteigentümer, die diese Gemeinschaft bilden, als unmittelbare Leistungsempfänger der Gebäudeerrichtung anzusehen. Nutzt ein Miteigentümer einen Teil des Gebäudes ausschließlich für eigene unternehmerische Zwecke, steht ihm der Vorsteuerabzug für die gesamten auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern zu, sofern der Abzugsbetrag nicht über seinen Miteigentumsanteil hinausgeht (vgl. EuGH 21.4.2005, Rs [C-25/03](#), "HE"). Eine an die Miteigentümergemeinschaft ausgestellte Rechnung ist für Zwecke des Vorsteuerabzuges anzuerkennen, wenn der Unternehmer dieser Rechnung eine leicht nachvollziehbare Darstellung der Ermittlung der auf den unternehmerisch genutzten Teil entfallenden Vorsteuern anschließt. Da nach dem Urteil "HE" die die Gemeinschaft bildenden Miteigentümer als unmittelbare Leistungsempfänger anzusehen sind, ist in einer an die Miteigentümergemeinschaft adressierten Rechnung die UID des unternehmerisch tätigen Miteigentümers anzuführen (vgl. Rz 1554).

Beispiel:

Ein Architekt errichtet gemeinsam mit seiner Ehegattin ein Einfamilienhaus, das er zu 30% ausschließlich für unternehmerische Zwecke nutzt (Planungsbüro). Die Errichtungskosten betragen 300.000,- Euro zuzüglich 60.000 Euro (20%) USt. Die Ehegattengemeinschaft ist als solche nicht unternehmerisch tätig (keine Vermietung an Dritte). Der Miteigentümeranteil des Architekten beträgt

a) 50%
b) 25%.

Zu a)

Da der vom Unternehmer unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes (30%) seinen Miteigentumsanteil (50%) nicht überschreitet, kann er die gesamten, auf den unternehmerisch genutzten Teil entfallenden Vorsteuern geltend machen (30% von 60.000 Euro = 18.000 Euro).

Zu b)

Da der vom Unternehmer unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes (30%) seinen Miteigentumsanteil (25%) überschreitet, kann er maximal die bis zu dem seiner

Miteigentumsquote entsprechenden Vorsteuern der gesamten Errichtungskosten geltend machen (25% von 60.000 Euro = 15.000 Euro).

Diese Regelung gilt auch für die laufenden Betriebskosten.

6.1.9.1.5. Option zur Steuerpflicht

In Rz 796 wird ein Redaktionsversehen im Beispiel beseitigt.

Rz 796 lautet:

Bei der Veräußerung (Entnahme) eines Grundstückes kann die Option auf einen abgrenzbaren Teil des Grundstückes (Gebäudeteile) beschränkt werden. Eine TeiloPTION wird etwa bei unterschiedlichen Nutzungsarten (zB Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten) in Betracht kommen. Eine solche Aufteilung nach räumlichen Gesichtspunkten wird dann möglich sein, wenn an den einzelnen Grundstücksteilen grundsätzlich Wohnungseigentum begründet werden könnte.

Beispiel:

*Unternehmer U veräußert ein Gebäude an den Erwerber (Käufer) E. Im Gebäude befinden sich **verschiedene** Geschäftsräumlichkeiten **und eine Arztpraxis**.*

Im gegenständlichen Fall kann vom U die Option auf die veräußerten Geschäftsräumlichkeiten beschränkt werden.

6.1.9.4. Glücksspielumsätze

In Rz 859 wird ein Redaktionsversehen im zweiten Absatz beseitigt.

Rz 859 lautet:

[...]

Automatenaufsteller betreiben ihre Geräte entweder auf eigenes Risiko oder überlassen sie einem anderen Betreiber (zB Gastwirt). Liegt das Unternehmerrisiko beim Geräteaufsteller, sind diesem die Glücksspielumsätze zuzurechnen und der Lokalinhaber hat lediglich seine Provision für die Duldung der Automatenaufstellung und die Gestattung der Nutzung dieser Automaten in seinen Geschäftsräumlichkeiten zu versteuern. Liegt das Unternehmerrisiko beim Lokalinhaber, tätigt dieser die **steuerpflichtigen** Glücksspielumsätze und die Leistung

des Geräteaufstellers beschränkt sich auf die **ebenfalls** steuerpflichtige Nutzungsüberlassung der Automaten an den Lokalinhaber.

6.1.14. Gemeinnützige Sportvereinigungen

6.1.14.4. Verhältnis der Steuerbefreiung zu anderen Steuerbefreiungen

In Rz 886 wird ein Verweis auf das 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), aufgenommen.

Rz 886 lautet:

Die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) hat als die speziellere Bestimmung Vorrang gegenüber der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) (VwGH 25.06.2007, [2006/14/0001](#)). Gleches gilt für die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#). Gemeinnützige Sportvereinigungen können demnach sowohl bei Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken, die ansonsten gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfrei wären, als auch bei Grundstücksumsätze, die ansonsten gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei wären, gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optieren. Wäre die Kleinunternehmerbefreiung anzuwenden, müsste zusätzlich gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) darauf verzichtet werden. **Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 durch das 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), siehe Rz 899a bis Rz 899c.**

6.1.16. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

6.1.16.9. Option zur Steuerpflicht

In Rz 899, Rz 899a, Rz 899b, Rz 899c und Rz 900 werden die Änderungen im Zusammenhang mit der Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung durch das 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), eingearbeitet.

Rz 899 lautet:

Rechtslage bis 31. August 2012

Der Unternehmer kann gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) einen steuerfreien Umsatz aus der Vermietung von Grundstücken als steuerpflichtig behandeln. Der Eigenverbrauch ist ab 1.

Mai 2004 – da nicht steuerbar – von der Optionsmöglichkeit ausgenommen. Im Falle der Option zur Steuerpflicht kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.

Siehe auch Rz 793 bis Rz 800.

Rz 899a lautet:

Allgemeines

Der leistende Unternehmer kann für jeden baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteil, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte, auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichten, wenn der Mieter/Pächter das Grundstück/diesen Grundstücksteil nahezu ausschließlich (dh. zu mindestens 95%) für Umsätze verwendet, die dessen Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Beispiel 1:

V errichtet ein zweigeschossiges Gebäude und vermietet es wie folgt:

- **die Räume des Erdgeschosses an einen Arzt;**
- **die Räume im 1. Obergeschoss an einen Rechtsanwalt.**

Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit ([§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#)). Die Geschosse des Gebäudes sind baulich abgeschlossene, selbständige Grundstücksteile. Die Frage der Option nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

- **Erdgeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil der Arzt den Gebäudeteil für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Die laufenden Mietentgelte sind steuerbefreit.**
- **1. Obergeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Rechtsanwalt den Gebäudeteil für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. In diesem Fall sind die laufenden Mietentgelte steuerpflichtig. Nutzt der Rechtsanwalt einen Teil des 1. Obergeschosses für private Wohnzwecke, unterliegt dieser gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994](#) dem ermäßigten Steuersatz.**

Beispiel 2:

V errichtet ein mehrgeschossiges Gebäude und vermietet es wie folgt:

- **die Räume des Erdgeschosses an eine KöR zum Betrieb einer Schule;**

- **die Räume im 1. Obergeschoss an dieselbe KöR zum Betrieb eines steuerpflichtigen Kindergartens;**
- **die Räume im 2. Obergeschoss an dieselbe KöR zur Nutzung als Amtsgebäude. In diesem wird auch ein Raum durch den steuerpflichtige Umsätze erzielenden Abwasserverband genutzt.**

Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994). Die Geschosse des Gebäudes sind baulich abgeschlossene, selbständige Grundstücksteile. Die Frage der Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

- **Erdgeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die KöR den Gebäudeteil für hoheitliche Zwecke verwendet. Die laufenden Mietentgelte sind steuerbefreit.**
- **1. Obergeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil die KöR den Gebäudeteil für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. In diesem Fall sind die laufenden Mietentgelte steuerpflichtig.**
- **2. Obergeschoss: V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die KöR den Gebäudeteil nicht nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.**

Ein einmaliges Unterschreiten der 95%-Grenze auf bis zu 92,5% innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren ist unbeachtlich. Hierbei ist vom Veranlagungszeitraum auszugehen.

Für die Vorsteueraufteilung durch den Leistungsempfänger (Mieter) gelten die allgemeinen Grundsätze. Bei Aufteilung der Vorsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 5 UStG 1994 können zur Berechnung der 95%-Grenze jedoch Umsätze, die nach § 15 UStG 1994 nicht einzurechnen sind, außer Ansatz gelassen werden.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt mietet seine Kanzleiräumlichkeiten vom Vermieter V. Der Anwalt veräußert eine seinem Unternehmen zugeordnete Liegenschaft (Zweitkanzleisitz) unecht steuerfrei (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994) um 800.000 Euro. Seine Umsätze als Rechtsanwalt betragen 1.600.000 Euro.

Nach § 15 Abs. 3 UStG 1994 müssen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 auch steuerfreie Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994, wenn sie vom Unternehmer nur als Hilfsgeschäfte bewirkt werden, nicht in den Umsatzschlüssel einbezogen werden. Obwohl die Umsätze des Rechtsanwalts zu einem Drittelf vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, kann der Vermieter weiterhin die Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 in Anspruch nehmen.

Der Vermieter hat nachzuweisen, dass der Mieter/Pächter die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt. Dieser Nachweis ist an keine besondere Form gebunden. Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters, aus Bestimmungen des Mietvertrages oder aus anderen Unterlagen ergeben. Ständig wiederholte Bestätigungen des Mieters über die Verwendung des Grundstückes bzw. des Grundstücksteiles sind nicht erforderlich, solange beim Mieter keine Änderungen bei der Verwendung des Grundstückes zu erwarten sind.

Eine Option zur Steuerpflicht ist jedenfalls möglich, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück für Umsätze verwendet, die ihn zum Bezug einer Beihilfe nach § 1, § 2 oder § 3 Abs. 2 des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes, BGBI. Nr. 746/1996, berechtigen (§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 idF 1. Stabilitätsgesetz 2012).

Rz 899b lautet:

Baulich abgeschlossener Grundstücksteil

Ein baulich abgeschlossener, selbständiger Grundstücksteil ist ein solcher, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte.

Die Möglichkeit, Wohnungseigentum begründen zu können, ist dann nicht erforderlich, wenn das gesamte, vom Leistungsempfänger angemietete Grundstück (auch wenn es nicht parifiziert werden kann) nahezu ausschließlich (siehe Rz 899a) für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird.

Beispiel 1:

V, der Eigentümer eines Einkaufszentrums, vermietet einen Standplatz in der Eingangshalle an einen voll vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer.

Obwohl eine Parifizierung des einzelnen Standplatzes nach WEG 2002 nicht möglich ist, kann der Vermieter hinsichtlich des konkreten Vermietungsumsatzes zur Steuerpflicht optieren, verwendet der Mieter den Standplatz doch ausschließlich zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze.

Beispiel 2:

Der Rechtsanwalt V untervermietet einen Raum seines von X angemieteten Bürogebäudes an einen anderen Unternehmer, der ausschließlich

steuerpflichtige Umsätze ausführt. An diesem Raum kann Wohnungseigentum nicht begründet werden. Die Mieteinnahmen des V betragen 30% des gesamten, mit dem Büro erzielten Umsatzes.

V kann gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 hinsichtlich der Vermietung zur Steuerpflicht optieren. Tut er dies nicht (und vermietet er den Raum gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei), so besteht wegen Unterschreitens der 95%-Grenze durch V auch für X nicht mehr die Möglichkeit, die Vermietung an V nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig zu behandeln.

Rz 899c lautet:

Anwendungsbereich der Neuregelung

Die Neuregelung ist auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen. Maßgeblich ist nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern die faktische Begründung des Miet- bzw. Pachtverhältnisses, somit die tatsächliche Nutzungnahme des Gebäudes bzw. Gebäudeteiles. Ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite begründet für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis. Dies gilt mangels Unternehmeridentität auch dann, wenn der Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (zB Erbfolge, Umgründung) erfolgt. Kein Mieter- oder Vermieterwechsel liegt hingegen vor, wenn im Rahmen einer Umgründung die Unternehmeridentität erhalten bleibt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn im Rahmen eines Zusammenschlusses neue Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft aufgenommen werden, in deren Betriebsvermögen sich bereits das vermietete Grundstück befindet. Unternehmeridentität liegt auch vor bei einer Verschmelzung zur Aufnahme, wenn sich das vermietete Grundstück bereits im Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft befindet, sowie bei einer Abspaltung oder Abteilung, wenn das vermietete Grundstück bei der abspaltenden/abteilenden Gesellschaft verbleibt. Unternehmeridentität und daher kein Vermieterwechsel liegt weiters vor, wenn die Änderung auf Vermieterseite innerhalb einer Organschaft stattfindet, die bei Begründung des Mietverhältnisses schon bestanden hat. Entsteht die Organschaft erst nach Begründung des Mietverhältnisses, kann ein Vermieterwechsel nur ausgeschlossen werden, wenn sich das Mietobjekt vor Entstehung der

Organschaft bereits im Betriebsvermögen des Organträgers befand. Die dargestellte Wirkung der Organschaft gilt analog für die Prüfung des Vorliegens eines Wechsels auf Mieterseite. Ebenso liegt Unternehmeridentität und daher kein Vermieterwechsel vor, wenn eine Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses erfolgt und die Vermietung durch den bisherigen Eigentümer und nunmehr Fruchtgenussberechtigten erfolgt. Wird ein Mietvertrag durch einseitige Willenserklärung oder durch zweiseitige Willenseinigung verlängert, liegt kein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis vor, wenn die Vertragsverlängerung ohne zeitliche Unterbrechung erfolgt.

Unter die Neuregelung fallen – unabhängig vom Vorliegen eines aufrechten Miet- bzw. Pachtverhältnisses – nur jene Fälle, in denen mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde. Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen (zB Ausheben der Baugrube). Da die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt vorgenommenen Baumaßnahmen (zB erster – nicht bloß symbolischer – Spatenstich) beginnt, zählen vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes. Zur Errichtung zählt nicht nur der Beginn, sondern auch die fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten. Maßgeblich ist dabei, ob die Errichtung von Beginn bis zur Nutzungnahme als einheitlicher Vorgang betrachtet werden kann.

Beispiel:

V errichtet im Jahr 2013 ein Betriebsgebäude, welches er noch im gleichen Jahr an eine (nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigte) Versicherung vermietet.

V kann auf die Befreiung nicht verzichten, da weder das Mietverhältnis noch die Errichtung vor dem 1. September 2012 begonnen haben.

Dass ein Gebäude in mehreren Bauabschnitten errichtet wird, hindert die Annahme eines durchgängigen Errichtungsvorganges nicht von vornherein. Voraussetzung ist aber jedenfalls, dass für alle Bauabschnitte bereits vor dem 1. September 2012 eine Baubewilligung vorliegt und zumindest für den ersten

Bauabschnitt bereits eine Errichtungshandlung gesetzt wurde. Zur Errichtung zählt nicht nur der Beginn, sondern auch die fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten. Maßgeblich ist dabei, ob die Errichtung von Beginn bis zur Innutzungnahme als einheitlicher Vorgang betrachtet werden kann.

Sanierungsmaßnahmen, die nach dem 31. August 2012 gesetzt werden, führen zu keiner Änderung des bestehenden Mietverhältnisses und zu keiner (Neu)Errichtung. Entsteht allerdings durch einen nach dem 31. August 2012 getätigten Herstellungsaufwand ein neuer oder ein neu nutzbar gemachter baulich abgeschlossener Gebäudeteil (zB Zu- oder Anbau; Gebäudeaufstockung), ist insoweit von einer Änderung des Mietverhältnisses und einer (Neu)Errichtung auszugehen, sodass für diese Aufwendungen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, wenn der Vermieter gemäß § 6 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 idF 1. StabG 2012 nicht zur Steuerpflicht optieren darf. Dasselbe gilt für Fälle, in denen nach dem Gesamtbild von einer Neuerrichtung auszugehen ist (zB Entkernung unter Erhalt der Fassade oder der Außenwände).

Hat der Vermieter das Gebäude nicht errichtet, sondern erworben, so gilt die Neuregelung für alle Miet- und Pachtverhältnisse, die ab dem 1. September 2012 beginnen. Dies gilt auch dann, wenn der Erwerb durch den Vermieter vor dem 1. September 2012 erfolgte.

Beispiel:

V erwirbt im Jahr 2004 ein Betriebsgebäude, welches er noch im gleichen Jahr an eine (nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigte) Versicherung steuerpflichtig vermietet. 2013 kommt es zu einem Mieterwechsel.

V kann auf die Befreiung hinsichtlich des neuen Mietverhältnisses nicht verzichten, da es nach dem 31. August 2012 begründet wurde und er selbst mit der Errichtung des Gebäudes nicht vor dem 1. September 2012 begonnen hat.

6.1.16.10. Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option

Rz 900 wird im Hinblick auf die Änderungen durch das 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), ergänzt.

Rz 900 lautet:

Hat ein Unternehmer in einem Veranlagungszeitraum keine steuerfreien Umsätze ausgeführt, sind aber Vorsteuern angefallen, die mit späteren Umsätzen dieser Art in Zusammenhang stehen, so hat der Vorsteuerabzug insoweit von vornherein zu unterbleiben. Umgekehrt können Vorsteuern, die den zum Abzug berechtigenden Umsätzen zuzurechnen sind, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen bereits abgezogen werden, bevor die entsprechenden Umsätze ausgeführt werden.

Will der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur dann möglich, wenn er darlegen kann (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Mietern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände), dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung (VwGH 13.09.2006, [2002/13/0063](#)). **Dies gilt auch für den Umstand, dass der Mieter das Mietobjekt nahezu ausschließlich (siehe Rz 899a bis Rz 899c) für Umsätze verwendet wird, die seine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht ausschließen.**

6.1.17. Wohnungseigentumsgemeinschaften

6.1.17.2. Option zur Steuerpflicht

In Rz 923 werden die Änderungen im Zusammenhang mit der Option zur Steuerpflicht bei Wohnungseigentumsgemeinschaften durch das 1. StabG 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#), eingearbeitet.

Rz 923 lautet:

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

Wird der Miteigentumsanteil, mit dem Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, nach dem 31. August 2012 erworben (wobei auf die Einverleibung im Grundbuch gemäß [§ 5 WEG 2002](#) abzustellen ist), kann die

Wohnungseigentumsgemeinschaft von der Option nur Gebrauch machen, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich (siehe Rz 899a bis Rz 899c) für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Keine Optionsmöglichkeit besteht daher auch für Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 im Zusammenhang mit im Wohnungseigentum stehenden privat genutzten Fahrzeugabstellplätzen.

6.1.19. Ärzte

6.1.19.1. Allgemeines

In Rz 941 werden die Ergänzungen des [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) durch das AbgÄG 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#), eingearbeitet.

Rz 941 lautet:

Befreit sind die Umsätze aus der Tätigkeit als

- Arzt (im Sinne [des Ärztegesetzes 1998](#), BGBl. I Nr. 169/1998),
- Zahnarzt oder Dentist (im Sinne [des Zahnärztegesetzes](#), BGBl. I Nr. 126/2005),
- Psychotherapeut (im Sinne [des Psychotherapiegesetzes](#), BGBl. Nr. 361/1990; aber auch aus selbständig ausgeübter therapeutischer Tätigkeit als Gesundheitspsychologe und klinischer Psychologe im Sinne [des Psychologengesetzes](#), BGBl. Nr. 360/1990),
- Hebamme (im Sinne [des Hebammegegesetzes](#), BGBl. Nr. 310/1994),
- **freiberuflich Tätiger im Sinne des § 35 Abs. 1 Z 1 iVm § 11 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz (GuKG), BGBl. I Nr. 108/1997,**
- freiberuflich Tätiger im Sinne des [§ 7 Abs. 1 in Verbindung mit § 1 Z 1 bis 7 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992](#) (Bundesgesetz über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste - MTD-Gesetz). Die Steuerbefreiung **umfasst** alle im [§ 1 Z 1 bis 7 des MTD-Gesetzes](#) genannten gehobenen medizinisch-technischen Dienste; das sind der physiotherapeutische Dienst, der medizinisch-technische Laboratoriumsdienst, der radiologisch-technische Dienst, der Diätdienst und

ernährungsmedizinische Beratungsdienst, der ergotherapeutische Dienst, der logopädisch-phoniatrisch-audiologische Dienst und der orthoptische Dienst,

- **freiberuflich tätiger Heilmasseur im Sinne des [§ 45 Z 1 iVm § 29 Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz \(MMHmG\)](#), BGBI. I Nr. 169/2002. Der Beruf des Heilmasseurs umfasst die eigenverantwortliche Durchführung von klassischer Massage, Packungsanwendungen, Thermotherapie, Ultraschalltherapie und Spezialmassagen zu Heilzwecken nach ausschließlich ärztlicher Anordnung. Nähere Regelungen zu den Voraussetzungen bzw. zur Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit durch einen Heilmasseur enthält [§ 46 MMHmG](#).**
- sonstige Leistungen von Gemeinschaften dieser Berufsgruppen an ihre Mitglieder (Praxisgemeinschaften).

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

Die Steuerbefreiung für ärztliche und arztähnliche Leistungen ist von der Rechtsform des Unternehmers unabhängig (siehe dazu Rz 958).

6.1.19.2. Tätigkeit als Arzt

Im letzten Absatz der Rz 942 wird ein Verweis auf die Definition der „medizinischen Indikation“ bei ästhetisch-plastischen Leistungen durch [§ 3 Abs. 1 Z 4 des Bundesgesetzes über die Durchführung von ästhetischen Behandlungen und Operationen \(ÄsthOpG\)](#), BGBI. I Nr. 80/2012, aufgenommen.

Rz 942 lautet:

[...]

Zur Tätigkeit als Arzt gehören auch ästhetisch-plastische Leistungen (**Operationen und Behandlungen) mit medizinischer Indikation iSd [§ 3 Abs. 1 Z 4 ÄsthOpG](#), BGBI. I Nr. 80/2012**, sowie **Schwangerschaftsabbrüche, wenn** ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Die Beurteilung des Vorliegens dieser Voraussetzung obliegt dem

behandelnden Arzt. Diese Beurteilung, die durch die Erklärung als steuerfreie Arztleistung dokumentiert wird, ist für die Finanzverwaltung bindend.

Als Folgeänderung zu Rz 941 (Heilmasseure) wird in Rz 943 der letzte Satz gestrichen und teilweise in die neue Rz 943a aufgenommen, die nun eine Aufzählung der nicht unter [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) fallenden Berufsgruppen enthält.

Rz 943 lautet:

Die Tätigkeit eines Zahnarztes besteht in der berufsmäßigen Ausübung der Zahnheilkunde. Der zahnärztliche Beruf umfasst gemäß [§ 4 Abs. 2 Zahnärztekodex](#), BGBl. I Nr. 126/2005 idG jede auf zahnmedizinisch wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit einschließlich komplementär- und alternativmedizinischer Heilverfahren, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird.

Als Dentist ([§§ 57 ff Zahnärztekodex](#), BGBl. I Nr. 126/2005), wird derjenige anzusehen sein, der auf Grund einer entsprechenden Ausbildung die Zahnheilkunde in ihren wesentlichen Erscheinungsformen ausübt.

Rz 943a lautet:

Nicht unter die in [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) aufgezählten Berufsgruppen subsumierbar sind:

- **Heilpraktiker und Homöopathen (ohne medizinisches Studium);**
- **Mental-Suggesteure oder Hypnotiseure (ohne eine Berufsbefugnis im Sinne [des Psychotherapiegesetzes](#) oder [des Psychologengesetzes](#); VwGH 29.07.2010, [2008/15/0291](#));**
- **Musiktherapeuten (ohne eine Berufsbefugnis im Sinne [des Psychotherapiegesetzes](#); VwGH 29.02.2012, [2008/13/0141](#));**
- **medizinische Masseure sowie gewerbliche Masseure (vgl. [§ 94 Z 48 GewO 1994](#)).**

6.1.19.3.1. Umsätze als Psychotherapeut

In Rz 953 wird durch einen Verweis auf Rz 946 klargestellt, dass auch psychotherapeutische Gutachten steuerpflichtig sind, wenn sie im Zusammenhang mit einem laufenden Gerichtsverfahren stehen.

Rz 953 lautet:

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

- Die psychotherapeutische Behandlung einschließlich Diagnostik und Indikation unter Anwendung anerkannter wissenschaftlich-psychotherapeutischer Methoden;
- die psychotherapeutische Beratung unter Anwendung anerkannter wissenschaftlich-psychotherapeutischer Methoden, sofern der Schwerpunkt der Tätigkeit in der persönlichen Konfliktbearbeitung besteht. Hierunter fallen zB auch die individuellen Beratungen in Familienberatungsstellen, im Rahmen der Sozialhilfe, Lebenshilfe, Aids-Hilfe und dgl., die Beratung im Sinne des [§ 69 Abs. 4 des Gentechnikgesetzes](#), BGBl. Nr. 510/1994 idF BGBl. I Nr. 127/2005, die psychotherapeutische Betreuung gemäß [§ 5 Abs. 2](#) und [§ 7 Abs. 2 des Fortpflanzungsmedizingesetzes](#), BGBl. Nr. 275/1992; siehe auch Rz 957;
- die Erstellung von psychotherapeutischen Gutachten, Befunden und dgl., sofern sie sich auf eine konkrete Diagnostik gründet und der psychotherapeutischen Betreuung der betreffenden Person dient. **In laufenden Gerichtsverfahren sind solche Gutachten jedoch steuerpflichtig (siehe Rz 946).**

6.1.9.4.1. Umsätze als Psychologe

In Rz 956 wird hinsichtlich der gutachterlichen Tätigkeit durch Psychologen klarstellend auf Rz 953 verwiesen.

Rz 956 lautet:

Die Tätigkeit der Psychologen im Sinne [des Psychologengesetzes](#), BGBl. Nr. 360/1990 - wie auch der Psychotherapeuten im Sinne [des Psychotherapiegesetzes](#), BGBl. Nr. 361/1990 -

wird jedoch nur dann unter die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) subsumierbar sein, wenn eine therapeutische Tätigkeit ausgeübt wird. Andere Leistungen dieser Berufsgruppe, wie zB die Beratungs-, Lehr- oder Forschungstätigkeit (zB die Durchführung psychologischer Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken, Firmenberatung etwa als Betriebs- oder Organisationspsychologe, Abhaltung von Seminaren, Fortbildungen, Supervision usw.) stellen selbst keine Heilbehandlung dar und fallen daher nicht unter die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#). **Hinsichtlich der Erstellung von psychotherapeutischen Gutachten gilt Rz 953 sinngemäß.**

6.1.19.5. Ärztliche Praxisgemeinschaften

Aus Übersichtsgründen wird Rz 962 nun in Form einer Aufzählung neu gegliedert und es wird im 3. Aufzählungspunkt eine Anpassung an das 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), vorgenommen.

Rz 962 lautet:

Tritt die Gemeinschaft als Unternehmer auf, fallen die sonstigen Leistungen der ärztlichen Praxisgemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich Angehörige der in [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) bezeichneten Berufe sind, unter die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 19 zweiter Satzteil UStG 1994](#).

- Unter die Befreiung fallen grundsätzlich alle sonstigen Leistungen, also zB auch die Gestellung von Personal von Praxisgemeinschaften an die beteiligten Ärzte oder Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technische Leistungen, die von den Gemeinschaften mit eigenem medizinisch-technischen Personal für die Praxen ihrer Mitglieder ausgeführt werden.
- Aus Vereinfachungsgründen kann wenn eine sonstige Leistung der Praxisgemeinschaft auch dann nach [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) steuerfrei belassen wird, wenn der leistungsempfangende Arzt die Gemeinschaftsleistung zur Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes verwendet. Nicht erforderlich ist es weiters, dass die Leistung unmittelbar gegenüber dem Patienten eingesetzt wird (so fällt zB auch die Buchführung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle unter die Befreiung).

- Obliegt der Praxisgemeinschaft die zentrale Beschaffung von Praxisräumen und ihre Überlassung zur Nutzung an die einzelnen Mitglieder, so handelt es sich um sonstige Leistungen, die in der Regel unter die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken **gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994** fallen.
- Soweit eine Praxisgemeinschaft Umsätze an Personen erbringt, die nicht Mitglieder sind, sind diese Umsätze nicht nach [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) steuerfrei. Die Steuerfreiheit der Umsätze an die Mitglieder wird dadurch nicht berührt.

6.1.27. Kleinunternehmer

In Rz 996 wird der zweite Absatz gestrichen und als letzter Absatz in Rz 994 eingefügt. Gleichzeitig wird auch [§ 19 Abs. 1e UStG 1994](#) in die Aufzählung der Fälle des Übergangs der Steuerschuld aufgenommen.

Rz 994 lautet:

Anwendbar ist die Regelung auf Unternehmer, die einen Wohnsitz oder Sitz in Österreich haben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens 30.000 Euro (für Veranlagungszeiträume vor dem 1. Jänner 2007: höchstens 22.000 Euro) betragen.

Erzielt ein im Ausland ansässiger Unternehmer Umsätze aus der Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstückes, ist die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ebenfalls nur bei Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder Sitzes anwendbar (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs [C-97/09, Schmelz](#)). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach [§§ 26 und 27 BAO](#).

Von einem Wohnsitz im Inland ([§ 26 BAO](#)) ist zB auszugehen, wenn der Wohnungs- oder Hauseigentümer, die Möglichkeit der jederzeitigen Benutzung der Wohnung oder (eines Teiles) des Gebäudes hat (VwGH 23.05.1990, [89/13/0015](#)) oder wenn er bei bloß gelegentlichen Vermietungen (zB an Feriengäste) rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit hat, nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen (VwGH 04.11.1980, [3235/79](#), zu einer Ferienwohnung, die teils der Vermietung, teils der Eigennutzung dient). Ergibt sich aus den konkreten Umständen, dass ein ausländischer Vermieter weder über einen Wohnsitz noch einen Sitz im Inland verfügt, unterliegen seine Vermietungsumsätze

nicht der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (siehe aber Rz 2601 zum Übergang der Steuerschuld).

Auch ein unter die unechte Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 fallender Unternehmer hat jedenfalls die Einfuhrumsatzsteuer und – soweit nicht die Erwerbsschwellenregelung nach Art. 1 Abs. 4 UStG 1994 anzuwenden ist – die Erwerbsteuer an das Finanzamt zu entrichten. Gleiches gilt für die Steuerbeträge, die sich durch die Anwendung des § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994, § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 und § 16 UStG 1994 ergeben, sowie für die von ihm infolge des Übergangs der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, 1b, 1c, 1d und 1e UStG 1994 geschuldeten Steuerbeträge.

In Rz 996 wird klargestellt, dass differenzbesteuerte Umsätze lediglich in Höhe der „Marge“ bei der Ermittlung der Kleinunternehmengrenze zu berücksichtigen sind (Umsatzsteuerprotokoll 2002). Außerdem wird der zweite Absatz, der keine Aussage zur Berechnung der Betragsgrenze enthält, gestrichen (siehe nunmehr Rz 994 letzter Absatz).

Rz 996 lautet:

Es sind alle Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 - außer Hilfsgeschäfte einschließlich Geschäftsveräußerungen - bei der Prüfung, ob die 30.000 Euro (bzw. bis 31. Dezember 2006: 22.000 Euro) - Grenze überschritten wird, mit einzubeziehen. Dazu gehören auch die Umsätze, die unter die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994 fallen. Im Falle einer Schätzung, können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 125 Abs. 1 lit. b BAO) angesetzt werden.

Bei der Ermittlung der 30.000-Euro-Grenze ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze von der nach § 24 Abs. 4 und 5 UStG 1994 errechneten Bemessungsgrundlage auszugehen.

6.1.28. Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen

Im Hinblick auf die Änderung des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) durch das 1. StabG 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#), wird der letzte Satz in Rz 1014 gestrichen.

Rz 1014 lautet:

Aus Vereinfachungsgründen kann eine sonstige Leistung auch dann nach [§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994](#) steuerfrei belassen werden, wenn die leistungsempfangende Bank, Versicherung oder Pensionskasse diese sonstige Leistung zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet (zB Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren durch eine Zwischenbank).

Unter die Befreiung fallen grundsätzlich alle sonstigen Leistungen (**zB Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten oder Gebäuden oder Gebäudereinigung**). Aus Vereinfachungsgründen **konnte bis 31. August 2012** bei der Vermietung von Grundstücken die Regelung des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) (Option zur Steuerpflicht) angewendet werden. **In diesen Fällen kann, wenn bei der Vermietung von Grundstücken die Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 zulässig ist (siehe Rz 899a bis 899c), die bereits ausgeübte Option weiterhin beibehalten werden.**

6.4. Befreiungen bei der Einfuhr

In Rz 1027 wird klargestellt, dass der Verweis auf den Zollkodex die jeweils geltende Fassung betrifft.

Rz 1027 lautet:

Von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist unter Beachtung der in [§ 6 Abs. 4 Z 7 UStG 1994](#) hierzu vorgesehenen Einschränkungen auch die Einfuhr von Gegenständen, die nach Art. 137 bis 144 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 302 S. 1 (Zollkodex) **in der jeweils geltenden Fassung**, im Verfahren der vorübergehenden Verwendung von den Einfuhrabgaben befreit eingeführt werden können.

7. Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994)

In Rz 1051 werden Redaktionsversehen beseitigt.

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.

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

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

Randzahl 1051a: *derzeit frei*.

7.5. Ausfuhrnachweis im Versendungsfall

Der letzte Absatz in Rz 1083 wird um einen Verweis auf Spediteurbescheinigungen als Nachweis der Warenbewegung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ergänzt.

Rz 1083 lautet:

[...]

Die Ausfuhrbescheinigung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteurs (Spediteurbescheinigung) muss vom Spediteur nicht eigenhändig unterschrieben worden

sein, wenn das für den Spediteur zuständige Finanzamt die Verwendung des Unterschriftsstempels (Faksimile) oder einen maschinellen Unterschriftsausdruck genehmigt hat und auf der Bescheinigung auf die Genehmigungsverfügung des Finanzamtes unter Angabe des Ausstellungsdatums hingewiesen wird.

Zur Spediteurbescheinigung als Versendungsbeleg bei innergemeinschaftlichen Lieferungen siehe Rz 4006.

Rz 1084 und Rz 1085 werden im Hinblick auf Änderungen im Zollbereich aktualisiert und neu gefasst.

Rz 1084 lautet:

Die Zollanmeldung in der Ausfuhr sowie die Bestätigung des Ausgangs der Ware einschließlich der Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 idgF (ZK-DVO) regelt das Zollrecht (siehe auch Arbeitsrichtlinie – Ausfuhr ZK-1610, Arbeitsrichtlinie „Zollanmeldung allgemein“ ZK-0610).

Mit der Ausfuhranzeige im Sinne von Artikel 796e ZK-DVO wird der Austritt der Waren im elektronischen Ausfuhrverfahren in e-zoll (ECS) bestätigt, die Austrittsbestätigung wird vom e-zoll-System im Feld 44 des Exemplars Nr. 3 eingedruckt. Die Ergebnisse bei der Ausgangszollstelle und allfällige dort festgestellte Unregelmäßigkeiten werden auf einem Zusatzblatt vermerkt.

Andere Anmeldeformen bestehen nur noch in Ausnahmefällen (zB Notfallverfahren, WarenSendungen unter 1.000 Euro).

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 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 durchgeführten Suchverfahren fordert die Abgangsstelle den Versender auf, die Zollanmeldung zwecks Streichung der Ausgangsbestätigung vorzulegen. Daneben verständigt die Abgangsstelle das für den Unternehmer zuständige Finanzamt, dass die erteilte Ausgangsbestätigung zu Unrecht erfolgte. Kann die Ausgangsbestätigung nicht ungültig gemacht werden, wird dies unter Angabe des Grundes in der Kontrollmitteilung vermerkt. Erhält ein Finanzamt eine solche Kontrollmitteilung über die Ungültigkeit einer Ausgangsbestätigung, hat es festzustellen, ob die allenfalls zugrunde liegende Ausfuhrlieferung steuerpflichtig behandelt wurde.

7.6.2. Ausfuhrnachweis bei sonstiger Beförderung

Rz 1099 wird aktualisiert und neu gefasst, der Verweis auf den Touristenexport entfernt. In Fällen des zweiten Aufzählungspunktes kann als Ausfuhrbescheinigung das Formular Lager Nr. U 34 oder ein inhaltlich entsprechendes anderes Formblatt, nicht jedoch eine Rechnung verwendet werden.

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 Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 **idgF** 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 ECS stattfinden können (zB Notfallverfahren).**

10.2.3.1. Tierzucht (Aufzucht, Mästen und Halten von Tieren)

In Rz 1178 wird ein Redaktionsverschulden beseitigt.

Rz 1178 lautet:

Zu den Tieren der Z 1 der Anlage zählen insbesondere Pferde zum Schlachten, weiters Esel, Maultiere und Maulesel, Rinder, Schweine, Schafe, Ziegen und Hausgeflügel. Nicht dazu gehören Hasen, Kaninchen, Rehe, Hirsche, Pelztiere, Raubtiere, Fasane, Rebhühner, Schwäne, Tauben, Wildenten und Wildgänse, Katzen, Hunde, Singvögel, **Zierfische**, Schlangen, Mäuse, Ratten und Meerschweinchen.

10.2.4. Vermietung von Grundstücken; Wohnungseigentumsgemeinschaften

10.2.4.1. Allgemeines

Rz 1184 wird um Aussagen aus den LRL 2012 zur „kleinen Vermietung“ ergänzt.

Rz 1184 lautet:

Die Vermietung und Verpachtung sowie die Nutzungsüberlassung von Grundstücken zu Wohnzwecken und die Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften im Zusammenhang mit Wohnungen unterliegen aufgrund einer Vereinbarung im Beitrittsvertrag dem ermäßigten Steuersatz. Diese ursprünglich auf vier Jahre beschränkte Ausnahmeregelung wurde durch die [Richtlinie 2000/17/EG](#) des Rates vom 30. März 2000 verlängert. **Der ermäßigte Steuersatz findet in unionsrechtskonformer Interpretation keine Anwendung auf eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung. Diese ist zwingend unecht steuerbefreit**

ohne die Möglichkeit, nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht zu optieren (VwGH 16.02.2006, [2004/14/0082](#); siehe LRL 2012 Rz 168).

10.2.4.8. Wohnungseigentumsgemeinschaften

In Rz 1216 wird eine Aussage zur Behandlung von Heizungssanierungen, die unter den Erhaltungsaufwand gemäß [§ 3 MRG](#) fallen, aufgenommen. Die Klarstellung erfolgt insbesondere im Hinblick auf das Umsatzsteuerprotokoll 2011.

Rz 1216 lautet:

Die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme ist vom ermäßigten Steuersatz ausdrücklich ausgenommen (siehe Rz 1192 bis Rz 1196). **Handelt es sich beim Austausch einer reparaturunwürdigen Heizungsanlage um Erhaltungsaufwendungen im Sinne des [§ 3 MRG](#), so liegen keine Heizkosten iSd [§ 14 Abs. 1 WEG 2002](#) vor. Aus umsatzsteuerlicher Sicht folgt daraus, dass es sich hierbei nicht um ein Entgelt für die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme handelt (vgl. VwGH 27.02.2003, [99/15/0128](#)) und zur Gänze der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994](#) zur Anwendung gelangen kann.**

10.2.4.9. Garagen im Wohnungseigentum

Rz 1217 wird an die Änderung durch das 1. StabG 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#), angepasst.

Rz 1217 lautet:

In jenen Fällen, in denen die Wohnungseigentümer auch an der Garage (dem Abstellplatz) Wohnungseigentum erworben haben, kommt der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung, weil dieser ausdrücklich auf Liegenschaftsteile beschränkt ist, die Wohnzwecken dienen. Die darauf entfallenden weiterverrechneten Kosten sind gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994](#) steuerfrei, sofern nicht zur Steuerpflicht optiert wird.

Wird der Miteigentumsanteil, mit dem Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, nach dem 31. August 2012 erworben, besteht die Optionsmöglichkeit nur, soweit der Leistungsempfänger die Garage (den Abstellplatz) nahezu

ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Wurde hingegen an Garagen (Abstellplätzen) Wohnungseigentum nicht begründet, sondern erfolgt eine Vermietung (Nutzungsüberlassung) der Garagen (Abstellplätze) durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer an alle oder einzelne Wohnungseigentümer oder an andere Personen, so unterliegt diese Leistung zwingend dem Normalsteuersatz. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wenn kein gesondertes oder kein angemessenes Entgelt für die Garagierung (Abstellung) verrechnet wird, siehe Rz 1189 bis Rz 1191.

11. Ausstellung von Rechnungen (§ 11 UStG 1994)

11.1.1. Verpflichtung bzw. Anspruchsberechtigung

In Rz 1501 erfolgt im ersten Absatz ein Verweis auf die neu eingefügten Rz 1501a und Rz 1501b, in die die Änderung der Rechtslage durch das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#) aufgenommen werden.

Rz 1501 lautet:

Bei Ausführung von Umsätzen gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) ist der Unternehmer zur Ausstellung von Rechnungen berechtigt. Sofern der Unternehmer Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt, ist er zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet (**siehe aber Rz 1501a und Rz 1501b**). Aufgrund der seit 1. Jänner 2004 geltenden Rechtslage ist ein ausdrückliches Verlangen des Leistungsempfängers nicht mehr vorgesehen. Eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht seit 1. Jänner 2008 auch dann, wenn der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer ausführt.

[...]

Rz 1501a lautet:

Rechnungsausstellung bei nicht steuerbaren Auslandsleistungen

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht bei Umsätzen, die nach dem 31. Dezember 2012 ausgeführt werden, unter den Voraussetzungen des [§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#) auch für bestimmte vom Inland aus erbrachte, im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige Leistungen, für die es am Empfängerort zum Übergang der Steuerschuld kommt.

Die Regelung über die Kleinbetragsrechnung ([§ 11 Abs. 6 UStG 1994](#)) kommt in diesen Fällen nicht zur Anwendung. Wird mittels Gutschrift abgerechnet, so entfällt die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung.

Schuldet in den oben genannten Fällen der Leistungsempfänger die Steuer entsprechend [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idgF (zwingender Übergang der Steuerschuld), so ist die Rechnung spätestens am fünfzehnten Tag des auf die Leistungserbringung folgenden Kalendermonats auszustellen. Diese Leistungen sind auch mittels Zusammenfassender Meldung bekannt zu geben (siehe auch Rz 4154 f).

Beispiel 1:

Ein österreichischer Rechtsanwalt erbringt eine Beratungsleistung im Mai an einen spanischen Unternehmer. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) und liegt daher in Spanien.

Gemäß [§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#) hat der Rechtsanwalt eine Rechnung nach dem UStG 1994 auszustellen, es sei denn, die Abrechnung erfolgt durch den spanischen Leistungsempfänger mittels Gutschrift. Bei einem Rechnungsgesamtbetrag von nicht mehr als 150 Euro kommt die Regelung über die Kleinbetragsrechnung iSd [§ 11 Abs. 6 UStG 1994](#) nicht in Betracht. Da es nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idgF zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in Spanien kommt, hat der Rechtsanwalt die Rechnung spätestens bis 15. Juni auszustellen.

Die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach dem UStG 1994 besteht auch, wenn sich das Unternehmen oder die Betriebsstätte, von dem bzw. der aus die Leistung erbracht wird, im Inland befindet und die Leistung im Drittlandsgebiet an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, erbracht wird. Die Rechnungsausstellungsvorschriften nach dem UStG 1994 gelten auch, wenn mittels Gutschrift abgerechnet wird. Die Frist, wonach die Rechnung spätestens

am fünfzehnten Tag des auf die Leistungserbringung folgenden Kalendermonats auszustellen ist, gilt in diesen Fällen nicht.

Beispiel 2:

Ein österreichischer Rechtsanwalt erbringt eine Beratungsleistung an einen Schweizer Unternehmer. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in der Schweiz.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 hat der Rechtsanwalt eine Rechnung nach dem UStG 1994 auszustellen.

Beispiel 3:

Der österreichische Unternehmer A erbringt eine Werbeleistung an den Schweizer Unternehmer CH. Die Leistung wird von der deutschen Betriebsstätte des A erbracht. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in der Schweiz.

Da die Leistung von der ausländischen Betriebsstätte des A erbracht wird, richtet sich die Rechnungsausstellung nicht nach dem UStG 1994.

Beispiel 4:

Der russische Unternehmer R bestellt beim österreichischen Unternehmer A eine Ware, die A nicht lagernd hat. A bezieht die Ware vom niederländischen Produzenten N, der sie vereinbarungsgemäß direkt an R versendet. Die ruhende Lieferung des A ist in Russland ausgeführt. Da A die Lieferung von seinem Unternehmen im Inland aus erbringt, hat er die Rechnung nach österreichischem Recht auszustellen.

Allfällige steuerliche Verpflichtungen in Russland bleiben hiervon unberührt.

Rz 1501b lautet:

Entfall der Rechnungsausstellungsverpflichtung in bestimmten Fällen des Übergangs der Steuerschuld ab 1. Jänner 2013

Zur Rechnungsausstellung beim Übergang der Steuerschuld allgemein siehe

Rz 2602.

Beim Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 und § 19 Abs. 1c UStG 1994 ist der Unternehmer zur Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates verpflichtet, von dem aus er die Leistung erbracht hat (siehe Art. 219a Z 2 lit. a MwSt-RL 2006/112/EG), wenn sich das Unternehmen oder die Betriebsstätte, von dem bzw. der aus die Leistung erbracht wird, im übrigen Gemeinschaftsgebiet befindet. Dies gilt nicht, wenn der

Leistungsempfänger mittels Gutschrift abrechnet. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 oder § 19 Abs. 1c UStG 1994 können die Erleichterungen für Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 (auch im Fall der Gutschrift) nicht angewendet werden.

Erfolgt die Abrechnung für eine nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 im Inland steuerbare sonstige Leistung (zwingender Übergang der Steuerschuld nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idgF) nach dem UStG 1994, ist diese spätestens am fünfzehnten Tag des auf die Leistungserbringung folgenden Kalendermonats vorzunehmen. Dies gilt auch, wenn die Leistung vom Drittlandsgebiet aus erbracht wird.

Beispiel 1:

Ein deutscher Rechtsanwalt erbringt im Mai eine Beratungsleistung an einen österreichischen Unternehmer. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in Österreich. Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Für den deutschen Rechtsanwalt besteht gemäß § 11 Abs. 1a letzter Unterabsatz UStG 1994 keine Verpflichtung, eine Rechnung auszustellen.

Erfolgt die Abrechnung jedoch mittels Gutschrift durch den österreichischen Leistungsempfänger, so richtet sich diese nach dem UStG 1994. Sie ist bis spätestens 15. Juni auszustellen. Bei einem Gutschriftsgesamtbetrag von nicht mehr als 150 Euro gelten hierbei nicht die Erleichterungen des § 11 Abs. 6 UStG 1994.

Befindet sich das Unternehmen oder die Betriebsstätte, von dem bzw. der aus die Leistung erbracht wird, nicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet, sind weiterhin für alle im Inland steuerbaren Umsätze die Rechnungsausstellungsvorschriften des § 11 UStG 1994 anzuwenden.

Beispiel 2:

Ein Schweizer Rechtsanwalt erbringt im Mai eine Beratungsleistung an einen österreichischen Unternehmer. Der Leistungsort richtet sich nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 und liegt daher in Österreich. Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Der Rechtsanwalt hat eine dem § 11 Abs. 1a UStG 1994 entsprechende Rechnung bis spätestens 15. Juni auszustellen (siehe Rz 2602). Die Frist gilt auch, wenn durch den Leistungsempfänger mittels Gutschrift abgerechnet wird.

11.1.5.7.1. Entgelt und Steuerbetrag

In Rz 1517 erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich der Nichtangabe der Umrechnungsmethode von einer Fremdwährung in Euro.

Rz 1517 lautet:

Nicht von Bedeutung ist es, ob der ausgewiesene Steuerbetrag als „USt“ oder als „Mehrwertsteuer“ bezeichnet wird.

Enthält eine Rechnung entgegen § 11 Abs. 1 Z 3 lit. f UStG 1994 weder die Angabe des Steuerbetrags in Euro, noch – soweit dieser nicht feststeht – die Angabe der Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 UStG 1994, kann der Leistungsempfänger auch ohne Berichtigung der Rechnung den Vorsteuerabzug aus jenem Euro-Betrag vornehmen, der sich bei Anwendung der Umrechnungsmethoden gemäß § 20 Abs. 6 UStG 1994 als Mindestbetrag ergibt.

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

In Rz 1536 wird im zweiten Absatz klargestellt, dass es sich nur um eine Erleichterung für die Rechnungsausstellung und den Vorsteuerabzug und nicht um eine Verschiebung des Leistungsorts handelt. Des Weiteren wird das Gesetzeszitat an die durch das AbgÄG 2012, BGBI. I Nr. 112/2012 geänderte Fassung angepasst.

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 1563 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.**

[...]

11.1.6. Änderungen der Rechnungslegung auf Grund des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 2002

Da Rz 1542 eine überholte Rechtslage (Inkrafttreten) enthält, wird diese ersatzlos gestrichen.

Randzahl 1542: *derzeit frei.*

11.1.6.7. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

In Rz 1554 erfolgt im ersten Satz eine Klarstellung.

Rz 1554 lautet:

Die Verpflichtung zur Angabe der UID in der Rechnung besteht nur, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringt, **die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen.**

[...]

[§ 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) in der Fassung des AbgÄG 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#), regelt in Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben die „elektronische Rechnung“

und nicht mehr die „auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung“. Aus diesem Grund wird die Überschrift zu Abschnitt 11.2.3. geändert.

Die Überschrift lautet:

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)

Nach Rz 1564b wird Abschnitt 11.2.3a. samt Unterabschnitten mit Ausführungen zur elektronischen Rechnung für Umsätze ab 1. Jänner 2013 neu aufgenommen.

Der Abschnitt und die Überschrift lauten:

11.2.3a. Elektronische Rechnung (Rechtslage für Umsätze ab 1. Jänner 2013; § 11 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. XXX/2012)

11.2.3a.1. Begriff

Rz 1564c lautet:

Rechnungen können - vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers - auch elektronisch ausgestellt werden ([§ 11 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#)). Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Sie kann zB mittels E-Mail, als E-Mail-Anhang oder Web-Download, in einem elektronischen Format (zB als PDF- oder Textdatei), aber auch in einem strukturierten Dateiformat (zB xml) ausgestellt werden. Eine spezielle Form der elektronischen Übertragung ist nicht vorgeschrieben.

Wird eine auf Papier ausgestellte Rechnung vom Leistenden eingescannt und elektronisch versendet, so gilt dies als Ausstellung im elektronischen Format. Die Papierrechnung selbst darf nur dann ausgefolgt werden, wenn darin auf die erfolgte elektronische Übermittlung Bezug genommen wird. Mittels Telefax übermittelte Rechnungen sind, unabhängig von der verwendeten Telefax-Technologie, als elektronische Rechnungen anzusehen.

11.2.3a.2. Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit

Rz 1564d lautet:

Die elektronische Rechnung gilt nur unter der Voraussetzung als Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 und Abs. 1a UStG 1994, dass die Echtheit ihrer Herkunft, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit gewährleistet sind. Dies haben Leistungserbringer und Leistungsempfänger unabhängig voneinander in ihrem Verfügungsbereich zu gewährleisten.

Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Leistungserbringers oder Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach dem UStG 1994 erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. Aus der Unversehrtheit des Inhalts folgt jedoch nicht, dass die Rechnung inhaltlich (zB Anschrift des Leistenden) tatsächlich richtig ist oder bei Rechnungsausstellung richtig war.

Das Format, in das der Inhalt der Rechnung eingebettet ist, darf in andere Formate konvertiert werden, wenn Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts weiterhin durch eine der in § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012, genannten Verfahren oder Technologien gewährleistet sind.

Die Rechnung muss von Menschen lesbar sein, also mit Hilfe von vorhandener technischer Ausrüstung so dargestellt werden, dass sie vom Menschen inhaltlich erfasst und verstanden werden kann. Es muss überprüft werden können, dass das vorgelegte lesbare Format gegenüber der Ausgangsdatei inhaltlich nicht verändert wurde. Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen vom Zeitpunkt der Ausstellung bis zum Ende der Aufbewahrungsdauer gewährleistet werden.

Jeder Unternehmer kann selbst bestimmen, in welcher Weise er die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit des Inhalts gewährleistet. Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts der Rechnung sind nach § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr.

583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012, gewährleistet, wenn eines der dort genannten Verfahren bzw. Technologien angewendet wird:

- **Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens, durch das ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Leistung geschaffen wird (siehe Rz 1564f);**
- **Übermittlung der Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine; siehe Rz 1564h);**
- **Versehen der Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur im Sinne des § 2 Z 3a Signaturgesetz, BGBI. I Nr. 190/1999 (siehe Rz 1564i);**
- **Übermittlung der Rechnung im EDI-Verfahren gemäß Artikel 2 des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. Nr. L 338 vom 28.12.1994 S. 98; siehe Rz 1564j)**

11.2.3a.3. Zustimmung zur elektronischen Rechnung

Rz 1564e lautet:

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

11.2.3a.4. Innerbetriebliches Steuerungsverfahren

Rz 1564f lautet:

Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts können durch die Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens gewährleistet werden, wenn dadurch ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der

Leistung geschaffen wird. Es sind keine speziellen technischen Übermittlungsverfahren vorgegeben, die der Unternehmer verwenden müsste.

Ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren ist ein Kontrollverfahren, das der leistende Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seinem Zahlungsanspruch oder der die Leistung empfangende Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seiner Zahlungsverpflichtung einsetzt. Der Leistungsempfänger wird schon im eigenen Interesse insbesondere überprüfen, ob die Rechnung inhaltlich korrekt ist, dh. ob die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich in der dargestellten Qualität und Quantität erbracht wurde, der Rechnungsaussteller also tatsächlich den Zahlungsanspruch hat, die vom Rechnungsaussteller angegebene Kontoverbindung korrekt ist und ähnliches, um zu gewährleisten, dass er nur Rechnungen bezahlt, zu deren Begleichung er auch verpflichtet ist. Jeder Unternehmer kann das für ihn geeignete Verfahren frei wählen. Dies kann im Rahmen eines entsprechend eingerichteten Rechnungswesens geschehen, aber zB auch durch einen manuellen Abgleich der Rechnung mit den vorhandenen geschäftlichen Unterlagen (zB Bestellung, Auftrag, Kaufvertrag, Lieferschein).

Ein Prüfpfad kann als verlässlich angesehen werden, wenn die Verbindung zwischen dem abgewickelten Umsatz und der Rechnung leicht nachzuvollziehen ist (mit Hilfe ausreichender Details, um die Dokumente miteinander zu verknüpfen) und wenn er die dokumentierten Verfahren einhält und die tatsächlichen Abläufe widerspiegelt. Dies lässt sich zum Beispiel auch anhand von Dokumenten wie Kontoauszügen, Dokumenten des Empfängers oder des Lieferers bzw. Dienstleistungserbringers (des Geschäftspartners) und internen Kontrollen wie der Aufgabentrennung erreichen.

Mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren soll lediglich die korrekte Übermittlung der Rechnung sichergestellt werden. Eine inhaltlich richtige Rechnung (richtige Rechnungsmerkmale) kann ein Indiz dafür sein, dass bei der Übermittlung keine die Echtheit und Unversehrtheit beeinträchtigenden Fehler aufgetreten sind.

Bei Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens gemäß § 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012, ist die Überprüfung und Archivierung einer auf einer Rechnung angebrachten qualifizierten elektronischen Signatur nicht erforderlich.

Auch bei Rechnungen, die per Telefax übermittelt werden, handelt es sich um elektronische Rechnungen (siehe Rz 1564c). Sie können – vorausgesetzt, sie sind in ein entsprechendes innerbetriebliches Steuerungsverfahren eingebunden – den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Rz 1564g lautet:

In welcher Weise der Unternehmer das innerbetriebliche Steuerungsverfahren samt dem verlässlichen Prüfpfad einrichtet, bleibt ihm selbst überlassen. Das Finanzamt schreibt weder eine bestimmte Methode vor, noch kann es eine solche im Einzelfall akkreditieren. Die innerbetrieblichen Steuerungsverfahren sollten der Größe, Tätigkeit und Art des Unternehmers angemessen sein und Zahl und Wert der Umsätze sowie Zahl und Art der Leistenden und Kunden berücksichtigen. Der Unternehmer braucht daher keine Verfahren und Technologien einzusetzen, die von einem Unternehmer dieser Art und Größe üblicherweise nicht zu erwarten sind. Zu erwarten ist jedenfalls der Einsatz jener technischen und organisatorischen Verfahren, die dem Unternehmer tatsächlich zur Verfügung stehen. Ein KMU wird in der Regel andere Verfahren zur Rechnungsprüfung einsetzen als zB ein Konzernunternehmer.

Zu Nachweiszwecken hat der Unternehmer das von ihm angewandte Verfahren seinen Verhältnissen entsprechend zu dokumentieren. Die Dokumentation des Verfahrensdurchlaufs hinsichtlich jeder einzelnen Rechnung ist nicht notwendig, wenn die generelle Anwendung des dokumentierten Verfahrens gewährleistet ist.

Beispiel für innerbetriebliche Steuerungsverfahren bzw. Technologien bei einem KMU

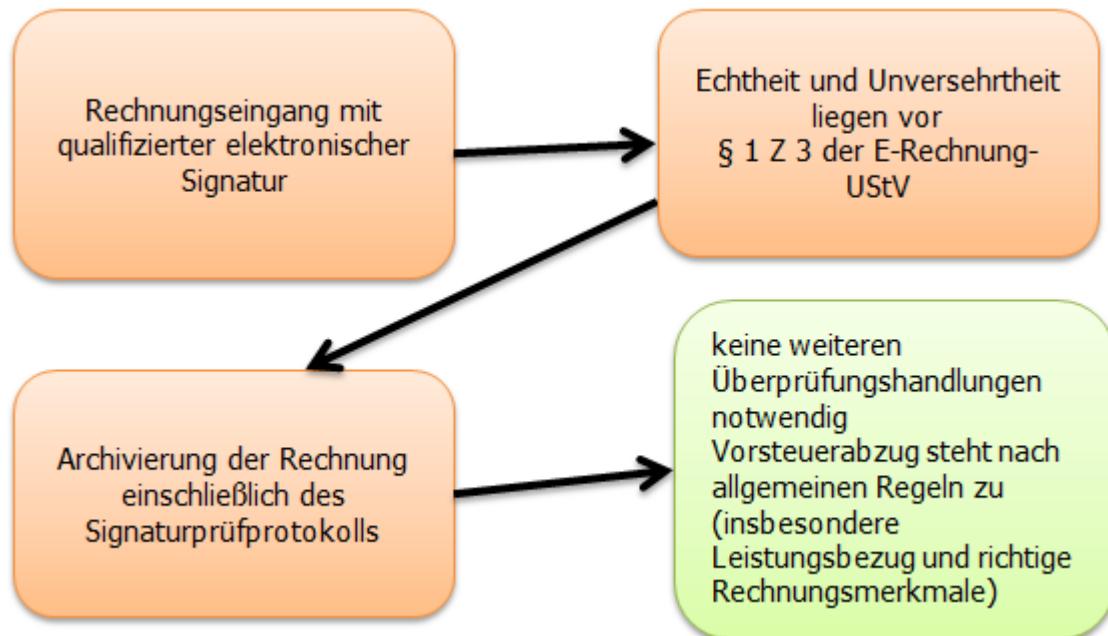
1.

Die Rechnung langt als PDF-Datei im Anhang einer E-Mail beim Unternehmer A ein. Die Datei ist mit einer qualifizierten elektronischen

Signatur versehen. A nimmt seine Einkünfteermittlung ohne (EDV-) Buchführung als Einnahmen/Ausgabenrechner nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 vor. Die Besteuerung erfolgt nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994.

Da die Signatur den Anforderungen des § 1 Z 3 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. XXX/2012, entspricht, sind Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet. A hat die Lesbarkeit zu gewährleisten und die Rechnung samt Signaturprüfprotokoll zu archivieren. Es steht der Vorsteuerabzug aus der Rechnung nach Maßgabe des § 12 UStG 1994 zu. Insbesondere muss die Rechnung auch inhaltlich (Vorliegen der in § 11 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale) korrekt sowie die Leistung für das Unternehmen des A ausgeführt sein.

graphische Darstellung:



2.

Die Rechnung langt als Text-Datei mittels E-Mail mit oder ohne qualifizierte Signatur beim Unternehmer A ein. A nimmt seine Einkünfteermittlung ohne (EDV-) Buchführung als Einnahmen/Ausgabenrechner nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 vor. Die Besteuerung erfolgt nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UStG 1994. A gleicht die Rechnung mit den vorhandenen Unterlagen (Bestellung, Lieferschein, erhaltene Leistung, E-Mail-Adresse des Lieferers, Geschäftspapieren usw.) manuell ab.

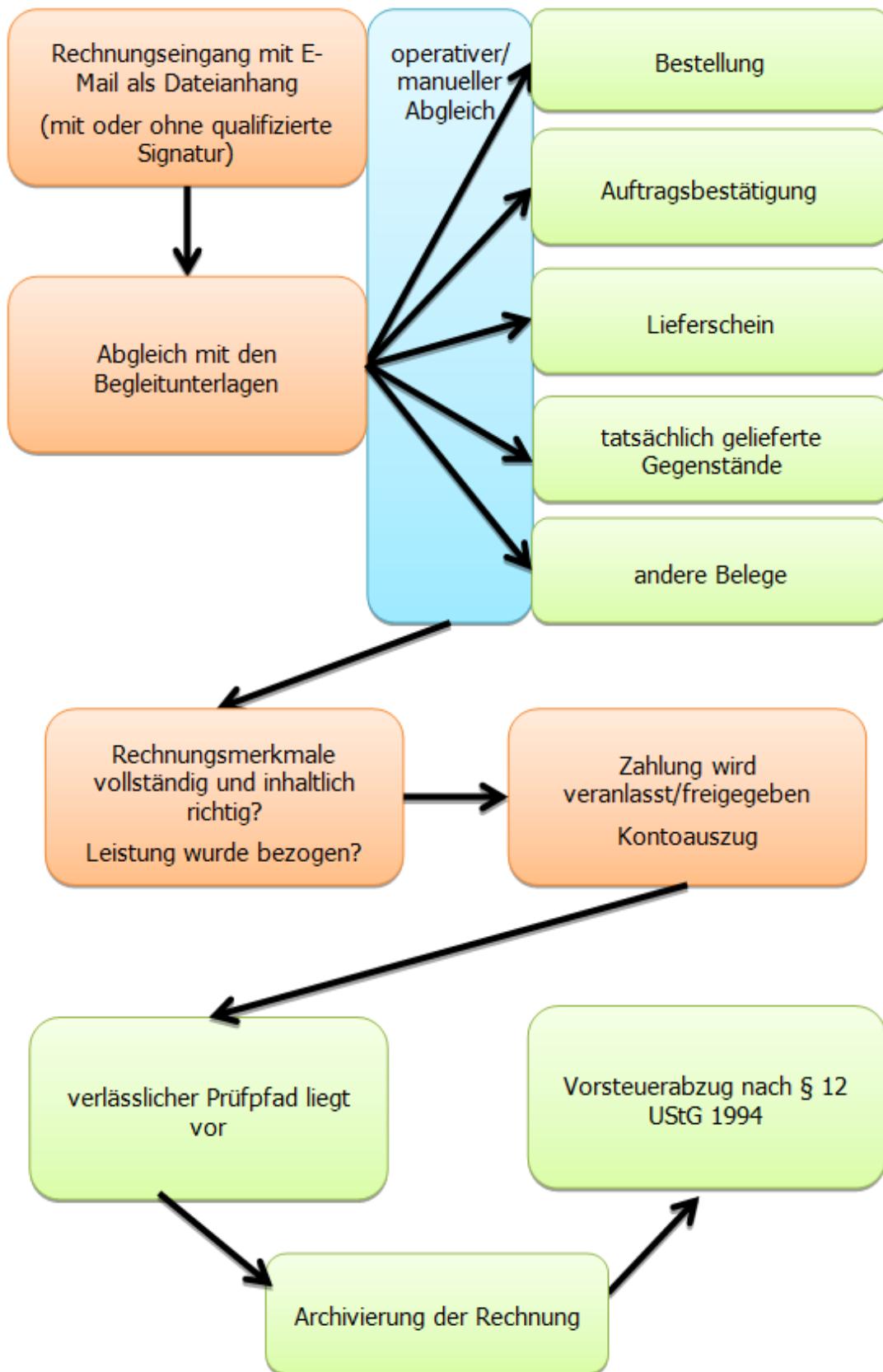
Die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung können durch die Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens (§ 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. XXX/2012) gewährleistet werden, wenn

dadurch ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Leistung geschaffen wird.

Der manuelle Abgleich der Unterlagen ist ausreichend. Eine spezielle technische Verfahrensweise ist nicht vorgeschrieben. Die Rechnung (Text-Datei) und das innerbetriebliche Steuerungsverfahren müssen archiviert werden. Es steht der Vorsteuerabzug nach Maßgabe des § 12 UStG 1994 zu.

Die Rechnung muss auch inhaltlich korrekt sowie die Leistung für das Unternehmen des A ausgeführt sein.

graphische Darstellung:



Beispiel für innerbetriebliche Steuerungsverfahren bzw. Technologien bei einem größeren Unternehmer (Bilanzierer) inklusive Archivierung

Die Rechnung gelangt in die Mailbox einer (extern bekanntgegebenen) Rechnungsmailladresse beim empfangenden Unternehmen.

Wird fälschlicherweise eine Rechnung an eine andere E-Mailadresse desselben Unternehmens gesendet, so ist diese Rechnung vom Inhaber der Adresse an die Rechnungsmailladresse weiterzuleiten.

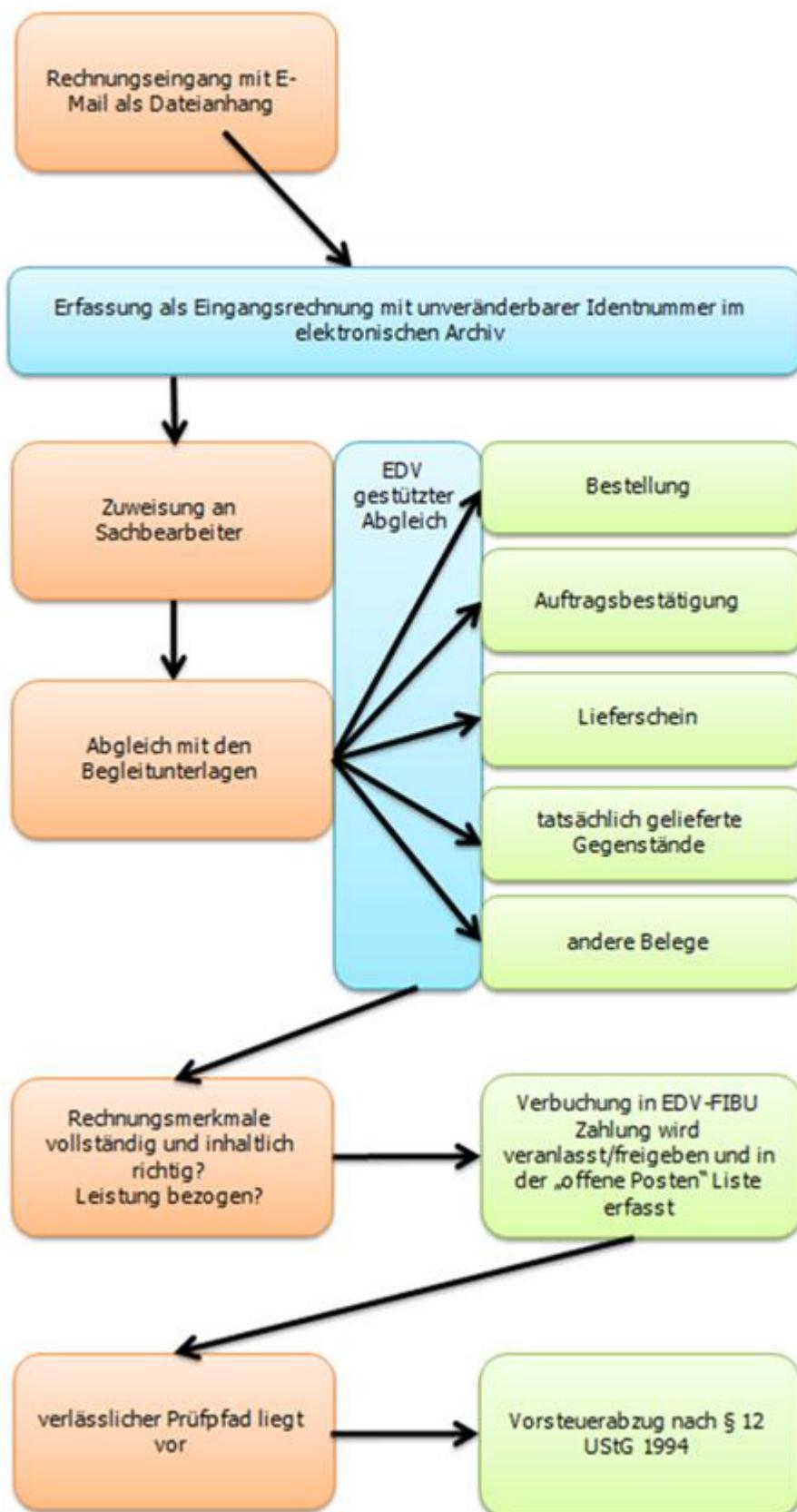
Die sodann in der Rechnungsmailladresse befindlichen Dokumente werden von einer fachkundigen Person als Rechnung identifiziert (Spam aussortiert), als Eingangsrechnung im elektronischen Archiv erfasst und einem Verantwortlichen zugeordnet. Im gleichen elektronischen Archiv werden allenfalls auch gescannte Papierrechnungen erfasst. Das elektronische Archiv wurde herstellerseitig auf Unveränderbarkeit und Unlösbarkeit eingerichtet.

Beim Freigabevorgang wird die Richtigkeit der Rechnung (Bestellung, Lieferung, Leistungserhalt) geprüft.

Nach Freigabe durch den Sachbearbeiter erfolgt die Verbuchung in der EDV-Finanzbuchhaltung. Ein Ausdruck von sortierten Kontrolljournalen ist möglich.

Die verbuchten Rechnungen gelangen in die Offene-Postenliste und werden dort mittels Zahlung oder Gegenverrechnung oder Gutschrift offen abgestattet. Dadurch ist der Abgleich der Rechnungen mit den Zahlungsverpflichtungen gewährleistet.

Die per E-Mail erhaltenen Rechnungen sind im elektronischen Archiv unveränderbar gespeichert, wiedergebbar und können elektronisch zur Verfügung gestellt werden.



11.2.3a.5. Rechnungen über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine)

Rz 1564h lautet:

Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung werden gewährleistet, wenn eine elektronische Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine) übermittelt wird (§ 1 Z 2 Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012). Derzeit ist die Übermittlung einer elektronischen Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine) nur an den Bund als Leistungsempfänger möglich.

11.2.3a.6. Elektronische Signatur

Rz 1564i lautet:

Gemäß § 1 Z 3 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012, ist die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung gewährleistet, wenn die Rechnung mit einer Signatur des Ausstellers versehen ist, die den Erfordernissen des § 2 Z 3a des Signaturgesetzes, BGBI. I Nr. 190/1999 idF BGBI. I Nr. 75/2010, entspricht (qualifizierte elektronische Signatur).

Die Verwendung einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur, die die Kriterien für eine qualifizierte elektronische Signatur nicht erfüllt (zB kein qualifiziertes Zertifikat oder keine sichere Signaturerstellungseinheit), erfüllt die Anforderungen der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts nach § 11 Abs. 2 UStG 1994, wenn sie auf einem vom Signaturprüfdiensst der RTR oder einer vergleichbaren ausländischen Stelle prüfbaren Zertifikat beruht, unabhängig davon, bei welcher Stelle die tatsächliche Signaturprüfung erfolgt.

Eine fortgeschrittene elektronische Signatur ist ausschließlich dem Signator zugeordnet, ermöglicht die Identifizierung des Signators, wird mit Mitteln

erstellt, die der Signator unter seiner alleinigen Kontrolle halten kann und ist mit den Daten, auf die sie sich bezieht, so verknüpft, dass jede nachträgliche Veränderung der Daten festgestellt werden kann.

Weitere Informationen sowie eine Liste der Zertifizierungsdiensteanbieter, deren Zertifikate vom Signaturprüfspiel der RTR erkannt werden, finden sich auf der Website der Aufsichtsstelle für elektronische Signaturen (<http://www.signatur.rtr.at>).

Zertifikate von im Ausland niedergelassenen Zertifizierungsdiensteanbietern sind inländischen gleichgestellt, wenn sie die Anforderungen des § 24 Signaturgesetz, BGBI. I Nr. 190/1999 idF BGBI. I Nr. 75/2010, erfüllen.

Es ist zulässig, dass eine oder mehrere natürliche Personen im Unternehmen betraut werden, für den Unternehmer elektronisch zu signieren. Eine Verlagerung der dem leistenden Unternehmer oder dem von diesem beauftragten Dritten obliegenden steuerlichen Verpflichtungen ist damit jedoch nicht verbunden.

Es 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). Der Empfänger einer elektronischen Rechnung, die mit einer elektronischen Signatur versehen wurde, kann die Prüfung der Signatur auch auf einen Dritten übertragen. Dies gilt insbesondere auch für die entsprechende Prüfung einer elektronischen Gutschrift.

11.2.3a.7. Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)

Rz 1564j lautet:

Gemäß § 1 Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012 können die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung auch im elektronischen Datenaustausch (EDI-Verfahren) gewährleistet werden. Voraussetzung dafür ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 des [Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG](#) der Kommission 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. Dies wird dann anzunehmen sein, wenn eine der [Empfehlung 94/820/EG](#) entsprechende Vereinbarung zwischen den Beteiligten besteht, die auch tatsächlich eingehalten wird. Auch eine Vereinbarung mit einem als Netzwerknoten fungierenden Unternehmer kann diese Voraussetzungen erfüllen.

Nach [Art. 2 Z 2.2. des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG](#) wird als elektronischer Datenaustausch die elektronische Übertragung kommerzieller und administrativer Daten zwischen Computern nach einer vereinbarten Norm zur Strukturierung einer EDI-Nachricht bezeichnet.

Als EDI-Nachricht gilt eine Gruppe von Segmenten, die nach einer vereinbarten Norm strukturiert, in ein rechnerlesbares Format gebracht wird und sich automatisch und eindeutig verarbeiten lässt.

Nach [Art. 6 des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG](#) besteht die Verpflichtung, Sicherheitsverfahren und –maßnahmen durchzuführen und aufrechtzuerhalten, um EDI-Nachrichten vor unbefugtem Zugriff, Veränderung, Verzögerung, Zerstörung oder Verlust zu schützen. Dazu gehören auch die Überprüfung des Ursprungs, die Überprüfung der Integrität, die Nichtabstrebbarkeit von Ursprung und Empfang sowie die Gewährleistung der Vertraulichkeit von EDI-Nachrichten.

Nach [Art. 8 des Anhangs 1 der Empfehlung 94/820/EG](#) ist ein vollständiges und chronologisches Protokoll aller während einer geschäftlichen Transaktion

ausgetauschten EDI-Nachrichten unverändert und sicher zu speichern. Die Protokolle müssen zugänglich und bei Bedarf les- und druckbar sein. Die EDI-Nachrichten werden grundsätzlich in dem Format gespeichert, in dem sie empfangen werden.

Nach [Anhang 2 der Empfehlung 94/820/EG](#) sind in der EDI-Vereinbarung jedenfalls Spezifikationen zu folgenden Punkten vorzusehen:

- **Spezifikationen in Bezug auf die Betriebsanforderungen mit**
 - **den erforderlichen Spezifikationen in Zusammenhang mit Software und Übersetzungssoftware für den EDI-Austausch**
 - **Kommunikationsprotokollen und Diensten dritter Parteien**
 - **UN/EDIFACT-Nachrichtennormen und –Empfehlungen, einschließlich der Liste von Nachrichten und ihren Referenzen**
 - **gegebenenfalls bedingten Komponenten**
 - **Leitlinien für den Nachrichtenaufbau**
 - **Implementierungsleitlinien**
 - **Verzeichnissen**
 - **Codelisten**
 - **Verweis auf die Dokumentation**
 - **Versionen und Programmaktualisierungen**
- **für die Verarbeitung und Bestätigung von Nachrichten erforderliche Spezifikationen**
- **Spezifikationen in Bezug auf Sicherheitsmaßnahmen für Nachrichten**
- **Spezifikationen in Bezug auf die Aufzeichnung und Speicherung**
- **Fristen**
- **Test- und Versuchsverfahren**

Die zusätzliche Übermittlung einer Sammelrechnung im Rahmen des EDI-Verfahrens ist nicht erforderlich, aber zulässig, wenn auf den Umstand, dass es sich um eine bloße Zusammenfassung bereits abgerechneter Umsätze und keine Rechnungsneuausstellung handelt, hingewiesen wird. Werden im Rahmen des elektronischen Datenaustausches Dokumente übermittelt, die nicht alle Rechnungsmerkmale gemäß [§ 11 UStG 1994](#) enthalten, ist für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs eine Sammelrechnung erforderlich.

Hinsichtlich dieser 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 lit. c und d 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.**

11.2.3a.8. Elektronische Gutschriften

Rz 1564k lautet:

Die Abrechnung mittels elektronischer Gutschrift ist grundsätzlich zulässig. Sie muss die Anforderungen des § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012, erfüllen. Zulässig ist daher zB, dass der Leistungsempfänger die Gutschrift mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versieht. Auch eine elektronische Gutschrift muss als solche bezeichnet werden (siehe [§ 11 Abs. 8 Z 3 UStG 1994](#)).

11.2.3a.9. Erstellung elektronischer Rechnungen durch Dritte

Rz 1564l lautet:

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

Die vom Dritten ausgestellten Rechnungen haben den Anforderungen der Verordnung des BM für Finanzen, BGBI. II Nr. 583/2003 idF BGBI. II Nr. XXX/2012, zu entsprechen.

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.

11.2.4.1. Durchschriften und Abschriften von Rechnungen

Rz 1565 wird um Aussagen zur Ausfolgung von Durchschriften und Abschriften von Rechnungen bzw. Ausgabe mehrerer Versionen einer elektronischen Rechnung ergänzt.

Rz 1565 lautet:

Durchschriften werden gleichzeitig mit dem Original hergestellt. Abschriften sind zeitlich nachfolgende Ausfertigungen einer Urkunde, die inhaltlich mit dem Original übereinstimmen.

Durchschriften und Abschriften sind, so sie vom Rechnungsersteller ausgegeben werden, ausdrücklich als solche zu kennzeichnen, widrigfalls der Aussteller die ausgewiesene Steuer wegen Inrechnungstellung schuldet. Dasselbe gilt, wenn ein und dieselbe elektronische Rechnung vom Unternehmer in mehreren Formaten ausgestellt (zB als PDF-Datei und xml-Datei) wird (vgl. auch Rz 1564c). Dies gilt nicht, wenn inhaltlich identische Mehrfachausfertigungen derselben Rechnung gemeinsam versandt werden (zB gemeinsamer Versand einer PDF-Datei und einer xml-Datei; gleichzeitiger Versand an mehrere E-Mailadressen desselben Unternehmens).

In Rz 1566 werden im Hinblick auf die Änderungen durch das AbgÄG 2012, BGBl. Nr. I 112/2012 Ausführungen zu den Aufbewahrungspflichten im Zusammenhang mit elektronischen Rechnungen aufgenommen.

Rz 1566 lautet:

Papierrechnungen können auf Datenträgern aufbewahrt werden, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist ([§ 132 Abs. 2 BAO](#)). Diesfalls ist eine körperliche Aufbewahrung der Papierrechnung nicht erforderlich.

Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit kann durch technische Maßnahmen wie zum Beispiel durch Mikroverfilmung, Erfassen auf einer optischen Speicherplatte, oder durch Scannen und Speichern auf WORM-Datenträgern erfolgen, sofern die elektronisch aufbewahrten Daten im Nachhinein nicht verändert werden können (zur Aufbewahrung elektronischer Rechnungen siehe Rz 1570). Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit der gespeicherten Rechnungen kann auch durch das Zusammenwirken von systemtechnischen und organisatorischen Maßnahmen gewährleistet werden. Dies erfordert jedoch das Vorliegen eines revisionssicher eingerichteten Archivs (Zusammenwirken von Hard-, Software und

Systemadministration), das bereits herstellerseitig keine Eingriffe des Unternehmers bezüglich der Unveränderbarkeit und Unlösbarkeit der Daten zulässt.

Die Ausführungen zur Aufbewahrung der Rechnung (Rz 1565 bis Rz 1570) gelten auch für den Leistungsempfänger (vgl. [§ 18 Abs. 10 UStG 1994](#) und [§ 132 BAO](#)).

11.2.4.2. Kleinbetragsrechnungen

In Rz 1568 wird ein nicht mehr aktueller Verweis gestrichen.

Rz 1568 lautet

Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn Unternehmer, die in der Regel Kleinumsätze bewirken (zB Tankstellen, Fremdenverkehrsbetriebe, Beförderungsunternehmer hinsichtlich der Beförderung von Personen), von Rechnungen, deren Gesamtbetrag 75 Euro nicht übersteigt, keine Durchschriften oder Abschriften anfertigen, soweit sie hiezu nicht nach **anderen Vorschriften** verpflichtet sind.

11.2.4.3. Grundstücke

Rz 1569 wird an die Verlängerung des Aufbewahrungszeitraums durch das 1. StabG 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#) angepasst.

Rz 1569 lautet

Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) betreffen, **die der Unternehmer nach dem 31. März 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen (wobei [§ 12 Abs. 12 UStG 1994](#) zu beachten ist) verwendet oder nutzt und wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) nach dem 31. März 2012 erfolgt**, sind **zweiundzwanzig** Jahre aufzubewahren ([§ 18 Abs. 10 UStG 1994](#)). Für **Grundstücke, die nicht in den Anwendungsbereich des 1. StabG 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#), fallen, gilt eine Aufbewahrungsfrist von 12 Jahren (bzw. von zweiundzwanzig Jahren, gemäß [§ 12 Abs. 10a UStG 1994](#) idF [BGBl. I Nr. 76/2011](#)).**

11.2.4.4. Aufbewahrungspflichten hinsichtlich elektronischer Rechnungen

Unter Verweis auf Rz 1566 werden in Rz 1570 nähere Ausführungen zu den Aufbewahrungspflichten betreffend elektronische Rechnungen aufgenommen.

Rz 1570 lautet:

Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen vom Zeitpunkt der Ausstellung bis zum Ende der Aufbewahrungsdauer ([§ 11 Abs. 2, § 18 Abs. 10 UStG 1994](#) bzw. [§ 132 BAO](#)) durch den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger gewährleistet werden. Gemäß [§ 132 Abs. 2 letzter Satz BAO](#) ist eine urschriftgetreue Wiedergabe nicht erforderlich. Im Übrigen gelten die Ausführungen der Rz 1566 sinngemäß.

Elektronische Rechnungen können auch in Papierform (als Ausdruck) aufbewahrt werden, wenn das Vorliegen der Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit über die gesamte Aufbewahrungsfrist gewährleistet wird (zB durch Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahren gemäß § 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. XXX/2012). Diesfalls müssen die elektronischen Rechnungen nicht zusätzlich elektronisch aufbewahrt werden.

Wurde die elektronische Rechnung in ein anderes Format konvertiert, so muss aus den aufbewahrten Daten zweifelsfrei hervorgehen, dass gegenüber der Originaldatei keine inhaltlichen Änderungen erfolgt sind. Andere Aufbewahrungspflichten außerhalb des UStG 1994 bleiben unberührt.

Da eine elektronische Rechnung nur unter der Voraussetzung als Rechnung gilt, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts **und ihre Lesbarkeit** gewährleistet sind, haben sowohl der Rechnungsaussteller als auch der Leistungsempfänger auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten als Teil der Rechnung aufzubewahren (zB elektronische Signatur, Signaturprüfprotokoll und Vereinbarung betreffend EDI-Verfahren; **innerbetriebliches Steuerungsverfahren**).

Werden Rechnungen elektronisch gespeichert und fordert das Finanzamt den Unternehmer zur Vorlage einer elektronischen Rechnung auf, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer als vorläufigen Nachweis einen Ausdruck der elektronischen Rechnung vorlegt. Dies entbindet den Unternehmer allerdings nicht von der Verpflichtung, nachzuweisen, dass die elektronische Rechnung die Voraussetzungen des [§ 11 Abs. 2 UStG 1994](#) erfüllt.

11.6. Kleinbetragsrechnungen

Aufgrund des AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), wird Rz 1625 angepasst.

Rz 1625 lautet:

Die Regelung über die Ausstellung einer Kleinbetragsrechnung ([§ 11 Abs. 6 UStG 1994](#)) kommt nicht zur Anwendung bei Abrechnung über innergemeinschaftliche Lieferungen, Dreiecksgeschäfte, Rechnungen (Gutschriften) gemäß [§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#) (vgl. Rz 1501a) über Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder Rechnungen (Gutschriften) über Leistungen, für die es gemäß [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1c UStG 1994](#) zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt (vgl.

Rz 1501b). Es bleibt dem Unternehmer unbenommen, auch bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, Entgelt und Steuerbetrag gesondert auszuweisen. Auch in Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, ist die Trennung der Entgelte nach Steuersätzen zu beachten, wenn die gelieferten Gegenstände oder die ausgeführten sonstigen Leistungen verschiedenen Steuersätzen unterliegen. Auf Rz 1623 und Rz 1624 wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

11.12.1. Erhöhter Steuerausweis

Rz 1734 wird ersatzlos gestrichen, da die in dieser Rz dargestellten Rechtsfolgen hinsichtlich der Steuerschuld auf Grund der Inrechnungstellung bereits in Rz 1733 und hinsichtlich der Erleichterungsregelung beim Vorsteuerabzug in Rz 1825 enthalten sind.

Randzahl 1734: *derzeit frei.*

11.12.5. Berichtigung einer Rechnung mit Steuerausweis im Zusammenhang mit Liebhaberei

Rz 1739 wird an die LRL 2012 angepasst.

Rz 1739 lautet:

Die Beurteilung der Frage, ob im Zusammenhang mit einer Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erzielt werden, ist oft erst nach einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum möglich. Zunächst ist es häufig noch ungewiss, ob die Tätigkeit im Rahmen eines Unternehmens ausgeübt wird und die Einnahmen daher umsatzsteuerbar sind oder ob die Tätigkeit im Sinne des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) als nicht unternehmerisch gilt und die Einnahmen daher nicht der **Umsatzsteuer** unterliegen. Werden in einem solchen Fall bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so können diese Rechnungen in sinngemäßer Anwendung des [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) nachträglich berichtigt werden (VwGH 16.12.1980, [1641/79](#), 1805/79; 19.01.1984, [83/15/0010](#)). **Diese Berichtigung wirkt nicht zurück (siehe LRL 2012 Rz 181).**

12. Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994)

12.1. Allgemeines

Rz 1802a betreffend missbräuchliche Praxis bei Geltendmachung des Vorsteuerabzugs wird neu eingefügt.

Rz 1802a lautet:

Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn er mit Hilfe einer missbräuchlichen Gestaltung geltend gemacht werden soll. Eine solche ist gegeben, wenn die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit dem UStG 1994 verfolgten Ziel zuwiderläuft und aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (siehe EuGH 21.02.2008, Rs [C-425/06, Part Service](#)). Die Behörde hat den Vorteil festzustellen, was eine

Vorläufigkeit iSd [§ 200 Abs. 1 BAO](#) rechtfertigen kann (VwGH 31.03.2011, [2008/15/0115](#)).

Im Fall der missbräuchlichen Praxis sind die Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese Umsätze bestanden hätte (EuGH 21.02.2006, Rs [C-255/02, Halifax](#)).

12.1.2.1. Rechnung mit gesondertem Steuerausweis

In Rz 1819 erfolgt eine Anpassung an das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#).

Rz 1819 lautet:

Für Umsätze, die vor dem 1. Jänner 2013 an Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern, ausgeführt worden sind, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorsteuerbeträge später, nämlich für jenen Besteuerungszeitraum geltend gemacht werden, in welchem die Bezahlung der Rechnung erfolgt. Unzulässig ist diese Vorgangsweise jedoch dann, wenn sie zu einem Nachteil für den Fiskus führt.

Für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2012 an Istbesteuerer ausgeführt werden, gilt als zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Zahlung geleistet worden ist. Ausgenommen davon sind Versorgungsunternehmen im Sinne des [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) und Unternehmer, deren Umsätze nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2.000.000 Euro überstiegen haben. Bei der Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.

12.1.2.6. Anzahlungen

In Rz 1841 wird um die Einzahlung auf ein Treuhandkonto nach BTVG erweitert.

Rz 1841 lautet:

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen ist bereits vor der Lieferung oder sonstigen Leistung - bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) - gegeben, wenn über die Anzahlung eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gelegt und die

Anzahlung tatsächlich geleistet worden ist. Der Vorsteuerabzug darf frühestens für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem alle Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Einzahlung eines Käufers auf ein Treuhandkonto nach dem Bauträgervertragsgesetz ([BTVG, BGBI. I Nr. 7/1997](#)) ist keine Zahlung, da das Konto ihm und nicht dem Bauträger zuzurechnen ist. Von einer Zahlung des Käufers kann erst dann ausgegangen werden, wenn die entsprechenden Baufortschritte (vgl. [§ 13 BTVG](#)) über das Treuhandkonto abgewickelt und der von der Auszahlung betroffene Kaufpreisteil dem Bauträger überwiesen wird. Ein Vorsteuerabzug seitens des Käufers ist nur zulässig, soweit eine derartige Zahlung bereits erfolgt ist.

12.1.3.6. Nachweisführung und erforderliche Belege

Rz 1869 wird mangels Aktualität ersatzlos gestrichen.

Randzahl 1869: *derzeit frei.*

12.1.4. Übergang der Steuerschuld

In Rz 1875 wird der Hinweis aufgenommen, dass die Einschränkung in [§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#) idF AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), hinsichtlich des Vorsteuerabzugs beim Istbesteuerer ([§ 17 UStG 1994](#)) für den Übergang der Steuerschuld nicht gilt.

Rz 1875 lautet:

Beim Übergang der Steuerschuld schuldet der Leistungsempfänger die **Umsatzsteuer** (siehe Rz 2606 bis Rz **2624**). Der Leistungsempfänger darf – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – zum selben Zeitpunkt (für denselben Voranmeldungszeitraum, in dem die Steuerschuld entsteht) diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sodass es bei zu vollem Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern zu keiner (auch nicht zu einer vorübergehenden) Umsatzsteuerbelastung kommt. Dies gilt auch, wenn die Steuer nachträglich, zB im Zuge einer finanzbehördlichen Prüfung, festgesetzt wird.

In den Fällen des Übergangs der Steuerschuld steht auch bei Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten ([§ 17 UStG 1994](#)) der Vorsteuerabzug für denselben Voranmeldungszeitraum zu, in dem die Steuerschuld entsteht, unabhängig vom Zeitpunkt der Bezahlung der Leistung.

Abschnitt 12.2.2. samt Rz 1912a kann im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.06.2012, [2009/15/0222](#), entfallen. Die Aussagen werden allgemein in Rz 1919a zusammengefasst.

Abschnitt 12.2.2.: *entfallen*

Randzahl 1912a: *derzeit frei*

12.2.3. Körperschaften

In Rz 1912b wird ein Redaktionsversehen beseitigt.

Rz 1912b lautet:

Körperschaften des öffentlichen Rechts darf der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden, als diese dem nichtunternehmerischen, hoheitlichen Bereich dienen (VwGH 24.06.2009, [2007/15/0192](#)). Für die Vorsteueraufteilung ist ein Maßstab zu wählen, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt, wie zB in Anlehnung an das Hallenschwimmbaderkenntnis (VwGH 24.04.1980, [2730/77](#)) 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 12.02.2009, **Rs [C-515/07](#), *VNLTO***, mit Verweis auf EuGH 13.03.2008, **Rs [C-437/06](#), *Securenta***).

Soweit eine Körperschaft ein Gebäude teilweise für nicht unternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (zB satzungsmäßige Zwecke eines Vereines) und teilweise für unternehmerische Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug analog der teilweise hoheitlichen Nutzung von Grundstücken durch Körperschaften des öffentlichen Rechts aufzuteilen und steht daher nur für den unternehmerischen Teil zu. Ein Eigenverbrauch liegt

insoweit nicht vor (EuGH 12.02.2009, Rs [C-515/07](#), **VNLTO**, sowie VwGH 24.04.1980, [2730/77](#)).

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

Randzahl 1913: *derzeit frei*.

12.2.4.2.1. Aufwendungen für die private Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988 idF zum 1. Jänner 1995)

In Rz 1919a wird das Erkenntnis des VwGH vom 28.06.2012, [2009/15/0222](#) übernommen.

Rz 1919a lautet:

Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar (VwGH 26.03.2007, [2005/14/0091](#)) und sind so hin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies gilt auch für Gebäude, **bei welchen einzelne Bereiche (Räume) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind** ("klassische Privatnutzung") und **andere Bereiche** unternehmerischen Zwecken dienen (VwGH 28.05.2009, [2009/15/0100](#), VwGH 24.06.2009, [2009/15/0104](#)). **Die Bestimmung ist im gesamten Geltungsbereich des UStG 1994, also auch ab 2004, anzuwenden** (siehe VwGH 28.06.2012, [2009/15/0222](#)).

Die 10%-Grenze des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 für den Anteil der unternehmerischen Nutzung am Gesamtgebäude ist bei Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht anzuwenden (siehe VwGH 28.06.2012, [2009/15/0217](#)).

Beispiel:

Ein Unternehmer errichtet im Jahr 2006 ein Einfamilienhaus mit Büror Raum. Der Büror Raum beträgt 7% der Nutzfläche des Gebäudes und wird ausschließlich zur Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen genutzt. Der Rest des Gebäudes dient privaten Wohnzwecken.

Der Vorsteuerabzug für die privat genutzten Räume ist ausgeschlossen (zur Berechnung siehe Rz 1919b). Der Vorsteuerabzug für den Büror Raum (7%) steht – trotz Nichterreichens der 10%-Grenze des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 – zu.

Auf Gebäude, die nicht unter den Anwendungsbereich des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) fallen, ist die 10%-Grenze des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994](#) anwendbar (siehe Rz 1902).

Zum Vorsteuerausschluss wegen eines nicht steuerbaren Verwendungseigenverbrauchs bei Gebäuden ab 1.5.2004 siehe Rz 481.

Zur "klassischen Privatnutzung" durch einen Gesellschafter, der den privaten Wohnraum von einer Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellt bekommt, siehe Rz 1929.

In Abschnitt 12.2.4.2.4. wird die Überschrift geändert und die Rz 1930 wird um die durch das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), erfolgte Einführung des Normalwertes in [§ 4 Abs. 9 UStG 1994](#) ergänzt.

12.2.4.2.4. Verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988)

Rz 1930 lautet:

Die Bestimmung (Überwiegensregel) ist nicht anzuwenden, wenn eine Kapitalgesellschaft für eine Leistung des Gesellschafters eine überhöhte Gegenleistung gewährt und dies ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Für die auf den angemessenen Teil der Gegenleistung entfallende Umsatzsteuer steht der Vorsteuerabzug zu. Für den Mehrbetrag ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (VwGH 27.05.1999, [97/15/0067](#), 97/15/0068).

Beispiel:

Für eine von einem Gesellschafter an die Gesellschaft gelieferte Maschine (objektiver Wert: 10.000 Euro) wird aus Gründen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, ein Betrag von 40.000 Euro plus 20% USt bezahlt. Der Gesellschaft steht ein Vorsteuerabzug in Höhe von 20% von 10.000 Euro zu. Der Mehrbetrag wurde nicht als Gegenleistung für die Maschine aufgewendet, sondern um (in verdeckter Form) Gewinn auszuschütten.

Normalwert als Bemessungsgrundlage ab 1. Jänner 2013

Weicht das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung der Gesellschaft an Dritte aus außerbetrieblichen Motiven (Gesellschafterstellung oder gesellschaftliche Verflechtung, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis, usw.) vom Normalwert

ab, ist der Normalwert als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Der Normalwert ist allerdings nur anzusetzen, wenn

- der Empfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt unter dem Normalwert liegt,**
- der Umsatz unecht befreit ist (ausgenommen die Kleinunternehmerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#)) und das Entgelt unter dem Normalwert liegt, oder**
- der leistende Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt über dem Normalwert liegt.**

Beispiel:

Eine Gesellschaft G verkauft eine Ware um 30.000 € (Normalwert 40.000 €) an P. Der niedrige Verkaufspreis ist darauf zurückzuführen, dass P Gesellschafter der G ist. Der Gesellschafter P ist nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Lösung:

Da der Gesellschafter P nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, kommt die Normalwertregel gemäß [§ 4 Abs. 9 UStG 1994](#) zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage zur Anwendung.

Zum Normalwert siehe auch Rz 682.

12.2.5.2. Kreis der betroffenen Fahrzeuge

In Rz 1933 erfolgt eine Klarstellung.

Rz 1933 lautet:

Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, die Begriffe Pkw und Kombinationskraftwagen durch Verordnung näher zu bestimmen. Derzeit ist die [Verordnung des BM für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse](#), BGBl. II Nr. 193/2002, maßgebend. Danach sind bestimmte Fahrzeugkategorien, und zwar insbesondere Kastenwagen, Pritschenwagen und Klein-Autobusse, als Fahrzeuge definiert, die nicht als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen anzusehen sind und für die daher der Vorsteuerabzug zulässig ist. Die maßgeblichen Voraussetzungen für die Einstufung eines Fahrzeuges unter diese Fahrzeugkategorien lassen

sich unmittelbar aus der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002, ableiten. Der Nachweis, ob diese Voraussetzungen für ein bestimmtes Fahrzeug zutreffen, wäre daher grundsätzlich vom Steuerpflichtigen, der für ein bestimmtes Fahrzeug den Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt, zu erbringen. Im Interesse der Rechtssicherheit und einer Verwaltungsvereinfachung anerkennt das Bundesministerium für Finanzen konkrete Fahrzeugtypen als Kastenwagen, Pritschenwagen oder Klein-Autobusse iSd Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002. Für diese Fahrzeugtypen entfällt die Nachweispflicht durch den Steuerpflichtigen. **Werden jedoch Fahrzeuge unter derselben**

Modellbezeichnung in unterschiedlichen Ausstattungsvarianten angeboten, ist zu beachten, dass für das konkrete Fahrzeugmodell sämtliche in der Verordnung enthaltenen Kriterien erfüllt sein müssen (zB kein Vorsteuerabzugsrecht gemäß § 3 Z 2 der VO BGBl. II Nr. 193/2002 für ein Modell, das zB mit zwei Sitzreihen ausgestattet ist; dagegen zB Vorsteuerabzug für eine alternative Modellvariante, wenn das konkrete Fahrzeug bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet ist).

Nach § 5 der zitierten Verordnung des BM für Finanzen ist unter einem Kleinbus ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußereres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.09.2008, [2007/15/0161](#), und VwGH 25.11.2009, [2009/15/0184](#)) sind unter einer Beförderungsmöglichkeit für (zumindest) sieben Personen Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen. Weiters müssen die Sitzmöglichkeiten dafür geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Soweit ein Fahrzeug bloß Raum für Hilfs- oder Notsitze bietet, liegt nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen in Bussen im Allgemeinen nicht vor. Nach Ansicht des VwGH ist dem Begriff des "(Klein-)Busses" zudem immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestehen, in einem Mindestmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können. Nach Ansicht des VwGH ist die rechtliche Beurteilung, ob ein vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus vorliegt, (zusammengefasst) anhand folgender entscheidungswesentlicher Kriterien vorzunehmen:

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

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

12.2.5.2.2. Vorführkraftfahrzeuge

Rz 1940 wird um die Aussage ergänzt, dass Fahrzeuge, die zu Werbezwecken überlassen werden, keine Vorführkraftfahrzeuge sind.

Rz 1940 lautet:

Das sind Kraftfahrzeuge, die überwiegend Vorführzwecken dienen. Damit ist gemeint, dass mit Hilfe dieses Fahrzeuges einem potentiellen Kunden die Vorzüge eines derartigen Fahrzeuges vorgeführt werden sollen. Daraus ergibt sich, dass ein Vorführkraftfahrzeug nur ein Fahrzeug sein kann, das einer bestimmten Type entspricht, von der der Händler eine größere Anzahl verkaufen kann und will. Ein Einzelstück kann daher definitionsgemäß kein Vorführfahrzeug sein. Fahrzeuge des Betriebsinhabers oder von Angestellten, die von diesen überwiegend privat oder für sonstige betriebliche Zwecke verwendet und nur gelegentlich für Vorführzwecke eingesetzt werden, sind keine Vorführkraftfahrzeuge. Weiters sind keine Vorführfahrzeuge so genannte Pool-, Direktions- und Testfahrzeuge (VwGH 21.09.2006,

[2004/15/0072](#)). **Fahrzeuge, die an Unternehmer, juristische Personen oder Privatpersonen entgeltlich oder unentgeltlich überlassen werden, sind keine Vorführkraftfahrzeuge, auch wenn mit der Fahrzeugüberlassung Werbezwecke verfolgt werden. Ist in diesen Fällen ein tauschähnlicher Umsatz anzunehmen, kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine gewerbliche Vermietung gegeben sein.** Vorführfahrzeuge sind in aller Regel dem Umlaufvermögen zuzurechnen, weil sie grundsätzlich nicht dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei Vorführkraftfahrzeugen um "zum alsbaldigen Verkauf" bestimmte Kraftfahrzeuge (VwGH 31.03.1995, [93/17/0393](#)). Demnach muss ein Zusammenhang mit einer beabsichtigten Weiterveräußerung jedenfalls noch erkennbar sein. Handelt es sich bei den Vorführkraftfahrzeugen um "gängige" Modelle, können diese in durchschnittlicher Betrachtungsweise in kürzerer Zeit (ca. 6 Monate) weiterveräußert werden. Wenn trotz Verkaufsbemühungen innerhalb von 6 Monaten keine Weiterveräußerung erfolgt, kann bis zu einer Dauer von maximal 12 Monaten (noch) von einer "Bestimmung zum alsbaldigen Verkauf" ausgegangen werden. Ausnahmsweise kann bei Vorführfahrzeugen der Luxusklasse ein längerer Zeitraum akzeptiert werden (maximal zwei Jahre), da diese generell schwerer verkäuflich sind.

Ob ein Vorführkraftfahrzeug vorliegt, ist für jeden Einzelfall eigens zu untersuchen (VwGH 12.12.1988, [87/15/0094](#) zur gewerblichen Weiterveräußerung). Die Voraussetzungen hat der Unternehmer durch geeignete Unterlagen (Fahrtenbuch bzw. sonstige Nutzungsaufzeichnungen) nachzuweisen.

12.10. Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen

12.10.1. Begriff

In Abschnitt 12.10. wird in Rz 2073, Rz 2075, Rz 2081, Rz 2083 bis Rz 2085 die Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums durch das 1. StabG 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#), eingearbeitet. Rz 2073 wird zudem um Aussagen aus den LRL 2012 zur Vorsteuerberichtung im Zusammenhang mit der „kleinen Vermietung“ ergänzt.

Rz 2073 lautet:

Dies wäre etwa dann der Fall, wenn ein bisheriger (unecht befreiter) Kleinunternehmer zur Regelbesteuerung optiert oder ein bisher regelbesteuerter Unternehmer zum (unecht befreiten) Kleinunternehmer wird. Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn sich das Ausmaß der Verwendung eines Gegenstandes zur Ausführung steuerpflichtiger (echt befreiter) oder unecht befreiter Umsätze ändert. Eine Vorsteuerkorrektur ist daher vorzunehmen, wenn ein Gegenstand, der bisher zB je zur Hälfte zur Ausführung steuerpflichtiger und unecht steuerfreier Umsätze verwendet wurde, nunmehr nur noch zu 20% zur Ausführung steuerpflichtiger und zu 80% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet wird.

Weiters ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges zB dann vorzunehmen, wenn sich bei einem Gebäude, das teilweise unternehmerisch (vorsteuerabzugsfähiger Bereich) und teilweise privat (nicht vorsteuerabzugsfähiger Bereich) verwendet wird, das Verhältnis der Nutzung ändert (betrifft zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnete Gebäude).

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt errichtet im August 2005 ein Haus, das ab 1. September 2005 als Anlagevermögen genutzt wird. 50% werden privat genutzt. Das Grundstück ist zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet. Die Vorsteuern betrugen insgesamt 240.000 Euro.

- *Im Jahr 2005 Vorsteuerabzug 50% (120.000 Euro).*

Im Jahr 2006 erhöht sich der unternehmerisch genutzte Anteil auf 60%.

- *Es ist eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 2.400 Euro (10% von 24.000) zu Gunsten des Unternehmers vorzunehmen.*

Im Jahr 2007 verringert sich der unternehmerisch genutzte Anteil auf 40%.

- *Es ist eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 2.400 Euro (10% von 24.000) zu Lasten des Unternehmers vorzunehmen.*

Im Jahr 2008 wird das Haus verkauft/entnommen.

- *Keine Option: Steuerfreier Grundstücksumsatz. Vorsteuerberichtigung hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teiles (7/10 von 120.000 Euro = 84.000 Euro zu Lasten des Unternehmers).*
- *Option: Steuerpflichtiger Grundstücksumsatz. Vorsteuerberichtigung hinsichtlich des privat genutzten Teiles (7/10 von 120.000 Euro = 84.000 Euro zu Gunsten des Unternehmers).*

Zur Verlängerung des Berichtigungszeitraums für Fälle ab 1. April 2012 auf Grund des 1. StabG 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#), siehe Rz 2081.

Zur allfälligen Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit einer verlustträchtigen Wohnraumvermietung siehe LRL 2012 Rz 184.

12.10.2. Zeitpunkt der Änderung

Rz 2075 lautet:

Eine Änderung der Verhältnisse liegt nicht bereits dann vor, wenn die Absicht besteht, das Wirtschaftsgut zur Ausführung unecht steuerfreier bzw. anderer (zB steuerpflichtiger) Umsätze zu verwenden, sondern erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung. Ändert sich die Verwendung noch im Jahr der Anschaffung und der erstmaligen Verwendung, liegt kein Anwendungsfall des [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) vor. Der Vorsteuerabzug ist zur Gänze im Voranmeldungszeitraum, in dem die Änderung erfolgt, richtig zu stellen.

Beispiel

*Im Jänner erfolgt die Anschaffung eines Gebäudes mit Vorsteuerabzug. Das Gebäude wird bis Dezember steuerpflichtig vermietet und in diesem Monat sodann steuerfrei verkauft. Der Vorsteuerabzug wurde für Jänner zu Recht geltend gemacht. Durch die Verwendungsänderung im Dezember des gleichen Kalenderjahres ist in diesem Voranmeldungszeitraum der Vorsteuerabzug zur Gänze wieder rückgängig zu machen. Würde der steuerfreie Verkauf erst im Jänner des nächsten Jahres erfolgen, wäre der Vorsteuerabzug im Ausmaß von **19/20 (bzw. 9/10 siehe Rz 2081)** zu berichtigen.*

12.10.3.4. Berichtigungszeitraum

Rz 2081 lautet:

Der Berichtigungszeitraum **beträgt 4 Jahre bei beweglichen Gegenständen bzw. 19 Jahre bei 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 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 In Nutzungnahme des Gebäudes (1. StabG 2012, [BGBI. 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.

12.10.3.5. Laufende Änderung

Rz 2083 lautet:

Die Änderung der Verhältnisse wird wie folgt berücksichtigt:

Es ist von 1/5 (**1/20 bzw. 1/10**) der gesamten auf den Gegenstand entfallenden Vorsteuer auszugehen. Von diesem Betrag ist im Jahr der Änderung der nunmehr zustehende Vorsteuerbetrag zu ermitteln.

Rz 2084 lautet:

Dieser Betrag ist 1/5 (**1/20 bzw. 1/10**) des im ersten Jahr tatsächlich vorgenommenen Vorsteuerabzuges gegenüberzustellen. Der Differenzbetrag stellt die Rückforderung bzw. die zusätzliche Vorsteuer dar.

[...]

12.10.3.6. Veräußerung oder Entnahme**Rz 2085 lautet:**

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

Beispiel 1:

Eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000 Euro) wird bis zu deren Veräußerung zu 25% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet. Es wird ein Vorsteuerabzug in Höhe von 7.500 Euro vorgenommen. Im Mai des dem Jahr der Anschaffung und Inverwendungsnahme folgenden Jahres wird sie steuerpflichtig verkauft. Es kann in der Voranmeldung für Mai eine Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers im Ausmaß von 2.000 Euro (4/5 von 10.000 Euro x 25%) vorgenommen werden.

Beispiel 2:

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

*Es ist in der Voranmeldung für Mai eine Vorsteuerkorrektur zu Lasten des Unternehmers im Ausmaß von **95.000 Euro (19/20 von 100.000 Euro)** vorzunehmen.*

16.2.7. Verwertung der Konkursmasse insbesondere von Sicherungsgut im Konkurs

Rz 2415 wird an die Bestimmungen zum Übergang der Steuerschuld im Sinne des [§ 19 Abs. 1b lit. a UStG 1994](#) angepasst.

Rz 2415 lautet:

Veräußert der Sicherungsnehmer (Gläubiger) das Sicherungsgut, fallen zwei Lieferungen an.

Der (Insolvenz)Schuldner liefert an den Gläubiger und dieser an den Dritten. **Bei der Lieferung des Sicherungsguts durch den (Insolvenz)Schuldner (Sicherungsgeber) an den Gläubiger (Sicherungsnehmer) geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, wenn es sich bei diesem um einen Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt (§ 19 Abs. 1b lit. a UStG 1994).**

17.1.2. Istbesteuerung für Versorgungsunternehmen

In Rz 2458 wird ein Hinweis auf die durch das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), geänderte Fassung des [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) aufgenommen.

Rz 2458 lautet:

Teilzahlungsanforderungen für Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- und Wärmelieferungen gelten auch dann als Rechnungen im Sinne des [§ 11 UStG 1994](#), wenn sie die im [§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. c und d UStG 1994 \(bis 31. Dezember 2012: § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994\)](#) geforderten Angaben nicht enthalten ([§ 17 Abs. 1 UStG 1994](#)).

Teilzahlungsanforderungen im Sinne des [§ 17 Abs. 1 UStG 1994](#) müssen darüber hinaus weder fortlaufend nummeriert sein noch brauchen sie bis 31. Dezember 2006 die UID des leistenden Unternehmers oder (ab 1. Juli 2006) bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 Euro übersteigt, die UID des Leistungsempfängers enthalten. Derartige Rechnungen berechtigen bis 31. Dezember 2006 daher trotz Fehlens einer laufenden Rechnungsnummer bzw. der UID des Leistenden sowie (ab 1. Juli 2006) des Leistungsempfängers bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) zum Vorsteuerabzug.

Für Zeiträume ab 1. Jänner 2007 ist es weiterhin nicht zu beanstanden, wenn Teilzahlungsanforderungen nicht fortlaufend nummeriert sind.

18.10. Aufbewahrungspflicht

Rz 2593 wird mit einem Verweis auf die Ausführungen zur Aufbewahrung von Rechnungen neu eingefügt.

Rz 2593 lautet:

Zur Aufbewahrung von Rechnungen siehe Rz 1565 bis Rz 1570.

Randzahlen 2594 bis 2600: *derzeit frei.*

19.1. Steuerschuldner

In Rz 2601 und Rz 2601a wird die sich durch das EuGH-Urteil vom 06.10.2011, Rs [C-421/10](#), *Stoppelkamp*, geänderte Auslegung des Begriffes des „ausländischen Unternehmers“ eingearbeitet.

Rz 2601 lautet:

Erbringt ein ausländischer Unternehmer (das ist bis 31. Dezember 2009 ein solcher, der im Inland **weder sein Unternehmen betreibt noch eine Betriebsstätte im Inland hat**)

[...]

Rz 2601a lautet:

Erbringt ein ausländischer Unternehmer (das ist ab 1. Jänner 2010 **ein solcher, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat**)

[...]

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

In Rz 2601b wird die in [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) durch das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), vorgenommene Neudefinition des Begriffs „ausländischer Unternehmer“ (siehe hierzu auch EuGH 06.10.2011, Rs [C-421/10, Stoppelkamp](#)) eingearbeitet.

Rz 2601b lautet:

Erbringt ein ausländischer Unternehmer (das ist **ein solcher, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat**)

- sonstige Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benutzung von Mautstraßen oder sonstige Leistungen iSd [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#)) oder
- Werklieferungen

an einen Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994](#) oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) ist, wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Im Falle des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist [§ 27 Abs. 4 UStG 1994](#) gegenstandslos.

Die Steuerschuld geht daher zB trotz inländischen Wohnsitzes des Leistungserbringens auf den Leistungsempfänger über, wenn der leistende Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland und keine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland hat.

[...]

Leistender Unternehmer

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

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

Der Leistungsempfänger schuldet nicht die Steuer für diese Umsätze.

Die Tatsache, dass ein Unternehmer bei einem Finanzamt im Inland umsatzsteuerlich geführt wird, ist kein Merkmal dafür, dass er im Inland ansässig ist. Das Gleiche gilt, wenn dem Unternehmer eine österreichische UID erteilt wurde.

[...]

19.1.1.4. Rechnungslegung

In Rz 2602 erfolgt eine Anpassung an das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#).

Rz 2602 lautet:

Der leistende Unternehmer ist verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Er hat in der Rechnung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuld des Leistungsempfängers hinzuweisen.

In den Fällen des Überganges der Steuerschuld darf der leistende Unternehmer in der Rechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen. Eine trotzdem gesondert ausgewiesene Steuer wird vom Unternehmer gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) geschuldet und berechtigt den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug.

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

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

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

In Rz 2602c erfolgt ein Hinweis, dass Reinigungsleistungen ab 1. Jänner 2011 zu den Bauleistungen im Sinne des [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) gehören.

Rz 2602c lautet:

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung, Beseitigung oder Reinigung (ab 1. Jänner 2011) von Bauwerken dienen. Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus sämtliche mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen. Zu den Bauwerken zählen daher sämtliche Hoch- und Tiefbauten (zB Straßen, Tunnels) und mit dem Erdboden fest verbundene Anlagen wie Kraftwerke und Silos. Weiters gehören zu den Bauwerken Fenster und Türen sowie Bodenbeläge und Heizungsanlagen, aber auch Einrichtungsgegenstände, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, zB Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen oder Einbauküchen.

Folgende Leistungen sind, wenn sie als selbständige Hauptleistungen zu beurteilen sind,

keine Bauleistungen:

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

- Materiallieferungen zB durch Baustoffhändler oder Baumärkte. Das gilt auch bei der Lieferung von Asphalt oder Beton, die auf Weisung des Leistungsempfängers auf der Baustelle "abgeladen" werden (siehe Beispiel 3). Ohne Bedeutung ist auch, ob es sich um Auftragsfertigungen handelt, die am Standort des leistenden Unternehmers oder auf der Baustelle erbracht und anschließend geliefert, jedoch nicht montiert werden (zB Maßfenster, Betonfertigteile; siehe Beispiele 4, 5 und 6). Sind mit der Lieferung untergeordnete Arbeiten am Bauwerk verbunden (siehe Beispiel 2), liegt noch keine Bauleistungen vor.

[...]

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

In Rz 2604f wird die in [§ 19 Abs. 1c UStG 1994](#) durch das AbgÄG 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#), vorgenommene Neudefinition des Begriffs „ausländischer Unternehmer“ aufgenommen (siehe auch Rz 2601b sowie EuGH 06.10.2011, Rs [C-421/10, Stoppelkamp](#)).

Rz 2604f lautet:

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es nur, **wenn der Leistende ein Unternehmer ist, der im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat (zur Definition des Begriffs „ausländischer Unternehmer“ siehe auch Rz 2601b).**

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

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

Mit [BGBl. II Nr. 320/2012](#) wurde in der Schrott-Umsatzsteuerverordnung – [Schrott-UStV](#), BGBl. II Nr. 129/2007, der Begriff „Bruchgold“ definiert. In Rz 2605 erfolgen Klarstellungen zum Begriff „Bruchgold“ selbst sowie Ausführungen zu Lieferungen und sonstigen Leistungen iZm Bruchgold. Nach Beispiel 5 wird eine neue Zwischenüberschrift eingefügt.

Rz 2605 lautet:

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

Allgemeines (zu § 1 der Verordnung)

Die Steuerschuld geht bei bestimmten Umsätzen, die in dieser Verordnung genannt sind, auf den Leistungsempfänger über.

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

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

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

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

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

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

Bei der Lieferung von in dieser Verordnung abschließend aufgezählten Gegenständen wird die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist.

Dies gilt auch für die Lieferung von Zusammensetzungen aus diesen Gegenständen, soweit das Entgelt überwiegend für die Lieferung eines oder mehrerer dieser Gegenstände geleistet wird.

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

Beispiel 1:

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

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

Bei durch Bruch, Verschleiß oder aus ähnlichen Gründen nicht mehr gebrauchsfähigen Maschinen, Elektro- und Elektronikgeräten, Heizkesseln und bei Autowracks ist davon auszugehen, dass sie unter die von der Verordnung erfassten Gegenstände fallen.

Sonstige Leistungen (zu § 2 Z 2 der Verordnung)

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

Nicht erfasst von der Verordnung sind daher zB folgende Leistungen:

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

Beispiel 2:

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

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

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

Beispiel 3:

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

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

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

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

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

Beispiel 4:

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

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

Beispiel 5:

Für die Entgegennahme zur Entsorgung von unter die Verordnung fallenden Gegenständen verrechnet der Entsorgungsunternehmer, in dessen Verfügungsmacht die Gegenstände übergehen, dem Übergeber ein Entgelt in Höhe von 800 Euro (netto). Eine gesonderte Vergütung des Materialwertes der übergebenen Gegenstände erfolgt

nicht. Es kommt zu keinem Übergang der Steuerschuld. Der Entsorgungsunternehmer stellt 800 Euro zuzüglich 80 Euro USt (10% von 800 Euro) in Rechnung.

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

Lieferung von Bruchgold (zu Nr. 9 der Anlage bzw. zu § 2 Z 3 der VO idF BGBl. II Nr. 320/2012)

Für Lieferungen von Bruchgold, das offensichtlich nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wieder verwendet werden soll, sowie Lieferungen von aus solchem Bruchgold hergestellten Barren oder Granulaten geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser Unternehmer ist.

Auch die sonstigen Leistungen in Form des Sortierens, Zerschneidens, Zerteilens (einschließlich der Demontage) und des Pressens von Bruchgold fallen in den Anwendungsbereich der [Schrott-UStV](#).

Unter Bruchgold ist jeglicher Goldschmuck sowie sonstige Objekte aus Gold, die zerbrochen, zerstört oder beschädigt sind und somit nicht mehr für ihren ursprünglichen Zweck verwendet werden können, zu verstehen, wie beispielsweise alte Ketten, Ringe und andere nicht mehr getragene Schmuckgegenstände, Besteck, Münzen, goldene Federspitzen, defekte Goldbarren, aber auch Zahngoldabfälle (Dentallegierungen) oder sonstige Edelmetallreste in jeder Form.

Dies gilt sinngemäß auch für andere Edelmetalle (beispielsweise Silber oder Platin).

Bruchgold, das offensichtlich nicht mehr dem ursprünglichen Zweck entsprechend wieder verwendet werden soll, liegt insbesondere dann vor, wenn es von diversen Unternehmern, ua. auch Scheideanstalten, als so genanntes „Scheidgut“ angekauft, nach dem entsprechenden Tagespreis vergütet und nach dem Ankauf eingeschmolzen und recycelt wird.

Kein Bruchgold ist gegeben, wenn nachgewiesen werden kann, dass es sich um Waren handelt, die – mit oder ohne Reparatur oder Aufarbeiten – für ihren ursprünglichen Zweck brauchbar sind oder – ohne Anwendung eines Verfahrens

zum Wiedergewinnen des Edelmetalls – zu anderen Zwecken gebraucht werden können.

Ebenfalls nicht als Bruchgold gelten neu angefertigte, für konservierende Zahnbehandlungen bestimmte Dentallegierungen (zB Goldkronen, Goldinlays); diese fallen idR unter die Position 7108 13 80 der Kombinierten Nomenklatur.

Steuersatz

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

Beispiel 6:

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

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

Zur **Rechnungslegung** siehe Rz 2602.

Vorsteuererstattung

Hat ein ausländischer Unternehmer nur sonstige Leistungen ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er seine Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen, ausgenommen, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine übergegangene Steuer schuldet (analog zu den Bauleistungen, siehe Rz 2601).

Beispiel 7:

Ein Unternehmer, der weder Sitz noch Betriebsstätte in Österreich hat, demontiert und zerschneidet maschinelle Anlagen für ein österreichisches Industrieunternehmen. Die Leistung fällt unter § 2 Z 2 der Verordnung (Übergang der Steuerschuld auf das Industrieunternehmen). Allfällige Vorsteuern sind vom ausländischen Unternehmer im

Erstattungsverfahren (gemäß der Verordnung [BGBl. Nr. 279/1995](#) in der geltenden Fassung) geltend zu machen.

Zweifelsfragen zu den in der Anlage zur Verordnung aufgezählten Gegenständen

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

Rückstände aus der Verbrennung von Siedlungsabfällen fallen auch dann nicht unter diese Ziffer, wenn sie Metalle enthalten; sie gehören in die Position 2621 der Kombinierten Nomenklatur und sind somit von der Verordnung nicht erfasst. Der Metallgehalt solcher Aschen und Rückstände ist für eine wirtschaftliche Wiedergewinnung der Metalle oder Metallverbindungen zu gering. Als Siedlungsabfälle gelten solche Abfälle, die von Haushalten, Hotels, Restaurants, Krankenhäusern, Geschäften, Büros usw. entsorgt werden, und auch Abfälle der Straßenreinigung, sowie auch Abfälle von Bau- und Abbrucharbeiten.

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

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

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

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

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

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

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

Zu Nr. 9 (Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen; andere Abfälle und Schrott, Edelmetalle oder Edelmetallverbindungen enthaltend, von der hauptsächlich zur Wiedergewinnung von Edelmetallen verwendeten Art):

Bruchgold: siehe Abschnitt „Lieferung von Bruchgold“

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

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

20.2.3. Vorsteuerabzug bei Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten

In Rz 2703 erfolgt im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug bei Istbesteuerern eine Anpassung an das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#).

Rz 2703 lautet:

Für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2012 an Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern ([§ 17 UStG 1994](#)), erbracht werden, gilt als zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Zahlung geleistet worden ist. Erst in diesem Voranmeldungszeitraum kann der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (siehe Rz 1819).

Ausgenommen von der Neuregelung sind Unternehmen im Sinne des [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) und Unternehmer, deren Umsätze nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2.000.000 Euro überstiegen haben. Bei der Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Die Neuregelung betrifft nicht Umsätze, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergegangen ist. Hier steht der Vorsteuerabzug für denselben Voranmeldungszeitraum zu, in dem die Steuerschuld entsteht, unabhängig vom Zeitpunkt der Bezahlung der Leistung (siehe auch Rz 1875).

Für Leistungen, die vor dem 1. Jänner 2013 bezogen werden, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern ([§ 17 UStG 1994](#)), die nach [§ 12 UStG 1994](#) abziehbaren Vorsteuerbeträge erst für jenen Besteuerungszeitraum geltend machen, in welchem die Bezahlung der Rechnung erfolgt. Es muss allerdings sichergestellt sein, dass der Vorsteuerabzug nicht bereits zu einem früheren Zeitpunkt (etwa anlässlich der Rechnungslegung) vorgenommen wurde. Von

der Vereinfachungsregelung kann nicht Gebrauch gemacht werden, wenn mit der späteren Geltendmachung von Vorsteuern ein Nachteil für den Fiskus (zB im Falle eines Insolvenzverfahrens oder bei Anwendung des Umsatzschlüssels gemäß [§ 12 Abs. 4 und 5 UStG 1994](#)) verbunden ist.

20.6. Umrechnung von Werten in einer anderen Währung

In Rz 2731 wird die Änderung durch das AbgÄG 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#), wird in Rz 2731 aufgenommen.

Rz 2731 lautet:

Die Durchschnittskurse für die Umrechnung solcher Werte auf Euro werden vom BMF im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" monatlich als Zollwertkurse kundgemacht und auch im AÖF veröffentlicht.

Ab 1. Jänner 2013 kann der Unternehmer auch den letzten, von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten Umrechnungskurs anwenden. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung oder – wenn das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vor Ausführung der Leistung ([§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#)) vereinnahmt wird sowie bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ([§ 17 UStG 1994](#)) – der Zeitpunkt der Vereinnahmung.

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

In Rz 2851 wird klargestellt, dass iZm dem Übergang der Steuerschuld und bei innergemeinschaftlichen Erwerben hinsichtlich der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten die allgemeinen Vorschriften gelten.

Rz 2851 lautet:

[§ 22 UStG 1994](#) regelt die Besteuerung der Umsätze bei nichtbuchführungspflichtigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben abschließend, sodass die anderen Vorschriften des UStG 1994 nur anwendbar sind, soweit [§ 22 UStG 1994](#) darauf verweist oder erkennbar ihren Inhalt voraussetzt.

Geht bei Leistungsbezügen für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Steuerschuld auf den pauschalierten Land- und Forstwirt als Leistungsempfänger über (zB gemäß [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1b UStG 1994](#)), kommt [§ 22 UStG 1994](#) nicht zur Anwendung und muss die geschuldete Steuer daher an das Finanzamt abgeführt werden (zB Errichtung eines Wirtschaftsgebäudes durch einen ausländischen Unternehmer). Dies gilt auch für die im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Erwerben gemäß [Art. 1 UStG 1994](#) anfallende Steuer (zB Kauf eines Traktors aus dem EU-Ausland). In beiden Fällen ist ein zusätzlicher Vorsteuerabzug nicht möglich, weil dieser im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung berücksichtigt wird. **Hinsichtlich der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten gelten die allgemeinen Vorschriften (Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung bei innergemeinschaftlichen Erwerben und Umsätzen, bei denen es zum Übergang der Steuerschuld kommt).**

22.1.1.3. Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verhältnisse

Rz 2856 wird um einen Hinweis auf die Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums durch das 1. StabG 2012 ([BGBl. I Nr. 22/2012](#)) ergänzt.

Rz 2856 lautet:

Der Übergang von der Regelbesteuerung zur Besteuerung nach [§ 22 UStG 1994](#) ist keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des [§ 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994](#). Wurde jedoch im Rahmen einer Regelbesteuerung ein Vorsteuerabzug vorgenommen, so ist zB bei einer Veräußerung oder unentgeltlichen Übergabe innerhalb von **19 (bzw. 9 – siehe Rz 2081)** Jahren nach der erstmaligen Verwendung eine Berichtigung des im Rahmen der Regelbesteuerung vorgenommenen Vorsteuerabzuges vorzunehmen.

Beispiel:

1996 wird eine Scheune errichtet. Die Scheune wird ab 1996 verwendet. Der 1996 vorgenommene Vorsteuerabzug beträgt insgesamt 5.000 Euro. 2001 wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb an den Sohn unentgeltlich übergeben.

Die Entnahme des Grundstückes (Scheune) ist unecht umsatzsteuerbefreit. Im Jahre 2001 ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges in Höhe von fünf Zehntel, 2.500 Euro, vorzunehmen.

22.1.2. Landwirtschaft und Liebhaberei

In Rz 2860 werden die in LRL 2012 Rz 170 enthaltenen Ausführungen zur Hobbylandwirtschaft übernommen. Hinsichtlich der Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung wird auf LRL 2012 Rz 180 und Rz 181 verwiesen.

Rz 2860 lautet:

Wird eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, die auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung beruht ([§ 1 Abs. 2 LVO](#); zB Nutzung für Freizeitzwecke und/oder zur Ausübung von Hobbytätigkeiten wie Jagen oder Reiten) und sich bei objektiver Betrachtung nicht zur Erzielung von Gewinnen eignet, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (zB VwGH 21.10.2003, [97/14/0161](#), zur Verpachtung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft). Zur Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung bei Rechnungen mit Steuerausweis sowie zur allfälligen Rechnungsberichtigung siehe LRL 2012 Rz 180 und 181.

22.3.1. Tierzucht und Tierhaltung

Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden fallen ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung ab 1.1.2014 nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung, weil keine Tätigkeit vorliegt, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beiträgt (vgl. [Art. 295 Abs. 1 Z 5 MwSt-RL 2006/112/EG](#)). Dies gilt entsprechend für die Vermietung von eigenen Pferden zu Reitzwecken (vgl. zB auch BFH 13.01.2011, V R 65/09). Rz 2877 wird entsprechend ergänzt.

Rz 2877 lautet:

Siehe EStR 2000 Rz 5139 bis Rz 5148.

Ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung fallen Umsätze ab 1.1.2014 aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder selbständigen oder gewerblichen, nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung (vgl. auch BFH 13.01.2011, V R 65/09, BStBl II

2011, 465, mit Verweis auf [Art. 295 Abs. 1 Z 5 MwSt-RL 2006/112/EG](#)). Dies gilt entsprechend für die Vermietung von eigenen Pferden zu Reitzwecken.

24. Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994)

24.7. Rechnungslegung

In Rz 3323 werden die im [§ 24 Abs. 7 UStG 1994](#) durch das AbgÄG 2012, [BGBl. I 112/2012](#), erfolgten Änderungen aufgenommen.

Rz 3323 lautet:

Es darf daher in Zusammenhang mit einer differenzbesteuerten Lieferung ([§ 24 UStG 1994](#)) in einer Rechnung im Sinne des [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) kein Steuerbetrag und in einer Rechnung nach [§ 11 Abs. 6 UStG 1994](#) nicht Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe (zivilrechtlicher Preis) und der Steuersatz ausgewiesen werden.

Weiters hat die Rechnung einen Hinweis zu enthalten, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde. **Dies kann beispielsweise durch die Angabe**

- „**Kunstgegenstände/Sonderregelung**“,
- „**Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung**“, oder
- „**Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung**“ bei anderen beweglichen körperlichen Gegenständen im Sinne des [§ 24 Abs. 1 UStG 1994](#) erfolgen.

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

25a.1. Voraussetzungen

In Rz 3431 wird im dritten Absatz beispielhaft die EU-Identifikations-Nummer eingefügt.

Rz 3431 lautet:

[...]

Dies erfolgt durch einen Online Antrag auf Registrierung seines Unternehmens. Wird der Antrag genehmigt, erhält der Unternehmer mittels E-Mail seine EU-Identifikations-Nummer

(zB EU040123456) sowie seinen Benutzernamen und sein Passwort an die bekannt gegebene E-Mail-Adresse zugesandt. Er ist dann verpflichtet, Umsätze gemäß [§ 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994](#) (bis 31.12.2009: [§ 3a Abs. 9 lit. c UStG 1994](#)) auf elektronischem Wege über die oben angeführte Internetadresse zu erklären.

[...]

27.4. Haftung für die Abfuhr der Umsatzsteuer

Rz 3492 wird an das AbgÄG 2011, [BGBI. I Nr. 76/2011](#), angepasst.

Rz 3492 lautet:

Abzuführen ist die Umsatzsteuer, die vom ausländischen Unternehmer auf Grund einer steuerpflichtigen Lieferung oder der Duldung der Benutzung von Mautstraßen gegen Entgelt im Inland geschuldet wird (dh. keine Abfuhrverpflichtung bei Steuerschuld kraft Rechnungslegung).

Keine Abfuhrverpflichtung besteht für Leistungen, bei denen es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt und bei Leistungen nach § 3a Abs. 11a UStG 1994 (Eintrittsberechtigungen). Der Übergang der Steuerschuld (Reverse-Charge) hat Vorrang vor der Haftung nach § 27 Abs. 4 UStG 1994.

In Rz 3493 wird der erste Satz gestrichen, da dieser schon in Rz 3492 enthalten ist.

Rz 3493 lautet:

Auch im Reihengeschäft kann eine Abfuhrverpflichtung für den letzten Abnehmer bestehen, wenn ihm von einem ausländischen Lieferer geliefert wurde und der Gegenstand der Lieferung vom ersten Lieferer nach Österreich versendet oder befördert wurde.

101.3.2.5. Sonstige Leistungen am verbrachten Gegenstand

In Rz 3613 wird die Klarstellung in [Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. e UStG 1994](#) durch das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), berücksichtigt.

Rz 3613 lautet:

Werden Gegenstände verbracht, damit an diesen durch einen anderen Unternehmer eine sonstige Leistung erbracht wird, liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen vor, wenn der Gegenstand nach der Erbringung der sonstigen Leistung wieder zur Verfügung des Auftraggebers in den Mitgliedstaat gelangt, von dem aus der Gegenstand befördert oder versendet worden ist.

Auch bei der Verbringung von Gegenständen in einen anderen Mitgliedstaat, um sie dort begutachten zu lassen, liegt eine vorübergehende Verwendung vor, wenn diese Gegenstände anschließend wieder in den Ausgangsmittelstaat zurück gelangen.

101.9. Begriff "neu"

Rz 3676 wird um Aussagen des VwGH im Erkenntnis vom 26.01.2012, [2009/15/0177](#), zum Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs von neuen Fahrzeugen ergänzt.

Rz 3676 lautet:

Ein Fahrzeug unterliegt nur dann den Bestimmungen des [Art. 1 Abs. 7 UStG 1994](#), wenn es als neu im Sinne des [Art. 1 Abs. 9 UStG 1994](#) gilt. Es ist dies abhängig vom Zeitpunkt der ersten Inbetriebnahme bzw. vom Ausmaß der bisherigen Nutzung.

Für die Beurteilung als neues Fahrzeug ist auf den Zeitpunkt der Lieferung des betreffenden Gegenstandes vom Verkäufer an den Käufer abzustellen (EuGH 18.11.2010, Rs [C-84/09, X](#)).

Die Beurteilung, in welchem Mitgliedstaat der Endverbrauch eines Fahrzeuges (und damit der innergemeinschaftliche Erwerb) stattfindet, hat auf einer umfassenden Abwägung aller objektiven tatsächlichen Umstände zu beruhen. Zu diesen im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigenden Umständen gehören ua. der Ort der gewöhnlichen Verwendung des Gegenstandes, seine Registrierung, der Wohnort des Erwerbers sowie das Bestehen oder Fehlen von Verbindungen des Erwerbers zu einzelnen Mitgliedstaaten. Auch die (spätere) tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges kann als Indiz auf die beim Erwerb vorgelegene Verwendungsabsicht herangezogen

werden (VwGH 26.01.2012, [2009/15/0177](#) unter Hinweis auf EuGH 18.11.2010, Rs [C-84/09](#), X, Rn 44 f).

103.5.1. Lieferschwellen der Mitgliedstaaten

In Rz 3741 wird die Übersicht über die Lieferschwellen der Mitgliedstaaten aktualisiert; für jene Mitgliedstaaten, deren Währung nicht der Euro ist, wird ein Hinweis auf den entsprechenden Betrag in Euro aufgenommen (Stand ab März 2012).

Rz 3741 lautet:

Mitgliedstaat	Währung	Lieferschwelle
Belgien	Euro	35.000,00
Bulgarien	BGN	70.000,00 (35.791,00 €)
Dänemark	DKK	280.000,00 (37.557,00 €)
Deutschland	Euro	100.000,00
Estland	Euro	35.151,00 €
Finnland	Euro	35.000,00
Frankreich	Euro	100.000,00
Griechenland	Euro	35.000,00
Irland	Euro	35.000,00
Italien	Euro	35.000,00
Lettland	LVL	24.000,00 (34.052,00 €)
Litauen	LTL	125.000,00 (36.203,00 €)
Luxemburg	Euro	100.000,00
Malta	Euro	35.000,00
Niederlande	Euro	100.000,00
Österreich	Euro	35.000,00 (bis 31.12.2010: 100.000,00)
Polen	PLN	160.000,00 (40.293,00 €)
Portugal	Euro	35.000,00

Rumänien	RON	118.000,00 (28.012,00 €)
Schweden	SEK	320.000,00 (36.232,00 €)
Slowakei	Euro	35.000,00
Slowenien	Euro	35.000,00
Spanien	Euro	35.000,00
Tschechien	CZK	1.140.000,00 (46.570,00 €)
Ungarn	HUF	8.800.000,00 (32.257,00 €)
Vereinigtes Königreich	GBP	70.000,00 (81.843,00 €)
Zypern	Euro	35.000,00

104. Bemessungsgrundlage (Art. 4 UStG 1994)

Aufgrund der Regelung des Normalwerts durch das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), wird nach Rz 3931 ein neuer Abschnitt 104.3. mit einer neuen Überschrift und Rz 3932 eingefügt.

Der Abschnitt und die Überschrift lauten:

104.3. Normalwert

Rz 3932 lautet:

Die Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 ist auf den innergemeinschaftlichen Erwerb (einschließlich des Erwerbs neuer Fahrzeuge) anzuwenden.

Randzahlen 3933 bis 3935: *derzeit frei.*

107.1.2. Lieferung

Rz 3988 wird um einen Verweis auf Rz 2858 und Rz 4154 hinsichtlich innergemeinschaftlicher Lieferungen durch pauschalierte Land- und Forstwirte ergänzt.

Rz 3988 lautet:

Pauschalierte Land- und Forstwirte können die Steuerfreiheit nicht in Anspruch nehmen. Der Landwirt kann daher für innergemeinschaftliche Lieferungen Umsatzsteuer in Rechnung

stellen, die für den ausländischen unternehmerischen Erwerber eine im Inland erstattungsfähige Vorsteuer darstellt.

Beispiel:

L, ein niederösterreichischer Weinbauer, der unter [§ 22 UStG 1994](#) fällt, liefert Wein an deutsche Restaurants, den er an diese versendet.

L kann von der Steuerbefreiung nach [Art 7 UStG 1994](#) nicht Gebrauch machen und daher USt in Rechnung stellen. Die deutschen Abnehmer haben in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Die österreichische Vorsteuer können sie im Erstattungswege zurückerhalten.

Zu innergemeinschaftlichen Lieferungen durch pauschalierte Land- und Forstwirte siehe auch Rz 2858 und Rz 4154.

107.3. Nachweispflichten

Die im Umsatzsteuerprotokoll 2012 angekündigten Muster für eine Empfangsbestätigung bzw. eine Verbringungserklärung iSd [§ 2 Z 3 der VO BGBI. Nr. 401/1996](#) idgF werden als Anhang 5 und Anhang 6 aufgenommen. In Rz 4006 erfolgt dazu ein entsprechender Hinweis. Darüber hinaus werden Ausführungen zur Spediteurbescheinigung als Nachweis der Warenversendung aufgenommen.

Rz 4006 lautet:

Die Voraussetzungen der (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Wie der Unternehmer den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis zu führen hat, regelt die [Verordnung des BMF über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen](#), BGBI. Nr. 401/1996.

Ein Muster, das der Unternehmer zum Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ([§ 2 Z 3 der VO BGBI. Nr. 401/1996](#) idgF) verwenden kann, findet sich im Anhang 5 (Verbringungserklärung) bzw. im Anhang 6 (Empfangsbestätigung).

Sind die im Rahmen einer Betriebsprüfung vorgelegten Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO, BGBI. Nr. 401/1996, mangelhaft (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bzw. – in Abholfällen –

Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), so ist die Steuerfreiheit zu versagen. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels ist, anders als in den Fällen des mangelhaften Buchnachweises (siehe Rz 4008), nicht möglich.

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

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

Eine vollständig und ordnungsgemäß erstellte Spediteurbescheinigung (allenfalls auch mit entsprechend genehmigtem Unterschriftenstempel bzw. maschinellem Unterschriftsausdruck) gilt auch bei innergemeinschaftlichen Lieferungen als Versendungsbeleg. Näheres zur Spediteurbescheinigung siehe auch Rz 1083.

Rz 4009 wird um Ausführungen zum Sorgfaltsmaßstab bei Fahrzeugexporten in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch Personen mit Hauptwohnsitz im Inland ergänzt.

Rz 4009 lautet:

Bei der Lieferung neuer Fahrzeuge wird der Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bei Privaten als erbracht anzusehen sein, wenn nachgewiesen wird, dass das Fahrzeug in einem anderen Mitgliedstaat amtlich zugelassen oder registriert worden ist. Damit wird auch die Erwerbsteuerbarkeit nachgewiesen, da in diesen Fällen der andere Mitgliedstaat die Möglichkeit gehabt hat, anlässlich der Zulassung/Registrierung die Erwerbsbesteuerung vorzunehmen. Ebenso wird der Nachweis der Beförderung oder Versendung als erbracht anzusehen sein, wenn der Abnehmer die Erwerbsbesteuerung nachweist. **Erfolgt der Kauf bzw. Fahrzeugexport durch eine Person mit Wohnsitz im Inland, wird es der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen, Erkundigungen dahingehend einzuholen, wo das Fahrzeug dauerhaft verwendet wird und dies entsprechend aufzuzeichnen.**

111.1.1. Rechnungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen

Rz 4031 wird um die sich aus auf [Art. 11 Abs. 1 erster Satz UStG 1994](#) idF AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), ergebende Frist zur Rechnungslegung ergänzt.

Rz 4031 lautet:

Der Unternehmer ist zur Ausstellung einer Rechnung im Sinne des [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) verpflichtet, wenn er eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt. Anstelle des Steuerbetrages bzw. des Steuersatzes ist in der Rechnung ist ausdrücklich auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hinzuweisen. Aufgrund der seit 1. Jänner 2004 geltenden Rechtslage gelten die Vereinfachungsbestimmungen für Kleinbetragsrechnungen ([§ 11 Abs. 6 UStG 1994](#)) nicht für Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen.

Ab 1. Jänner 2013 hat die Rechnungsausstellung spätestens am 15. des auf die Ausführung der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung folgenden Kalendermonates zu erfolgen.

111.3. Rechnungen im Zusammenhang mit Fahrzeuglieferungen

Durch Einführung des nachfolgenden Abschnitts 111.4. und einer neuen Rz 4051, erfolgt eine redaktionelle Anpassung der bisherigen freien Randzahlen.

Randzahlen 4047 bis 4050: *derzeit frei.*

Nach Abschnitt 111.3. wird Abschnitt 111.4. samt Rz 4051 neu eingefügt. Darin werden Ausführungen zur Rechnungslegung im Zusammenhang mit Anzahlungen für innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 11 idF des AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#)) aufgenommen. Der Abschnitt und die Überschrift lauten:

111.4. Rechnungen im Zusammenhang mit Anzahlungen für innergemeinschaftliche Lieferungen

Rz 4051 lautet:

Werden Entgelte vor Ausführung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung vereinnahmt, besteht keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Anzahlungsrechnung. Zur allgemeinen Rechnungslegungsverpflichtung bei der Vereinnahmung von Entgelten vor Ausführung der Leistung siehe Rz 1521.

Randzahlen 4052 bis 4055: *derzeit frei.*

121. Erklärungen (Art. 21 UStG 1994)

121.3.3. Betroffene Unternehmer

Rz 4154 wird um einen Verweis auf Rz 2858 und Rz 3988 zu innergemeinschaftlichen Lieferungen von pauschalierten Land- und Forstwirten ergänzt.

Rz 4154 lautet:

[...]

Rechtslage ab 1. Jänner 2010:

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

[...]

125. Dreiecksgeschäft (Art. 25 UStG 1994)

In Rz 4296 werden die sich durch das AbgÄG 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#), ergebenden Änderungen zur Rechnungslegung bei Dreiecksgeschäften eingearbeitet.

Rz 4296 lautet:

Die vom Erwerber gemäß [Art. 25 Abs. 4 UStG 1994](#) auszustellende Rechnung hat neben den zusätzlichen Erfordernissen auch den Vorschriften des [§ 11 UStG 1994](#) zu entsprechen. Die Umsatzsteuer darf jedoch nicht in Rechnung gestellt werden.

Ab 1. Jänner 2013 richtet sich für den Erwerber die Rechnungsausstellung an den Empfänger nach dem UStG 1994, wenn er in Österreich sein Unternehmen betreibt.

Dies gilt jedoch nicht, wenn

- **die Lieferung von einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte des österreichischen Erwerbers ausgeführt wird:**
hier ist das Recht des Mitgliedstaates maßgebend, in dem sich die Betriebsstätte befindet;
- **der Leistungsempfänger, auf den die Steuerschuld übergeht, mittels Gutschrift abrechnet:**
hier richtet sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

128.1.1. Erteilung der UID von Amts wegen und auf Antrag

In Rz 4336 erfolgt eine Klarstellung.

Rz 4336 lautet:

Rechtslage ab 1. Jänner 2003

Unternehmern, die im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringen, **die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen**, erteilt das Finanzamt von Amts wegen eine UID.

Schwellenerwerber (siehe Rz 4339) erhalten eine UID über Antrag. Der Antrag ist schriftlich (auch per Telefax oder Telegramm) unter Angabe von Name, Firma, Anschrift und

Steuernummer an das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt zu richten. Fallen festsetzendes und einhebendes Finanzamt auseinander, ist das festsetzende Amt zuständig.

128.1.4. Übersicht über Bezeichnung und Aufbau der UID der EG-Mitgliedstaaten (Stand 1. Jänner 2007)

Im Anschluss an die in Rz 4343 angeführte Übersichtstabelle über Bezeichnung und Aufbau der UID der EG-Mitgliedstaaten wird Rz 4343a mit Aussagen zur EU-Identifikationsnummer für Drittlandsunternehmer neu eingefügt.

Rz 4343a lautet:

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

128.2. Bestätigungsverfahren

Da das UID-Büro mit 1. August 2012 geschlossen wurde und dessen Kompetenz an die Finanzämter übertragen wurde, sind in Rz 4351, Rz 4352 und Rz 4354 bis Rz 4358 entsprechende Anpassungen durchzuführen.

Rz 4351 lautet:

Jeder Inhaber einer österreichischen UID ist berechtigt, die ihm von seinem Geschäftspartner bekannt gegebene ausländische UID auf ihre Gültigkeit überprüfen zu lassen. Durch diese Bestätigung soll dem Unternehmer die korrekte Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelungen erleichtert werden. Der österreichische Leistungserbringer lässt sich somit in Österreich die Gültigkeit einer UID des Leistungsempfängers bestätigen. Die Bestätigung der Gültigkeit einer österreichischen UID kann nicht durch **eine österreichische Behörde** erfolgen, sondern nur durch eine **hierfür zuständige** Behörde des anderen Mitgliedstaates

oder im Rahmen von Finanz-Online (siehe dazu Rz 4353) bzw. im Rahmen einer elektronischen MIAS-Selbstabfrage bei der EU (siehe dazu Rz 4352a).

Rz 4352 lautet:

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

Rz 4354 lautet:

Bestätigungsanfragen **im Rahmen von Finanz-Online können nur elektronisch, Bestätigungsanfragen an das für den Unternehmer zuständige Finanzamt** schriftlich, telefonisch oder mit Telefax eingereicht werden.

Rz 4355 lautet:

Die Anfrage (einfache Bestätigungsanfrage - Stufe 1) an das **Finanzamt** hat folgende Angaben zu enthalten:

- die UID, den Namen (Firma) und die Anschrift des anfragenden Unternehmers,
- die von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung oder der sonstigen Leistung, für die der Leistungsempfänger nach [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) die Steuer schuldet.

Die Daten des Geschäftspartners müssen in der Anfrage so bekannt gegeben werden, wie sie bei dessen Finanzverwaltung zum Zwecke des Bestätigungsverfahrens gespeichert sind. Die Daten der handelsrechtlichen Registrierung oder der Aufdruck auf den Geschäftspapieren können davon abweichen.

Rz 4356 lautet:

Der anfragende Unternehmer kann zusätzlich zu der zu überprüfenden UID auch den Namen und die Anschrift des Inhabers der ausländischen UID über Finanz-Online oder im Rahmen der elektronischen MIAS-Selbstabfrage selbst überprüfen **bzw. vom Finanzamt überprüfen lassen** (qualifizierte Bestätigungsanfrage - Stufe 2). Die qualifizierte Bestätigungsanfrage über Finanz-Online sowie im Rahmen der elektronischen MIAS-Selbstabfrage ist jedoch nur dann wirksam, wenn Name und Anschrift des Inhabers der UID angezeigt werden.

Rz 4357 lautet:

Bei einer Bestätigungsanfrage im Rahmen von Finanz-Online bzw. im Rahmen der MIAS-Selbstabfrage wird die Antwort elektronisch mitgeteilt. Das **Finanzamt** teilt das Ergebnis der Bestätigungsanfrage in jedem Fall schriftlich mit. Bei telefonischen Anfragen wird vorweg eine telefonische Bestätigung erteilt. Die jeweilige Mitteilung gilt als Beleg und ist als Ausdruck oder in elektronischer Form gemäß [§ 132 BAO](#) aufzubewahren.

Rz 4358 lautet:

Die Antwort des **Finanzamtes** kann (sowohl in Stufe 1 als auch in Stufe 2) lauten:

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

Im Rahmen von Finanz-Online oder im Rahmen der elektronischen MIAS-Selbstabfrage werden die Daten des Inhabers der UID angezeigt (qualifizierte Abfrage - Stufe 2). Diesfalls hat der Anfragende selbst die angezeigten Daten mit den ihm vorliegenden Daten des Inhabers der UID zu vergleichen und auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.

Im Anschluss an Anhang 4 werden Anhang 5 und Anhang 6 neu angefügt, in die jeweils ein Muster einer Verbringungserklärung (Anhang 5) bzw. einer Empfangsbestätigung (Anhang 6) gemäß [§ 2 Z 3 der VO BGBI. Nr. 401/1996](#) idgF aufgenommen wird (siehe auch Rz 4006)

Innergemeinschaftliche Lieferung iSd Art. 7 UStG 1994

Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet

(§ 2 Z 3 VO, BGBI. Nr. 401/1996 in der geltenden Fassung)

(Erläuterung: diese Verbringungserklärung sollten Sie verwenden, wenn der/die Kunde/Kundin die Ware selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen an den Bestimmungsort befördert oder durch eine/n von ihm/ihr beauftragte/n Angestellte/n an den Bestimmungsort befördern lässt.)

Ich,

Inhaber/in, Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r)* des Unternehmens

.....
(Name und Adresse des Unternehmens [Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort])

bestätige, am heutigen Tag,
(Datum)

die Waren laut Rechnungsnummer/Lieferscheinnummer*

in
(Angabe der Adresse des Übernahmeortes und des Mitgliedstaates)

übernommen zu haben und erkläre, sie nach

.....
(Angabe des Bestimmungsmitgliedstaates und der Adresse des Bestimmungsortes)

in meiner Funktion als
Empfänger/in der Lieferung,
Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r) des/der Empfänger/in der Lieferung,
weiter/e Empfänger/in einer Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts*
zu befördern.

Datum Unterschrift

Hinweis:

Zur Sicherung der Identität des (der) Abholenden sollten Sie eine Fotokopie eines amtlichen Ausweises (zB Reisepass, Führerschein) und seines/ihres Beauftragungsnachweises (zB Vollmacht) anfertigen und aufbewahren.

* nicht zutreffendes streichen

Innergemeinschaftliche Lieferung iSd Art. 7 UStG 1994

Erklärung über den Empfang von Waren

(§ 2 Z 3 VO, [BGBl. Nr. 401/1996](#) in der geltenden Fassung)

(Erläuterung: diese Empfangsbestätigung sollten Sie vom Kunden bestätigen lassen, wenn Sie die Waren selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen befördern oder durch eine/n von Ihnen beauftragte/n Angestellte/n befördern lassen.)

Ich,

Inhaber/in, Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r)* des Unternehmens

.....
(Name und Adresse des Unternehmens [Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort])

bestätige, am heutigen Tag,
(Datum)

die Waren laut Rechnungsnummer/Lieferscheinnummer*

in
(Angabe der Adresse des Übernahmeortes und des Mitgliedstaates)

in meiner Funktion als
Empfänger/in der Lieferung,
Mitarbeiter/in, sonstige(r) Beauftragte(r) des/der Empfänger/in der Lieferung,
weiter/e Empfänger/in einer Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts*

übernommen zu haben.

Datum Unterschrift

* nicht zutreffendes streichen

Bundesministerium für Finanzen, 19. Dezember 2012