

BMF-AV Nr. 152/2023

BMF - IV/4 (IV/4)

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

Geschäftszahl: 2023-0.877.675

15. Dezember 2023

UStR 2000, laufende Wartung 2023

Im Rahmen der laufenden Wartung wurden insbesondere die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) sowie Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2023 (AbgÄG 2023), BGBl. I Nr. 110/2023 und das CESOP-Umsetzungsgesetz 2023, BGBl. I Nr. 106/2023, aufgenommen und Aussagen/Abschnitte der UStR 2000 zu überholten Rechtslagen gestrichen.

A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt geändert

1. Abschnitt 1.1.2.2.1.7. wird neu eingefügt:

1.1.2.2.1.7. Unentgeltliche Überlassung von Dienstfahrrädern

2. Abschnitt 18a. samt Unterabschnitten wird neu eingefügt:

18a. Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten für Zahlungsdienstleister (§ 18a UStG 1994)

18a.1. Allgemeines

18a.2. Begriffs- und Ortsbestimmungen

18a.2.1. Begriffsbestimmungen

18a.2.2. Ortsbestimmungen

18a.3. Ausnahmen

18a.4. Aufzeichnungs-, Übermittlungs- und Aufbewahrungspflichten

B. Inhaltliche Änderungen

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

1.1.1. Leistungsaustausch – Einzelfälle

1.1.1.2. Gutscheine

In Rz 4 werden Überschriften eingefügt und die Leitlinien des MwSt-Ausschusses zu Gutscheinen und Token eingearbeitet.

Rz 4 lautet:

[...]

Rechtslage für ab 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine:

Begriff Gutschein

Ein Gutschein im Sinne des [Art. 30a MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF [RL \(EU\) 2016/1065](#) ist ein Instrument, das den Unternehmer verpflichtet, es als Gegenleistung oder Teil einer Gegenleistung für eine

- Lieferung oder
- sonstige Leistung

anzunehmen, wenn

- die zu erbringende Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) oder
- die Identität der möglichen leistenden Unternehmer und
- die Einlösungsbedingungen

auf dem Gutschein selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen angegeben sind.

Ob es sich bei einem Token um einen Gutschein handelt, ist nach seiner jeweiligen Qualifizierung und Verwendung im Einzelfall zu prüfen. Token, die als solche noch nicht Teil eines geregelten Marktes in der EU sind und deren Merkmale noch nicht endgültig festgelegt sind, sind grundsätzlich keine Gutscheine.

Einzweck- und Mehrzweckgutscheine

[...]

1.1.1.6. Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

In Rz 8 werden das Urteil des EuGH vom 9.2.2023, Rs [C-713/21](#), A gegen Finanzamt X, sowie Aussagen zur entgeltlichen Überlassung von Dienstfahrrädern an Arbeitnehmer eingearbeitet.

Rz 8 lautet:

[...]

- Parkgebühren: Vertraglich vereinbarte Kontrollgebühren (erhöhte Parkgebühren, Bußgeld usw.), die beim Parken auf Privatgrundstücken für Verstöße gegen die allgemeinen Nutzungsbedingungen erhoben werden, sind Entgelt für einen steuerbaren Umsatz (vgl. EuGH 20.1.2022, Rs [C-90/20](#), *Apcoa Parking Danmark A/S*).
- Preisgelder - außer platzierungsabhängige Preisgelder des Veranstalters (vgl. EuGH 10.11.2016, Rs [C-432/15](#), *Bastova*) - für die erfolgreiche Teilnahme an Pferderennen sind steuerbar, da der Preis für eine konkrete Leistung gewährt wird.

Tritt der Pferdeeigentümer dem Inhaber des Ausbildungsstalls das Preisgeld im Gegenzug für die Unterbringung, das Training und die Turnierteilnahme teilweise ab, stellt der abgetretene Anspruch auf das Preisgeld steuerbares Entgelt für diese vom Inhaber des Ausbildungsstalls erbrachten Leistungen dar (vgl. EuGH 9.2.2023, Rs [C-713/21](#), A gegen Finanzamt X).

- Der Verzicht auf ein Wassernutzungsrecht gegen Entschädigung und Lieferung von elektrischer Energie ist steuerbar (vgl. VwGH 28.3.1958, [1405/57](#)).

[...]

- Eine Verwertungsgesellschaft, die im eigenen Namen, aber für Rechnung der Inhaber von Urheberrechten an Musikwerken Vergütungen einzieht, erbringt damit einen steuerbaren Umsatz (vgl. EuGH 21.1.2021, Rs [C-501/19](#), *UCMR – ADA*).
- **Wird ein Dienstfahrrad einem Arbeitnehmer gegen Entgelt überlassen – weil der Arbeitnehmer bspw. einen Teil seiner Arbeitsleistung zum Bezug des Fahrrades aufwendet oder der Arbeitnehmer das Fahrrad als (zusätzliches) (Arbeits)Entgelt bezieht (dies trifft sowohl im Fall der Gehaltsumwandlung, der „Gehaltserhöhung“ und der Vermietung zu) – liegt ein Leistungsaustausch vor, der eine Überlassung gegen Entgelt (Vermietung iSd [§ 3a Abs. 12 UStG 1994](#)) darstellt. Diesfalls ist für die Frage, ob dem Arbeitgeber der Vorsteuerabzug für das Fahrrad zusteht, die 10%-Grenze des [§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#) zu prüfen. Wird das Fahrrad gegen Entgelt zur ausschließlichen privaten Nutzung überlassen, ist die 10%-Grenze des [§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#) erfüllt und es liegt eine ausschließliche unternehmerische Nutzung (Vermietung) vor. Ebenso ist der Vorsteuerauschluss nach [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) zu prüfen.**

Wird das Fahrrad neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen (zB unecht steuerbefreite Tätigkeit), auch für Umsätze verwendet, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt (zB Vermietung des Fahrrades), hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge gemäß [§ 12 Abs. 4 UStG 1994](#) in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

Die obigen Ausführungen gelten sinngemäß bei der Überlassung eines Elektrofahrzeuges an einen Arbeitnehmer, wobei bei der Prüfung des Vorsteuerabzugs zusätzlich auch [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) zu beachten ist.

Zur unentgeltlichen Überlassung siehe Rz 75.

In Rz 17 wird das EuGH-Urteil vom 9.2.2023, Rs [C-482/21](#), Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, zur umsatzsteuerrechtlichen Qualifikation der Ersatzzahlung der Versicherung für eingetretene Versicherungsfälle eingearbeitet

Rz 17 lautet:

Versichert sich der Leistungserbringer ~~Durch eine Warenkreditversicherung versichert sich der Lieferer einer Ware~~ gegen das Risiko des Forderungsausfalls für den Fall der Zahlungsunfähigkeit des Abnehmers, ~~Im Versicherungsfall~~ ersetzt die Versicherung **im Versicherungsfall** vertragsgemäß den beim **leistenden Unternehmer** ~~Lieferer~~ eingetretenen Vermögensschaden. **Der im Schadensfall an den leistenden Unternehmer bezahlte Geldersatz ist Entgelt für die versicherten, steuerbaren Umsätze. Insoweit darf der leistende Unternehmer ab dem 1.1.2024 keine Berichtigung des** ~~Aufgrund des Forderungsausfalls hat der Lieferer den für die Warenlieferung geschuldeten Steuerbetrages~~ nach [§ 16 Abs. 1 und 3 UStG 1994](#) **vornehmen** ~~zu berichtigen~~ - korrespondierend zum Vorsteuerabzug des Abnehmers (**vgl. EuGH 9.2.2023, Rs [C-482/21](#), Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe**). ~~Die Versicherungsleistung ist nicht umsatzsteuerbar.~~

1.1.1.9.3. Zuschuss als Entgelt von dritter Seite

In Rz 25 werden Aussagen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Marktprämie iSd Erneuerbaren-Ausbau-Gesetzes ([EAG](#)) aufgenommen:

Rz 25 lautet:

[...]

Beispiele:

[...]

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

1.1.2. Eigenverbrauch

In Rz 75 neu werden Aussagen zur unentgeltlichen Überlassung von Dienstfahrrädern an Arbeitnehmer eingearbeitet und davor eine neue Überschrift eingefügt.

1.1.2.2.1.7. Unentgeltliche Überlassung von Dienstfahrrädern

Rz 75 lautet:

Werden Dienstfahrräder an Arbeitnehmer nicht gegen Entgelt für außerunternehmerische Zwecke überlassen (zB werden die Fahrräder nicht einzelnen Mitarbeitern zugeteilt, sondern in einer Art „Pool“ gehalten), liegt ein steuerbarer Verwendungseigenverbrauch gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) nur dann vor, wenn die Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#) erfüllt sind und auch der Vorsteuerauschluss nach [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) keine Rechtswirkungen entfaltet. Ein „freiwilliger Sozialaufwand“ (siehe Rz 68) liegt hier nicht vor.

Zur Überlassung gegen Entgelt siehe Rz 8.

Randzahlen 7576 bis 100: *derzeit frei.*

1.1.3.1. Der steuerrechtliche Begriff der Einfuhr im System der Mehrwertsteuer

Die bisher in Rz 1844 enthaltene Aussage, dass es für das Vorliegen des Einfuhrtatbestands nicht maßgeblich ist, aus welchem Grund die Einfuhr erfolgt ist, wird in die Rz 101 verschoben.

Rz 101 lautet:

Die Einfuhr ist ein Ergänzungstatbestand. **Für die Verwirklichung des Einfuhrtatbestands ist es ohne Bedeutung, auf welcher Rechtsgrundlage die Einfuhr erfolgt (Verkauf, Vermietung eines Gegenstandes usw.).** Es soll sichergestellt werden, dass ein Verbrauch, der durch einen Import abgedeckt wird, mit inländischer Umsatzsteuer belastet ist.

[...]

In Rz 103 wird das Urteil des EuGH vom 8.9.2022, Rs [C-368/21](#), R. T. gegen Hauptzollamt Hamburg, eingearbeitet, das Aussagen zur Bestimmung des Ortes der Einfuhr bei einem im Drittland zugelassenen Transportmittel, das unter Verstoß gegen das Zollrecht in die Europäische Union verbracht wird, enthält.

Rz 103 lautet:

[...]

Kommt es bei der Einfuhr von zollpflichtigen Gegenständen in die Union zu einem Verstoß gegen eine Verpflichtung aus unionsrechtlichen Zollvorschriften, so entsteht die

Einfuhrumsatzsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem ein Verstoß festgestellt wurde, sofern die fraglichen Waren in diesem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten sind, auch wenn sie körperlich in einem anderen Mitgliedstaat in das Zollgebiet der Union gelangt sind (EuGH 3.3.2021, Rs [C-7/20](#), VS).

Wird ein in einem Drittstaat zugelassenes Fahrzeug unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften in die Europäische Union verbracht und ist derjenige, der den zollrechtlichen Pflichtenverstoß begangen hat, in dem Mitgliedstaat ansässig, in dem das Fahrzeug tatsächlich genutzt wird, liegt der Ort der Einfuhr in diesem Mitgliedstaat (vgl. EuGH 8.9.2022, Rs [C-368/21](#), R. T. gegen Hauptzollamt Hamburg).

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

2.1.3. Miteigentumsgemeinschaften (Hausgemeinschaften)

In Rz 183 wird ein Verweis auf den Beschluss des VwGH vom 17.11.2022, [Ra 2022/15/0023](#), eingefügt.

Rz 183 lautet:

Hausgemeinschaften werden unternehmerisch tätig, wenn sie als solche durch Vermietungstätigkeit nach außen hin in Erscheinung treten, wobei auch die Vermietung an einzelne Miteigentümer erfolgen kann (VwGH 20.9.1977, [0764/76](#)). Im Falle der Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses durch die Miteigentümer ist im Regelfall kein Mietvertrag, sondern eine bloße Vereinbarung über eine Gebrauchsüberlassung anzunehmen (VwGH 27.5.1998, [98/13/0084](#); VwGH 17.11.2022, [Ra 2022/15/0023](#)).

Bezüglich Errichtung von Gebäuden im Miteigentum siehe Rz 781 bis Rz 784.

2.2.2. Organschaft

2.2.2.2. Auswirkungen

In Rz 234 wird ein Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 1.12.2022, Rs [C-141/20](#), Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, und Rs [C-269/20](#), Finanzamt T, eingefügt.

Rz 234 lautet:

Die Auswirkungen der Organschaft sind, dass das Organ die Stellung eines Betriebes im Unternehmen des Organträgers hat (vgl. EuGH 1.12.2022, Rs [C-141/20](#), Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, sowie EuGH 1.12.2022, Rs [C-269/20](#), Finanzamt T, zur Zulässigkeit, den Organträger als einzigen Steuerpflichtigen zu bestimmen). Vorgänge zwischen Organträger und dem Organ (im Organkreis) sind nicht steuerbare Innenumsätze. Die Umsätze des Organs werden dem Organträger zugerechnet. Der Organträger kann

Vorsteuern auch aus Rechnungen geltend machen, die auf das Organ lauten. "Rechnungen", die innerhalb des Organkreises erteilt werden, sind umsatzsteuerrechtlich nur unternehmensinterne Belege. Da der Organträger mit seinen Organgesellschaften ein einheitliches Unternehmen bildet, ist für den Umfang des Vorsteuerabzugs maßgebend, mit welchen Ausgangsumsätzen gegenüber Dritten die Eingangsleistungen im Zusammenhang stehen. Soweit die Eingangsleistungen in unecht befreite Ausgangsumsätze des Organkreises eingehen, kommt ein Vorsteuerabzug dafür nicht in Betracht (vgl. VwGH 21.12.2016, [2013/13/0047](#)).

Die formalen umsatzsteuerrechtlichen Pflichten sind vom Organträger zu erfüllen. Dies gilt insbesondere für die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten ([§ 18 UStG 1994](#)), die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen und für die Zahlungspflichten (siehe auch [§ 13 BAO](#)).

2.2.2.3. Die Eingliederungsvoraussetzungen im Einzelnen

2.2.2.3.1. Finanzielle Eingliederung

In Rz 236 wird die Entscheidung des BFH vom 18.1.2023, XI R 29/22, welche als Nachfolgeentscheidung zum Urteil des EuGH vom 1.12.2022, [C-141/20](#), Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, ergangen ist, eingearbeitet.

Rz 236 lautet:

Finanzielle Unterordnung bedeutet kapitalmäßige Beherrschung. Entscheidend sind aber nicht nur die Höhe der Beteiligung, sondern **grundsätzlich auch** die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte. Die Willensdurchsetzung des Organträgers im wirtschaftlichen und organisatorischen Geschäftsbetrieb muss sichergestellt sein. Unter der Annahme, dass die Gesellschaftsverträge keine höhere als die gesetzlich geregelte Stimmrechtsquote enthalten, liegt eine finanzielle Beherrschung bei einer Beteiligung von 75% jedenfalls vor. Bei einer stimmrechtlichen Beteiligung von mehr als 50% und weniger als 75% kann bei besonders stark ausgeprägter wirtschaftlicher und organisatorischer Unterordnung ebenfalls eine finanzielle Unterordnung vorliegen, wobei auch gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsbindungen unter Umständen zur Bejahung einer finanziellen Unterordnung führen können. **Beträgt die stimmrechtliche Beteiligung 50%, kann eine finanzielle Unterordnung auch dann vorliegen, wenn die Willensdurchsetzung des Organträgers gegenüber der Organgesellschaft dadurch gesichert ist, dass der Organträger eine Mehrheitsbeteiligung am Kapital der Organgesellschaft hält und er deren einzigen Geschäftsführer stellt (vgl. BFH 18.1.2023, XI R 29/22, Nachfolgeentscheidung zu EuGH 1.12.2022, Rs [C-141/20](#), Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH).** Die finanzielle Eingliederung einer Enkel- in eine Großmuttergesellschaft kann - jedenfalls ab 1.1.2023 -

auch über eine nicht-unternehmerisch tätige Tochtergesellschaft (zB eine Beteiligungsholding) erfolgen. Dabei ist die Tochtergesellschaft allerdings nicht in den Organkreis einzubeziehen (vgl. BFH 2.12.2015, V R 67/14).

Das Kriterium der finanziellen Eingliederung ist zwischen zwei Schwesterngesellschaften nicht erfüllt, da die eine Schwesterngesellschaft nicht als Organgesellschaft in die andere Schwesterngesellschaft als Organträger finanziell eingegliedert ist, sondern sich nur die Anteile an beiden Schwesterngesellschaften in der Hand desselben Gesellschafters befinden (so nun auch BFH 1.12.2010, XI R 43/08). Schwesterngesellschaften können jedoch Teil eines Organkreises sein, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch demselben Organträger eingegliedert sind. Finanzielle Beherrschung durch Darlehensgewährung ist keinesfalls ausreichend (VwGH 23.11.1959, [3069/55](#)).

2.3. Körperschaften des öffentlichen Rechts

2.3.4. Definition der Körperschaft des öffentlichen Rechts

In Rz 270 wird der Aufzählungspunkt „Das Österreichische Rote Kreuz wird als Körperschaft des öffentlichen Rechts behandelt.“ aufgrund des Erkenntnisses des BFG vom 18.4.2023, RV/7106426/2019, demzufolge das Österreichische Rote Kreuz weder für Körperschaftsteuer- noch für Umsatzsteuerzwecke als Körperschaft des öffentlichen Rechts zu behandeln ist, angepasst.

Rz 270 lautet:

Als Körperschaften des öffentlichen Rechts sind insbesondere anzusehen:

[...]

- Selbständige öffentliche Anstalten und Fonds (zB Betriebsratsfonds).
- Das Österreichische Rote Kreuz wird als Körperschaft des öffentlichen Rechts behandelt **(bis 31.12.2023)**.

2.3.5. Einzelfälle

In die Rz 272 werden die Urteile des EuGH vom 30.3.2023, Rs [C-612/21](#), Gmina O, und Rs [C-616/21](#), Gmina L, eingearbeitet sowie ein redaktionelles Versehen behoben.

Rz 272 lautet:

Arbeitskräfteüberlassung: Bei der entgeltlichen Personalgestellung durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts an einen ausgegliederten Rechtsträger ist die für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche wirtschaftliche Selbstständigkeit im Sinne des [§ 2 Abs. 1 KStG 1988](#) anzunehmen, wenn sich diese durch einen eigenen Verrechnungskreis von der sonstigen Tätigkeit der Körperschaft des öffentlichen Rechts abhebt (Vorliegen exakter

Ermittlung der Kosten für das überlassene Personal und eigener Inrechnungstellung dieser Personalkosten in im Wesentlichen monatlichen Abrechnungen gegenüber dem ausgegliederten Rechtsträger). Abgesehen von der Entgeltshöhe sprechen zudem auch die besonderen Aufgaben des ausgegliederten Rechtsträgers bzw. das solcherart gegebene spezifische Ausbildungserfordernis der überlassenen Dienstnehmer für die wirtschaftliche Selbstständigkeit der Personalgestellung (vgl. VwGH 25.11.2010, [2007/15/0101](#), unter Verweis auf VwGH 22.12.2004, [2001/15/0141](#) und VwGH 17.10.2001, [99/13/0002](#)).

Betrieb gewerblicher Art: Die unentgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art, mit dem Zweck, der Gemeinde Kosten zu ersparen, stellt keinen Betrieb gewerblicher Art dar (VwGH 04.11.1998, [97/13/0133](#)).

[...]

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

Projekte einer Gemeinde, die nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet sind, stellen keine umsatzsteuerbaren Leistungen der Gemeinde dar (vgl. EuGH 30.3.2023, Rs [C-612/21](#), *Gmina O*, sowie EuGH 30.3.2023, Rs [C-616/21](#), *Gmina L*).

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

[...]

In Rz 274 wird ein redaktionelles Versehen beseitigt.

Rz 274 lautet:

[...]

AfA-Bemessungsgrundlage:

- Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 1,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes und der dazugehörigen Betriebsvorrichtungen einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen anzusetzen.
- Bei der Übertragung (Ausgliederung) eines bereits bestehenden Gebäudes (einschließlich Betriebsvorrichtung) sind pro Jahr mindestens 1,5% des Wertes anzusetzen, der einkommensteuerrechtlich (ohne [§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#)) als AfA Bemessungsgrundlage gilt.
- Soweit für die übertragene Liegenschaft kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte, ist mindestens der gesamte Einheitswert der übertragenen Liegenschaft anzusetzen. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen, die dem Erwerber für diese übertragenen Gebäude entstehen, ist zusätzlich eine AfA-Tangente pro Jahr von mindestens 1,5% dieser Kosten bzw. Aufwendungen anzusetzen.
- Soweit ein Gebäude nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (Gebäude beherbergt hoheitliche Volksschule und vorsteuerabzugsberechtigten Kindergarten), ist bei der Ermittlung des für die Berechnung der AfA-Komponente maßgeblichen Wertes eine Aufteilung vorzunehmen (soweit ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden konnte: Ansatz des anteiligen Einheitswertes; soweit ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte: Ansatz des anteiligen einkommensteuerlich maßgeblichen Wertes).
- Eigenleistungen des Mieters oder Pächters (Gebietskörperschaft) anlässlich der Errichtung oder Sanierung des Gebäudes sind in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

[...]

3. Lieferung ([§ 3 UStG 1994](#))

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

3.13.1. Rechtslage ab 1.1.2011

In Rz 474b wird ein Verweis aktualisiert.

Rz 474b lautet:

[...]

Die Bereiche "Gas" und "Elektrizität" sind dabei getrennt, jedoch für das gesamte Unternehmen iSd [§ 2 UStG 1994](#) zu beurteilen. In der Folge werden grenzüberschreitende

Leistungen zwischen Unternehmensteilen, die als nicht steuerbare Innenumsätze zu behandeln sind und die nach Art. 3 Abs. 1 ~~Z 4~~ lit. h UStG 1994 auch keinen Verbringungsstatbestand erfüllen, in diese Betrachtung einbezogen. [...]

[...]

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

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

In Rz 746 wird ein Verweis aktualisiert.

Rz 746 lautet:

Für das einzelne Mitglied ist die Vergütung im Kalenderjahr mit 2.900 Euro begrenzt. Keinen Anspruch haben Personen, die Angehörige der Republik Österreich oder in ihr ständig ansässig sind. Das Entgelt zuzüglich der USt muss mindestens 73 Euro betragen. Werden mehrere Leistungen in einer Rechnung abgerechnet, so ist das Gesamtentgelt maßgeblich.

In den Fällen des Zutreffens des [§ 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994](#) (siehe Rz 747a) besteht kein Anspruch auf Vergütung nach dem [IStVG](#).

Der Antrag auf Vergütung ist durch die ausländische Vertretungsbehörde bzw. durch die internationale Organisation auf dem amtlichen Vordruck (Formular U 41 bzw. U 43) beim ~~Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten~~ **Finanzamt für Großbetriebe** einzureichen.

Für Diplomaten besteht die Möglichkeit einer pauschalen Vergütung.

6.1.7. Leistungen der Sozialversicherungs- und Fürsorgeträge

In Rz 749 wird ein redaktionelles Versehen beseitigt.

Rz 749 lautet:

Die Umsatzsteuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994](#) umfasst alle Aufgaben der Sozialversicherungsträger und des ~~Dachhauptverbandes~~ **Dachhauptverbandes**, die dem Zweck der gesetzlichen Sozialversicherung dienen. Leistungen im Zusammenhang mit Standardprodukten, Innovationsprojekten und der neuen Netzwerksstruktur der Sozialversicherung mit Kompetenzzentren und Dienstleistungszentren samt Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern fallen gleichfalls unter [§ 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994](#).

[...]

6.1.8.3. Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln

In Rz 759 werden Aussagen aus der Leitlinie aus der 120. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses taxud.c.1(2023)3625373 – Arbeitsunterlage Nr. 1037 zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Kryptowerten aufgenommen.

Rz 759 lautet:

Die Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994](#) ist eingeschränkt auf Umsätze (einschließlich der Vermittlung), die sich auf Zahlungsmittel beziehen, denen auch eine entsprechende Funktion zukommt. Die Befreiung gilt dann nicht mehr, wenn die gesetzlichen Zahlungsmittel wegen ihres Metallgehaltes oder ihres Sammlerwertes umgesetzt werden.

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

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

Die Speicherung und Übertragung von solchen Kryptowährungen, wie sie über die digitalen Geldbörsen erfolgen, und der Umtausch von solchen Kryptowährungen gegen Fiatwährungen und umgekehrt werden als steuerbar behandelt, sind aber nach [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. b UStG 1994](#) steuerfrei (siehe auch EuGH 22.10.2015, Rs [C-264/14, Hedqvist](#)). Das „Bitcoin-Mining“ (Validierung und Verschlüsselung von Datensätzen (Transaktionen) zum Zwecke der Vermehrung von Bitcoins bzw. der Aufrechterhaltung der Sicherheit des gesamten Bitcoin-Systems bzw. -Netzwerkes) ist entweder mangels eines bestimmbar Leistungsempfängers nicht steuerbar oder im Falle der Verifizierung eines dezidierten Vorganges gegen Transaktionsgebühren steuerbar, aber steuerfrei.

[...]

6.1.8.6.2. Kontokorrentverkehr einschließlich Zahlungs- und Überweisungsverkehr

In Rz 764 werden die Erkenntnisse des VwGH vom 15.12.2022, [Ro 2022/13/0001](#), und vom 22.3.2023, [Ra 2022/13/0084](#), eingearbeitet, die Klarstellungen zum Anwendungsbereich und zur Reichweite der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994](#) enthalten und aus denen hervorgeht, dass bei Dienstleistungen, die noch keine Übertragung von Geldern und somit noch keine finanziellen und rechtlichen Änderungen auf den jeweiligen Bankkonten des Händlers und des Kunden bewirken, keine steuerfreien Finanzdienstleistungen vorliegen.

Rz 764 lautet:

Die Anwendung der Befreiung setzt nicht voraus, dass die darunterfallenden Finanzgeschäfte von Banken oder Kreditinstituten erbracht werden müssen. Die Befreiung ist unabhängig vom Erbringer oder Empfänger der Leistung, sondern richtet sich vielmehr nach der Art der erbrachten Dienstleistungen (vgl. VwGH 20.2.2019, [Ro 2018/13/0017](#); **VwGH 22.3.2023**, [Ra 2022/13/0084](#), sowie EuGH 25.7.2018, Rs [C-5/17](#), *DPAS Ltd.*).

Die Überweisung ist ein Vorgang, der in der Ausführung eines Auftrags zur Übertragung einer Geldsumme von einem Bankkonto auf ein anderes besteht und dadurch charakterisiert ist, dass sie zu einer Änderung der bestehenden rechtlichen und finanziellen Situation zwischen dem Auftraggeber und dem Empfänger auf der einen Seite und zwischen diesen und ihren jeweiligen Banken auf der anderen Seite sowie gegebenenfalls zwischen den Banken führt. Der Vorgang, der zu dieser Änderung führt, ist allein die Übertragung der Gelder zwischen den Konten, unabhängig von deren Grund. Da die Überweisung nur ein Mittel zur Übertragung der Gelder ist, sind die funktionellen Aspekte für die Frage entscheidend, ob ein Vorgang eine Überweisung im Sinne dieser Bestimmung darstellt. Eine Überweisung kann durch eine tatsächliche Übertragung von Geldern oder durch Buchungsvorgänge vorgenommen werden (VwGH 20.2.2019, [Ro 2018/13/0017](#), mwV; **VwGH 22.3.2023**, [Ra 2022/13/0084](#), mwV). **Entscheidend ist, ob durch den betreffenden Umsatz tatsächlich oder potenziell das Eigentum an den in Rede stehenden Geldern übertragen wird oder ob er die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer solchen Übertragung erfüllt (VwGH 15.12.2022, [Ro 2022/13/0001](#), Rn 44 mHa EuGH 3.10.2019, Rs [C-42/18](#), *Cardpoint*, Rn 22).** Da ein Überweisungsvorgang aus verschiedenen gesonderten Dienstleistungen bestehen kann, können auch Umsätze Dritter steuerfreie Umsätze im Überweisungsverkehr darstellen, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes sind, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Überweisung erfüllt und damit die Übertragung von Geldern bewirkt und zu rechtlichen und finanziellen Änderungen führt (vgl. in diesem Sinne EuGH 5.6.1997, Rs [C-2/95](#), *SDC*, Rn 66 bis 68, sowie EuGH 26.5.2016, Rs [C-607/14](#), *Bookit Ltd.*, Rn 40).

Nicht befreit sind Umsätze aus rein materiellen, administrativen oder technischen Leistungen, aus Beratungsleistungen oder aus Dienstleistungen, die in der Beschaffung und Weitergabe von Informationen bestehen, durch Unternehmer, die nicht unmittelbar die Übertragung der Gelder bewirken, auch wenn diese die Voraussetzung für eine spätere Zahlungsanordnung bzw. einen späteren Überweisungsvorgang schaffen (**zu administrativen und technischen Leistungen von E-Geldbörsen siehe Rz 764c**). Zur Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen und steuerfreien Leistungen ist insbesondere der Umfang der Verantwortung bzw. Haftung des Dienstleistungserbringers (Beschränkung auf rein technische bzw. administrative Aspekte oder Erstreckung auf die spezifischen und wesentlichen Funktionen des Übertragungsprozesses der Gelder) entscheidend (vgl. VwGH 20.2.2019, [Ro 2018/13/0017](#), mit Verweis auf EuGH 25.7.2018, Rs [C-5/17](#), *DPAS Ltd.*, Rn 36).

Ein Unternehmer, der Übertragungen oder die Verbuchung in den betreffenden Bankkonten nicht selbst vornimmt, sondern nur Kreditinstitute anweist, diese Übertragungen vorzunehmen, erbringt nur eine Vorstufe zum Umsatz im Überweisungs- oder Zahlungsverkehr (vgl. VwGH 20.2.2019, [Ro 2018/13/0017](#), mit Verweis auf EuGH 25.7.2018, Rs [C-5/17](#), *DPAS Ltd.*, Rn 40 bis 42).

Leistungen eines Unternehmers, die darin bestehen, Funktionen, Arbeitsschritte und Prozesse umfassend zu erbringen, um den mit dem Kreditkartengeschäft einhergehenden Verarbeitungsprozess der Zahlungen und Überweisungen reibungslos abzuwickeln, mit denen aber nicht der Kernbereich des Überweisungsvorgangs (Ausführung des Auftrags zur Übertragung einer Geldsumme von einem Bankkonto auf ein anderes; unmittelbare Belastungen und/oder Gutschriften auf einem Konto oder Umbuchungen zwischen den Konten) erbracht wird, betreffen nicht die Vornahme der Zahlungen und Überweisungen selbst, sondern deren „Verarbeitungsprozess“. Da diese Leistungen aber nicht durch den Geldtransfer geprägt sind, sondern es sich vielmehr um Leistungen handelt, die der Übertragung einer Geldsumme von einem Konto auf ein anderes unter Änderung der bestehenden rechtlichen und finanziellen Situation vor- oder nachgelagert sind oder diesen Vorgang lediglich unterstützend begleiten, sind sie nicht von der Befreiungsbestimmung erfasst (vgl. VwGH 22.3.2023, [Ra 2022/13/0084](#), Rn 51 bis 54).

Die gleichen Grundsätze gelten auch für Umsätze im Zahlungsverkehr.

Zu Zahlungsdienstleistungen als unselbstständige Nebenleistungen siehe Rz 348.

Nach Rz 764b werden die Unterüberschrift „Elektronische Geldbörsen“ und die Rz 764c neu aufgenommen, die Aussagen aus der Leitlinie aus der 120. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses taxud.c.1(2023)3629452 – Arbeitsunterlage Nr. 1038 zu elektronischen Geldbörsen iZm digitalen Zahlungsdiensten enthält.

Elektronische Geldbörsen

Rz 764c lautet:

Ein „Anbieter von elektronischen Geldbörsen“ bzw. ein „E-Geld-Anbieter“ ist ein zugelassener, regulierter Rechtsträger, der sowohl für Händler als auch für deren Kunden sonstige Leistungen im Rahmen von Zahlungsvorgängen erbringt.

Als „E-Geld“ wird gemäß [Art. 2 Nr. 2 RL 2009/110/EG](#) jeder elektronisch – darunter auch magnetisch – gespeicherte monetäre Wert in Form einer Forderung gegenüber dem Emittenten, der gegen Zahlung eines Geldbetrags ausgestellt wird, um damit Zahlungsvorgänge im Sinne des [Art. 4 Nr. 5 RL 2007/64/EG](#) durchzuführen, und der auch von anderen natürlichen oder juristischen Personen als dem E-Geld-Emittenten angenommen wird, bezeichnet.

Ein Anbieter von elektronischen Geldbörsen, der in Ausführung eines Auftrags und gegen Entgelt direkt Last- und Gutschriften für E-Geld-Konten innerhalb seiner Infrastruktur veranlasst, um E-Geldbeträge vom E-Geld-Konto des Zahlers auf das E-Geld-Konto des Zahlungsempfängers zu übertragen, erbringt eine gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. c, e oder f UStG 1994](#) steuerfreie sonstige Leistung.

Ein Anbieter von elektronischen Geldbörsen, der in Ausführung eines Auftrags und gegen Entgelt ein E-Geld-Konto direkt belastet, um Geldbeträge von diesem Konto auf das Bankkonto desselben Inhabers zu überweisen, erbringt eine gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994](#) steuerfreie sonstige Leistung.

Folgende Umsätze erfüllen nicht die spezifischen und wesentlichen Funktionen eines Umsatzes im Zahlungs- und Überweisungsverkehr im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994](#) und sind daher nicht steuerfrei:

- Dashboard-Dienstleistungen, Beratungsdienste und Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer Anwendungsprogrammierschnittstelle (API), die einem Händler von einem Anbieter von elektronischen Geldbörsen oder einem anderen Unternehmer gegen Entgelt angeboten werden, da sie keine Übertragung von Geldern bewirken und nicht zu einer Änderung der rechtlichen und finanziellen Situation der Parteien führen.
- Sonstige Leistungen, die eine mobile Geldbörse gegen Entgelt für einen Händler erbringt und die es den Kunden des Händlers ermöglicht, ihre Zahlungsinformationen so zu speichern, dass ihre Daten bei der Bezahlung automatisch ausgefüllt werden,

wenn sie diese Geldbörse als Zahlungsoption wählen, da sie als Verwaltungsdienstleistungen gelten.

Nach der neuen Rz 764c werden die Unterüberschrift „Zahlungsdienstleister, die im eigenen Namen Geldbeträge einziehen und verwahren“ und die Rz 764d neu aufgenommen, die Aussagen aus der Leitlinie aus der 120. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses taxud.c.1(2023)3629452 – Arbeitsunterlage Nr. 1038 zu Marktplätzen iZm digitalen Zahlungsdiensten enthält.

Zahlungsdienstleister, die im eigenen Namen Geldbeträge einziehen und verwahren

Rz 764d lautet:

Erbringen derartige Zahlungsdienstleister gegen Entgelt eine sonstige Leistung für einen Händler, die darin besteht, im Auftrag des Händlers mit mehreren Anbietern von Zahlungsmethoden Verträge zu schließen, Zahlungsdaten der Kunden des Händlers zu verarbeiten und zu übermitteln, im eigenen Namen Geldbeträge aus den Finanzierungsquellen dieser Kunden einzuziehen, sie in speziellen Konten zu konsolidieren und ihre anschließende Überweisung an den Händler zu veranlassen, gilt Folgendes:

Sofern diese sonstige Leistung als getrennt und unabhängig angesehen werden kann, ist sie kein gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994](#) steuerfreier Umsatz im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, wenn sich die Verantwortung des Anbieters darauf beschränkt, bei den betreffenden Finanzinstituten Zahlungsanträge einzureichen, wobei die Zahlungen letztlich von den Finanzinstituten ausgeführt werden. Durch die Aufforderung der betreffenden Finanzinstitute zur Ausführung solcher Übertragungen wird lediglich eine Tätigkeit ausgeübt, die einen Schritt vor den gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. e UStG 1994](#) befreiten Umsätzen im Zahlungs- und Überweisungsverkehr liegt.

Zur Einheitlichkeit der Leistung und zu unselbständigen Nebenleistungen siehe Rz 346 ff.

6.1.8.10. Verwaltung von Sondervermögen

In Rz 772a wird ein Verweis auf das Wagniskapitalfondsgesetz ([WKFG](#)), BGBl. I Nr. 111/2023 eingearbeitet:

Rz 772a lautet:

[...]

Begriff Sondervermögen

Sondervermögen iSd [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994](#) sind Fonds, die dem ausschließlichen Zweck dienen, beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung in Wertpapieren anzulegen, das sind insbesondere Fonds, die Organismen für gemeinsame Anlagen in

Wertpapieren im Sinne der [Richtlinie 2009/65/EG](#), zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) darstellen. Davon umfasst sind OGAW iSd [§ 2 Investmentfondsgesetz 2011](#) (InvFG 2011), BGBl. I Nr. 77/2011, Immobilienfonds iSd [§ 1 Immobilien-Investmentfondsgesetz](#), BGBl. I Nr. 80/2003, Alternative Investmentfonds (AIF) iSd Alternative Investmentfonds Manager-Gesetzes ([AIFMG](#)), BGBl. I Nr. 135/2013, die die Voraussetzungen gemäß [§ 3 Abs. 2 Z 31 InvFG 2011](#) erfüllen, sowie von anderen Mitgliedstaaten als solche definierte Sondervermögen. **Dies gilt auch für Wagniskapitalfonds iSd Wagniskapitalfondsgesetzes (WKFG), BGBl. I Nr. 111/2023, da diese gemäß § 3 WKFG jedenfalls ein AIF im Sinne des AIFMG sind.** Zum begünstigten Sondervermögen gehört darüber hinaus jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das ungeachtet der Rechtsform nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist, sofern derartige Fonds dieselben Merkmale aufweisen wie Organismen für gemeinsame Anlagen im Sinne der [OGAW-Richtlinie](#), 2009/65/EG, und somit dieselben Umsätze tätigen oder diesen zumindest soweit ähnlich sind, dass sie mit ihnen im Wettbewerb stehen (vgl. EuGH 7.3.2013, Rs [C-424/11](#), *Wheels u.a.*, Rn 24 mVa, EuGH 4.5.2006, Rs [C-169/04](#), *Abbey National plc/Inscope Investment Fund*, Rn 53 bis 56, sowie EuGH 28.6.2007, Rs [C-363/05](#), *J.P. Morgan*, Rn 48 bis 51). [...]

[...]

6.1.9.3. Versicherungsverhältnisse

6.1.9.3.1. Versicherungsleistungen

*In Rz 851 wird das Urteil des EuGH vom 9.3.2023, Rs [C-42/22](#), *Generali Seguros SA*, das Aussagen zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für Versicherungsumsätze auf die Veräußerung von Unfallfahrzeugwracks aus versicherten Schadensfällen enthält, eingearbeitet.*

Rz 851 lautet:

[...]

Die entgeltliche Übertragung eines Bestands von (Rück-)Versicherungsverträgen auf ein anderes Versicherungsunternehmen, durch die dieses Unternehmen alle Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen mit Zustimmung der Versicherungsnehmer übernommen hat, ist weder gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG 1994](#) (kein Versicherungs- oder Rückversicherungsumsatz) noch nach [§ 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994](#) (kein Finanzgeschäft) steuerfrei (EuGH 22.10.2009, Rs [C-242/08](#), *Swiss Re Germany Holding GmbH*; vgl. auch Rz 991).

Umsätze, die ein Versicherungsunternehmen dadurch erzielt, dass es Unfallfahrzeugwracks aus von ihm versicherten Schadensfällen von seinen Versicherten erwirbt und anschließend an Dritte weiterveräußert, fallen nicht in den Geltungsbereich des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG 1994](#) und sind daher steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994](#) ist ebenfalls nicht anwendbar (EuGH 9.3.2023, Rs [C-42/22](#), *Generali Seguros SA*). Siehe auch Rz 991.

6.1.18. Kranken- und Pflegeanstalten, Altersheime, Kuranstalten

6.1.18.2.3. Umfang der Befreiung - Nebenleistungen

In Rz 931 erfolgt die Einarbeitung der auf der BMF-Homepage veröffentlichten Fachinformation, dass diese Rz keine Aussagen zur Anwendbarkeit/Nichtanwendbarkeit des [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) enthält.

Rz 931 lautet:

Eine Krankenanstalt und eine an dieser errichteten Krankenpflegeschule mit Schwesternheim bilden einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art. Die Tätigkeit der einer Krankenanstalt angeschlossenen Krankenpflegeschule (mit Schwesternheim) kann nicht unter [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) subsumiert werden. Für diese Tätigkeit kommt bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen (insbesondere der Gemeinnützigkeit) eine Besteuerung nach [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (~~bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994~~) in Betracht. **Die Anwendbarkeit des [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) ist im jeweiligen konkreten Einzelfall zu prüfen.**

Die Kostenersätze gemäß [§ 55 KAKuG](#) ("klinischer Mehraufwand") fallen nicht unter die Befreiungsbestimmung des [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#). Diese Kostenersätze unterliegen gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (~~bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994~~) dem ermäßigten Steuersatz.

6.1.19.2.3. Keine Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit

*In Rz 948 wird das Urteil des EuGH vom 24.11.2022, Rs [C-458/21](#), *CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.*, aufgenommen, in dem klargestellt wird, dass die Überprüfung der Richtigkeit von Diagnosen zur Feststellung der besten Behandlungsmöglichkeit keine von der Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) erfasste Tätigkeit ist.*

Rz 948 lautet:

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

- [...]

- Leistungen, die in der Erteilung von Auskünften über Erkrankungen oder Therapien bestehen, aber aufgrund ihres allgemeinen Charakters nicht geeignet sind, zum Schutz, zur Aufrechterhaltung oder zur Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit beizutragen (EuGH 5.3.2020, Rs [C-48/19](#), *X-GmbH*);
- **Leistungen, die darin bestehen, im Auftrag einer Versicherung die Richtigkeit der Diagnose einer schweren Krankheit des Versicherten sowie die besten Behandlungsmöglichkeiten zu dessen Heilung zu überprüfen (vgl. EuGH vom 24.11.2022, Rs [C-458/21](#), *CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.*);**
- [...]

6.1.26. Lieferung und Entnahme von Gegenständen

6.1.26.1. Lieferung und Entnahme

*In Rz 991 wird das Urteil des EuGH vom 9.3.2023, Rs [C-42/22](#), *Generali Seguros SA*, das Aussagen zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für die Lieferung und Entnahme von Gegenständen, für die kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, auf die Veräußerung von Unfallfahrzeugwracks aus versicherten Schadensfällen enthält, eingearbeitet.*

Rz 991 lautet:

[...]

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

Umsätze, die ein Versicherungsunternehmen dadurch erzielt, dass es Unfallfahrzeugwracks aus von ihm versicherten Schadensfällen von seinen Versicherten erwirbt und anschließend an Dritte weiterveräußert, fallen ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich des [§ 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994](#) (EuGH 9.3.2023, Rs [C-42/22](#), *Generali Seguros SA*). Siehe auch Rz 851.

6.4.3. Steuerbefreiungen in Anlehnung an Zollbefreiungen

In Rz 1025 wird der [Beschluss \(EU\) 2022/1108](#) der Kommission vom 1. Juli 2022, C(2022) 4469, über die Befreiung von Gegenständen, die kostenlos an vor dem Krieg in der Ukraine fliehende Personen und an bedürftige Personen in der Ukraine verteilt oder diesen zur Verfügung gestellt werden sollen, von Eingangsabgaben und der Einfuhrumsatzsteuer, eingearbeitet.

Rz 1025 lautet:

[...]

- [...]
- Von 30.1.2020 bis 31.12.2021 im Zusammenhang mit der COVID-19-Krise ([Beschluss \(EU\) 2020/491](#) der Kommission vom 3. April 2020, C(2020) 2146, [Beschluss \(EU\) 2020/1101](#) der Kommission vom 23. Juli 2020, C(2020) 4936, [Beschluss \(EU\) 2020/1573](#) der Kommission vom 28. Oktober 2020, C(2020) 7511 sowie [Beschluss \(EU\) 2021/660](#) der Kommission vom 19. April 2021, C(2021) 2693): die Einfuhr von Hilfsgütern, zB Schutzmasken (Textilschutzmasken, Papierschutzmasken, FFP2- und FFP3-Schutzmasken), Schutzkleidung, Schutzhandschuhen, Gesichtsschildern, Desinfektionsmitteln, zugunsten von Katastrophenopfern unter folgenden Voraussetzungen:
 1. Die Einfuhr erfolgt von staatlichen oder anderen von den zuständigen Behörden anerkannten Organisationen der Wohlfahrtspflege;
 2. die Gegenstände werden
 - unentgeltlich an die Opfer von Katastrophen, die das Gebiet eines oder mehrerer Mitgliedstaaten berühren, verteilt oder
 - den Opfern solcher Katastrophen unentgeltlich zur Verfügung gestellt und bleiben dabei im Eigentum der betreffenden Organisationen;
 3. es handelt sich nicht um Material und Ausrüstungen, die für den Wiederaufbau in Katastrophengebieten bestimmt sind.
- **Von 24.2.2022 bis 31.12.2022 im Zusammenhang mit vor dem Krieg in der Ukraine fliehenden Personen und bedürftigen Personen in der Ukraine ([Beschluss \(EU\) 2022/1108](#) der Kommission vom 1. Juli 2022, C(2022) 4469) die Einfuhr von Gegenständen, die die beiden folgenden Bedingungen erfüllen:**
 1. **die Gegenstände sind dazu bestimmt,**
 - **von den in Punkt 2 genannten Stellen oder Organisationen kostenlos an Personen verteilt zu werden, die vor dem Krieg in der Ukraine fliehen**
 - oder**
 - **kostenlos Personen zur Verfügung gestellt zu werden, die vor dem Krieg in der Ukraine fliehen, wobei die Gegenstände Eigentum der in Punkt 2 genannten Stellen oder Organisationen bleiben**
 - und**
 - **die Gegenstände erfüllen die in den [Art. 75, 78, 79](#) und [80 der Verordnung \(EG\) Nr. 1186/2009](#) und in den [Art. 52, 55, 56](#) und [57 der Richtlinie 2009/132/EG](#)**

vorgesehenen Anforderungen für die eingangsabgaben- und umsatzsteuerfreie Einfuhr von Gegenständen zugunsten von Katastrophenopfern;

2. die Gegenstände werden zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von oder im Auftrag von staatlichen Organisationen wie staatlichen Stellen, öffentlichen Stellen und sonstigen, dem öffentlichen Recht unterliegenden Stellen oder von bzw. im Auftrag von Organisationen der Wohlfahrtspflege eingeführt, die von den zuständigen Behörden der ersuchenden Mitgliedstaaten, in denen die Gegenstände verwendet werden sollen, anerkannt wurden.

Die Regelung gilt für Einfuhren nach Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Litauen, Luxemburg, Malta, in die Niederlande, nach Österreich, Polen, Rumänien, in die Slowakei, nach Slowenien, Tschechien und nach Ungarn.

Die Gegenstände können auch in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Gegenstände verwendet werden sollen, von Eingangsabgaben und von der Einfuhrumsatzsteuer befreit werden, sofern sie von einer staatlichen Organisation oder einer anderen Organisation der Wohlfahrtspflege, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Gegenstände verwendet werden sollen, von den zuständigen Behörden anerkannt wurde und ähnliche Tätigkeiten ausübt, zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr eingeführt werden.

Voraussetzung dafür ist, dass eine anerkannte Organisation der Wohlfahrtspflege die zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, der die Befreiung von den Eingangsabgaben und der Mehrwertsteuer gewährt, vorher darüber unterrichtet hat.

Sofern die zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, der die Befreiung gewährt, darüber informiert wurden, dürfen Organisationen, denen eine Befreiung von den Eingangsabgaben und der Mehrwertsteuer gewährt wird, die befreiten Gegenstände an staatliche Organisationen in der Ukraine oder an andere Organisationen der Wohlfahrtspflege, die von den zuständigen ukrainischen Behörden für die kostenlose Verteilung der Gegenstände an Bedürftige in der Ukraine anerkannt wurden, weitergeben.

Gegenstände, die von Hilfsorganisationen zur Deckung ihres Bedarfs während Hilfsaktionen für Personen, die vor dem Krieg in der Ukraine fliehen, zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr eingeführt werden, sind beim Vorliegen der Voraussetzungen für die eingangsabgaben- und umsatzsteuerfreie Einfuhr zugunsten von Katastrophenopfern gemäß der [Art. 75 bis 80 der Verordnung \(EG\) Nr. 1186/2009](#) sowie der [Art. 52 bis 57 der Richtlinie 2009/132/EG](#) ebenfalls von Eingangsabgaben und von der Einfuhrumsatzsteuer befreit.

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

7.5. Ausfuhrnachweis im Versendungsfall

In Rz 1084 wird um den Hinweis auf das Notfallverfahren ergänzt.

Rz 1084 lautet:

Die Zollanmeldung in der Ausfuhr sowie die Bestätigung des Ausgangs der Ware einschließlich der Ausgangsbescheinigung im Sinne des Art. 334 UZK-IA regelt das Zollrecht (siehe auch ZK-2630, Arbeitsrichtlinie Verbringung aus dem Zollgebiet Abschnitt 7.). Mit der Bescheinigung des Ausgangs der Ware im Sinne von Artikel 334 UZK-IA wird der Austritt der Waren im elektronischen Ausfuhrverfahren in e-zoll (ECS) bestätigt, die Ausgangsbescheinigung wird vom e-zoll-System im Feld 44 des Exemplars Nr. 3 eingedruckt. Zusätzlich zur Ausgangsbescheinigung werden auch die Ergebnisse beim Ausgang auf einem Zusatzblatt zum Exemplar Nr. 3 angedruckt und allfällige festgestellte Unregelmäßigkeiten auf diesem Zusatzblatt vermerkt. Andere Anmeldeformen bestehen nur noch in Ausnahmefällen (zB Notfallverfahren, Warensendungen unter 1.000 Euro). **Zur Abwicklung im Notfallverfahren siehe ZK-1580, Arbeitsrichtlinie Zollanmeldung - Standardverfahren, Abschnitt 3.1.2.**

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

11.1.5.14. Berichtigung von Rechnungen

In Rz 1533 wird die Aussage des VwGH 15.12.2022, [Ro 2019/13/0034](#), in Bezug auf Rechnungsberichtigungen im Zusammenhang mit Verjährungsfristen eingearbeitet.

Rz 1533 lautet:

Die vom leistenden Unternehmer vorzunehmende Berichtigung oder Ergänzung einer Rechnung kann in der Weise erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen oder Berichtigungen vorgenommen werden oder eine berichtigte Rechnung zur ursprünglichen Rechnung ausgestellt wird. Der Unternehmer muss nachweisen, dass die berichtigte Rechnung dem Leistungsempfänger zugekommen ist. Stellt der Unternehmer eine zweite Rechnung für einen Umsatz aus, über den er bereits eine Rechnung gelegt hat, so kann sich eine Steuerschuld nach [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) ergeben. Um die Rechtsfolgen einer zweiten Rechnungslegung zu vermeiden, muss der Unternehmer in der berichtigten Rechnung auf die ursprüngliche Rechnung hinweisen.

Da aufgrund der in [§ 16 Abs. 1 UStG 1994](#) ausdrücklich angeordneten ex nunc-Wirkung der Rechnungsberichtigung die ursprüngliche Steuerfestsetzung unberührt bleibt, kann eine Berichtigung auch dann erfolgen, wenn für die ursprüngliche Steuerfestsetzung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist (VwGH 15.12.2022, [Ro 2019/13/0034](#)).

11.2 Rechnungsarten

11.2.1. Urkundenprinzip

In Rz 1557 wird das Urteil des EuGH vom 29.9.2022, Rs [C-235/21](#), Raiffeisen Leasing, eingearbeitet.

Rz 1557 lautet:

Als Rechnung gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet (siehe jedoch Rz 1561 betreffend elektronisch übermittelte Rechnung). Es ist nicht erforderlich, dass diese Urkunde die Bezeichnung "Rechnung" trägt.

Um als Rechnung anerkannt werden zu können, muss ein Dokument die Mehrwertsteuer ausweisen und jene Angaben enthalten („Rechnungsangaben“), die erforderlich sind, um feststellen zu können, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt sind (vgl. EuGH 29.9.2022, Rs [C-235/21](#), Raiffeisen Leasing).

Hingegen gilt ein Vertrag nicht als Rechnung iSd [§ 11 UStG 1994](#), wenn dies in diesem Vertrag ausdrücklich festgehalten wird. Weiters gilt Rz 1528 sinngemäß.

In Rz 1734 neu wird das mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023 (AbgÄG 2023), [BGBl. I Nr. 110/2023](#), umgesetzte Urteil des EuGH vom 8.12.2022, Rs [C-378/21](#), P GmbH, aufgenommen.

Rz 1734 lautet:

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

Voraussetzung für den Entfall der Steuerschuld ist, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil die Leistung im betreffenden Steuerjahr ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die hinsichtlich der ihnen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (vgl. EuGH 8.12.2022, Rs [C-378/21](#), P GmbH). In einem solchen Fall ist eine Berichtigung der Rechnung für den Entfall der Steuerschuld nicht erforderlich.

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

In Rz 1807 wird das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2022, [Ro 2021/15/0017](#), eingearbeitet, wonach Einlagen aus dem Privatvermögen weder zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug noch zu einer positiven Vorsteuerberichtigung führen.

Rz 1807 lautet:

Die Zuführung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen Bereich (Einlage aus dem Privatvermögen oder Überführung eines Gegenstandes vom nichtunternehmerischen

Bereich einer Körperschaft in deren unternehmerischen Bereich) führt weder zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug noch zu einer positiven Vorsteuerberichtigung (vgl. Für die Einlage von Gegenständen aus der nichtunternehmerischen Sphäre steht der Vorsteuerabzug nicht zu (EuGH 11.7.1991, Rs [C-97/90](#), Lennartz; **VwGH 23.11.2022, Ro 2021/15/0017). Zu Körperschaften öffentlichen Rechts und Vereinen siehe Rz 479.**

12.1.2 Vorsteuerabzug auf Grund der Rechnung

12.1.2.1. Rechnung mit gesondertem Steuerausweis

In Rz 1815 wird ein Verweis auf Gutschriften eingearbeitet.

Rz 1815 lautet:

Nur eine gesondert in Rechnung gestellte USt darf als Vorsteuer abgezogen werden (siehe Rz 1505 bis Rz 1556). **Zur Gutschrift als Rechnung siehe Rz 1638 bis 1664.**

In Rz 1819a wird ein Verweis aktualisiert.

Rz 1819a lautet:

Zur Übertragung (Umbuchung, Überrechnung; § 215 Abs. 4 bzw. § 211 Abs. 1 **Z 4 lit. g** BAO) siehe RAE Rz 110 ff.

[...]

In Rz 1824 werden das VwGH-Erkenntnis vom 15.12.2022, [Ro 2019/13/0034](#), Rn 18, sowie das VwGH-Erkenntnis vom 8.9.2022, [Ro 2020/15/0025](#), Rn 23, eingearbeitet.

Rz 1824 lautet:

Auch eine gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) geschuldete Steuer ist vom Leistungsempfänger **grundsätzlich von vornherein** nicht als Vorsteuer abziehbar (vgl. EuGH 13.12.1989, Rs [C-342/87](#), "Genius"; VwGH 25.2.1998, [97/14/0107](#), **VwGH 15.12.2022, Ro 2019/13/0034**).

Eine zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer ist ex tunc richtig zu stellen und erfordert keine Rechnungsberichtigung (vgl. VwGH 8.9.2022, [Ro 2020/15/0025](#), Rn 23 mVa VwGH 23.4.2008, [2005/13/0115](#)).

In Rz 1825 wird der erste Absatz, dessen Aussagen in Widerspruch zur jüngsten Rechtsprechung des VwGH (insb. VwGH Erkenntnisse vom 15.12.2022, [Ro 2019/13/0034](#), Rn 18, sowie VwGH 8.9.2022, [Ro 2020/15/0025](#)) stehen, angepasst.

Rz 1825 lautet:

Bis 31.12.2023 darf Ausweis Gründen der Rechtssicherheit für die Leistungsempfänger und um Wirtschaftsabläufe nicht in systemwidriger Weise zu behindern, ~~darf~~ eine gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden, wenn die Steuer in einer vom Leistenden erstellten Rechnung im Sinne des [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) ausgewiesen ist. Dies gilt nicht, wenn dem Leistungsempfänger Umstände vorliegen, aus denen er schließen muss, dass die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer vom Leistenden bewusst nicht an das Finanzamt abgeführt wird oder wenn für den Leistungsempfänger erkennbar ist, dass die ausgewiesene Steuer höher ist, als sie dem Normalsteuersatz ([§ 10 Abs. 1 UStG 1994](#)) entspricht.

Eine in den Fällen des Überganges der Steuerschuld zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug (siehe Rz 2602). Dies gilt auch dann, wenn diese Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger bezahlt wurde und die Berichtigung der fehlerhaften Rechnung wegen der Insolvenz des Leistungserbringers unmöglich ist (siehe auch EuGH 06.02.2014, Rs [C-424/12](#), *SC Fatorie SRL*).

Der zweite Absatz in Rz 1827 (zur Gutschrift) wird ersatzlos gestrichen (alte Rechtslage).

Rz 1827 lautet:

Eine Gutschrift ist eine als solche bezeichnete (für Umsätze nach dem 31.12.2012: siehe Rz 1664) Urkunde, die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird (siehe [§ 11 Abs. 7 UStG 1994](#)).

~~Für Umsätze bis einschließlich 31.12.2012 gilt: Eine Gutschrift liegt unabhängig von ihrer Bezeichnung auch dann vor, wenn eine als "Rechnung" bezeichnete Abrechnung aufgrund des Datenmaterials des Leistungsempfängers mittels dessen EDV-Anlage erstellt wird und der Leistende an der Erstellung der Abrechnung in keiner Weise mitwirkt oder gar nicht mitwirken kann, weil er die erforderlichen Daten nicht besitzt. Die Bezeichnung der Abrechnung als "Rechnung" ändert nichts am Vorliegen einer Gutschrift, sondern kann als Bestätigung gewertet werden, dass der Leistende der Gutschrift nicht widerspricht.~~

*Die Aussagen in Rz 1828 zum Vorsteuerabzug bei mangelhafter Rechnung werden an die Judikatur (zB VwGH 19.5.2020, [Ro 2019/13/0030](#), EuGH 29.9.2022, [C-235/21](#), *Raiffeisen Leasing* und EuGH 15.9.2016, [C-516/14](#), *Barlis 06*) angepasst.*

Rz 1828 lautet:

Wurde für eine an den Unternehmer bewirkte Lieferung oder sonstige Leistung ein Beleg ausgestellt, der grundsätzlich als Rechnung zu qualifizieren ist, aber Mängel (zB ~~keine oder~~ unvollständige Angabe des Abnehmers) aufweist, so berechtigt diese Abrechnung nur nach entsprechender Rechnungsberichtigung durch den Leistenden, **oder wenn die**

Finanzverwaltung über sämtliche Daten für den Nachweis der materiellen

Voraussetzungen verfügt, zum Vorsteuerabzug (vgl. EuGH 29.9.2022, [C-235/21](#), *Raiffeisen Leasing*, EuGH 15.9.2016, [C-516/14](#), *Barlis 06*, sowie VwGH 19.5.2020, [Ro 2019/13/0030](#)).

Eine eigenmächtige Änderung der Angaben in der Rechnung durch den Empfänger ist nicht zulässig. Der Vorsteuerabzug darf **im Fall der Rechnungsberichtigung** erst in dem Veranlagungs-(Voranmeldungs-)zeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung der mangelhaften Rechnung erfolgt (keine Rückwirkung).

In Rz 1834 wird ein Verweis richtiggestellt.

Rz 1834 lautet:

Bezüglich Vorsteuerabzug bei einem in der Rechnung zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag siehe Rz ~~1815~~**22** bis Rz ~~1832~~**1**.

In Rz 1838 wird ein Verweis aktualisiert.

Rz 1838 lautet:

Bezüglich des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten einheitlichen (nicht vertretbaren) Gegenständen siehe Rz 1902 bis Rz ~~1912b~~**1913**.

In Rz 1841 wird ein Verweis aktualisiert.

Rz 1841 lautet:

[...]

Bei der Übertragung (Umbuchung, Überrechnung; § 215 Abs. 4 bzw. § 211 Abs. 1 ~~Z 4 lit. g~~ BAO) eines aus dem Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung entstandenen Guthabens sind die Ausführungen in Rz 1819a betreffend Umsätze, die vor dem 15.8.2015 ausgeführt werden, sinngemäß anzuwenden.

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

Die Rz 1844 wird gestrichen und die bisher dort enthaltene Aussage, dass es für das Vorliegen des Einfuhrtatbestands nicht maßgeblich ist, aus welchem Grund die Einfuhr erfolgt ist, in die Rz 101 verschoben.

~~1844~~

~~Ohne Bedeutung ist, auf welcher Rechtsgrundlage die Einfuhr erfolgte (Verkauf, Vermietung eines Gegenstandes usw.).~~

Randzahl 1844: derzeit frei

12.1.3.10. Einfuhrumsatzsteuer – Entrichtung über das Abgabenkonto

In Rz 1874e erfolgt die Klarstellung, dass außer in den schon bisher dort genannten Sonderfällen auch bei Werklieferungen ausländischer Unternehmer und Anwendung des [§ 2 der VO, BGBl. II Nr. 584/2003](#) (siehe hierzu auch Rz 1854 und Rz 1855a), ausnahmsweise ein anderer Unternehmer als der, für dessen Unternehmen die Gegenstände eingeführt werden, dazu berechtigt ist, die Einfuhrumsatzsteuer gemäß [§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994](#) auf das Finanzamtskonto verbuchen zu lassen.

Rz 1874e lautet:

[...]

Bei Anwendung desr [§§ 1 und 2 der VO BGBl. II Nr. 584/2003](#) kann der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer als derjenige Unternehmer im Sinne des [§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994](#) angesehen werden, für dessen Unternehmen die Gegenstände eingeführt werden (**siehe Rz 1854, Rz 1855a und Rz 1856a**). Die Entrichtung der EUSt über das Abgabenkonto ist daher möglich. Dasselbe gilt bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 1858 für den inländischen Lohnveredler und Werklieferer sowie bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 1859a für den Unternehmer, der Reparaturen im Drittland durchführen lässt (jeweils ausgenommen der Voraussetzungen, die sich auf die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer beziehen).

12.1.5. Verlust des Vorsteuerabzugs bei Umsatzsteuerhinterziehungen

In Rz 1877 wird das Urteil des EuGH vom 24.11.2022, Rs [C-596/21](#), A gegen Finanzamt M eingearbeitet.

Rz 1877 lautet:

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) bzw. ab 15.8.2015 gemäß [§ 12 Abs. 14 UStG 1994](#) entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Die Bösgläubigkeit des Unternehmers muss in diesen Fällen nicht erwiesen sein, um ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (vgl. EuGH 14.4.2021, Rs C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*, Rn 35). Auch die Feststellung einer Gefährdung des Steueraufkommens ist keine Voraussetzung für eine solche Versagung (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs [C-281/20](#), *Ferimet SL*).

Der Vorsteuerabzug ist auch im Fall der Nichtabgabe von Erklärungen zu versagen, wenn dies im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung erfolgt (vgl. EuGH 7.3.2018, Rs [C-159/17](#), *Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius*).

Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt auch, wenn:

- ein die Umsatzsteuer betreffendes Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft, oder
- nicht der direkte Lieferant, sondern ein Vorlieferant den Umsatzsteuerbetrag begangen hat (vgl. siehe VwGH 26.3.2014, [2009/13/0172](#); EuGH 24.11.2022, Rs [C-596/21](#), **A gegen Finanzamt M**), oder
- der Leistungsempfänger, der eine Reverse-Charge-Leistung abrechnet, bewusst nicht den wahren Lieferer in der Gutschrift angegeben hat, sofern die für die Prüfung, wer der wahre Lieferer war, erforderlichen Angaben fehlen (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs [C-281/20](#), *Ferimet SL*, Rn 60).

Der Vorsteuerabzug für den Erwerb eines Gegenstandes, mit dem ein betrügerischer Umsatz bewirkt wurde, ist auch dann zur Gänze zu versagen, wenn der Betrug nur einen Teil der Mehrwertsteuer betraf (vgl. EuGH 24.11.2022, Rs [C-596/21](#), **A gegen Finanzamt M).**

12.2.3. Körperschaften

In Rz 1912b wird die Entscheidung des VwGH vom 21.3.2022, [Ra 2019/15/0158](#), zur Vorsteuerabzugsberechtigung einer Pfarre aus Infrastrukturleistungen iZm Kirchenführungen eingearbeitet.

Rz 1912b lautet:

Körperschaften des öffentlichen Rechts darf der Vorsteuerabzug insoweit nicht gewährt werden, als Leistungen dem hoheitlichen Bereich dienen (vgl. VwGH 30.6.2015, [2011/15/0163](#) bzw. VwGH 24.6.2009, [2007/15/0192](#) zu Gebäuden). 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 24.4.1980, [2730/77](#); vgl. auch VwGH 29.1.2014, [2010/13/0006](#)) das zeitliche Nutzungsverhältnis bzw. bei räumlicher Trennbarkeit nach dem Verhältnis der Nutzflächen. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge zum Hoheitsbereich bzw. zum unternehmerischen Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts gewährleistet (EuGH 12.2.2009, Rs [C-515/07](#), *VNLTO*, mit Verweis auf EuGH 13.3.2008, Rs [C-437/06](#), *Securenta*).

Soweit eine Körperschaft eine Leistung teilweise für nicht unternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (zB satzungsmäßige Zwecke eines Vereines **oder seelsorgerischer Bereich einer Pfarre**) und teilweise für unternehmerische Zwecke bezieht, ist der Vorsteuerabzug aufzuteilen und steht daher nur für den unternehmerischen Teil zu. Ein Eigenverbrauch liegt insoweit nicht vor (vgl. EuGH 12.2.2009, Rs [C-515/07](#), *VNLTO*; EuGH

10.9.2014, Rs [C-92/13](#), *Gemeente 's-Hertogenbosch*, sowie VwGH 30.6.2015, [2011/15/0163](#) und VwGH vom 21.3.2022, [Ra 2019/15/0158](#)).

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

12.2.4.2. Ertragsteuerliche Bestimmungen

In Rz 1919b wird ein Hinweis auf den Beschluss des VwGH 17.11.2022, [Ra 2022/15/0023](#), wonach für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes jeder Raum, der ausschließlich oder zeitlich überwiegend für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt wird, als privater Raum einzustufen und daher nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen ist, eingearbeitet.

Rz 1919b lautet:

Für die Aufteilung eines solcherart gemischt genutzten Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Diese Einstufung erfolgt nach dem Überwiegen der betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes. **Eine für private Wohnzwecke gewidmete Wohnung ist nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen (vgl. VwGH 17.11.2022, [Ra 2022/15/0023](#))**. Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten privaten Räume. Räume, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen (zB Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus), beeinflussen das Aufteilungsverhältnis nicht. Der Vorsteuerabzug wird nach dem so gewonnenen Verhältnis aufgeteilt, sodass die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Räume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen (VwGH 28.05.2009, [2009/15/0100](#)).

Wird ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbarer Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

Beispiel:

Ein Unternehmer errichtet ein Einfamilienwohnhaus samt Schwimmbad mit der Absicht zwei Zimmer (11% der Nutzfläche) des Einfamilienhauses zu Büro Zwecken steuerpflichtig zu vermieten. Die vermieteten Zimmer werden ausschließlich (oder überwiegend) unternehmerisch genutzt, die restlichen Räume werden ausschließlich (oder überwiegend) privat genutzt.

Die Aufteilung der Vorsteuern hat nach dem Verhältnis der vermieteten zur privaten Nutzfläche zu erfolgen.

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

In Rz 1929 werden die Erkenntnisse des VwGH vom 8.9.2022, [Ra 2020/15/0026](#), und VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0004](#), zur Nutzungsüberlassung eines Wohngebäudes an eine der Körperschaft nahestehende Person, eingearbeitet.

Rz 1929 lautet:

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

Bei Körperschaften können unternehmensfremde Zwecke - die einen Vorsteuerabzug mit anschließender Besteuerung eines Verwendungseigenverbrauchs möglich machen würden - im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird ("klassische Privatnutzung" bei Körperschaften; vgl. VwGH 24.06.2009, [2007/15/0192](#)).

In diesen Fällen besteht allerdings der Vorsteuerauschluss gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) (vgl. bereits VwGH 26.03.2007, [2005/14/0091](#)) und die Leistung an den Gesellschafter unterliegt nicht der Umsatzsteuer (vgl. VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0019](#)).

- **Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wohngebäudes an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt (s. dazu Rz 186). Der zweite Fall erfasst die nicht fremdübliche Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50% der Renditemiete („klassische“ verdeckte Ausschüttung) (vgl. VwGH 8.9.2022, [Ra 2020/15/0026](#) mVa VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0004](#); 7.12.2020, [Ra 2020/15/0067](#); 17.12.2021, [Ra 2019/13/0063](#)). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen**

der Körperschaft bilden. Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung im Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) ein (vgl. VwGH 7.12.2020, [Ra 2020/15/0004](#)). Für den Fall der "klassischen" verdeckten Ausschüttung gilt: Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter "überwiegend" für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) ein (vgl. VwGH 8.9.2022, [Ra 2020/15/0026](#) mVA VwGH 23.2.2010, [2007/15/0003](#); VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0019](#)).

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

12.10. Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen

In Rz 2071 wird das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2022, [Ro 2021/15/0017](#), eingearbeitet, wonach Einlagen aus dem Privatvermögen weder zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug noch zu einer positiven Vorsteuerberichtigung führen.

Rz 2071 lautet:

[§ 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994](#) sehen eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Dadurch sollen sowohl ungerechtfertigte Steuervorteile wie auch steuerliche Nachteile, die sich durch eine nachträgliche Änderung des Verwendungszweckes für den Unternehmer ergeben könnten, vermieden werden.

Die Zuführung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen Bereich (Einlage aus dem Privatvermögen oder Überführung eines Gegenstandes vom nichtunternehmerischen Bereich einer Körperschaft in deren unternehmerischen Bereich) führt weder zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug noch zu einer positiven Vorsteuerberichtigung (VwGH 23.11.2022, [Ro 2021/15/0017](#)).

In Rz 2073 wird die Aussage des VwGH vom 18.12.2017, [Ra 2016/15/0084](#), gestrichen und in die Rz 2074 übernommen.

Rz 2073 lautet:

Dies wäre etwa dann der Fall, wenn ein bisheriger (unecht befreiter) Kleinunternehmer zur Regelbesteuerung optiert oder ein bisher regelbesteuertes Unternehmen 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, aber auch wenn zB bei diesem Gegenstand die steuerpflichtige Nutzung zur Gänze wegfällt und der Gegenstand nunmehr ausschließlich zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet wird (vgl. EuGH 9.7.2020, Rs [C-374/19](#), HF).

~~Lag beispielsweise infolge Liebhaberei niemals eine unternehmerische Betätigung vor, kann auch keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 oder 11, jeweils iVm § 12 Abs. 3 UStG 1994, eintreten (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084).~~

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 betragen 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, [BGBl. I Nr. 22/2012](#), siehe Rz 2081.

Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, liegt ab dem Veranlagungsjahr 2014 auch bei einem Wechsel zwischen der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und jenen des [§ 22 UStG 1994](#) vor (vgl. VwGH 28.5.2019, [Ro 2019/15/0002](#)). Zu Einzelheiten und Inkrafttreten siehe Rz 2857a ff.

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

In Rz 2074 wird die Aussage des VwGH vom 18.12.2017, [Ra 2016/15/0084](#) aus Rz 2073 wortgleich übernommen. Weiters wird das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2022, [Ro 2021/15/0017](#) eingearbeitet, wonach Einlagen aus dem Privatvermögen zu keiner positiven Vorsteuerberichtigung führen, eingearbeitet.

Rz 2074 lautet:

Keine Änderung der Verhältnisse liegt demnach vor:

- bei Entnahmen, es sei denn, es liegt ein unecht steuerfreier Eigenverbrauch vor (zB Gebäude(teil), für das (den) bisher der Vorsteuerabzug zustand, wird ohne Option zur Steuerpflicht in den Privatbereich übergeführt),
- bei Einlagen **aus dem Privatvermögen oder Überführung eines Gegenstandes vom nichtunternehmerischen Bereich einer Körperschaft in deren unternehmerischen Bereich (vgl. VwGH 23.11.2022, [Ro 2021/15/0017](#))**. (~~z~~Zu Körperschaften öffentlichen Rechts und Vereinen siehe Rz 479),
- bei nicht steuerbaren Vorgängen (zB Umgründungen im Sinne des [UmgrStG](#)),
- bei Gesamtrechtsnachfolgen,
- bei Leerstehen einer Immobilie (auch bei längerem Leerstehen, zB mehr als 2 Jahre), wenn der Unternehmer noch immer die Absicht hat, die erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen zur Ausführung besteuert Umsätze zu verwenden und nachweislich aktive Schritte setzt (zB durch Werbemaßnahmen), um seine steuerpflichtig behandelte Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit fortzusetzen (vgl. EuGH 12.11.2020, Rs [C-734/19](#), *ITH Comercial Timișoara SRL*; EuGH 28.2.2018, Rs [C-672/16](#), *Imofloresmira - Investimentos Imobiliários SA*),
- und - bis einschließlich Veranlagungsjahr 2013 - bei Übergang von oder zu der landwirtschaftlichen Pauschalierung (siehe Rz 2857).

Lag - beispielsweise infolge Liebhaberei - niemals eine unternehmerische Betätigung vor, kann auch keine Änderung der Verhältnisse iSd [§ 12 Abs. 10 oder 11](#), jeweils iVm [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#), eintreten (vgl. VwGH 18.12.2017, [Ra 2016/15/0084](#)).

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

16.1. Minderung, Erhöhung

16.1.1. Allgemeines

Rz 2387a wird neu eingefügt und hierin die Aussagen des Erkenntnisses des VwGH vom 8.9.2022, [Ra 2020/15/0102](#), betreffend die Berichtigung bei Anzahlungen eingearbeitet.

Rz 2387a lautet:

Die Bestimmung des [§ 16 Abs. 3 Z 2 UStG 1994](#) stellt - neben der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten - auf die Anzahlungsbesteuerung ab, bei welcher die Umsatzsteuerschuld bereits dann entsteht, wenn die Anzahlung vereinnahmt, die Lieferung oder sonstige Leistung aber noch nicht ausgeführt wurde. Der die Anzahlung Leistende hat das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn eine Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet wurde. Unterbleibt in weiterer Folge die Leistung, so sind der vom Anzahlungsempfänger aufgrund der Anzahlung geschuldete Umsatzsteuerbetrag und der vom Anzahlenden in Anspruch genommene Vorsteuerbetrag zu berichtigen (VwGH 8.9.2022, [Ra 2020/15/0102](#)).

16.1.2. Entgeltsänderung infolge Uneinbringlichkeit

In Rz 2388 wird ein Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.8.2022, [Ra 2022/13/0070](#), betreffend den Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit eingearbeitet.

Rz 2388 lautet:

Eine Berichtigung von Steuer und Vorsteuer ist auch dann vorzunehmen, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Ob und wann eine Forderung als uneinbringlich angesehen werden kann, wird nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden sein (vgl. VwGH 4.8.2022, [Ra 2022/13/0070](#)). Ist die Einbringlichkeit einer Forderung bloß zweifelhaft, kann noch nicht von einer Uneinbringlichkeit gesprochen werden (VwGH vom 3.9.2008, [2003/13/0109](#)). [...]

16.2.2. Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß [§ 16 UStG 1994](#)

In Rz 2404 werden allgemeine Aussagen zum unmittelbaren Rückforderungsanspruch gegenüber der Finanzverwaltung aufgenommen.

Rz 2404 lautet:

Werden im Insolvenzverfahren Verbindlichkeiten für Leistungen an das Unternehmen, für die der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden ist, uneinbringlich, ergibt sich die Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung (VwGH 29.1.2015, [2012/15/0012](#)). Den Rückforderungsanspruch hat das Finanzamt als Gläubiger im Insolvenzverfahren geltend zu machen.

Um einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer bezahlten Beträgen durchzusetzen, muss der Leistungsempfänger grundsätzlich eine Klage gegen den Leistungserbringer erheben. Ist jedoch eine solche Klage unmöglich oder übermäßig erschwert, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Leistungserbringers, kann der Leistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Abgabenbehörde richten. Ein unmittelbarer Anspruch des Leistungsempfängers gegenüber den Abgabenbehörden ist jedoch nicht in jenen Fällen gegeben, in denen die Mehrwertsteuer nicht an die Abgabenbehörde abgeführt worden ist. Der Steuerverwaltung darf kein Steuerausfall entstehen. In allen Fällen, in denen die Mehrwertsteuer nicht an die Abgabenbehörde abgeführt wurde, ist ein Rückzahlungsanspruch somit von vornherein ausgeschlossen (vgl. VwGH 8.9.2022, [Ra 2020/15/0102](#)).

17. Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten - Istbesteuerung ([§ 17 UStG 1994](#))

17.1. Soll-Istbesteuerung

17.1.2. Istbesteuerung für Versorgungsunternehmen

In Rz 2455 werden Aussagen zur umsatzsteuerlichen Erfassung der Marktprämie iSd Erneuerbaren-Ausbau-Gesetzes ([EAG](#)) aufgenommen:

Rz 2455 lautet:

[...] Durch die weitere gesetzliche Fiktion, dass die Lieferungen oder sonstigen Leistungen mit der Rechnungslegung als ausgeführt gelten (**dies gilt auch für die jährliche Abrechnung der Marktprämie iSd [EAG](#)**), wird der vorsteuerabzugsberechtigte Empfänger der Teilzahlungsanforderung in die Lage versetzt, den Vorsteuerabzug geltend zu machen, und zwar unabhängig davon, ob die verrechneten Leistungen schon tatsächlich ausgeführt sind.

Aufgrund der mit dem Bundesgesetz über die Meldung von Zahlungsdaten durch Zahlungsdienstleister (CESOP-Umsetzungsgesetz 2023), [BGBl. I Nr. 106/2023](#), eingeführten und durch die [Verordnung über die elektronische Übermittlung von Aufzeichnungen gemäß § 18a des Umsatzsteuergesetzes 1994](#), BGBl. II Nr. 265/2023, näher konkretisierten Übermittlungsvorgänge wird ein neuer Abschnitt "18a. Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten für Zahlungsdienstleister" mit den Rz 2599 bis 2599g eingefügt.

18a. Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten für Zahlungsdienstleister ([§ 18a UStG 1994](#))

18a.1. Allgemeines

Rz 2599 lautet:

Ab 1.1.2024 besteht für Zahlungsdienstleister die Verpflichtung, hinreichend detaillierte Aufzeichnungen über bestimmte grenzüberschreitende Zahlungen zu führen, aufzubewahren und solche Zahlungen an die Verwaltungen der Mitgliedstaaten zu melden. Dies gilt für Zahlungsdienstleister, deren Herkunfts- oder Aufnahmemitgliedstaat Österreich ist. Die Mitgliedstaaten haben die gesammelten Informationen an eine europäische Datenbank, das zentrale elektronische Zahlungsverkehrssystem (Central Electronic System of Payment Information – CESOP), zu übermitteln, wo sie zentralisiert gespeichert, aggregiert und mit anderen europäischen Datenbanken abgeglichen werden.

18a.2. Begriffs- und Ortsbestimmungen

18a.2.1. Begriffsbestimmungen

Rz 2599a lautet:

Für die nähere Bestimmung der unter die Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Mitteilungspflichten fallenden Vorgänge ist primär auf Begriffe, die im Zahlungsdienstegesetz 2018 ([ZaDiG 2018](#)), BGBl. I Nr. 17/2018 idgF, definiert werden, zurückzugreifen. Für Zwecke des [§ 18a UStG 1994](#) gilt gemäß [§ 18a Abs. 2 UStG 1994](#) Folgendes:

- Zahlungsdienstleister iSv [§ 18a UStG 1994](#) iVm [§ 1 Abs. 3 Z 1 bis 4 ZaDiG 2018](#) sind Kreditinstitute, Zahlungsinstitute, E-Geld-Institute und die Österreichische Post AG sowie natürliche oder juristische Personen, für die eine Ausnahme gemäß [Art. 32 der Richtlinie \(EU\) 2015/2366](#) über Zahlungsdienste im Binnenmarkt gilt. Auch Zahlungsdienstleister, die den Verkauf und Kauf von Waren oder Dienstleistungen sowohl im Namen des Zahlers als auch im Namen des Zahlungsempfängers aushandeln und abschließen, unterliegen den Verpflichtungen nach [§ 18a UStG 1994](#). Nicht als Zahlungsdienstleister gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 bis 4 ZaDiG 2018](#) einzustufen und somit auch keine Verpflichteten iSv [§ 18a UStG 1994](#) sind die in [§ 3 Abs. 1 ZaDiG 2018](#)

genannten Rechtsträger, für welche das ZaDiG 2018 ex lege gesamthaft nicht zur Anwendung kommt, mangels Anwendbarkeit des [§ 1 ZaDiG 2018](#).

Zahlungsdienstleister können aus allen Mitgliedstaaten sowie den EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen Zahlungsdienste im Inland erbringen.

Zahlungsdienstleister mit Sitz bzw. Hauptverwaltung in Nordirland sind als in einem Drittland ansässig zu beurteilen.

- Zahlungsdienst ist eine Tätigkeit gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 bis 6 ZaDiG 2018](#); der Meldepflicht unterliegen daher nur Zahlungsdienstleister, die die folgenden Zahlungsdienste erbringen:
 - Ausführung von Zahlungsvorgängen und Geldtransfers auf Zahlungskonten;
 - Ausführung von Zahlungsvorgängen, die durch eine Kreditlinie gesichert sind;
 - Ausgabe von Zahlungsinstrumenten und Annahmen und Abrechnung („Acquiring“) von Zahlungsvorgängen;
 - Finanztransfers.

Dienstleistungen iZm der Führung eines Zahlungskontos, Bareinlagen und -abhebungen, Zahlungsauslösediensten und Kontoinformationsdiensten fallen nicht unter die Meldepflicht.

Zahlungsmethoden wie bspw. Gutscheine in Papierform, Barzahlungen und Schecks fallen ebenfalls nicht unter die Meldepflicht.

- Eine Zahlung gemäß [§ 18a Abs. 2 Z 3 UStG 1994](#) ist ein Zahlungsvorgang gemäß [§ 4 Z 5 ZaDiG 2018](#) oder ein Finanztransfer gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 6 ZaDiG 2018](#); dieser Begriff umfasst auch Zahlungserstattungen, die vom Zahlungsempfänger ausgelöst werden. Aufzeichnungen sollen grundsätzlich Informationen über die Zahlung des ursprünglichen Zahlers an den endgültigen Zahlungsempfänger enthalten.
- Zahler: siehe Definition in [§ 4 Z 8 ZaDiG 2018](#).
- Zahlungsempfänger: siehe Definition in [§ 4 Z 9 ZaDiG 2018](#).
- Eine grenzüberschreitende Zahlung ist eine Zahlung, bei der sich der Ort des Zahlers in einem Mitgliedstaat und der Ort des Zahlungsempfängers in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland befindet (zu Ortsbestimmungen siehe Rz 2599b).
- Herkunftsmitgliedstaat ist der Mitgliedstaat, in dem sich der Sitz des Zahlungsdienstleisters befindet oder, wenn der Zahlungsdienstleister nach dem für ihn geltenden nationalen Recht keinen Sitz hat, der Mitgliedstaat, in dem sich die Hauptverwaltung befindet.
- Aufnahmemitgliedstaat ist der Mitgliedstaat, in dem ein Zahlungsdienstleister einen Agenten oder eine Zweigstelle hat oder Zahlungsdienste erbringt und der nicht Herkunftsmitgliedstaat dieses Zahlungsdienstleisters ist.

- Zahlungskonto ist ein auf den Namen eines oder mehrerer Zahlungsdienstnutzer lautendes Konto, das für die Ausführung von Zahlungsvorgängen genutzt wird.
- IBAN (International Bank Account Number) ist eine internationale Nummer eines Zahlungskontos, die ein Zahlungskonto in einem Mitgliedstaat eindeutig identifiziert und deren Elemente durch die Internationale Organisation für Normung (ISO) spezifiziert sind.
- BIC (Bank Identifier Code) ist eine internationale Bankleitzahl, die einen Zahlungsdienstleister eindeutig identifiziert und deren Elemente durch die ISO spezifiziert sind.

18a.2.2. Ortsbestimmungen

Rz 2599b lautet:

Die Beurteilung der Frage, ob eine Zahlung eine grenzüberschreitende Zahlung ist und somit unter die Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Mitteilungspflichten fällt, richtet sich ausschließlich nach den Ortsbestimmungen gemäß [§ 18a Abs. 3 UStG 1994](#) (Ort des Zahlers) bzw. [§ 18a Abs. 4 UStG 1994](#) (Ort des Zahlungsempfängers). Die Regelungen betreffend den Ort der Lieferung gemäß [§ 3 UStG 1994](#) bzw. der sonstigen Leistung gemäß [§ 3a UStG 1994](#) sind für die Anwendung des [§ 18a UStG 1994](#) unmaßgeblich.

Der Ort des Zahlers ([§ 18a Abs. 3 UStG 1994](#)) bzw. des Zahlungsempfängers ([§ 18a Abs. 4 UStG 1994](#)) ist anhand eines Kennzeichens des Zahlungskontos des Zahlers bzw. des Zahlungsempfängers oder anhand anderer Kennzeichen, die eindeutig den Zahler bzw. Zahlungsempfänger identifizieren und ihren Ort angeben (zB IBAN), zu ermitteln. Sind solche Kennzeichen nicht verfügbar, kann der Ort des Zahlers bzw. des Zahlungsempfängers auch mittels eines Geschäftskennzeichens des Zahlungsdienstleisters (zB BIC), der im Namen des Zahlers oder des Zahlungsempfängers handelt, ermittelt werden.

18a.3. Ausnahmen

Rz 2599c lautet:

Zahlungsdienstleister sind nur verpflichtet, Aufzeichnungen über jene grenzüberschreitenden Zahlungen zu führen, die auf wirtschaftliche Tätigkeiten hindeuten. Dies ist der Fall, wenn ein Schwellenwert von 25 grenzüberschreitenden Zahlungen pro Kalendervierteljahr an denselben Zahlungsempfänger überschritten wird.

Verfügt ein Zahlungsdienstleister über die Information, dass der Zahlungsempfänger mehrere Kennzeichen gemäß [§ 18a Abs. 4 UStG 1994](#) hat, ist dies bei der Berechnung des

Schwellenwertes zu berücksichtigen. Hiefür sind bspw. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, der Name, die Adresse oder andere Informationen heranzuziehen.

Der Schwellenwert von 25 grenzüberschreitenden Zahlungen ist pro Mitgliedstaat zu berechnen. Nicht für die Berechnung des Schwellenwertes zusammenzurechnen sind Zahlungskonten mit gleichem Namen, aber unterschiedlichen UID-Nummern.

Beispiel 1:

X erhält 20 grenzüberschreitenden Zahlungen in einem bestimmten Kalendervierteljahr an das Zahlungskonto 1 bei der A-Bank im Inland und 23 grenzüberschreitende Zahlungen im selben Kalendervierteljahr an das Zahlungskonto 2 bei derselben Bank.

Lösung:

Die A-Bank hat für die Berechnung des Schwellenwertes alle grenzüberschreitenden Zahlungen an X zusammenzurechnen. Daher unterliegt die A-Bank bezüglich dieser Zahlungen den Pflichten nach [§ 18a Abs. 1 UStG 1994](#). Sollte ein Zahlungskonto mehreren Zahlungsinhabern zuzurechnen sein, sollen die Zahlungen nur mit Zahlungen an andere Zahlungskonten aggregiert werden, die dieselbe Inhaberstruktur aufweisen. Dies gilt bspw. für Franchiseunternehmen, Personen- oder Tochtergesellschaften.

Beispiel 2:

X und Y erhalten grenzüberschreitende Zahlungen an ihr gemeinsames Konto. X erhält weiters grenzüberschreitende Zahlungen an ein weiteres Konto mit Z und an ein alleiniges Konto.

Lösung:

Es hat keine Zusammenrechnung der Zahlungskonten für die Ermittlung des Schwellenwertes zu erfolgen.

Rz 2599d lautet:

Nur die Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers sollen Aufzeichnungen führen, übermitteln und aufbewahren, wenn sowohl die Zahlungsdienstleister des Zahlers als auch mindestens einer der Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers in Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind.

Für diese Zwecke gilt ein Zahlungsdienstleister als in einem Mitgliedstaat ansässig, wenn sich seine internationale Bankleitzahl (BIC) oder sein einheitliches Geschäftskennzeichen auf diesen Mitgliedstaat bezieht.

Beispiel 3:

Der Ort des Zahlers und seines Zahlungsdienstleisters ist in Italien. Der Ort des Zahlungsempfängers und seines Zahlungsdienstleisters ist im Inland.

Lösung:

Die Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten nach [§ 18a UStG 1994](#) finden nur auf den Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers Anwendung.

Beispiel 4:

Der Ort des Zahlers und seines Zahlungsdienstleisters ist im Inland. Der Ort des Zahlungsempfängers und seines Zahlungsdienstleisters ist in der Schweiz.

Lösung:

Die Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflicht nach [§ 18a UStG 1994](#) findet nur auf den Zahlungsdienstleister des Zahlers Anwendung.

Beispiel 5:

Der Ort des Zahlers und seines Zahlungsdienstleisters ist in Deutschland. Der Zahlungsempfänger ist in der Schweiz ansässig und der Ort seines Zahlungsdienstleisters ist im Inland.

Lösung:

Die Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflicht nach [§ 18a UStG 1994](#) findet nur auf den Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers Anwendung, weil nach [§ 18a Abs. 4 Z 1 UStG 1994](#) als Ort des Zahlungsempfängers der Ort gilt, dem die IBAN seines Zahlungskontos zugeordnet werden kann. Deshalb gilt als Ort des Zahlungsempfängers in diesem Fall das Inland.

Sind auf Seiten des Zahlungsempfängers bzw. des Zahlers mehrere Zahlungsdienstleister an einer einzelnen Zahlung beteiligt (bspw. im Rahmen von Kartenzahlungen die Bank des Zahlers, der Kreditkartenemittent [Netzbetreiber], der Betreiber des Drei-Parteien-Netzwerks [Kartensystemanbieter], der Kreditkartenacquirer [Netzbetreiber] sowie die Bank des Zahlungsempfängers), unterliegen grundsätzlich alle beteiligten Zahlungsdienstleister den Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten. Hierbei sind jedoch die Ausnahmen nach [§ 18a Abs. 5 und 6 UStG 1994](#) zu berücksichtigen.

18a.4. Aufzeichnungs-, Übermittlungs- und Aufbewahrungspflichten

Rz 2599e lautet:

Folgende Informationen sind aufzuzeichnen, zu übermitteln und aufzubewahren:

- 1. der BIC oder ein anderes Geschäftskennzeichen, das den Zahlungsdienstleister eindeutig identifiziert;**
- 2. der Name oder die Bezeichnung des Unternehmens des Zahlungsempfängers gemäß den Aufzeichnungen des Zahlungsdienstleisters;**
- 3. falls vorhanden, jegliche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder sonstige nationale Steuernummer des Zahlungsempfängers;**
- 4. die IBAN oder, falls diese nicht vorhanden ist, jedes andere Kennzeichen, das eindeutig den Zahlungsempfänger identifiziert und seinen Ort angibt;**
- 5. der BIC oder ein anderes Geschäftskennzeichen, das eindeutig den Zahlungsdienstleister, der im Namen des Zahlungsempfängers handelt, identifiziert**

und seinen Ort angibt, wenn der Zahlungsempfänger Geldmittel erhält, jedoch kein Zahlungskonto hat;

6. falls vorhanden, die Adresse des Zahlungsempfängers gemäß den Aufzeichnungen des Zahlungsdienstleisters;
7. genaue Angaben zu allen grenzüberschreitenden Zahlungen sowie genaue Angaben zu allen als mit diesen grenzüberschreitenden Zahlungen zusammenhängend ermittelten Zahlungserstattungen. Folgende Angaben sind davon umfasst:
 - a) Datum und Uhrzeit der Zahlung oder der Zahlungserstattung;
 - b) Betrag und Währung der Zahlung oder der Zahlungserstattung;
 - c) Mitgliedstaat, aus dem die vom Zahlungsempfänger oder in seinem Namen erhaltene Zahlung stammt, sowie der Mitgliedstaat, in dem die Zahlungserstattung erfolgt, sowie die Informationen, die zur Ermittlung des Ursprungs oder des Bestimmungsortes der Zahlung oder der Zahlungserstattung gemäß [§ 18a Abs. 3 und 4 UStG 1994](#) notwendig sind;
 - d) jede Bezugnahme, die die Zahlung eindeutig ausweist;
 - e) gegebenenfalls die Angabe, dass die Zahlung in den Räumlichkeiten des leistenden Unternehmers eingeleitet wird.

Das Kontokennzeichen des Zahlungsempfängers gemäß [§ 18a Abs. 7 Z 4 UStG 1994](#) ist verpflichtend anzugeben, wenn Geldmittel auf ein Zahlungskonto des Zahlungsempfängers überwiesen werden. Der BIC bzw. das Geschäftskennzeichen des Zahlungsdienstleisters des Zahlungsempfängers gemäß [§ 18a Abs. 7 Z 5 UStG 1994](#) ist verpflichtend anzugeben, wenn Geldmittel an einen Zahlungsempfänger ohne Zahlungskonto transferiert werden. Unter „jeder Bezugnahme, die die Zahlung eindeutig ausweist“ gemäß [§ 18a Abs. 7 Z 7 lit. d UStG 1994](#) ist die Transaktionskennung zu verstehen.

Rz 2599f lautet:

Zahlungsdienstleister haben die elektronische Übermittlung bzw. Zurverfügungstellung von Aufzeichnungen gemäß [§ 18a Abs. 7 UStG 1994](#) im CESOP-Portal in Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at/fon/>) im Weg eines Webservices bzw. mittels manuellen Hochladens (siehe [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die elektronische Übermittlung von Aufzeichnungen gemäß § 18a des Umsatzsteuergesetzes 1994](#), BGBl. II Nr. 265/2023) spätestens bis zum Ende des Kalendermonats, das auf das Kalendervierteljahr folgt, auf das sich die Informationen beziehen, durchzuführen.

Korrekturen sind, sofern der Zahlungsdienstleister im Nachhinein erkennt, dass die übermittelten Informationen unrichtig oder unvollständig sind, innerhalb eines Monats ab Erkennen, zu berichtigen oder zu vervollständigen.

Für die Übermittlung kann sich der Zahlungsdienstleister auch einer Übermittlungsstelle bedienen ([§ 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die elektronische Übermittlung von Aufzeichnungen gemäß § 18a des Umsatzsteuergesetzes 1994](#), BGBl. II Nr. 265/2023).

Die Übermittlungen ([§ 18a Abs. 8 Z 2 und Z 3 UStG 1994](#)) gelten als Abgabenerklärungen.

Rz 2599g lautet:

Die Kontrolle der Einhaltung der Vorschriften des [§ 18a UStG 1994](#) obliegt dem zuständigen Finanzamt. Sofern ein Zahlungsdienstleister nicht in die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe fällt, ist aufgrund der Generalklausel des [§ 60 Abs. 1 BAO](#) das Finanzamt Österreich für die Kontrolle der Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten und Meldeverpflichtungen gemäß [§ 18a UStG 1994](#) zuständig. Für Zahlungsdienstleister, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze erzielen, ist das Finanzamt Österreich zuständig.

Randzahlen ~~2599 bis~~ 2600: *derzeit frei.*

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

19.1.2.3. Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist ([§ 19 Abs. 1a erster Unterabsatz UStG 1994](#))

In der Rz 2602d wird ein redaktionelles Versehen bereinigt.

Rz 2602d lautet:

[...]

- Werden bei Telefonanschlüssen oder Glasfaseranschlüssen nur geringfügige Arbeiten (Befestigung der "Telefonkästen", Verlegung der Leitungen außer Putz oder in bereits vorgegebene Rohre) gegen eine pauschale Anschlussgebühr erbracht, so liegt keine Bauleistung vor.
- Die Montage von Strom-, Gas- und Wasserzählern stellt, sofern nicht weitere Bauleistungen hinzutreten, für sich allein keine Bauleistung dar.

[...]

19.3. Zu hoher und unberechtigter Steuerausweis

Die Rz 2651 mit Aussagen zur Entstehung der Steuerschuld gemäß [§ 19 Abs. 3 UStG 1994](#) wird neu in die UStR 2000 aufgenommen. Außerdem wird das Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2022, [Ro 2019/13/0034](#), aus dem sich ergibt, wann beim zu hohen bzw. unberechtigten Steuerausweis die Steuerschuld wieder entfallen kann, eingearbeitet.

Rz 2651 lautet:

Im Fall des zu hohen Steuerausweises ([§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#)) und des unberechtigten Steuerausweises ([§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#)) wird die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnung geschuldet (ausgenommen die Leistungen des Unternehmers wurden im betreffenden Steuerjahr ausschließlich an Endverbraucher erbracht, vgl. Rz 1734). Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist ([§ 19 Abs. 3 UStG 1994](#)).

Die Steuerschuld auf Grund der Rechnung entfällt nur dann, wenn der unzutreffende Steuerausweis korrigiert wurde. Zur Rechnungskorrektur im Allgemeinen siehe Rz 1533 f, zur Rechnungskorrektur beim überhöhten Steuerausweis siehe Rz 1735 und Rz 1738, zur Rechnungskorrektur beim unberechtigten Steuerausweis siehe Rz 1771 f.

Durch den Verweis in [§ 11 Abs. 12 letzter Satz UStG 1994](#) auf [§ 16 Abs. 1 UStG 1994](#) ergibt sich, dass für den Aussteller der Rechnung die Steuerschuld aufgrund der Rechnung zu dem Zeitpunkt (in jenem Voranmeldungszeitraum) wegfällt, in dem die Rechnung berichtigt wird. Für den Aussteller der Rechnung wirkt die Rechnungsberichtigung somit ex nunc, dh. die Steuerschuld des Rechnungsausstellers entfällt durch die spätere Rechnungsberichtigung, nicht etwa rückwirkend auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung (VwGH 15.12.2022, [Ro 2019/13/0034](#), mVa VwGH 8.9.2022, [Ro 2020/15/0025](#), und zur insoweit vergleichbaren Regelung des § 14c Abs. 1 iVm § 17 Abs. 1 dUStG mVa BFH 31.5.2017, V B 5/17; 12.10.2016, XI R 43/14).

Randzahlen 2652~~4~~ bis 2660: *derzeit frei.*

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

In den Rz 2681, 2687, 2688 und 2691 werden Verweise angepasst.

Rz 2681 lautet:

Veranlagungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr. Zu den hievon bestehenden Ausnahmen siehe Rz 2682 bis Rz 2684 und Rz 2711 bis Rz 2715.

Rz 2687 lautet:

Bei Berechnung der Steuer ist von der Summe der nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) steuerbaren Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist (siehe Rz 2606 bis Rz 2625~~0~~). Hinzuzurechnen bzw. zu berücksichtigen sind folgende im Veranlagungszeitraum geschuldete Steuerbeträge bzw. Berichtigungen gemäß

[...]

Rz 2688 lautet:

Abzuziehen sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach [§ 12 UStG 1994](#) abziehbaren Vorsteuerbeträge (siehe unten Rz 2701 bis Rz 271~~03~~).

Rz 2691 lautet:

Hinsichtlich der Berücksichtigung weiterer Rechengrößen bei Vorgängen im Binnenmarkt siehe Rz 4121 bis Rz 4123~~0~~.

20.2. Vorsteuerabzug für den Veranlagungszeitraum**20.2.1. Umfang des Vorsteuerabzugs**

In Rz 2701 werden redaktionelle Versehen ausgebessert.

Rz 2701 lautet:

Der Vorsteuerabzug nach [§ 20 Abs. 2 UStG 1994](#) umfasst gemäß

- [§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994](#) die Steuer aufgrund einer Rechnung für Leistungen (siehe Rz 1815 bis Rz 1842),
- [§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a b UStG 1994](#) die Steuer aufgrund von Anzahlungen für Leistungen (siehe Rz 1841 und Rz 1842),
- [§ 12 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#) die EUSt (siehe Rz 1843 bis Rz 1874e),
- [§ 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#) die Steuer bei Übergang der Steuerschuld (siehe Rz 1875 bis Rz 1876),
- [§ 12 Abs. 15 UStG 1994](#) die Steuer beim Eigenverbrauch (siehe Rz 2151 bis Rz 2152).⁷

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

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

23.1. Voraussetzungen

Rz 2945 wird an die neue EuGH-Judikatur iSd Urteils vom 29.6.2023, [C-108/22](#), C. sp. z o.o. (in Liquidation), zum Ein- und Weiterverkauf von Beherbergungsdienstleistungen angepasst.

Rz 2945 lautet:

Für das Vorliegen einer Reiseleistung ist es grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt, welches zumindest eine Beförderungs- oder Beherbergungsleistung enthält. Eine einzelne Leistung genügt für die Anwendung des [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#) nur dann, wenn es sich um eine von einem Dritten erbrachte Beherbergungsleistung handelt und maßgeblicher Leistungsinhalt die Durchführung (Veranstaltung) einer Reise ist (**siehe zB EuGH 29.6.2023, Rs [C-108/22](#), C. sp. z o.o. (in Liquidation)**). Gemäß der Judikatur des EuGH ist dies in jenen Fällen gegeben, in denen die einzelne Leistung durch zusätzliche, üblicherweise von Reiseunternehmen getätigte Leistungselemente, wie zB Beratungsleistungen oder das Anbieten verschiedener Reiseformen, ergänzt wird (vgl. EuGH 12.11.1992, Rs [C-163/91](#), *Ginkel*, EuGH 9.12.2010, Rs [C-31/10](#), *Minerva Kulturreisen*, EuGH 19.12.2018, Rs [C-552/17](#), *Alpenchalets Resorts GmbH*).

26. Sondervorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer ([§ 26 UStG 1994](#))

In Rz 3441 werden Ausführungen zu [§ 26 Abs. 1 UStG 1994](#) unter Berücksichtigung des mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023 (AbgÄG 2023), [BGBl. I Nr. 110/2023](#), umgesetzten Urteils des EuGH vom 7.4.2022, Rs [C-489/20](#), UB, aufgenommen.

Rz 3441 lautet:

Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß, wenn im [UStG 1994](#) nicht ausdrücklich etwas Anderes bestimmt wird.

Vollständig ausgenommen sind demnach

- die zollrechtlichen Vorschriften über die passive Veredelung gemäß [Art. 259 bis 262 Verordnung \(EU\) Nr. 952/2013](#) zur Festlegung des Unionszollkodex (UZK), ABl. Nr. L 269 vom 10.10.2013 S. 1, da in [§ 5 Abs. 2 UStG 1994](#) eine gesonderte Regelung für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Wiedereinfuhr von im Drittland bearbeiteten (veredelten) Gegenständen vorgesehen ist und
- ab 1.1.2024 die sinngemäße Anwendbarkeit des in Art. 124 Abs. 1 lit. e UZK vorgesehenen Erlöschens einer Zollschuld, da im Mehrwertsteuerrecht ein Erlöschen der Steuerschuld nicht vorgesehen ist (vgl. EuGH 7.4.2022, Rs [C-489/20](#), UB).

Die Vorschriften zum Erlass oder der Erstattung nach Art. 116 bis 123 UZK sind für die Einfuhrumsatzsteuer insoweit eingeschränkt anzuwenden, als die Einfuhrumsatzsteuer nicht erlassen oder erstattet wird, wenn der Antragsteller in vollem Umfang zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt ist. Eine Ausnahme davon ist nur dann möglich, wenn ein Anwendungsfall des Art. 116 Abs. 1 lit. a UZK vorliegt, nach dem eine Erstattung oder ein Erlass eines zu hoch bemessenen Einfuhrabgabenbetrages vorgesehen ist, und die Erstattung oder der Erlass der Einfuhrumsatzsteuer ausdrücklich beantragt wird.

[...]

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

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

Rz 3549 wird an die Änderungen durch das Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Versicherungssteuergesetz 1953 und das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022 geändert werden, [BGBl. I Nr. 194/2022](#), angepasst.

Rz 3549 lautet:

Allgemeines

Unabhängig von [§ 6](#) und [Art. 6 UStG 1994](#) sind im Zeitraum von 1.1.2021 bis ~~31.12.2022~~ **30.6.2023** die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von COVID-19-In-vitro-Diagnostika und COVID-19-Impfstoffen, sowie eng mit diesen Diagnostika oder Impfstoffen zusammenhängende sonstige Leistungen steuerfrei. Bei diesen Umsätzen tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht ein. Die unter [§ 28 Abs. 53 Z 3 UStG 1994](#) fallenden Umsätze sind in die Berechnung der Kleinunternehmergrenze miteinzubeziehen.

[...]

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

101.3. Innergemeinschaftliches Verbringen

101.3.2. Vorübergehende Verwendung

In der Rz 3606 wird ein Verweis angepasst.

Rz 3606 lautet:

Eine innergemeinschaftliche Verbringung liegt nicht vor, wenn der Gegenstand nur zur vorübergehenden Verwendung ins Inland gelangt. Eine vorübergehende Verwendung liegt in den in Rz 3608 und Rz 3609, Rz 3616 bis Rz 3618~~25~~ genannten Fällen vor.

101.3.2.2. Innergemeinschaftlicher Versandhandel und Einfuhr-Versandhandel

In der Rz 3610 wird ein redaktionelles Versehen bereinigt.

Rz 3610 lautet:

[...]

- eines Einfuhr-Versandhandels, bei dem sich der Lieferort nach [§ 3 Abs. 8a lit. a oder lit. b UStG 1994](#) bestimmt,

[...]

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

103.8. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

In Rz 3777 wird das Urteil des EuGH vom 7.7.2022, Rs [C-696/20](#), B gegen Dyrektor Izby Skarbowej w W., aus dem hervorgeht, dass auch die Verwendung der UID des Abgangsmitgliedstaates zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) führt, eingearbeitet. Außerdem wird der letzte Absatz gestrichen, da er sich auf lange zurückliegende Besteuerungszeiträume bezieht.

Rz 3777 lautet:

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

Dies gilt in jedem Fall, in dem die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet wird als jene des Mitgliedstaates, in dem die Warenbewegung tatsächlich endet, somit auch dann, wenn der Erwerber dem Lieferer die UID des Ausgangsmitgliedstaates der Warenbewegung bekannt gibt (**vgl. EuGH_7.7.2022, Rs [C-696/20](#), B gegen Dyrektor Izby Skarbowej w W., Rn 43**).

Beispiel:

Der österreichische Unternehmer A bestellt beim österreichischen Unternehmer B Waren und weist ihn an, diese an ein Lager in Frankreich zu versenden. Der Unternehmer A gibt

dem Unternehmer B seine österreichische UID bekannt. B versendet die Waren auftragsgemäß nach Frankreich.

A bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Frankreich, da dort die Warenbewegung an ihn endet und nach [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) einen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, da er die UID dieses Mitgliedstaates verwendet hat. Dieser Erwerb besteht solange, bis A die Besteuerung seines innergemeinschaftlichen Erwerbs in Frankreich nachweist.

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

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

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

In Rz 3989 und 3993 werden Verweise angepasst.

Rz 3989 lautet:

Die Lieferung muss jedenfalls im Inland ausgeführt werden. Ob die Lieferung im Inland ausgeführt wird, richtet sich nach [§ 3 Abs. 7 und 8 UStG 1994](#) bzw. [Art. 3 Abs. 3 UStG 1994](#) (siehe Rz 421 bis Rz 4650).

[...]

Rz 3993 lautet:

Die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung setzt die Steuerbarkeit des Erwerbes beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat voraus. Die Steuerbarkeit des Erwerbes ist nach den Vorschriften des Staates zu beurteilen, der für die Besteuerung des Erwerbes zuständig ist. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs richtet sich nach [Art. 3 Abs. 8 UStG 1994](#) (siehe Rz 3776 bis Rz 377805). [...]

[...]

107.3. Nachweispflichten

Es soll die elektronische Nachweisführung und die Verwendung von Sammelbestätigungen ermöglicht werden.

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](#), BGBl. Nr. 401/1996.

Ein Muster, das der Unternehmer zum Nachweis der Beförderung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ([§ 2 Z 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996](#) idgF) verwenden kann, findet sich im Anhang 5 (Verbringungserklärung) bzw. im Anhang 6 (Empfangsbestätigung). **Zulässig sind auch Sammelbestätigungen im Rahmen der Nachweisführung gemäß § 2 Z 3 der VO, BGBl. Nr. 401/1996, wobei Umsätze bis zu einem Monat zusammengefasst werden können.**

Sind die vorgelegten Beförderungsnachweise iSd [§ 2 der VO, BGBl. Nr. 401/1996](#), mangelhaft (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bzw. – in Abholfällen – Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), wurde der Nachweis nicht erbracht, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde und aufgrund dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.9.2007, Rs [C-409/04](#), *Teleos plc. ua.*, Rn 42).

Auch eine eidesstattliche Erklärung einer Begleitperson ist kein Beförderungsnachweis iSd [§ 2 der VO, BGBl. Nr. 401/1996](#).

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

Liegen die Nachweise iSd [VO, BGBl. Nr. 401/1996](#), nicht vor, kann nicht von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden (vgl. BFH 6.12.2007, V R 59/03, Nachfolgeentscheidung zu EuGH 27.9.2007, Rs [C-146/05](#), *Albert Collée*). Etwas Anderes gilt ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen (siehe hierzu auch Rz 2584). Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Diese beinhalten ab 1.1.2020 die Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung und den Nachweis über die Mitteilung der UID (siehe Rz 3992a und 3994).

Beachtet der Unternehmer die in der [Verordnung BGBl. Nr. 401/1996](#) vorgezeichneten Beweisvorsorgemaßnahmen nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung in das übrige Unionsgebiet vorzulegen, die der Beweiswürdigung unterliegen.

Die nachträgliche Erstellung von Dokumenten kann die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen (vgl. VwGH 27.11.2014, [2012/15/0192](#)).

Der Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist gemäß der [VO BGBl. Nr. 401/1996](#) idGF zu erbringen, **wobei die Nachweisführung nicht nur in Papierform, sondern auch in elektronischer Form, zB durch Übermittlung eines pdf-Files, erfolgen kann. Bei der Durchschrift oder Abschrift der Rechnung gemäß [§ 2 Z 1](#) und [§ 3 Abs. 1 Z 1 der VO, BGBl. Nr. 401/1996](#), kann es sich auch um eine Sammelrechnung (siehe Rz 1560) handeln.**

Zusätzlich besteht die Möglichkeit der Nachweisführung der Beförderung oder Versendung ins übrige Gemeinschaftsgebiet gemäß [Art. 45a VO \(EU\) 282/2011](#). Art. 45a VO (EU) 282/2011 normiert eine widerlegbare Vermutung.

Beispiel:

Der Unternehmer Ö in Wien liefert Waren an den Unternehmer D in München. Ö beauftragt einen Spediteur, die Waren nach München zu befördern.

Lösung:

Für die Vermutung der Warenbewegung in einen anderen Mitgliedstaat nach [Art. 45a VO \(EU\) 282/2011](#) muss Ö angeben, dass die Waren auf seine Rechnung versendet wurden. Zudem muss Ö im Besitz zweier in der Verordnung aufgezählter Nachweise sein, die von verschiedenen, voneinander unabhängigen dritten Personen stammen. Als Nachweis für die Warenbewegung kann der Lieferant bspw. die Rechnung (iSd [§ 11 UStG 1994](#)) des Spediteurs sowie die Versicherungspolizze über die Versendung vorlegen.

125. Dreiecksgeschäft ([Art. 25 UStG 1994](#))

125.3. Rechnung

In Rz 4296 werden das Urteil des EuGH vom 8.12.2022, Rs [C-247/21](#), Luxury Trust Automobil GmbH, in dem der EuGH klargestellt hat, dass eine ordnungsgemäße Rechnung eine materielle Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Dreiecksgeschäftsregelung ist, und der Beschluss des VwGH vom 15.12.2022, [Ro 2020/13/0016](#), in dem diesem EuGH-Urteil Rechnung getragen wird, 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.

Seit 1.1.2013 richtet sich für den Erwerber die Rechnungsausstellung an den Abnehmer 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 Abnehmer, auf den die Steuerschuld übergeht, mittels Gutschrift abrechnet:
hier richtet sich die Rechnungsausstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

Wurde eine den Vorschriften des [Art. 25 Abs. 4](#) iVm [§ 11 UStG 1994](#) entsprechende Rechnung nicht fristgerecht ausgestellt, **wobei der ausdrückliche Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des Abnehmers auch bspw. in englischer Sprache erfolgen kann**, liegt kein Dreiecksgeschäft vor ([Art. 25 Abs. 3 lit. d UStG 1994](#), vgl. EuGH 8.12.2022, Rs [C-247/21](#), *Luxury Trust Automobil GmbH*; VwGH 15.12.2022, [Ro 2020/13/0016](#)).

Bundesministerium für Finanzen, 15. Dezember 2023