

BMF-AV Nr. 171/2024

BMF - IV/4 (IV/4)

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

Geschäftszahl: 2024-0.889.824

9. Dezember 2024

UStR 2000, laufende Wartung 2024

Im Rahmen der laufenden Wartung wurden insbesondere die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) sowie Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, das Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025), BGBl. I Nr. 144/2024, das Budgetbegleitgesetz 2024, BGBl. I Nr. 152/2023 und das Bundesgesetz, mit dem das Umsatzsteuergesetz 1994, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, das Elektrizitätsabgabengesetz, das Erdgasabgabengesetz, das Kohleabgabengesetz und die Bundesabgabenordnung geändert werden, BGBl. I Nr. 201/2023 aufgenommen und Aussagen der UStR 2000 zu überholten Rechtslagen gestrichen.

A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt geändert

1. Abschnitt 3a.13 wird geändert:

3a.13. Leistungsort bei elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen — ~~Rechtslage ab 1.1.2015~~ sowie bei per Streaming übertragenen bzw. virtuell verfügbar gemachten Leistungen iSd § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994

2. Abschnitt 3a.13.2. wird adaptiert, 3a.13.2.1 und 3a.13.2.2. werden neu eingefügt:

3a.13.2. Telekommunikations- sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Rechtslage ab 1.1.2015)

3a.13.2.1. Telekommunikationsdienstleistungen

3a.13.2.2. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

3. Abschnitt 3a.13.3. wird adaptiert:

3a.13.3. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen Leistungen iSd § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994, wenn sie per Streaming übertragen oder auf andere Weise virtuell verfügbar gemacht werden (Rechtslage ab 1.1.2025)

4. Abschnitt 6.1.5a wird neu eingefügt:

6.1.5a. Spenden von Lebensmitteln an gewisse begünstigte Einrichtungen

5. Abschnitt 6.1.27. wird neu strukturiert in zwei Abschnitte mit Unterabschnitten:

6.1.27.1 Allgemeines Kleinunternehmer (ab 1.1.2025)

6.1.27.1.1. Anwendungsbereich

6.1.27.1.2. Ermittlung der Kleinunternehmergrenze ~~35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro)~~

6.1.27.1.3. Überschreiten der Kleinunternehmergrenze und Toleranzregelung von 10%

6.1.27.3-1.4. ~~Toleranzgrenze von 15%~~Verhältnis zu anderen Befreiungen

6.1.27.1.5. Inanspruchnahme durch ausländische Unternehmer

6.1.27.1.5.1. Zusätzliche Voraussetzungen für ausländische Unternehmer

6.1.27.4-1.5.2 Beantragung und Zeitpunkt der Anwendung der Befreiung bei EU-Unternehmern ~~Abweichendes Wirtschaftsjahr~~

6.1.27.1.5.3. ~~Überschreiten/Unterschreiten der Umsatzgrenze~~Überschreiten des unionsweiten Schwellenwertes

6.1.27.62. ~~Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge durch Kleinunternehmerregelung (bis 31.12.2024)~~

6.1.27.2.1. Allgemeines

6.1.27.2.2. Ermittlung der 35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro)

6.1.27.2.3. Toleranzgrenze von 15%

6.1.27.2.4. Abweichendes Wirtschaftsjahr

6.1.27.2.5. Überschreiten/Unterschreiten der Umsatzgrenze

6.1.27.2.6. Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge durch Kleinunternehmer

6. Abschnitt 6.1.28.5 wird adaptiert:

6.1.28.5. Leistungen zwischen den Unternehmen (Rechtslage bis 31.12.2024)

7. Abschnitt 11.6 wird angepasst

11.6. Kleinbetragsrechnungen und vereinfachte Rechnungen

8. Abschnitt 14.3.6. wird angepasst:

14.3.6. Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 48/2014 idF BGBl. II Nr. 165/2024~~247/2020~~ - Einstellen fremder Pferde (Pferdepauschalierungsverordnung)

9. Abschnitt 24.1.1.1., 24.1.1.2, 24.1.1.3 werden angepasst, 24.1.1.2a wird gestrichen:

24.1.1.1. Kunstgegenstände ~~nach Z 10 der Anlage 2 (bis 31.12.2015: Z 44 der Anlage 2) zum UStG 1994~~(Art. 316 iVm Anhang IX der Richtlinie 2006/112/EG)

24.1.1.2. Sammlungsstücke ~~nach Z 11 der Anlage 2 (bis 31.12.2015: 45 lit. a der Anlage) zum UStG 1994~~(Art. 316 iVm Anhang IX der Richtlinie 2006/112/EG)

24.1.1.2a. Sammlungsstücke ~~nach Z 12 der Anlage 2 (bis 31.12.2015: Z 45 lit. b der Anlage) zum UStG 1994~~

24.1.1.3. Antiquitäten ~~nach Z 13 der Anlage 2 (bis 31.12.2015: Z 46 der Anlage) zum UStG 1994~~(Art. 316 iVm Anhang IX der Richtlinie 2006/112/EG)

10. Abschnitt 28.4 samt Unterabschnitten wird neu eingefügt:

28.4. Zeitlich begrenzte Anwendung des Nullsteuersatzes für Photovoltaikmodule

28.4.1. Begünstigte Umsätze

28.4.1.1. Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe, Einfuhren

28.4.1.2. Installation

28.4.1.3. Nebenleistungen

28.4.2. Betreiber

28.4.3. Gebäude

28.4.3.1. Begünstigte Gebäude

28.4.3.1.1. Gebäude, die Wohnzwecken dienen

28.4.3.1.2. Gebäude, die von Körperschaften öffentlichen Rechts genutzt werden

28.4.3.1.3. Gebäude, die von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen genutzt werden

28.4.3.2. „In der Nähe“

28.4.4. Investitionszuschuss nach dem EAG

11. Abschnitt 106a samt Unterabschnitten wird neu eingefügt:

106a. Verfahren zur Sonderregelung für EU-Kleinunternehmer (Art. 6a UStG 1994)

106a.1. Voraussetzung für die Registrierung zum Verfahren

106a.2. Angaben in der Vorabmitteilung

106a.3. Quartalsweise Meldungen

106a.4. Beendigung und amtswegiger Ausschluss

106a.5. Festsetzung inländischer Umsätze

12. Abschnitt 112.5 wird neu eingefügt

112.5. Vorsteuerausschluss im Zusammenhang mit der (unionsrechtlichen) Kleinunternehmerbefreiung

13. Abschnitt 119.1. wird neu eingefügt

119.1. Steuerschuldner

14. Abschnitt 119.2. wird neu eingefügt

119.2. Entstehung der Steuerschuld

B. Inhaltliche Änderungen

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

1.1.1. Leistungsaustausch – Einzelfälle

1.1.1.2. Gutscheine

In Rz 4 werden Aussagen aus dem Urteil des EuGH vom 18.4.2024, Rs [C-68/23](#), M-GbR gegen Finanzamt O, das zu Gutscheinen ergangen ist, eingearbeitet.

Rz 4 lautet:

[...]

Rechtslage für ab 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine:

Begriff Gutschein

Ein Gutschein im Sinne des [Art. 30a Nr. 1 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

Ein „Einzweck-Gutschein“ liegt vor, wenn

- der Ort der Leistungen, auf die er sich bezieht, und
- die dafür geschuldete Umsatzsteuer

bei zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen.

Beispiele:

Gutschein eines Theaters für den Besuch einer Theatervorstellung.

Gutschein für ein bestimmtes Küchengerät, der in allen Filialen und bei Franchisenehmern in ganz Österreich eingelöst werden kann.

Ob ein Gutschein vor seiner Einlösung zwischen Unternehmern übertragen wird, die im eigenen Namen handeln und in anderen Mitgliedstaaten als demjenigen ansässig sind, in dem sich die Endverbraucher befinden, die die Gutscheine einlösen werden und an die die darin bezeichnete Leistung erbracht werden soll, hat keinen Einfluss auf seine Qualifikation als „Einzweck-Gutschein“, da es dafür nur darauf ankommt, dass der Leistungsort und die für die Leistung geschuldete Umsatzsteuer zum Zeitpunkt, an dem er ausgestellt wird, feststehen (siehe hierzu auch EuGH 18.4.2024, Rs [C-68/23](#), *M-GbR gegen Finanzamt O*, Rn 40).

[...]

1.1.1.6. Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

Die Aussagen zur Zeugenpflicht sowie zur Aufnahme eines Gesellschafters und zur Ausgabe von Gesellschaftsanteilen in Rz 8 werden gestrichen und in Rz 19 bzw. Rz 36 eingearbeitet. Weiters werden Aussagen der Fachinformation betreffend das Einwegpfand ([Pfandverordnung für Einweggetränkeverpackungen](#), BGBl. II Nr. 283/2023) eingearbeitet.

Rz 8 lautet:

- [...]
- ~~Die entgeltliche Erfüllung einer Zeugenpflicht ist nicht steuerbar, auch dann nicht, wenn die Wahrnehmung, deren Schilderung von dem Zeugen vor Gericht erwartet wird, im Zusammenhang mit einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit gemacht worden sein sollte (VwGH 14.2.1986, 86/17/0023, VwGH 30.10.2014, 2011/15/0181).~~
- [...]
- ~~Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung (EuGH 26.6.2003, Rs C-442/01, "KapHag Renditefonds 35").~~
- ~~Auch bei Kapitalgesellschaften stellt die erstmalige oder zusätzliche Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (zB Aktien oder GmbH-Anteilen) zur Aufbringung von Kapital keinen steuerbaren Umsatz dar (EuGH 26.5.2005, Rs C-465/03, "Kretztechnik AG").~~
- [...]
- **Pfand bei Einweggetränkeverpackungen: Dem von gewerbsmäßigen Inverkehrsetzern von Einweggetränkeverpackungen vom jeweiligen Abnehmer im Namen und auf Rechnung der zentralen Stelle eingehobenen und monatlich an die zentrale Stelle**

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

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

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

1.1.1.7.4. Schadenersatz aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften

In Rz 19 werden Aussagen zum Kostenersatz gemäß [§ 111 Abs. 3 StPO](#) sowie zur Zeugenpflicht (aus Rz 8) aufgenommen.

Rz 19 lautet:

Im Sinne des [§ 41 Abs. 1 ZPO](#) hat die in einem Rechtsstreit unterliegende Partei ihrem Gegner, die durch die Prozessführung verursachten, vom Gericht als notwendig erkannten Prozesskosten zu ersetzen. Dieser Kostenersatz ist nicht Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung der obsiegenden Partei, sondern echter, nicht steuerbarer Schadenersatz. Dies gilt auch für den Prozesskostenersatz eines in eigener Sache tätigen Rechtsanwalts.

Prozesskosten sind: Anwaltskosten, Gerichtsgebühren, Stempelmarken sowie Pfändungs- und Exekutionsgebühren, die vom Gericht bestimmt werden.

Nach [§ 393a Abs. 1 StPO](#) hat der Bund im Strafprozess - insbesondere im Falle eines Freispruches des Angeklagten - auf dessen Antrag, einen Beitrag zu den Kosten der Verteidigung zu leisten. Der Beitrag umfasst die nötig gewesen und vom Angeklagten bestrittenen Barauslagen und in der Regel auch einen Pauschalbetrag zu den Kosten des Verteidigers des Angeklagten. Auch derartige Beiträge sind nicht umsatzsteuerbar.

Der Kostenersatz iZm einer Drittschuldnererklärung nach [§ 301 EO](#) dient lediglich dazu, Aufwendungen (bzw. sonstige Nachteile), die dem von einem behördlichen Eingriff Betroffenen entstanden sind, (pauschaliert) zu ersetzen und ist daher nicht steuerbar. **Ebenso ist die entgeltliche Erfüllung einer Zeugenpflicht nicht steuerbar, auch dann nicht, wenn die Wahrnehmung, deren Schilderung von dem Zeugen vor Gericht erwartet wird, im Zusammenhang mit einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit gemacht worden sein sollte (vgl. VwGH 30.10.2014, [2011/15/0181](#)).** Das Gleiche gilt ~~für Zeugengebühren (vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0181)~~ sowie bspw. auch für Kostenersätze im Zusammenhang mit Auskunftserteilungen in strafbehördlichen und gerichtlichen Strafverfahren im Sinne des [§ 38 Abs. 2 Z 1 BWG](#) (zu den verrechenbaren Auslagen vgl. zB VwGH 24.9.2002, [2000/14/0126](#)) sowie für Kostenersätze gemäß [§ 111 Abs. 3 StPO](#).

1.1.1.11. Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen

1.1.1.11.2. Gründung von Gesellschaften

In Rz 36 wird die Aussage aus Rz 8 zur Ausgabe von Gesellschaftsanteilen übernommen und es werden redaktionelle Änderungen vorgenommen.

Rz 36 lautet:

Bei der Gesellschaftsgründung leistet der Gesellschafter eine Einlage, die Gesellschaft gewährt Anteilsrechte. Eine Personen-~~oder Kapital~~gesellschaft erbringt bei ~~der~~ der Gründung oder der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage keine steuerbare Leistung. **Auch bei Kapitalgesellschaften stellt die erstmalige oder zusätzliche Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (zB Aktien oder GmbH-Anteilen) zur Aufbringung von Kapital keinen steuerbaren Umsatz dar (vgl. EuGH 26.6.2003, Rs [C-442/01](#), "KapHag Renditefonds 35"; EuGH 26.5.2005, Rs [C-465/03](#), "Kretztechnik AG").** Auch bei der Ausgabe von (atypisch) stillen Beteiligungen einer Kapitalgesellschaft ist von nicht steuerbaren Umsätzen auszugehen (BFH 18.11.2004, BStBl II 2005, 503). Zum Vorsteuerabzug siehe Rz 1992.

1.1.2. Eigenverbrauch

1.1.2.1. Aufwandseigenverbrauch

In Rz 59 wird das Beispiel dahingehend ergänzt, dass das Elektrofahrzeug im Folgejahr verkauft wird.

Rz 59 lautet:

Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, sollen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen bzw. nicht unbesteuert bleiben. Dabei sollen die ertragsteuerlichen Abzugsverbote gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988](#) und des [§ 12 Abs. 1](#)

[Z 1 bis 5 KStG 1988](#) (in der jeweils zum 1.1.1995 geltenden Fassung) auch für die Umsatzsteuer gelten ([§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#)).

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

Beispiel:

Die Anschaffungskosten eines Personenkraftwagens, der einen CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer aufweist (ausschließliche Nutzung für steuerpflichtige Umsätze) und für den nach [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann (zB kein Kleinbus iSd [§ 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002](#)), betragen im Jahr ~~am 2.1.012016~~ 60.000 Euro (brutto). Im Jahr 02 verkauft der Unternehmer diesen Personenkraftwagen um 50.000 Euro (brutto).

Im Jahr 01 steht der Vorsteuerabzug ~~steht~~ nach [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#) zur Gänze in Höhe von 10.000 Euro (60.000 Euro / 1,2) zu. Jener Teil der Aufwendungen, der ertragsteuerlichen Abzugsverboten unterliegt (60.000 Euro - 40.000 Euro = 20.000 Euro / 1,2 = 16.666,67 Euro netto), unterliegt im Jahr der Anschaffung der Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#) (16.666,67 Euro x 20% = 3.333,33 Euro).

Der Verkauf dieses Personenkraftwagens im Jahr 02 um 50.000 Euro (brutto) ist – sofern keine Steuerbefreiung (zB steuerfreie Ausfuhrlieferung oder steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung) zur Anwendung kommt – steuerpflichtig und das gesamte Entgelt iHv 41.666,66 Euro (50.000 Euro / 1,2) der Umsatzbesteuerung zu unterziehen. Hinsichtlich der im Jahr 01 durchgeführten Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#) (20.000 Euro / 1,2 x 20% = 3.333,33 Euro) kann im Jahr 02 eine positive Vorsteuerberichtigung iSd [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) (4/5 von 3.333,33 Euro = 2.666,66 Euro) vorgenommen werden.

[...]

1.1.2.2.1. Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

1.1.2.2.1.3. Beförderungsleistungen

In Rz 69 werden Aussagen aus dem Erkenntnis des VwGH vom 19.4.2023, [Ra 2022/13/0085](#), zur Eigenverbrauchsbesteuerung iZm Fahrberechtigungen für Mitarbeiter eingearbeitet.

Rz 69 lautet:

Unentgeltliche Beförderungen der Arbeitnehmer zwischen Arbeitsstätte und Wohnort stellen keinen Eigenverbrauch dar, wenn es die Erfordernisse des Unternehmens gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Beförderung der Arbeitnehmer von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück sicherstellt. So kann die Tatsache, dass nur der Arbeitgeber ein geeignetes Verkehrsmittel bieten kann, oder dass es sich nicht um eine feste, sondern um eine wechselnde Arbeitsstätte handelt, den Arbeitgeber zwingen, die Beförderung seiner Arbeitnehmer zu übernehmen (vgl. VwGH 19.4.2023, [Ra 2022/13/0085](#)).

1.1.2.2.1.4. Beherbergung und Verköstigung

In Rz 70 wird ein Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.4.2023, [Ra 2022/13/0085](#), eingearbeitet.

Rz 70 lautet:

Im Falle einer unentgeltlichen Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber handelt es sich um die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse der Arbeitnehmer und sohin grundsätzlich um einen Eigenverbrauch gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#), außer es überwiegen die betrieblichen Interessen des Arbeitgebers (vgl. VwGH 23.2.2010, [2007/15/0073](#), **VwGH 19.4.2023**, [Ra 2022/13/0085](#)). Ein Überwiegen der betrieblichen Interessen des Arbeitgebers liegt bei der Zurverfügungstellung von angemieteten Personalzimmern an Schilehrer grundsätzlich nicht vor (VwGH 23.1.2013, [2010/15/0051](#), VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0083](#)).

[...]

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

2.1.5 Weitere Fälle

In Rz 185 werden ein Verweis und Aussagen der Fachinformation zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen sowie betreffend Arbeitgeberzusammenschlüsse in der Land- und Forstwirtschaft eingearbeitet.

Rz 185 lautet:

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

Aufsichtsräte einer Stiftung: Ein Mitglied des Aufsichtsrats einer Stiftung, das hinsichtlich der Ausübung seiner Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied zwar weder dem Vorstand noch dem Aufsichtsrat hierarchisch untergeordnet ist, aber nicht in eigenem Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung, sondern für Rechnung und unter Verantwortung des Aufsichtsrats handelt und auch nicht das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit trägt, da es eine feste Vergütung erhält, die weder von der Teilnahme an Sitzungen noch von seinen tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhängt, ist nicht selbständig (nicht unternehmerisch) tätig (vgl. EuGH 13.6.2019, Rs [C-420/18](#), IO).

Zur Steuerbefreiung bei unternehmerischer Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitgliedes siehe Rz 846 bis 848.

Ehegatten sind dann als Unternehmer anzusehen, wenn sie gemeinschaftlich (zB als GesBR) nach außen auftreten (VwGH 22.3.1972, [1459/71](#); VwGH 1.12.1986, [86/15/0009](#); VwGH

15.6.1988, [86/13/0082](#)); die gemeinsame Bewirtschaftung einer Landwirtschaft durch die Ehegatten ist denkmöglich (VfGH 9.6.1984, [B 652/80](#)). Eine Ehegattengemeinschaft, die weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine eigenständige Handlungsbefugnis besitzt, und die neben dem gemeinsamen Erwerb eines Grundstückes und der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausübt, ist kein Unternehmer. Bei Leistungsbezügen sind die Eheleute, die diese Gemeinschaft bilden, unmittelbar als Leistungsempfänger anzusehen (EuGH 21.4.2005, Rs [C-25/03](#), "HE").

[...]

Holdingsgesellschaft (Beteiligungsholding): Reine Holdingsgesellschaften (beschränken sich auf den Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen) sind nicht Unternehmer. Greift jedoch eine Holdingsgesellschaft in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, ein, ist die Holdingsgesellschaft Unternehmer.

Der Begriff "Eingriff einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft" erfasst alle Umsätze, die eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd [MwSt-RL 2006/112/EG](#) darstellen (dh. die Leistung muss nachhaltig und entgeltlich erbracht werden und es muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen) und von der Holding für ihre Tochtergesellschaft erbracht werden. Dazu gehört ua. die Erbringung von administrativen, buchhalterischen, finanziellen, kaufmännischen, der Informatik zuzuordnenden und technischen Dienstleistungen, aber etwa auch die Vermietung eines Gebäudes an die Tochtergesellschaft. Dies gilt auch für die Besorgung solcher Leistungen (vgl. EuGH 27.9.2001, Rs [C-16/00](#), *Cibo Participations*; EuGH 5.7.2018, Rs [C-320/17](#), *Marle Participations*, und VfGH 21.11.2018, [Ro 2017/13/0022](#)).

Klein-Arbeitgeberzusammenschlüsse gemäß [§ 416 Landarbeitsgesetz 2021 \(LAG\)](#), BGBl. I Nr. 78/2021 idgF: Sind Unternehmer.

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

[...]

2.1.6. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

In Rz 186 werden Aussagen aus dem Erkenntnis des VfGH vom 19.4.2023, [Ra 2021/13/0160](#), zur angemessenen Mietzinshöhe eingearbeitet.

Rz 186 lautet:

Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem EStG 1988 hinaus. Eine gewerbliche oder

berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden. Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der Umsatzsteuer nicht erfasst (BFH 31.7.1969, V - 94/65, BStBl II 1969, 637). Die bloße Kapitalhingabe durch Private ist daher keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Insbesondere vermitteln Geldeinlagen auf Bankkonten oder Sparbüchern dem Inhaber nicht die Unternehmereigenschaft (VwGH 11.9.1989, [88/15/0015](#); BFH 1.2.1973, V R 2/70, BStBl II 1973, 172). Dies gilt auch für den Erwerb und das Halten von Beteiligungen, den Erwerb von Wertpapieren, und für die Hingabe von Darlehen oder Krediten. Auch der EuGH verneint die Unternehmereigenschaft des bloßen Kapitalanlegers, wenn er zum Ausdruck bringt, dass die bloße Ausübung des Eigentums, wie sie in der Verwaltung des eigenen Vermögens zum Ausdruck kommt, nicht als wirtschaftliche (= unternehmerische) Tätigkeit anzusehen ist (EuGH 20.6.1996, Rs [C-155/94 Wellcome Trust](#) und EuGH 6.2.1997, Rs [C-80/95 Harnas & Helm](#)). Eine unternehmerische Betätigung kann aber dann vorliegen, wenn jemand durch geschäftsmäßigen An- und Verkauf von Kapital- oder Gesellschaftsbeteiligungen wie ein Händler auftritt und damit eine nachhaltige, auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit entfaltet (BFH 15.1.1987, V R 3/77, BStBl II 1987, 512).

Bei der Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses bzw. einer Wohnung durch eine Gesellschaft an den Gesellschafter muss zunächst geprüft werden, ob überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Für diese Beurteilung ist ein Vergleich der Umstände vorzunehmen, unter denen die Immobilie tatsächlich genutzt wird, sowie jener Umstände, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 7.7.2011, [2007/15/0255](#); EuGH 26.9.1996, Rs [C-230/94, Enkler](#)). Ausschlaggebend ist die Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind (vgl. VwGH 10.2.2016, [2013/15/0284](#)). Zu prüfen ist die Fremdüblichkeit des Mietentgeltes, wobei ein moderates Abweichen vom fremdüblichen Entgelt die Unternehmereigenschaft nicht ausschließt (vgl. VwGH 20.10.2021, [Ra 2019/13/0041](#), VwGH 10.2.2016, [2013/15/0284](#)). **Unterliegt das Mietobjekt dem Vollanwendungsbereich des MRG, dann ist der nach § 15a iVm § 16 MRG verrechnete Mietzins als fremdüblich anzusehen, selbst dann, wenn anderen Mietern ein höherer Mietzins als der gesetzlich erlaubte in Rechnung gestellt wurde (vgl. VwGH 19.4.2023, [Ra 2021/13/0160](#)).** Zusätzlich sind sämtliche Aspekte der Vertragsbeziehung in diese Prüfung miteinzubeziehen (zB Kündigungsmodalitäten, Vorhandensein bzw. Nichtanwendung von Indexklauseln, fremdunübliche Ausgestaltung des Mietvertrages, usw.). Eine nichtunternehmerische Vermietung liegt jedenfalls dann vor, wenn eine Immobilie an den Anteilsinhaber nicht zum Erzielen von Einnahmen überlassen wird, sondern um diesem einen Vorteil zuzuwenden (vgl. VwGH 16.5.2007, [2005/14/0083](#)). Davon ist bei Zugehörigkeit einer Luxusimmobilie zur außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft auszugehen. Erfolgt die Überlassung der Immobilien durch eine Privatstiftung

an den Stifter oder an andere Begünstigte im Rahmen der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke, liegt im Lichte der Rechtsprechung keine unternehmerische Tätigkeit vor (vgl. VwGH 7.7.2011, [2007/15/0255](#)).

[...]

2.2.1 Unselbstständigkeit natürlicher Personen

In Rz 232 werden Aussagen aus dem Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2023, [Ra 2022/13/0102](#), zum freien Dienstvertrag eingearbeitet.

Rz 232 lautet:

Maßgebend ist immer das Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH 18.10.1995, [94/13/0121](#)). Daher kann nicht mit Rücksicht auf das Vorliegen nur eines der angeführten Merkmale die Selbstständigkeit eindeutig bejaht oder verneint werden. Auch kann es nicht darauf ankommen, wie die Tätigkeit oder die tätige Person im Einzelfall bezeichnet worden ist (BFH 14.6.1985, BStBl II 1985, 661).

Umsatzsteuerrechtlich liegt bei Vorliegen eines freien Dienstvertrages eine selbständige Tätigkeit und daher Unternehmereigenschaft vor (vgl. VwGH 23.11.2023, [Ra 2022/13/0102](#) mVa VwGH 26.11.2015, [2012/15/0204](#)).

2.2.2.3.3. Organisatorische Eingliederung

In Rz 239 erfolgt eine Klarstellung.

Rz 239 lautet:

Organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn die tatsächliche Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmers bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist (VwGH 16.11.2021, [Ra 2020/15/0101](#)). Die organisatorische Eingliederung kann in personellen Maßnahmen (zB eine natürliche Person ist in beiden Gesellschaften als Geschäftsführer, Vorstand oder Prokurist tätig) oder in organisatorischen Maßnahmen (zB Weisungsbefugnis des Organträgers gegenüber der Geschäftsführung der Organgesellschaft) zum Ausdruck kommen. Entscheidend ist, ob die durch die finanzielle Eingliederung latent mögliche Einheitlichkeit der Willensbildung durch organisatorische Vorkehrungen realisiert wird (vgl. zB VwGH 27.6.2013, [2010/15/0111](#)). Maßnahmen wie etwa die Anstellung der Angestellten und Arbeiter bei dem beherrschenden Unternehmen, das Fehlen eigenen Büropersonals bei der Organgesellschaft und die daraus folgende Durchführung wesentlicher administrativer Aufgaben durch den beherrschenden Unternehmer können eine organisatorische Eingliederung bewirken, wenn sie dem Organträger ermöglichen, entscheidenden Einfluss auf die Organgesellschaft auszuüben und das Verhalten der Organgesellschaft mit den Vorgaben des Organträgers in

Einklang zu bringen (VwGH 16.11.2021, [Ra 2020/15/0101](#)). Eine organisatorische Unterordnung kann auch vorliegen, wenn der Organträger wesentliche organisatorische Aufgaben zB in den Bereichen Beschaffung, Vertrieb oder Rechnungswesen für die Organgesellschaft besorgt. **Auch im Falle einer Depotbank und einer Kapitalanlagegesellschaft kann eine organisatorische Eingliederung vorliegen.**

[...]

2.3. Körperschaften des öffentlichen Rechts

In Rz 270 erfolgt die Einarbeitung der Änderungen des [§ 10 Abs. 1 RKG](#) durch das BGBl. I Nr. 39/2024, wonach das Rote Kreuz abgabenrechtlich als KÖR anzusehen ist.

Rz 270 lautet:

Als Körperschaften des öffentlichen Rechts sind insbesondere anzusehen:

- [...]
- Das Österreichische Rote Kreuz **und seine Zweigvereine werden** ~~wird~~ als Körperschaft des öffentlichen Rechts behandelt (~~bis 31.12.2023~~ [§ 10 Abs. 1 RKG](#), [BGBl. I Nr. 39/2024](#)).

3. Lieferung ([§ 3 UStG 1994](#))

3.1.3. Einheitlichkeit der Leistung

*In Rz 346 werden Aussagen des EuGH vom 5.10.2023, Rs [C-505/22](#), *Deco Proteste - Editores Lda*, und des VwGH vom 19.10.2023, [Ra 2020/13/0110](#), und vom 20.9.2023, [Ra 2023/13/0003](#), zur Einheitlichkeit der Leistung eingearbeitet.*

Rz 346 lautet:

Gegenstand der Umsatzsteuer ist grundsätzlich jede einzelne Leistung. Eine einheitliche Leistung liegt nur dann vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. ua. EuGH 27.10.2005, Rs [C-41/04](#), *Levob Verzekeringen*; EuGH 25.2.1999, Rs [C-349/96](#), *Card Protection Plan Ltd*, EuGH 15.5.2001, Rs [C-34/99](#), *Primback Ltd*, sowie VwGH 19.3.2008, [2005/15/0072](#) und VwGH 20.2.2008, [2006/15/0161](#)).

Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 19.10.2023, [Ra 2020/13/0110](#)). Indiz dafür kann der jeweilige Wert jeder der Leistungen sein, aus denen sich der wirtschaftliche Vorgang zusammensetzt, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstellt (vgl. EuGH 5.10.2023, Rs [C-505/22](#), *Deco Proteste – Editores Lda*; VwGH 19.10.2023, [Ra 2020/13/0110](#) mVa VwGH 22.3.2023, [Ra 2022/13/0084](#), mwN).

Eine einheitliche Leistung kann aber auch bei mehreren gleichrangigen Leistungen vorliegen (vgl. VwGH 20.9.2023, [Ra 2023/13/0003](#) mVa VwGH 22.3.2023, [Ra 2022/13/0084](#), mwN).

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

[...]

3.1.3.3. ABC der einheitlichen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen

In Rz 348 werden Aussagen des EuGH vom 20.4.2022, Rs [C-282/22](#), P. w W., zum Aufladen von Elektrofahrzeugen eingearbeitet.

Rz 348 lautet:

[...]

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

Eine einheitliche Lieferung von Elektrizität liegt auch vor, wenn beim Aufladen eines Elektrofahrzeuges Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge bereit gestellt werden, Elektrizität mit entsprechend angepassten Parametern an die Batterien des Elektrofahrzeugs übertragen wird, die notwendige technische Unterstützung für die betreffenden Nutzer sowie die IT-Anwendungen bereit gestellt werden, die es dem betreffenden Nutzer ermöglichen, einen Anschluss zu reservieren, den Umsatzverlauf

einzusehen und in einer elektronischen Geldbörse gespeicherte Guthaben zu erwerben und sie für die Bezahlung der Aufladungen zu verwenden (vgl. EuGH 20.4.2022, Rs [C-282/22](#), P. w W.).

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

[...]

In Rz 349 wird das Urteil des EuGH vom 5.10.2023, Rs [C-505/22](#), Deco Proteste - Editores Lda, zur Gewährung einer „Abo-Prämie“ als Gegenleistung für den Abschluss eines Zeitschriftenabonnements eingearbeitet.

Rz 349 lautet:

Keine einheitliche Leistung liegt vor:

[...]

Zusatzartikel bei Zeitungsabonnements: Bei der Abgabe von – in keinem Bezug zum Geschäftsgegenstand des Unternehmens stehenden – Gegenständen zu einem nicht kostendeckenden Preis bei gleichzeitigem Abschluss eines Abonnementvertrages, der zu denselben Bedingungen auch von Kunden abgeschlossen wird, die keinen Gegenstand erwerben, liegen zwei Leistungen gegen Entgelt vor. Als Entgelt für die Zugabe ist der nicht kostendeckende Preis entsprechend der Preisvereinbarung mit dem Kunden anzusetzen (vgl. VwGH 27.5.2015, [2012/13/0029](#)).

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

Randzahlen 350 bis 360: *derzeit frei*

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

3a.7. Generalklausel für nicht unternehmerische Leistungsempfänger

Die Aufzählung der Anwendungsfälle des [§ 3a Abs. 7 UStG 1994](#) in Rz 639p wird um die Aussage im Urteil des EuGH vom 11.5.2023, Rs [C-620/21](#), MOMTRADE RUSE OOD, dass sich

der Leistungsort von eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen grenzüberschreitenden Dienstleistungen an nichtunternehmerische Leistungsempfänger nach der Generalklausel richtet, ergänzt.

Rz 639p lautet:

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

- [...]
- Buchhaltungsleistungen (zB das Erfassen und Kontieren von Belegen sowie die Vorbereitung der Abschlussarbeiten, nicht aber das Einrichten der Buchführung und die Aufstellung des Jahresabschlusses, vgl. BFH 9.2.2012, V R 20/11).
- **Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen, die an eine natürliche Person erbracht werden (siehe EuGH 11.5.2023, Rs [C-620/21](#), *MOMTRADE RUSE OOD*, Rn 64 ff).**

Randzahlen 639q bis 639r: *derzeit frei*

3a.8. Vermittlungsleistung an Nichtunternehmer

In Rz 639s werden Aussagen aus dem Erkenntnis des VwGH vom 6.9.2023, [Ro 2020/15/0018](#), zu Vermittlungsleistungen eingearbeitet.

Rz 639s lautet:

Zur Vermittlungsleistung an einen Unternehmer siehe Rz 639f.

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt; der Vermittler wird im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig (VwGH 17.9.1990, [89/15/0070](#)). **„Vermittlung“ ist eine Tätigkeit, die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei des vermittelten Vertrages einnimmt und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien des vermittelten Vertrages erbracht werden (vgl. VwGH 6.9.2023, [Ro 2020/15/0018](#)).** Die Vermittlungstätigkeit ist eine Mittlertätigkeit, die ua. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat. Die Vermittlungsleistung beschränkt sich nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller

Vertragspartner, sondern beinhaltet einen darüber hinausgehenden konkreten Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen (vgl. **VwGH 6.9.2023**, [Ro 2020/15/0018](#), VwGH 23.11.2016, [Ra 2014/15/0056](#)). Eine Vermittlungsleistung kann auch durch vollautomatisierte Systeme erfolgen (zB mittels elektronischer Handelssysteme; vgl. idS VwGH 21.9.2016, [2013/13/0096](#)).

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

[...]

3a.11. Tätigkeitsort

Aufgrund der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, eingeführten Anpassung betreffend die in [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) genannten sonstigen Leistungen, wenn sie per Streaming übertragen oder auf andere Weise virtuell verfügbar gemacht werden, erfolgt eine Anpassung von Rz 640n und 640q.

3a.11.1. Allgemeines

Rz 640n lautet:

Die Regelung des [§ 3a Abs. 11 UStG 1994](#) gilt nur für sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun (dazu gehört auch die Tätigkeit von Fotomodellen) bestehen. [...]

Bei Veranstaltungen, die aus in Echtzeit über das Internet übertragenen interaktiven Darbietungen bestehen, liegt der Leistungsort **bis 31.12.2024** am Tätigkeitsort (**zur Rechtslage ab dem 1.1.2025 siehe Rz 641p**), das ist der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (zur Bestimmung des Tätigkeitsortes anhand der Ansässigkeit des Leistungsempfängers vgl. EuGH 12.5.2005, [C-452/03](#), *RAL Ltd*, Rn 33; EuGH 8.5.2019, [C-568/17](#), *Geelen*, Rn 49). Für die Bestimmung des Leistungsortes gelten [Art. 23](#), [24](#), [24a](#), [24b](#), [24d](#), [24f](#) und [25 der VO \(EU\) 282/2011](#) idgF sinngemäß (siehe zu diesen Vermutungsregelungen sinngemäß Rz 641n). Zum Leistungsort bei Veranstaltungen, die nicht in Echtzeit oder ohne interaktive Darbietungen erfolgen, siehe Rz 641n.

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

Rz 640q lautet:

Auch Unterrichtserteilung (Unterricht - im weitesten Sinne - ist das planmäßige, aus dem Gesamtleben ausgegliederte, regelmäßige Lehren. Der Unterricht beschränkt sich im

Gegensatz zur Lehre in der Regel nicht auf die Darbietung der Lehrinhalte, sondern bezieht auch die Sorge um deren Aneignung durch den Lernenden und die Erfolgskontrolle ein.) durch Fernschulen oder durch einen Lehrer über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk (Web-Seminare) stellt eine unterrichtende Tätigkeit im Sinne des [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) dar. Dabei kann es aus der Sicht der Umsatzsteuer keinen Unterschied machen, ob das zur Erreichung des Lehrzieles notwendige Wissen durch schriftliche Unterlagen (Broschüren usw.) oder im Wege des Internets übermittelt wird. Bei Web-Seminaren bestimmt sich der Leistungsort nach dem Leistungsempfänger (siehe Rz 640n **und ab 1.1.2025 Rz 641p** bzw. 641n). Bis 31.12.2021 ist dies bei Web-Seminaren, bei denen sich der Leistungsort nach [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) richtet, der Ort, an dem der Lehrer ansässig ist, sofern dieser nicht nachweislich seine Dienste von einem anderen Ort aus erbringt.

Beispiel:

Der österreichische Unternehmer A bietet einen Online-Sprachkurs für Nichtunternehmer und Unternehmer innerhalb der EU an.

Lösung ab 1.1.2022:

*Der Leistungsort für die Umsätze an die Nichtunternehmer liegt sowohl im Fall einer unterrichtenden Tätigkeit gemäß [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) (**ab 1.1.2025 gemäß [§ 3a Abs. 13 lit. b UStG 1994 idF AbgÄG 2024, BGBl. I Nr. 113/2024](#)**) als auch einer elektronisch erbrachten sonstigen Leistung gemäß [§ 3a Abs. 13 UStG 1994](#) (**ab 1.1.2025 gemäß [§ 3a Abs. 13 lit. a UStG 1994 idF AbgÄG 2024, BGBl. I Nr. 113/2024](#)**) am Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Nichtunternehmers. [...]*

Aufgrund der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, eingeführten Anpassung betreffend die in [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) genannten sonstigen Leistungen, wenn sie per Streaming übertragen oder auf andere Weise virtuell verfügbar gemacht werden, erfolgt eine Umstrukturierung von Abschnitt 3a.13 mit den Rz 641n bis 641p (Änderung von Überschriften und Zusammenführung der bisherigen Rz 641o und Rz 641p).

3a.13. Leistungsort bei elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen — ~~Rechtslage ab 1.1.2015~~ sowie bei per Streaming übertragenen bzw. virtuell verfügbar gemachten Leistungen iSd [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#)

3a.13.1. Elektronisch erbrachte sonstige Leistungen

Rz 641n lautet:

3a.13.1.1. Begriffsbestimmung

Eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung ist eine Leistung, die über das Internet oder ein elektronisches Netz, einschließlich Netze zur Übermittlung digitaler Inhalte, erbracht wird und deren Erbringung aufgrund der Merkmale der sonstigen Leistung in

hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist. Das heißt, die Leistung ist im Wesentlichen automatisiert, wird nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich.

[...]

3a.13.2. Telekommunikations- sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Rechtslage ab 1.1.2015)

Rz 641o lautet:

3a.13.2.1. Telekommunikationsdienstleistungen

Zu von Kleinstunternehmern erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen – Rechtslage ab 1.1.2019 - siehe Rz 3918.

[...]

Telekommunikationsdienstleistungen umfassen nicht

- elektronisch erbrachte sonstige Leistungen,
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen.

3a.13.2.2. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

Zu von Kleinstunternehmern erbrachten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen – Rechtslage ab 1.1.2019 - siehe Rz 3918.

Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) werden an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Zur Vermutung bzw. Feststellung dieses Leistungsortes siehe Rz 641n.

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

Im Zusammenhang mit Drittländern ist die [Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003](#), hinsichtlich der Verlagerung des Leistungsortes zu beachten. Siehe dazu Rz 643.

Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen umfassen Dienstleistungen in Form von Audio- und audiovisuellen Inhalten wie Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die auf der Grundlage eines Sendeplans über Kommunikationsnetze durch einen Mediendiensteanbieter unter dessen redaktioneller Verantwortung der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder

Ansehen zur Verfügung gestellt werden (siehe [Art. 6b VO \(EU\) Nr. 282/2011](#) idF VO (EU) Nr. 1042/2013).

Darunter fallen insbesondere:

- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über einen Rundfunk- oder Fernsehsender verbreitet oder weiterverbreitet werden,
- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netzwerk (IP-Streaming) verbreitet werden, wenn sie zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch einen Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen werden.

Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen umfassen nicht:

- Telekommunikationsdienstleistungen,
- elektronisch erbrachte sonstige Leistungen,
- die Bereitstellung von Informationen über bestimmte auf Abruf erhältliche Programme,
- die Übertragung von Sende- oder Verbreitungsrechten,
- das Leasing von Geräten und technischer Ausrüstung zum Empfang von Rundfunkdienstleistungen,
- Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz (IP-Streaming) verbreitet werden, es sei denn, sie werden zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch herkömmliche Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen.

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

Rz 641p lautet:

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

~~Zu von Kleinunternehmern erbrachten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen – Rechtslage ab 1.1.2019 – siehe Rz 3918.~~

~~Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 werden an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Zur Vermutung bzw. Feststellung dieses Leistungsortes siehe Rz 641n.~~

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

~~Im Zusammenhang mit Drittländern ist die Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 383/2003 hinsichtlich der Verlagerung des Leistungsortes zu beachten. Siehe dazu Rz 643.~~

~~Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen umfassen Dienstleistungen in Form von Audio- und audiovisuellen Inhalten wie Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die auf der Grundlage eines Sendepfandes über Kommunikationsnetze durch einen Mediendiensteanbieter unter dessen redaktioneller Verantwortung der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen zur Verfügung gestellt werden (siehe Art. 6b VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013).~~

~~Darunter fallen insbesondere:~~

- ~~• Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über einen Rundfunk- oder Fernsehsender verbreitet oder weiterverbreitet werden,~~
- ~~• Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netzwerk (IP-Streaming) verbreitet werden, wenn sie zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch einen Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen werden.~~

~~Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen umfassen nicht:~~

- ~~• Telekommunikationsdienstleistungen,~~
- ~~• elektronisch erbrachte sonstige Leistungen,~~
- ~~• die Bereitstellung von Informationen über bestimmte auf Abruf erhältliche Programme,~~
- ~~• die Übertragung von Senderechts- oder Verbreitungsrechten,~~
- ~~• das Leasing von Geräten und technischer Ausrüstung zum Empfang von Rundfunkdienstleistungen,~~
- ~~• Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz (IP-Streaming) verbreitet werden, es sei denn, sie werden zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch herkömmliche Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen.~~

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

4.3. Durchlaufende Posten

4.3.1. Allgemeines

In Rz 656 werden Aussagen aus dem Erkenntnis des VwGH vom 6.9.2023, [Ro 2020/15/0018](#), zu durchlaufenden Posten eingearbeitet.

Rz 656 lautet:

Nicht zum Entgelt gehören durchlaufende Posten. Das sind Beträge, die der Unternehmer im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt. Voraussetzung für die Annahme eines durchlaufenden Postens ist ein äußerlich erkennbares Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung. Der Zahlende muss wissen, dass der Unternehmer die Zahlung nicht für sich, sondern für einen Dritten vereinnahmt. Es bedarf daher unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlenden und dem Dritten. **Ein durchlaufender Posten kann nicht angenommen werden, wenn der Unternehmer selbst in einen Leistungsaustausch eingeschaltet ist (vgl. VwGH 6.9.2023, [Ro 2020/15/0018](#)).** Was die Verrechnung betrifft, so brauchen durchlaufende Posten in der Rechnung ([§ 11 UStG 1994](#)) nicht angegeben werden. Werden sie angegeben, dürfen sie nur getrennt vom Entgelt angeführt werden (siehe auch Rz 1514).

4.3.2. Einzelfälle

In Rz 657 werden der Verweis auf das [Ökostromgesetz 2002](#) sowie die alte Rechtslage gestrichen und durch aktuelle Aussagen ersetzt.

Rz 657 lautet:

[...]

Flugabgabe gemäß [§ 5 Abs. 3 FlugAbgG](#): Die ab 1. Jänner 2011 zu erhebende Flugabgabe für Kurzstreckenflüge von einem inländischen Flughafen mit einem motorisierten Luftfahrzeug stellt keinen durchlaufenden Posten dar; siehe hierzu auch FlugAbgR Rz 21 ff.

Förderung von Ökostromanlagen (~~siehe insb. [Ökostromgesetz, BGBl. I Nr. 149/2002](#)~~):

- Hinsichtlich des An- und Verkaufs von Ökostrom besteht ein Leistungsaustausch zwischen den jeweiligen Ökostromerzeugern und der Abwicklungsstelle für Ökostrom AG (OeMAG) sowie zwischen der OeMAG und den jeweiligen Stromhändlern. Der An- und Verkauf von Ökostrom durch die OeMAG stellen Umsätze dar, welche der Umsatzsteuer unterliegen.
- Zahlungen zur Förderung von Photovoltaikanlagen, die vom jeweiligen Bundesland an die OeMAG geleistet werden, stellen einen echten (nicht umsatzsteuerbaren) Zuschuss dar.

Die OeMAG kann den Vorsteuerabzug vom vollen Strompreis geltend machen, der vom Photovoltaik-Betreiber verrechnet wird.

- ~~Das Zählpunktpauschale nach § 22 Ökostromgesetz ist als Förderbeitrag von allen an das öffentliche Netz angeschlossenen Verbrauchern zu leisten. Gegenüber den Verbrauchern unterliegt das Zählpunktpauschale im Rahmen der einheitlichen Leistung "Netzdienstleistung" als zusätzliches Entgelt der Umsatzsteuer. Gleichmaßen sind Die Beträge gemäß [§ 73](#) und [§ 75 EAG](#) stellen steuerpflichtiges Entgelt für eine sonstige Leistungen der OeMAG iZm dem Betrieb des Ökostromsystems an die Netzbetreiber dar. Ebenso stellen diese Beträge steuerpflichtiges Entgelt für Leistungen der Netzbetreiber an die Endverbraucher dar. Die Auszahlung von Investitionszuschüssen iSd [§§ 55 bis 62 EAG](#) ist kein Entgelt für eine steuerbare Leistung. Die Einhebung des Zählpunktpauschales steht nicht iZm einem Leistungsaustausch der OeMAG an die Netzbetreiber und unterliegt bei dieser nicht der Umsatzsteuer.~~
- ~~Die Auszahlung zur Förderung von neuen Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) sowie des Kostenersatzes für KWK-Energie (§§ 12 und 13 Ökostromgesetz), die Investitionszuschüsse für elektrische Energie aus mittleren Wasserkraftanlagen (§ 13a Ökostromgesetz) und die Auszahlung eines Anteils des Strom-Verrechnungspreises an die Länder zur Förderung von neuen Technologien zur Ökostromerzeugung (§ 22 Ökostromgesetz) unterliegen nicht der Umsatzsteuer.~~
- Ein von einem Stromhändler im Namen und für Rechnung der Ökostrombörse eingehobener "Förderaufschlag", zu dessen Entrichtung sich der Stromkunde gegenüber der Ökostrombörse freiwillig vertraglich verpflichtet, stellt beim Stromhändler einen durchlaufenden Posten dar. Ein solcher "Förderaufschlag" ist nicht Teil des Entgelts der Stromlieferung und unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer. Die Weiterleitung dieses Aufschlags an die Ökostrombörse stellt keinen Umsatz der Ökostrombörse dar, da er nicht im Zusammenhang mit einer Leistung der Ökostrombörse an den Stromhändler oder an den Endkunden steht. Erhält der Stromhändler jedoch ein Entgelt für das Inkasso dieses Aufschlages, so unterliegt dieses als gesonderte Leistung der Umsatzsteuer.

Frachtführer und Spediteure - Auslagen: Inkasso und Nachnahmebeträge, Havariebeträge und Beträge für Reparaturen, die im Namen und auf Rechnung der Auftraggeber oder Eigentümer der Waren verausgabt werden. Die vom Spediteur dem Vertretenen weiterverrechneten Auslagen an Zoll, EUSt, Straßenbenützungsgeld sowie sonstigen Eingangs- und Einfuhrabgaben gehören nicht zur Bemessungsgrundlage für die Abfertigungsleistung.

[...]

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

6.1.3.1. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen

In Rz 707 wird ein Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 7.9.2023, Rs [C-461/21](#), SC Cartrans Preda SRL, eingearbeitet.

Rz 707 lautet:

Da die Steuerbefreiung für jede Leistung, die sich auf Gegenstände der Einfuhr bezieht, in Betracht kommen kann, braucht nicht geprüft zu werden, ob es sich um eine Beförderung, einen Umschlag oder eine Lagerung von Gegenständen der Einfuhr oder um handelsübliche Nebenleistungen dazu handelt.

Zur Vermeidung eines unversteuerten Letztverbrauchs ist Voraussetzung für die Steuerbefreiung, dass die auf diese Nebenleistungen entfallenden Kosten in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind (**vgl. EuGH 7.9.2023, Rs [C-461/21](#), SC Cartrans Preda SRL**).

Diese Voraussetzung ist in den Fällen erfüllt, in denen die Kosten einer Leistung nach [§ 5 Abs. 1 oder Abs. 2 bzw. Abs. 4 Z 3 UStG 1994](#) Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr geworden sind. Die Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist nicht erfüllt, wenn keine EUST anfällt, weil die Einfuhr steuerfrei ist. Im Fall einer steuerfreien Einfuhr gemäß [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) kann die Steuerfreiheit gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. aa UStG 1994](#) in Anspruch genommen werden, wenn nachgewiesen wird, dass die Kosten für die Nebenleistungen in der Bemessungsgrundlage für die Erwerbsteuer enthalten sind (zB durch den Nachweis der Lieferbedingung "frei Haus").

Aufgrund der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, eingeführten Steuerbefreiung für Spenden von Lebensmitteln an gewisse begünstigte Einrichtungen, wird ein neuer Abschnitt „6.1.5a Spenden von Lebensmitteln an gewisse begünstigte Einrichtungen“ mit den Rz 731a bis 731c eingefügt.

6.1.5a. Spenden von Lebensmitteln an gewisse begünstigte Einrichtungen

Rz 731a lautet:

Die Spende (Entnahme iSd [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#)) der in [Anlage 1 UStG 1994](#) genannten Lebensmittel ist ab 1.8.2024 von der Umsatzsteuer befreit (siehe [§ 6 Abs. 1 Z 5a UStG 1994](#)), wenn sie an durch Bescheid begünstigte Einrichtungen iSd des [§ 4a Abs. 1 erster Gedankenstrich EStG 1988](#) für begünstigte Zwecke gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) erfolgt. Neben den in [Anlage 1 UStG 1994](#) genannten Lebensmitteln ist auch die Spende von nichtalkoholischen Getränken von der Umsatzsteuer befreit. Unter nichtalkoholischen

Getränken sind Getränke zu verstehen, die einen Alkoholgehalt von maximal 0,5 Volumenprozent aufweisen. Bier (Position 2203 der Kombinierten Nomenklatur [KN]), Wein, Schaumwein, Obstwein etc. (Positionen 2204 bis 2206 der KN), Spirituosen (Position 2208 der KN) sowie alkoholische Mischgetränke oder Alkopops sind keine nichtalkoholischen Getränke.

Rz 731b lautet:

Werden andere Gegenstände als Lebensmittel iSd [Anlage 1 UStG 1994](#) bzw. nichtalkoholische Getränke unentgeltlich zugewendet oder erfolgt die Zuwendung an andere Empfänger als jene, die in [§ 6 Abs. 1 Z 5a UStG 1994](#) genannt sind, unterliegt die Spende der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) (siehe Rz 369) und es kommt der entsprechende Steuersatz zur Anwendung (siehe Rz 1161, Rz 1166 und Rz 1351). Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei nach dem Lebensmittelgesetz nicht mehr verkehrsfähigen Waren siehe Rz 679.

Rz 731c lautet:

Der Spender hat nachzuweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung der Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 5a UStG 1994](#) erfüllt sind. Dieser Nachweis ist an keine besondere Form gebunden.

Da Einrichtungen, für die ein aufrechter Begünstigungsbescheid vorliegt, ohnedies in der Liste begünstigter Einrichtungen des BMF (Kennzeichnung „SO“) enthalten sind, ist es nicht erforderlich, eine Kopie des Begünstigungsbescheides vom Spendenempfänger anzufordern. Eine Abfrage der Liste begünstigter Einrichtungen des BMF (Kennzeichnung „SO“) ist daher ausreichend.

Da sich in der Liste begünstigter Einrichtungen mit Kennzeichnung „SO“ jedoch nicht ausschließlich Einrichtungen befinden, die mildtätige Zwecke ausüben, ist darüber hinaus jährlich eine (formlose) Bestätigung des Spendenempfängers einzuholen, dass er mildtätige Zwecke ausübt.

Ein gesonderter Übergabe- bzw. Übernahmenachweis der gespendeten Waren ist nach [§ 6 Abs. 1 Z 5a UStG 1994](#) nicht erforderlich.

6.1.9.1.5.2. Berechtigung zur Option

In Rz 794 werden die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, umgesetzten Änderungen iZm der Kleinunternehmerregelung eingearbeitet.

Rz 794 lautet:

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

Beispiel:

*Kleinunternehmer K veräußert seine Eigentumswohnung, die er bisher vermietet. Die Vermietungsumsätze lagen **bei unter 2035.000 Euro** (~~bis 31.12.2019: 30.000 Euro~~). Die Eigentumswohnung wird um 150.000 Euro zuzüglich 20% USt veräußert.*

Das Hilfsgeschäft des K (Veräußerung der Eigentumswohnung) bleibt bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze ~~von 35.000 Euro~~ (~~bis 31.12.2019: 30.000 Euro~~) außer Ansatz. K muss, um für den Grundstücksumsatz optionsberechtigt zu sein, neben der Behandlung des Umsatzes gegenüber dem Finanzamt als steuerpflichtig zusätzlich auf die Kleinunternehmerregelung verzichten (Doppeloption). Die Inrechnungstellung der Umsatzsteuer allein würde zu einer Steuerschuld auf Grund der Rechnung führen.

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

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

6.1.9.2 Umsätze von Aufsichtsratsmitgliedern

In Rz 847 wird die Fachinformation zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen zur Anfrage der KSW vom 27.2.2024 eingearbeitet.

Rz 847 lautet:

Die Befreiung betrifft Vergütungen jeder Art einschließlich Reisekostenersätze (zB fixe "Gehälter"; gewinnabhängige Zuwendungen; sonstige Vorteile). Die Bezeichnung der Gegenleistung ist ohne Bedeutung, es muss sich aber inhaltlich jedenfalls um ein Entgelt für die Überwachung der Geschäftsführung handeln.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. b UStG 1994](#) ist, dass die Vergütung direkt an die als Aufsichtsrat bestellte natürliche Person gewährt wird. Nicht entscheidend ist, von wem die Vergütung getragen wird.

6.1.11. Schulen, Privatlehrer

6.1.11.1.2. Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen

In Rz 876 werden Aussagen aus dem Erkenntnis des VwGH vom 6.9.2023, [Ro 2021/15/0021](#), zur Vergleichbarkeit von Bildungsleistungen und dem Nachweis dieser Vergleichbarkeit, insb. iZm Bildungsleistungen für Kinder, eingearbeitet.

Rz 876 lautet:

Rechtslage ab 1.1.2019

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

- Privatschulen iSd Privatschulgesetzes, [BGBl. Nr. 244/1962](#), oder des Land- und forstwirtschaftlichen Privatschulgesetzes, [BGBl. Nr. 318/1975](#),
- Privathochschulen und Privatuniversitäten nach dem [Privathochschulgesetz](#) (PrivHG), BGBl. I Nr. 77/2020, und Privatuniversitäten, die unter den Voraussetzungen des Privatuniversitätengesetzes ([PUG](#)), BGBl. I Nr. 74/2011, oder des [§ 2 Universitäts-Akkreditierungsgesetz](#), BGBl. I Nr. 168/1999, akkreditiert wurden,
- Fachhochschulen nach dem [Fachhochschulgesetz](#) (FHG), BGBl. Nr. 340/1993 (bis 31.12.2020 auch Einrichtungen zur Durchführung von Fachhochschul-Studiengängen iSd Fachhochschul-Studiengesetzes ([FHStG](#)), BGBl. Nr. 340/1993,
- privaten Pädagogischen Hochschulen iSd [§ 4 Hochschulgesetz 2005](#), BGBl. I Nr. 30/2006 sowie öffentlichen Pädagogischen Hochschulen im Rahmen der eigenen Rechtspersönlichkeit gemäß [§ 3 Hochschulgesetz 2005](#), BGBl. I Nr. 30/2006,
- anderen berufsbezogenen Ausbildungseinrichtungen privaten Rechts, die aufgrund einer speziellen gesetzlichen Ermächtigung als solche anerkannt sind,
- post-sekundären Bildungseinrichtungen, die im Rahmen einer Kooperation mit einer Universität oder Fachhochschule berufsbezogene post-graduale Aus- und Weiterbildungen durchführen (zB Doktorats-Studiengänge oder Universitätslehrgänge). Post-sekundäre Bildungseinrichtungen sind solche, die durch das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung in der Gesamtliste der post-sekundären Bildungseinrichtungen in Österreich aufgezählt sind (abrufbar auf der Homepage des BMBWF unter "Themen/Hochschule & Universität/Hochschulsystem/Post-sekundäre Hochschuleinrichtungen"),
- einer aufrechten Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung im Sinne der [Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG zwischen dem Bund und den Ländern über die](#)

[Anerkennung des Qualitätsrahmens für die Erwachsenenbildung Ö-Cert](#), BGBl. II Nr. 269/2012 (**davon umfasst sind Zertifizierungen von Bundesländern wie zB CERT NÖ in Niederösterreich**),

- Einrichtungen iSd Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens, [BGBl. Nr. 171/1973](#) iVm der [Kundmachung der Bundesministerin für Bildung, Wissenschaft und Kultur gemäß § 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln](#), BGBl. II Nr. 228/2001, oder
- jeder anderen vergleichbaren behördlichen Zertifizierung (zB aufgrund landesgesetzlicher Regelungen);
 - **eine solche kann zB bei vergleichbaren Zertifizierungsprogrammen anderer Mitgliedstaaten für Erwachsenenbildungseinrichtungen oder über den inhaltlichen Bereich der Erwachsenenbildungseinrichtungen hinausgehend und entsprechenden Zertifizierungsnachweisen anderer Bildungseinrichtungen vorliegen, sofern die private Bildungseinrichtung ein Qualitätsniveau nachweisen kann, das dem für zertifizierte Erwachsenenbildungseinrichtungen im Sinne des [§ 1 Z 7 UStBLV](#) entspricht (siehe auch VwGH 6.9.2023, [Ro 2021/15/0021](#));**
 - **zu Bildungseinrichtungen für Kinder: eine vergleichbare Zertifizierung von Kinder- und Jugendbildungseinrichtungen muss im Interesse des Kindeswohls die Erfüllung von kinderspezifischen Qualitätsnormen berücksichtigen und gewährleisten und erfordert daher zunächst die Formulierung entsprechender kinderspezifischer Zertifizierungsanforderungen, weshalb die Umsatzsteuerbefreiung ohne Nachweis einer an die Bedürfnisse von Kindern angepassten Zertifizierung nicht in Betracht kommt (siehe VwGH 6.9.2023, [Ro 2021/15/0021](#)).**

Würde vom Unternehmer eine von der UStBLV umfasste Zertifizierung vor dem 1.1.2019 beantragt und würde diese erst nach dem 1.1.2019 vergeben, kann diesfalls bereits mit 1.1.2019 vom Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung ausgegangen werden.

Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist für die Vergleichbarkeit der Zielsetzung ebenso unbeachtlich wie der Inhalt und der Umfang des Lehrstoffes (vgl. VwGH 15.9.2016, [Ra 2014/15/0003](#)).

Zu den Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994](#) siehe Rz 880.

[...]

6.1.13. Bausparkassen- und Versicherungsvertreter

In Rz 881 wird eine Klarstellung vorgenommen.

Rz 881 lautet:

[...]

Die Tätigkeit der Versicherungsmakler, der Vermittler von Pensionskassenverträgen **bzw. Verträgen zur Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorge** sowie die Umsätze der Untervertreter fallen ebenfalls unter die Befreiung (vgl. EuGH 3.4.2008, Rs C 124/07, *J.C.M. Beheer BV*, zu den steuerfreien Leistungen eines für eine Versicherungsmaklergesellschaft tätigen Untervertreters). Die Befreiung ist weder an eine bestimmte Rechtsform gebunden, noch stellt sie darauf ab, dass die begünstigten Tätigkeiten im Rahmen der gesamten unternehmerischen Tätigkeit überwiegen. Unter die Befreiung fällt zB auch ein Kreditinstitut, das Bauspar- oder Versicherungsverträge vermittelt.

6.1.16.9. Option zur Steuerpflicht

In Rz 899c wird die Fachinformation zur Optionsmöglichkeit des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) bei Vorliegen eines Untermietverhältnisses eingearbeitet.

Rz 899c lautet:

Anwendungsbereich der Neuregelung

Die Neuregelung ist auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen. Maßgeblich ist nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern die faktische Begründung des Miet- bzw. Pachtverhältnisses, somit die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäudes bzw. Gebäudeteiles. Ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite begründet für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis. Dies gilt mangels Unternehmeridentität auch dann, wenn der Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge erfolgt.

Das Vorliegen eines „neuen“ Miet- oder Pachtverhältnisses im Sinne des [§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994](#) kann auch nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass es zivilrechtlich zu einem Eintritt einer anderen Person – auf Vermieter- oder auf Mieterseite – in den bestehenden Miet- oder Pachtvertrag kommt (VwGH 201.10.2021, Ra 2019/13/0084, zum gemäß [§ 1120 ABGB](#) „zwingend“ erfolgenden Eintritt des Käufers in bestehende Bestandsverträge bei Erwerb eines vermieteten Grundstückes). **Ein Wechsel auf Vermieterseite betreffend ein Hauptmietverhältnis berührt aber nicht ein vor dem 1. September 2012 begründetes Untermietverhältnis.**

Beispiel:

Seit dem Jahr 2010 vermietet V ein in seinem Eigentum stehendes Gebäude steuerpflichtig an den Hauptmieter H und dieser wiederum steuerpflichtig an den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Untermieter U (Rechtslage bis 31. August 2012). 2023 veräußert V das Gebäude an W.

Da das Untermietverhältnis zwischen H und U vor dem 1. September 2012 begründet worden ist, hat H weiterhin gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren, solange es zu keinem Mieter- oder Vermieterwechsel betreffend das Untermietverhältnis kommt. Damit kann auch der neue Eigentümer W – obwohl durch den Eigentümerwechsel ein neues (Haupt-)Mietverhältnis zwischen W und H begründet wird – die Option gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) in Anspruch nehmen, da H nur steuerpflichtige Umsätze ausführt.

Kommt es hingegen zu einem Wechsel des Hauptmieters (H) oder des Untermieters (U), ist das Untermietverhältnis als neues Mietverhältnis zu qualifizieren, was auf die Beurteilung der Optionsmöglichkeit betreffend das vorgelagerte Hauptmietverhältnis (mit W) durchschlägt.

Kein Mieter- oder Vermieterwechsel liegt hingegen vor, wenn es zur Gesamtrechtsnachfolge kommt (vgl. zur Verschmelzung VwGH 3.4.2019, [Ro 2018/15/0012](#)) oder im Rahmen einer Umgründung die Unternehmeridentität erhalten bleibt.

[...]

6.1.18. Kranken- und Pflegeanstalten, Altersheime, Kuranstalten

6.1.18.2.2. Begünstigte Leistungen

In Rz 928 werden allgemeine Aussagen zu Krankenbehandlungen iSd [Art. 132 Abs. 1 Buchstabe b MwSt-RL 2006/112/EG](#) und eng damit verbundenen Dienstleistungen, die sich aus den Erkenntnissen des VwGH vom 22.3.2023, [Ra 2022/13/0088](#), und vom 20.9.2023, [Ra 2022/13/0118](#), ergeben, eingearbeitet. Zudem werden redaktionelle Änderungen vorgenommen.

Rz 928 lautet:

Befreit sind nur solche Leistungen, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung zusammenhängen. **Krankenbehandlungen im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) liegen nur dann vor, wenn sie der Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen. Mit Krankenbehandlungen eng verbunden (iSd [Art. 132 Abs. 1 Buchstabe b MwSt-RL 2006/112/EG](#)) und damit steuerfrei sind nur Dienstleistungen, die im Rahmen von Krankenhausbehandlungen erbracht werden und im Prozess der Erbringung dieser Dienstleistungen zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich sind (siehe VwGH 22.3.2023, [Ra 2022/13/0088](#), und VwGH 20.9.2023, [Ra 2022/13/0118](#), jeweils mVa EuGH 13.1.2022, Rs [C-513/20](#), *Termas Sulfurosas de Alcafache*, Rn 32). Die Umsätze dürfen im Wesentlichen nicht**

dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.

Zu den unter [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) fallenden Umsätzen der Krankenanstalten gehören - unter den vorstehend angeführten Voraussetzungen - insbesondere

- die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten, deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Medikamente;
- die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten;
- die auf ärztliche Anordnung erfolgende Vornahme von - der Untersuchung und der vorbeugenden Beobachtung der Patienten dienenden - medizinischen Analysen durch ein anstaltseigenes Labor;
- die Hauskrankenpflege, die von einer Kranken- bzw. Pflegeanstalt durchgeführt wird;
- die Lieferungen von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln, soweit sie unmittelbar mit einer Heilbehandlung durch das Krankenhaus im Zusammenhang stehen;
- die Überlassung von medizinisch-technischen Geräten und damit verbundene Gestellungen von medizinischen Hilfspersonal, zB Computer-Tomograph an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit an Krankenhäusern und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung;
- die Abgabe von ärztlichen Gutachten;
- die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser oder an niedergelassene Ärzte zu zB Ausbildungszwecken; **zur steuerpflichtigen Gestellung an andere Einrichtungen siehe VwGH 20.9.2023, [Ra 2022/13/0118](#)**;
- die Gewährung von Beherbergung, Verköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal; die Beherbergung von Personal nur insoweit, als es sich dabei um die Zurverfügungstellung von Bereitschaftsräumen oder Schlafstellen, nicht jedoch um die Vermietung von Wohnungen, eingerichteten Appartements oder die Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen handelt. Das gilt auch dann, wenn die Leistungen nicht Vergütungen für geleistete Dienste sind;
- die Lieferungen von Gegenständen des Anlagevermögens, zB Röntgeneinrichtung, Krankenfahrstühle und sonstige Einrichtungsgegenstände;

Die folgenden - gegen gesondertes Entgelt erbrachten - Umsätze stellen nur dann mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze im Sinne dieser Vorschrift dar, wenn diese Leistungen zur Erreichung der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung verfolgten therapeutischen Ziele

unerlässlich sind und nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, ihrem Erbringer zusätzliche Einnahmen durch die Erzielung von Umsätzen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen der Mehrwertsteuer unterliegender gewerblicher Unternehmen getätigt werden (EuGH 1.12.2005, Rs [C-394/04](#) und Rs C-395/04, "Ygeia"):

- die Zurverfügungstellung eines Telefons;
- die Vermietung von Fernsehgeräten an Krankenhauspatienten durch Einrichtungen iSd Befreiungsvorschrift (zB Krankenanstalten) sowie
- die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen von Patienten durch derartige Einrichtungen.

In Rz 929 wird auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 22.3.2023, [Ra 2022/13/0088](#), die Klarstellung aufgenommen, dass Entgelte für die Veräußerung von Röntgenfilmschrott unter den dort genannten Bedingungen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung iSd [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) stehen und daher auch keine eng damit verbundenen, allenfalls steuerfreien Umsätze vorliegen.

Rz 929 lautet:

Nicht unter die Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) fallen zB:

- Kantinenumsätze;
- die Beherbergung und Verköstigung von Personen, die Kranke besuchen. Unter [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) fällt jedoch die Unterbringung und Verköstigung der notwendigen Begleitperson eines Kranken unter den in Rz 928 genannten Voraussetzungen;
- die Lieferungen von Speisen und Getränken an Besucher;
- die Lieferungen von Arzneimitteln in anderen als den unter der Rz 928 genannten Fällen (nicht unter die Befreiung fallen zB Arzneimittellieferungen an Besucher oder von einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger);
- **die Lieferungen von Altmaterial (zB Röntgenfilmschrott), das im Zusammenhang mit steuerfreien Krankenhausbehandlungen entstanden ist (VwGH 22.3.2023, [Ra 2022/13/0088](#)).**

6.1.27. Kleinunternehmer

Abschnitt 6.1.27. wird neu strukturiert. In die Rz 994 bis 1000 werden die Neuerungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, sowie das Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025), BGBl. I Nr. 144/2024, übernommen und die entsprechenden Überschriften eingefügt bzw. angepasst. Die bisherige Rechtslage wird samt Überschriften in die Rz 1002 und die neuen Randzahlen 1003 bis 1010 verschoben. Rz 1001 entfällt.

6.1.27.1 Allgemeines Kleinunternehmer (ab 1.1.2025)

6.1.27.1.1. Anwendungsbereich

Rz 994 lautet:

Voraussetzung für die Regelung ist gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) zunächst, dass der Unternehmer sein Unternehmen im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat betreibt. Ein Unternehmer betreibt sein Unternehmen dort, wo der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit liegt. Auf eine Betriebsstätte im Inland bzw. im Gemeinschaftsgebiet kommt es hingegen nicht an.

Beispiel:

Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers A liegt in Deutschland. Weiters hat A eine Betriebsstätte in Österreich. A betreibt somit sein Unternehmen in Deutschland, nicht jedoch in Österreich. Für A sind daher die speziellen Regelungen des vierten Satzes von [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) zu beachten.

Weiters darf für die Anwendung der Befreiung die Kleinunternehmergrenze in Höhe von 55.000 Euro weder im laufenden noch im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten werden. Neben den oben genannten Voraussetzungen gelten für Unternehmer, die ihr Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreiben, zusätzliche Voraussetzungen. Siehe hierzu Rz 998 f.

Für Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, treten die Wirkungen der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ex lege ein (dh. antragslos). Es besteht jedoch die Möglichkeit zur Steuerpflicht zu optieren, siehe hierzu Rz 1019 ff.

Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres findet die Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) keine Anwendung ([§ 20 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994](#)).

Zur Kleinunternehmerregelung bis 31.12.2024 siehe Rz 1002 ff.

~~Anwendbar ist die Regelung auf Unternehmer, die im Inland ihr Unternehmen betreiben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens 35.000 Euro (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) betragen.~~

~~Bis 31.12.2016 ist die Regelung auf Unternehmer anwendbar, die einen Wohnsitz oder Sitz in Österreich haben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens 30.000 Euro betragen.~~

~~Hinsichtlich des Ortes, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, siehe Rz 639b.~~

~~Erzielt ein im Ausland ansässiger Unternehmer Umsätze aus der Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstückes, ist die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ebenfalls nur anwendbar, wenn er im Inland sein Unternehmen betreibt (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs C~~

97/09, Schmelz). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach Rz 639b. Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ist nicht automatisch am Ort des Mietobjekts gegeben (vgl. VwGH 7.5.2021, Ra 2020/15/0115). Alleine der Umstand, dass eine inländische Immobilienverwaltungsfirma die Verwaltung der Immobilien vornimmt, führt nicht dazu, dass der Unternehmer sein Unternehmen im Inland betreibt.

Beispiel:

Eine in München lebende Angestellte, die in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, vermietet eine Wohnung in Salzburg zu Wohnzwecken. Die Kleinunternehmerregelung ist nicht anwendbar.

Erzielt ein im Ausland ansässiger Unternehmer bis 31.12.2016 Umsätze aus der Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstückes, ist die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nur bei Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder Sitzes anwendbar (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs C-97/09, Schmelz). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach §§ 26 und 27 BAO. Von einem Wohnsitz im Inland (§ 26 BAO) ist zB auszugehen, wenn der Wohnungs- oder Hauseigentümer die Möglichkeit der jederzeitigen Benutzung der Wohnung oder (eines Teiles) des Gebäudes hat (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015) oder wenn er bei bloß gelegentlichen Vermietungen (zB an Feriengäste) rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit hat, nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen (VwGH 4.11.1980, 3235/79, zu einer Ferienwohnung, die teils der Vermietung, teils der Eigennutzung dient). Die Ansässigkeit im Inland muss im Zeitpunkt der Leistungserbringung gegeben sein, um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können (vgl. VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0034).

Beispiel:

Ein bis Ende September 2014 in Deutschland lebender Angestellter, der in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, vermietet zwei Wohnungen in Österreich.

Mit Oktober 2014 verlegte er seinen einzigen Wohnsitz nach Österreich und trat in Österreich ein neues Dienstverhältnis an. Die Kleinunternehmerregelung ist ab Oktober 2014 anwendbar.

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

6.1.27.1.2. Ermittlung der Kleinunternehmergrenze ~~35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro)~~

Rz 995 lautet:

Bei der Prüfung, ob die Kleinunternehmergrenze überschritten wird, Es sind alle Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) - außer Hilfgeschäfte (vgl. EuGH 9.7.2020, Rs [C-716/18](#), CT) einschließlich Geschäftsveräußerungen - ~~bei der Prüfung, ob die 35.000 Euro-Grenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) überschritten wird,~~ miteinzubeziehen, die im Kalenderjahr ausgeführt wurden. Es sind daher sämtliche an Unternehmer und Nichtunternehmer ausgeführte Umsätze miteinzubeziehen, die im Inland steuerbar sind. Umfasst sind daher auch innergemeinschaftliche Lieferungen sowie diesen gleichgestellte Verbringungen. Es ist auf den Zeitpunkt der Ausführung der Umsätze abzustellen, auf die Vereinnahmung der Zahlung kommt es hingegen nicht an.

Dazu gehören auch die Umsätze, die unter die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) fallen. Im Falle einer Schätzung können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (im Sinne von [§ 125 Abs. 1 lit. b BAO idF vor dem 1.1.2020](#)) angesetzt werden.

Ebenfalls miteinzubeziehen ist eine als Liebhaberei qualifizierte kleine Vermietung gemäß [§ 1 Abs. 2 LVO](#), die verpflichtend steuerfrei ist (vgl. VwGH 30.4.2015, [Ra 2014/15/0015](#)). Außer Ansatz bleiben ~~seit 1.1.2017~~ Umsätze, die nach [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. d und j, Z 9 lit. b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 UStG 1994](#) steuerfrei sind.

Umsätze, für die der Kleinunternehmer auf Grund eines Übergangs der Steuerschuld Steuerschuldner geworden ist, und innergemeinschaftliche Erwerbe sind nicht zu berücksichtigen (siehe auch Rz 994). Bei der Ermittlung der **Kleinunternehmergrenze 35.000 Euro-Grenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro)** ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze nicht von der nach [§ 24 Abs. 4 und 5 UStG 1994](#) errechneten Bemessungsgrundlage, sondern von der nach den allgemeinen Vorschriften des [§ 4 UStG 1994](#) zu ermittelnden Bemessungsgrundlage auszugehen (EuGH 29.7.2019, Rs [C-388/18](#), B).

Die Kleinunternehmergrenze beinhaltet sämtliche der oben angeführten Umsätze, die innerhalb des Kalenderjahres ausgeführt wurden. Anders als bei der bis 31.12.2024 geltenden Kleinunternehmerregelung ist jedoch bei der Berechnung der Kleinunternehmergrenze nicht auf eine unterstellte Steuerpflicht abzustellen (siehe dazu Rz 1004).

Beispiel:

Ein Frisör führt im Veranlagungszeitraum Gesamtumsätze in Höhe von 56.000 Euro aus.

Lösung:

Für die Berechnung der Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) ist auf die im Kalenderjahr ausgeführten Umsätze abzustellen. Für die Berechnung der Grenze ist somit von einem Umsatz iHv 56.000 Euro auszugehen. Daher wurde die Kleinunternehmergrenze überschritten.

6.1.27.1.3. Überschreiten der Kleinunternehmergrenze und Toleranzregelung von 10%

Rz 996 lautet:

Wird die Kleinunternehmergrenze um nicht mehr als 10% überschritten, so kann die Befreiung noch bis zum Ende des Kalenderjahres in Anspruch genommen werden (Toleranzregelung). Wird die Kleinunternehmergrenze um mehr als 10% überschritten, so entfällt die Befreiung mit diesem Zeitpunkt sofort. Dh. für jenen Umsatz, mit dem die 10% Toleranzgrenze überschritten wird, sowie für alle danach ausgeführten Umsätze ist die Befreiung nicht mehr anwendbar.

Beispiel 1:

Unternehmer B betreibt sein Unternehmen im Inland und ist als Kleinunternehmer gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) von der Steuer befreit. Im Jahr 2025 führt er von Jänner bis Oktober Umsätze iHv 54.800 Euro aus. Bis zum Ablauf des Kalenderjahres führt er noch Umsätze in Höhe von insgesamt 700 Euro und somit einen Jahresumsatz iHv 55.500 Euro aus.

Lösung:

Der Unternehmer kann die Steuerbefreiung für alle im Jahr 2025 ausgeführten Umsätze in Anspruch nehmen. Für ab 1.1.2026 ausgeführte Umsätze kann er die Befreiung in [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) nicht mehr anwenden.

Beispiel 2:

Unternehmer C betreibt sein Unternehmen im Inland und ist als Kleinunternehmer gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) von der Steuer befreit. Im Jahr 2025 führt C von Jänner bis Oktober Umsätze iHv 54.800 Euro aus. Am 1. November verkauft C eine Ware iHv 7.000 Euro.

Lösung:

Für den Verkauf der Ware am 1. November sowie für alle danach ausgeführten Umsätze kann die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) nicht angewandt werden.

Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Änderung der Verhältnisse iZm der Kleinunternehmerregelung siehe Rz 2073.

Für die Berechnung der Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) ist nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen. Somit stellt die Umsatzgrenze des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht ab (VwGH 28.10.1998, 98/14/0057).

Beispiel:

Der Unternehmer erzielt im Veranlagungszeitraum Gesamteinnahmen von 31.860 Euro, die sich wie folgt zusammensetzen:

- Einnahmen aus der Tätigkeit als selbständiger Yoga-Lehrer in Höhe von 17.400 Euro,*
- Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule in Höhe von 11.270 Euro und*
- Einnahmen aus der Vermietung einer Wohnung in Höhe von 3.190 Euro.*

Weiters tätig der Unternehmer durch die laufende 40-prozentige private Nutzung eines ansonsten unternehmerisch genutzten PCs einen Eigenverbrauch in Höhe von 750 Euro.

Für die Ermittlung der 35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) sind ab 1.1.2017 zuerst die Umsätze herauszurechnen, die für die Berechnung der Grenze nicht heranzuziehen sind:

- Umsätze aus einer Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule in Höhe von 11.270 Euro (gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 steuerfrei). Vor 1.1.2017 sind diese Umsätze bei der Ermittlung der 35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) zu berücksichtigen.*

Sodann ist von der Besteuerung der Leistungen unter Außerachtlassung der unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auszugehen und die in den Einnahmen diesfalls enthaltene USt herauszurechnen. Es ergibt sich somit folgende für die Kleinunternehmerregelung maßgebliche Umsatzhöhe:

- Umsätze aus der Tätigkeit als Yoga-Lehrer in Höhe von 14.500 Euro (Herausrechnung von 20% USt),*
- Umsätze aus der Wohnungsvermietung in Höhe von 2.900 Euro (Herausrechnung von 10% USt) und*
- Eigenverbrauch in Höhe von 750 Euro für die private Nutzung des PCs.*

Dies ergibt insgesamt maßgebliche Umsätze in Höhe von 18.150 Euro (bis 31.12.2016: 29.420 Euro). Die 35.000 Euro-Kleinunternehmergrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) ist somit nicht überschritten. Die Umsätze des Unternehmers sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei.

6.1.27.3-1.4. Toleranzgrenze von 15% Verhältnis zu anderen Befreiungen

Rz 997 lautet:

Die persönliche unechte Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) geht den echten Befreiungen (zB Ausfuhrlieferungen gemäß [§ 7 UStG 1994](#) und innergemeinschaftliche Lieferung gemäß [Art. 7 UStG 1994](#)) vor. Lediglich hinsichtlich der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge gilt gemäß [Art. 6 Abs. 5 UStG 1994](#) die unechte Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) nicht; in diesem Fall liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor.

Innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren kann der Unternehmer unter Beibehaltung der Anwendung der Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) einmal die 35.000 Euro (bzw. bis 31.12.2019: 30.000 Euro) Grenze um 15% überschreiten. Von der

~~Toleranzgrenze kann neuerlich erst wieder im fünften Jahr nach Anwendung der Toleranzgrenze Gebrauch gemacht werden (zB Anwendung der Toleranzgrenze im Jahr 2015, neuerliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der Toleranzgrenze im Jahr 2020).~~

Abweichend davon, kann die ab 1.1.2020 geltende "neue" Toleranzgrenze auch dann einmal in Anspruch genommen werden, wenn die vor dem 1.1.2020 gültige Toleranzregelung innerhalb der vorangegangenen vier Jahre bereits einmal ausgenutzt wurde.

Beispiel:

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

<i>Umsätze bis 2017:</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>Umsätze 2018:</i>	<i>33.000 Euro</i>
<i>Umsätze 2019:</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>Umsätze 2020:</i>	<i>39.000 Euro</i>
<i>Umsätze 2021:</i>	<i>44.000 Euro</i>

Im Jahr 2020 kommt weiterhin die Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung, obwohl die bis 31.12.2019 geltende Toleranzregelung innerhalb des fünfjährigen Beurteilungszeitraumes bereits einmal (im Jahr 2018) beansprucht wurde. Die im Jahr 2020 erfolgte Überschreitung der "neuen" Kleinunternehmergrenze von 35.000 Euro liegt innerhalb der 15-prozentigen Toleranz (maximal 40.250 Euro) und gilt als erstmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze innerhalb von fünf Kalenderjahren. Erst im Jahr 2021 kommt es infolge neuerlicher Überschreitung der Umsatzgrenze zu einem "Herausfallen" aus der Kleinunternehmerbefreiung.

6.1.27.1.5. Inanspruchnahme durch ausländische Unternehmer

6.1.27.1.5.1. Zusätzliche Voraussetzungen für ausländische Unternehmer

Rz 998 lautet:

Neben Unternehmern, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, können auch Unternehmer, die ihr Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreiben, die Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen (im Folgenden: EU-Unternehmer). Für Drittlandsunternehmer ist dies nicht möglich. Ein Unternehmer betreibt sein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat, wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Mitgliedstaat liegt.

Beispiel 1:

Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit von Unternehmerin S liegt in der Schweiz. Weiters hat S eine Betriebsstätte in Österreich. S betreibt somit ihr Unternehmen in der Schweiz, nicht jedoch in der EU.

Lösung:

S kann die Kleinunternehmerbefreiung nicht in Anspruch nehmen.

Neben der Einhaltung der Kleinunternehmergrenze darf bei EU-Unternehmern zusätzlich auch der unionsweite Jahresumsatz von 100.000 Euro nicht überschritten werden. Die Berechnung des unionsweiten Jahresumsatzes entspricht der Berechnung der Kleinunternehmergrenze (siehe Rz 995) auf unionsweiter Ebene. Nicht umfasst sind hingegen Umsätze bei denen der Leistungsort im Drittland liegt.

Beispiel 2:

Ein Versandhändler betreibt sein Unternehmen in Deutschland. Im Vorjahr führte er dort Umsätze durch den Verkauf von Waren iHv 40.000 Euro aus sowie zusätzlich 5.000 Euro durch innergemeinschaftliche Versandhandelslieferungen nach Österreich. Im laufenden Jahr führte er bereits Umsätze iHv 50.000 Euro in Deutschland und iHv 10.000 Euro in Österreich aus.

Lösung:

Der unionsweite Jahresumsatz des Unternehmers beträgt im Vorjahr 45.000 Euro und im laufenden Jahr 60.000 Euro. Da weder der unionsweite Jahresumsatz, noch die österreichische Kleinunternehmergrenze überschritten werden, kann der Unternehmer die Kleinunternehmerbefreiung in Österreich in Anspruch nehmen. Hierzu muss der Unternehmer die Inanspruchnahme der Befreiung über das in Deutschland hierfür vorgesehene Verfahren beantragen.

Beispiel 3:

Ein Sprachlehrer betreibt sein Unternehmen in Deutschland. Im Vorjahr führte er durch die Erbringung von Online-Sprachkursen in Deutschland einen Jahresumsatz iHv 80.000 Euro, in den Niederlanden einen Jahresumsatz iHv 40.000 Euro und in Österreich einen Jahresumsatz iHv 10.000 Euro aus.

Lösung:

Der Unternehmer kann die Kleinunternehmerbefreiung in Österreich nicht in Anspruch nehmen, weil sein unionsweiter Jahresumsatz im Vorjahr über 100.000 Euro lag.

Beispiel 4:

Der Softwareentwickler S betreibt sein Unternehmen in Estland und bietet Software zum kostenpflichtigen Download für Unternehmer und Konsumenten an. Im Jahr 2025 führte S keine Umsätze aus. Im Jahr 2026 führte er Umsätze iHv 40.000 Euro durch Downloads von Konsumenten in der EU (davon entfallen 10.000 Euro auf österreichische Konsumenten); sowie Umsätze iHv 30.000 Euro durch Downloads von Unternehmern innerhalb der EU (davon entfallen 5.000 Euro auf österreichische Unternehmer) aus.

Lösung:

Der unionsweite Jahresumsatz des Unternehmers beträgt im Jahr 2026 70.000 Euro. Da auch die Kleinunternehmergrenze nicht überschritten wurde, kommt für S die Befreiung in Österreich in Betracht.

Beispiel 5:

Eine in München lebende Angestellte, die in Deutschland nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, vermietet seit mehreren Jahren in Salzburg eine Wohnung zu Wohnzwecken. Aus dieser Tätigkeit erzielte sie in diesen Jahren jährlich Einnahmen in Höhe bis zu 30.000 Euro.

Lösung:

Da der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Deutschland liegt, kann die Unternehmerin ab 2025 die Kleinunternehmerbefreiung in Österreich in Anspruch nehmen, wenn weder der unionsweite Jahresumsatz, noch die österreichische Kleinunternehmergrenze überschritten werden. Hierzu muss die Kleinunternehmerin die Inanspruchnahme der Befreiung über das in Deutschland hierfür vorgesehene Verfahren beantragen.

Anders als bei Unternehmern, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, kann die Kleinunternehmerbefreiung bei EU-Unternehmern nur dann in Anspruch genommen werden, wenn sie über ein entsprechendes Verfahren im Ansässigkeitsstaat beantragt wird (siehe Rz 999).

Auch bei Ermittlung der Toleranzgrenze ist von den Einnahmen unter Herausrechnung der allenfalls hierin enthaltenen USt – wie in Abschn. 6.1.27.2 dargestellt – auszugehen. Bei der Prüfung, ob die Toleranzgrenze in früheren Veranlagungszeiträumen bereits überschritten wurde, ist bereits von der Netto-Umsatzgrenze im Sinne der VwGH-Judikatur auszugehen, auch wenn für die zu prüfenden Veranlagungszeiträume bereits rechtskräftige Bescheide vorliegen, die von einer Bruttoumsatzgrenze ausgegangen sind.

Beispiel:

Der Unternehmer, der für kein Veranlagungsjahr zur Steuerpflicht optiert hat, erzielte in den Jahren bis einschließlich 1996 Umsätze in Höhe von jeweils eindeutig unter 300.000 S. Im Jahr 1997 erzielte der Unternehmer Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit in Höhe von 348.000 S. In Folge der seinerzeitigen Berechnungsmethode der Kleinunternehmergrenze wurde diese um mehr als 15% überschritten. Unter Herausrechnung der 20-prozentigen USt ergab sich ein steuerpflichtiger Umsatz von 290.000 S. Es liegt hierüber ein rechtskräftiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 vor, dessen Aufrollung nicht mehr möglich ist. Die Umsätze des Jahres 1998 lagen wieder eindeutig unter 300.000 S. Im (noch nicht veranlagten) Jahr 1999 erzielte der Unternehmer Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit in Höhe von 408.000 S. Die Umsätze unter Herausrechnung der 20-prozentigen USt betragen somit 340.000 S. Der Unternehmer fällt im Jahr 1999 unter die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, da unter Berücksichtigung der VwGH-Judikatur die Kleinunternehmergrenze erstmals um nicht mehr als 15% überschritten wurde.

6.1.27.4.1.5.2 Beantragung und Zeitpunkt der Anwendung der Befreiung bei EU-Unternehmern-Abweichendes Wirtschaftsjahr

Rz 999 lautet:

Beantragt ein EU-Unternehmer die Befreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) über ein entsprechendes Verfahren in seinem Ansässigkeitsstaat und steht dem Unternehmer die Befreiung zu, so wird ihm aufgrund von [Art. 284 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG](#) von diesem Mitgliedstaat eine Identifikationsnummer mit dem Suffix „-EX“ erteilt (Kleinunternehmer-Identifikationsnummer).

Die Befreiung ist erst ab dem Zeitpunkt anwendbar, ab dem der Ansässigkeitsstaat dem Unternehmer die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer mitteilt.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer betreibt sein Unternehmen in Deutschland und überschreitet weder die Kleinunternehmergrenze für Österreich noch den unionsweiten Schwellenwert. Der Unternehmer beantragt über das Portal in Deutschland die Inanspruchnahme einer Kleinunternehmerbefreiung für Österreich. Im Zeitpunkt der Antragstellung hat der Unternehmer noch keine „-EX“ Nummer. Nach 10 Tagen erteilt Deutschland dem Unternehmer eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer, mit der die Anwendung der Befreiung für Österreich bestätigt wird.

Lösung:

Die Befreiung ist ab dem Zeitpunkt anwendbar, ab dem Deutschland dem Unternehmer die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer erteilt.

Verfügt der Unternehmer bereits über eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer und beantragt dann die Befreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#), ist die Befreiung ab jenem Zeitpunkt anwendbar, ab dem der andere Mitgliedstaat die Nummer hinsichtlich der österreichischen Befreiung aktualisiert.

Beispiel 2:

Ein Unternehmer betreibt sein Unternehmen in Deutschland und überschreitet weder die Kleinunternehmergrenze für Österreich noch den unionsweiten Schwellenwert. Der Unternehmer beantragt über das Portal in Deutschland die Inanspruchnahme einer Kleinunternehmerbefreiung für Frankreich. Daraufhin erteilt Deutschland dem Unternehmer nach dem dort geltenden Recht eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer mit dem Suffix „-EX“. Im nächsten Jahr möchte der Unternehmer auch in Österreich die Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen. Nach der Beantragung für Österreich im deutschen Portal bestätigt Deutschland gegenüber dem Unternehmer die Gültigkeit der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer hinsichtlich der Befreiung für Österreich.

Lösung:

Die Befreiung ist ab dem Zeitpunkt anwendbar, ab dem Deutschland dem Unternehmer die Gültigkeit der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer hinsichtlich der Befreiung für Österreich bestätigt.

~~Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres findet die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 keine Anwendung (§ 20 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994).~~

~~6.1.27.1.5.3. Überschreiten/Unterschreiten der Umsatzgrenze~~ Überschreiten des unionsweiten Schwellenwertes

Rz 1000 lautet:

Werden die Kleinunternehmergrenze oder der unionsweite Schwellenwert überschritten, ist die Steuerbefreiung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anwendbar. Hinsichtlich der

Kleinunternehmergrenze ist eine 10%-Toleranzgrenze zu beachten (siehe Rz 996); hinsichtlich des unionsweiten Schwellenwertes besteht eine solche Toleranzregelung nicht.

Beispiel:

Ein Versandhändler betreibt sein Unternehmen in Deutschland und verfügt über eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer. Im Jahr 2025 führte er bis 14. September Umsätze durch den Verkauf von Waren iHv 90.000 Euro für Deutschland sowie zusätzlich 9.800 Euro durch innergemeinschaftliche Versandhandelslieferungen nach Österreich aus. Am 15. September führte der Versandhändler einen weiteren Umsatz iHv 8.000 Euro aus.

Lösung:

Auf den Umsatz vom 15. September sowie auf alle danach ausgeführten Umsätze ist die Kleinunternehmerbefreiung nicht mehr anwendbar.

Ein Überschreiten der Kleinunternehmergrenze und des unionsweiten Schwellenwertes ist jedenfalls anzunehmen, wenn diese aufgrund der quartalsweisen Meldungen überschritten wurden.

Zur Festsetzung der Umsatzsteuer bei Unterlassung der Einreichung der quartalsweisen Meldung siehe Rz 3979.

~~Geht der Unternehmer zunächst von der Steuerfreiheit aus und überschreitet er im Laufe des Kalenderjahres die 35.000 Euro (bzw. bis 31.12.2019: 30.000 Euro) Grenze (bzw. innerhalb von fünf Kalenderjahren einmal die jeweils geltende Toleranzgrenze, so werden sämtliche Umsätze dieses Jahres (somit auch die schon bewirkten Umsätze nachträglich) steuerpflichtig. In diesem Fall können die schon bewirkten Umsätze als in den Voranmeldungszeitraum fallend angesehen werden, in dem die maßgebliche Umsatzgrenze überschritten wird. Eine Berichtigung der Rechnung (mit Ausweis der Umsatzsteuer), die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist möglich.~~

~~1001~~

~~Geht der Unternehmer zunächst von der Steuerpflicht aus und stellt er Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer aus und ergibt sich am Ende des Veranlagungszeitraumes, dass die 35.000 Euro (bzw. bis 31.12.2019: 30.000 Euro) Grenze nicht überschritten wurde, und gibt der Unternehmer keine Optionserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab, so kann er die Rechnungen nachträglich berichtigen. Bis zur Berichtigung schuldet der Unternehmer die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994.~~

Randzahl 1001: derzeit frei

6.1.27.62. ~~Inneregemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge durch Kleinunternehmerregelung (bis 31.12.2024)~~

6.1.27.2.1. Allgemeines

Rz 1002 lautet:

Bis 31.12.2024 war die Regelung nur auf Unternehmer anwendbar, die im Inland ihr Unternehmen betreiben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens 35.000 Euro (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) betragen.

Bis 31.12.2016 ist die Regelung auf Unternehmer anwendbar, die einen Wohnsitz oder Sitz in Österreich haben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens 30.000 Euro betragen.

Hinsichtlich des Ortes, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, siehe Rz 639b.

Erzielt ein im Ausland ansässiger Unternehmer Umsätze aus der Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstückes, ist die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ebenfalls nur anwendbar, wenn er im Inland sein Unternehmen betreibt (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs [C-97/09](#), *Schmelz*). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach Rz 639b. Alleine der Umstand, dass eine inländische Immobilienverwaltungsfirma die Verwaltung der Immobilien vornimmt, führt nicht dazu, dass der Unternehmer sein Unternehmen im Inland betreibt.

Beispiel:

Eine in München lebende Angestellte, die in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, vermietet eine Wohnung in Salzburg zu Wohnzwecken. Die Kleinunternehmerregelung ist nicht anwendbar.

Erzielt ein im Ausland ansässiger Unternehmer bis 31.12.2016 Umsätze aus der Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstückes, ist die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nur bei Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder Sitzes anwendbar (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs [C-97/09](#), *Schmelz*). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach [§§ 26](#) und [27 BAO](#). Von einem Wohnsitz im Inland ([§ 26 BAO](#)) ist zB auszugehen, wenn der Wohnungs- oder Hauseigentümer die Möglichkeit der jederzeitigen Benutzung der Wohnung oder (eines Teiles) des Gebäudes hat (VwGH 23.5.1990, [89/13/0015](#)) oder wenn er bei bloß gelegentlichen Vermietungen (zB an Feriengäste) rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit hat, nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen (VwGH 4.11.1980, [3235/79](#), zu einer Ferienwohnung, die teils der Vermietung, teils der Eigennutzung dient).

Die Ansässigkeit im Inland muss im Zeitpunkt der Leistungserbringung gegeben sein, um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können (vgl. VwGH 31.1.2019, [Ra 2017/15/0034](#)).

Beispiel:

Ein bis Ende September 2014 in Deutschland lebender Angestellter, der in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, vermietet zwei Wohnungen in Österreich.

Mit Oktober 2014 verlegte er seinen einzigen Wohnsitz nach Österreich und trat in Österreich ein neues Dienstverhältnis an. Die Kleinunternehmerregelung ist ab Oktober 2014 anwendbar.

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

Die persönliche unechte Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) geht den echten Befreiungen (zB Ausfuhrlieferungen gemäß [§ 7 UStG 1994](#) und innergemeinschaftliche Lieferung gemäß [Art. 7 UStG 1994](#)) vor. Lediglich hinsichtlich der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge gilt gemäß [Art. 6 Abs. 5 UStG 1994](#) die unechte Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) nicht; in diesem Fall liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor.

~~Randzahlen 1003 bis 1010: derzeit frei.~~

6.1.27.2.2. Ermittlung der 35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro)

Rz 1003 lautet:

Es sind alle Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) - außer Hilfgeschäfte einschließlich Geschäftsveräußerungen - bei der Prüfung, ob die 35.000 Euro-Grenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) überschritten wird, miteinzubeziehen. Dazu gehören auch die Umsätze, die unter die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) fallen. Im Falle einer Schätzung können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (im Sinne von [§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#) idF vor dem 1.1.2020) angesetzt werden.

Ebenfalls miteinzubeziehen ist eine als Liebhaberei qualifizierte kleine Vermietung gemäß [§ 1 Abs. 2 LVO](#), die verpflichtend steuerfrei ist (vgl. VwGH 30.4.2015, [Ra 2014/15/0015](#)). Außer Ansatz bleiben seit 1.1.2017 Umsätze, die nach [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. d und j, Z 9 lit. b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 UStG 1994](#) steuerfrei sind.

Umsätze, für die der Kleinunternehmer auf Grund eines Übergangs der Steuerschuld Steuerschuldner geworden ist, und innergemeinschaftliche Erwerbe sind nicht zu berücksichtigen (siehe auch Rz 1002). Bei der Ermittlung der 35.000 Euro-Grenze (bis

31.12.2019: 30.000 Euro) ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze nicht von der nach [§ 24 Abs. 4 und 5 UStG 1994](#) errechneten Bemessungsgrundlage, sondern von der nach den allgemeinen Vorschriften des [§ 4 UStG 1994](#) zu ermittelnden Bemessungsgrundlage auszugehen (EuGH 29.7.2019, Rs [C-388/18](#), B).

Rz 1004 lautet:

Für die Berechnung der Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) ist nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen. Somit stellt die Umsatzgrenze des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht ab (VwGH 28.10.1998, [98/14/0057](#)).

Beispiel:

Der Unternehmer erzielt im Veranlagungszeitraum Gesamteinnahmen von 31.860 Euro, die sich wie folgt zusammensetzen:

- *Einnahmen aus der Tätigkeit als selbständiger Yoga-Lehrer in Höhe von 17.400 Euro,*
- *Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule in Höhe von 11.270 Euro und*
- *Einnahmen aus der Vermietung einer Wohnung in Höhe von 3.190 Euro.*

Weiters tätig der Unternehmer durch die laufende 40-prozentige private Nutzung eines ansonsten unternehmerisch genutzten PCs einen Eigenverbrauch in Höhe von 750 Euro.

Für die Ermittlung der 35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) sind ab 1.1.2017 zuerst die Umsätze herauszurechnen, die für die Berechnung der Grenze nicht heranzuziehen sind:

- *Umsätze aus einer Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule in Höhe von 11.270 Euro (gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994](#) steuerfrei). Vor 1.1.2017 sind diese Umsätze bei der Ermittlung der 35.000 Euro-Umsatzgrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) zu berücksichtigen.*

Sodann ist von der Besteuerung der Leistungen unter Außerachtlassung der unechten Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) auszugehen und die in den Einnahmen diesfalls enthaltene USt herauszurechnen. Es ergibt sich somit folgende für die Kleinunternehmerregelung maßgebliche Umsatzhöhe:

- *Umsätze aus der Tätigkeit als Yoga-Lehrer in Höhe von 14.500 Euro (Herausrechnung von 20% USt),*
- *Umsätze aus der Wohnungsvermietung in Höhe von 2.900 Euro (Herausrechnung von 10% USt) und*
- *Eigenverbrauch in Höhe von 750 Euro für die private Nutzung des PCs.*

Dies ergibt insgesamt maßgebliche Umsätze in Höhe von 18.150 Euro (bis 31.12.2016: 29.420 Euro). Die 35.000 Euro-Kleinunternehmergrenze (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) ist somit nicht überschritten. Die Umsätze des Unternehmers sind gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) unecht steuerfrei.

6.1.27.2.3. Toleranzgrenze von 15%

Rz 1005 lautet:

Innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren kann der Unternehmer - unter Beibehaltung der Anwendung der Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) - einmal die 35.000 Euro (bzw. bis 31.12.2019: 30.000 Euro) - Grenze um 15% überschreiten. Von der Toleranzgrenze kann neuerlich erst wieder im fünften Jahr nach Anwendung der Toleranzgrenze Gebrauch gemacht werden (zB Anwendung der Toleranzgrenze im Jahr 2015, neuerliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der Toleranzgrenze im Jahr 2020).

Abweichend davon, kann die ab 1.1.2020 geltende "neue" Toleranzgrenze auch dann einmal in Anspruch genommen werden, wenn die vor dem 1.1.2020 gültige Toleranzregelung innerhalb der vorangegangenen vier Jahre bereits einmal ausgenutzt wurde.

Beispiel:

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

<i>Umsätze bis 2017:</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>Umsätze 2018:</i>	<i>33.000 Euro</i>
<i>Umsätze 2019:</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>Umsätze 2020:</i>	<i>39.000 Euro</i>
<i>Umsätze 2021:</i>	<i>44.000 Euro</i>

Im Jahr 2020 kommt weiterhin die Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung, obwohl die bis 31.12.2019 geltende Toleranzregelung innerhalb des fünfjährigen Beurteilungszeitraumes bereits einmal (im Jahr 2018) beansprucht wurde. Die im Jahr 2020 erfolgte Überschreitung der "neuen" Kleinunternehmergrenze von 35.000 Euro liegt innerhalb der 15-prozentigen Toleranz (maximal 40.250 Euro) und gilt als erstmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze innerhalb von fünf Kalenderjahren. Erst im Jahr 2021 kommt es infolge neuerlicher Überschreitung der Umsatzgrenze zu einem "Herausfallen" aus der Kleinunternehmerbefreiung.

Rz 1006 lautet:

Auch bei Ermittlung der Toleranzgrenze ist von den Einnahmen unter Herausrechnung der allenfalls hierin enthaltenen USt - wie in Abschn. 6.1.27.2.2 dargestellt - auszugehen. Bei der Prüfung, ob die Toleranzgrenze in früheren Veranlagungszeiträumen bereits überschritten wurde, ist bereits von der Netto-Umsatzgrenze im Sinne der VwGH-Judikatur auszugehen, auch wenn für die zu prüfenden Veranlagungszeiträume bereits rechtskräftige Bescheide vorliegen, die von einer Bruttoumsatzgrenze ausgegangen sind.

Beispiel:

Der Unternehmer, der für kein Veranlagungsjahr zur Steuerpflicht optiert hat, erzielte in den Jahren bis einschließlich 1996 Umsätze in Höhe von jeweils eindeutig unter 300.000 S. Im Jahr 1997 erzielte der Unternehmer Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit in Höhe von 348.000 S. In Folge der seinerzeitigen Berechnungsmethode der Kleinunternehmergrenze wurde diese um mehr als 15% überschritten. Unter Herausrechnung der 20-prozentigen USt ergab sich ein steuerpflichtiger Umsatz von 290.000 S. Es liegt hierüber ein rechtskräftiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 vor, dessen Aufrollung nicht mehr möglich ist. Die Umsätze des Jahres 1998 lagen wieder eindeutig unter 300.000 S. Im (noch nicht veranlagten) Jahr 1999 erzielte der Unternehmer Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit in Höhe von 408.000 S. Die Umsätze unter Herausrechnung der 20-prozentigen USt betragen somit 340.000 S. Der Unternehmer fällt im Jahr 1999 unter die unechte Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#), da unter Berücksichtigung der VwGH-Judikatur die Kleinunternehmergrenze erstmals um nicht mehr als 15% überschritten wurde.

6.1.27.2.4. Abweichendes Wirtschaftsjahr

Rz 1007 lautet:

Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres findet die Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) keine Anwendung ([§ 20 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994](#)).

6.1.27.2.5. Überschreiten/Unterschreiten der Umsatzgrenze

Rz 1008 lautet:

Geht der Unternehmer zunächst von der Steuerfreiheit aus und überschreitet er im Laufe des Kalenderjahres die 35.000 Euro (bzw. bis 31.12.2019: 30.000 Euro) - Grenze (bzw. innerhalb von fünf Kalenderjahren einmal die jeweils geltende Toleranzgrenze), so werden sämtliche Umsätze dieses Jahres (somit auch die schon bewirkten Umsätze nachträglich) steuerpflichtig. In diesem Fall können die schon bewirkten Umsätze als in den Voranmeldungszeitraum fallend angesehen werden, in dem die maßgebliche Umsatzgrenze überschritten wird. Eine Berichtigung der Rechnung (mit Ausweis der Umsatzsteuer), die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist möglich.

Rz 1009 lautet:

Geht der Unternehmer zunächst von der Steuerpflicht aus und stellt er Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer aus und ergibt sich am Ende des Veranlagungszeitraumes, dass die 35.000 Euro (bzw. bis 31.12.2019: 30.000 Euro) - Grenze nicht überschritten wurde, und gibt der Unternehmer keine Optionserklärung gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) ab, so kann er die Rechnungen nachträglich berichtigen. Bis zur Berichtigung schuldet der Unternehmer die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#).

6.1.27.2.6. Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge durch Kleinunternehmer

Rz 1010 lautet:

Die persönliche unechte Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) geht den echten Befreiungen (zB Ausfuhrlieferungen gemäß [§ 7 UStG 1994](#) und innergemeinschaftliche Lieferung gemäß [Art. 7 UStG 1994](#)) vor. Lediglich hinsichtlich der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge gilt gemäß [Art. 6 Abs. 5 UStG 1994](#) die unechte Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) nicht; in diesem Fall liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor.

6.1.28. Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen

Aufgrund der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, erfolgten Anpassung von [§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994](#) werden Rz 1011 und die Überschrift zu Abschnitt 6.1.28.5. angepasst.

6.1.28.1. Allgemeines

Rz 1011 lautet:

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

- Sonstige Leistungen von Zusammenschlüssen von begünstigten Unternehmern an ihre Mitglieder, soweit sie unmittelbar zur Ausführung begünstigter Umsätze verwendet werden,
- sonstige Leistungen von begünstigten Unternehmern untereinander, soweit sie unmittelbar zur Ausführung begünstigter Umsätze verwendet werden (**bis 31.12.2024**),
- Personalgestellung von begünstigten Unternehmern an Zusammenschlüsse begünstigter Unternehmer (**bis 31.12.2024**).

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

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

6.1.28.5. Leistungen zwischen den Unternehmen (Rechtslage bis 31.12.2024)

[...]

6.3. Kleinunternehmer, Option zur Steuerpflicht

Rz 1019 und Rz 1022 werden aufgrund der Erweiterung der Kleinunternehmerbefreiung auf andere EU-Unternehmer durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, angepasst.

6.3.1. Option zur Steuerpflicht (Verzichtserklärung)

Rz 1019 lautet:

Der Unternehmer kann gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) durch eine schriftliche, beim Finanzamt einzureichende Erklärung auf die Anwendung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) verzichten und damit zu der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optieren.

Eine Optionserklärung gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) hat keine Auswirkung auf die unter die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) fallenden Umsätze.

Beispiel:

Ein unter die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) fallender Landwirt erzielt aus der Vermietung einer Eigentumswohnung im Veranlagungszeitraum Mieteinnahmen in Höhe von 7.500 Euro. Die unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallenden - allenfalls geschätzten - Einnahmen betragen im Veranlagungszeitraum 11.000 Euro.

Eine Optionserklärung gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) bewirkt die Steuerpflicht der Mieteinnahmen. Die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) wird hierdurch nicht berührt.

Betreibt der Unternehmer sein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat, erfolgt der Verzicht über das entsprechende Verfahren in diesem Mitgliedstaat im Wege einer Aktualisierung der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer oder durch Beendigung der Inanspruchnahme des Verfahrens iSd [Art. 6a UStG 1994](#). Sofern keine gegenteiligen Informationen vorliegen, wird angenommen, dass der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ab jenem Kalenderjahr ausgeübt wird, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Verzicht im anderen Mitgliedstaat bekannt gegeben wurde. Ab Wegfall der Befreiung ist der Unternehmer für fünf Jahre an die Steuerpflicht gebunden.

Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Änderung der Verhältnisse iZm der Kleinunternehmerregelung siehe Rz 2073.

6.3.3. Widerruf der Verzichtserklärung

Rz 1022 lautet:

Erst nach Ablauf des fünfjährigen Bindungszeitraumes kann gemäß § 6 Abs. 3 dritter ~~und vierter~~ Satz UStG 1994 die Verzichtserklärung bis zum Ablauf des ersten Monats eines Kalenderjahres widerrufen und die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer wiederum in Anspruch genommen werden. **Unternehmer, die ihr Unternehmen nicht im Inland betreiben, können die Verzichtserklärung widerrufen, indem sie die Kleinunternehmerbefreiung in einem Verfahren iSd [Art. 6a UStG 1994](#) in ihrem Ansässigkeitsstaat beantragen.**

Beispiel 1:

Sachverhalt zunächst wie Beispiel in Abschnitt 6.3.2., K gibt in weiterer Folge im Jahr 2022 neuerlich eine Verzichtserklärung ab, die er bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2022 nicht wieder zurücknimmt.

K ist für die Jahre 2022 bis einschließlich 2026 an seine Erklärung gebunden und hat seine Umsätze zu versteuern. Gibt er bis Ende Jänner 2027 eine Widerrufserklärung ab, so kann er frühestens ab dem Jahr 2027 seine Umsätze wieder steuerfrei behandeln.

Beispiel 2:

Ein Unternehmer hat für das Jahr 2018 "sicherheitshalber" eine Verzichtserklärung gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) abgegeben.

*Diese Verzichtserklärung entfaltet nur Wirkung, wenn der Unternehmer die für 2018 geltende Kleinunternehmergrenze von 30.000 Euro unterschritten hat bzw. in die **für 2018 geltende** 15-prozentige Toleranzregelung fallen würde. Nur in diesen Fällen wird die fünfjährige Bindungswirkung ausgelöst. Der Unternehmer könnte frühestens mit Wirkung für das Jahr 2023 die für das Jahr 2018 abgegebene Optionserklärung widerrufen. Die mit 1.1.2020 erfolgte Anhebung der Kleinunternehmergrenze auf 35.000 Euro ([§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) idF StRefG 2020, BGBl. I Nr. 103/2019) **bzw. die Änderungen durch das AbgÄG 2024, BGBl. I Nr. 113/2024, haben** in diesem Zusammenhang keine Bedeutung.*

Hätte der Unternehmer im Jahr 2018 die Kleinunternehmergrenze überschritten und käme auch die Toleranzregelung nicht zum Tragen, ist eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht erforderlich, seine Umsätze sind jedenfalls steuerpflichtig.

Wird eine derartige Erklärung dennoch abgegeben, entfaltet sie keine Rechtswirkung, sodass die fünfjährige Bindungswirkung nicht ausgelöst wird.

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

Rz 1051 wird um eine Klarstellung zum elektronischen Datensatz nach der [Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019](#), BGBl. II Nr. 344/2018, und dessen Aufbewahrung ergänzt.

Rz 1051 lautet:

[...]

Wird die Ausfuhr im Rahmen des ECS (Export Control System) erbracht oder beim Touristenexport der Ausgang der Ware entsprechend der Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019 (Zoll-TE-Inf-V 2019), BGBl. II Nr. 344/2018, bestätigt, stellt der beim Zollamt befindliche elektronische Datensatz das Original des Ausfuhrnachweises dar. Diesfalls erstreckt sich die Aufbewahrungspflicht des liefernden Unternehmers für den Ausfuhrnachweis auf den Ausdruck des vom Zollamt übermittelten Datensatzes (pdf-File) bzw. ist insoweit auch eine elektronische Aufbewahrung möglich.

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

[...]

10. Steuersätze ([§ 10 UStG 1994](#))

10.2.1.1. Gegenstände der Anlage 1 Z 1 – Z 35

In Rz 1173d werden die Aussagen der Fachinformation betreffend den Steuersatz bei Milch und Milcherzeugnissen aufgenommen. Die derzeitigen Aussagen in Rz 1173d werden in die neue Rz 1173e verschoben.

Rz 1173d lautet:

~~Begünstigt sind Waren der monatlichen Damenhygiene, wie etwa hygienische Binden (Einlagen), Tampons aus Stoffen aller Art, Menstruationstassen, Menstruationsschwämmchen und Periodenhosen. Ebenso begünstigt sind Slipeinlagen.~~

Milchmischgetränke oder auch Joghurtgetränke (und andere Milchgetränke) – auch mit anderen Zusätzen als Früchten, Nüssen oder Kakao (insbesondere verschiedene andere Pflanzenteile) – unterliegen gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 1](#) iVm [Anlage 1 Z 23 UStG 1994](#) dem ermäßigten Steuersatz iHv 10 Prozent. Lediglich Zusätze von Kaffee, Tee oder Mate und von Auszügen, Essenzen und Konzentraten aus Kaffee, Tee oder Mate und von Zubereitungen auf der Grundlage dieser Waren schließen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aus.

Rz 1173e lautet:

Begünstigt sind Waren der monatlichen Damenhygiene, wie etwa hygienische Binden (Einlagen), Tampons aus Stoffen aller Art, Menstruationstassen, Menstruationsschwämmchen und Periodenhosen. Ebenso begünstigt sind Slipeinlagen.

Randzahl 1174: *derzeit frei.*

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

11.1.5.15. Rechnungsberichtigung Touristenexport

Rz 1535 wird an die Vorgangsweise nach der [Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019](#), BGBl. II Nr. 344/2018, angepasst.

Rz 1535 lautet:

Wurden in den Fällen des Touristenexportes Rechnungen mit offenem Steuerausweis gelegt, kann eine Rechnungsberichtigung unterbleiben, ohne dass eine Steuerschuld nach [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) entsteht, wenn der Unternehmer die Rechnung, in der die Steuer offen ausgewiesen wurde, zurückerhalten hat. Die Rechnung muss der Unternehmer bei seinen Unterlagen über den maßgeblichen Umsatz aufbewahren und in seinen Aufzeichnungen darauf hinweisen. **Weiters kann eine Rechnungsberichtigung auch unterbleiben, sofern der Ausgang der Ware entsprechend der Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019 (Zoll-TE-Inf-V 2019), BGBl. II Nr. 344/2018, bestätigt und der vom Zollamt übermittelte Datensatz gemäß Rz 1051 aufbewahrt wird.**

In Rz 1627 werden Aussagen zu der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, geänderten vereinfachten Rechnungslegung eingearbeitet, die Überschrift des Abschnitts wird angepasst.

11.6. Kleinbetragsrechnungen und vereinfachte Rechnungen

Rz 1627 lautet:

Kleinunternehmer gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) können ab 1.1.2025 die vereinfachte Rechnungslegung im Sinne von [§ 11 Abs. 6 UStG 1994](#) unabhängig vom in der Rechnung ausgewiesenen Betrag anwenden. Die in der Rechnung anzuführenden Angaben bleiben davon unberührt.

Randzahlen 1627~~8~~ bis 1637: *derzeit frei.*

11.14. Unberechtigter Steuerausweis

In Rz 1771 werden Aussagen aus dem Urteil des EuGH vom 30.1.2024, Rs [C-442/22](#), P sp. z o.o. gegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung eingearbeitet.

Rz 1771 lautet:

Die Steuerschuld nach [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des [§ 11 Abs. 1 UStG 1994](#) erfüllt (siehe Rz 1505 ff). Der Zweck der Regelung liegt darin, einem unberechtigten

Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen (VwGH 26.6.2001, [2001/14/0023](#)).

Eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer kann berichtigt werden, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, ohne dass eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung abhängig gemacht werden darf (EuGH 19.9.2000, Rs [C-454/98](#), *Schmeink & Cofreth und Strobel*, oder EuGH 8.5.2019, Rs [C-712/17](#), *EN.SA. Srl*).

Im Fall, dass ein Arbeitnehmer eines Mehrwertsteuerpflichtigen ohne dessen Wissen und Zustimmung eine falsche Mehrwertsteuerrechnung unter Verwendung der Identität seines Arbeitgebers als Steuerpflichtigen ausstellt, ist dieser Arbeitnehmer als diejenige Person anzusehen, die die Mehrwertsteuer ausweist, es sei denn, der Steuerpflichtige hat nicht die zumutbare Sorgfalt an den Tag gelegt, um das Handeln des Arbeitnehmers zu überwachen (EuGH 30.1.2024, Rs [C-442/22](#), *P sp. z o.o. gegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie*).

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

In Rz 1802 werden Aussagen aus dem Erkenntnis des VwGH vom 14.8.2023, [Ra 2021/13/0096](#), eingearbeitet. Weiters wird eine Klarstellung vorgenommen.

Rz 1802 lautet:

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich bei allen für das Unternehmen ausgeführten Umsätzen und bei der Einfuhr jeder Art von Gegenständen für das Unternehmen zulässig. Im Allgemeinen ist nicht zu unterscheiden, für welche Zwecke der für das Unternehmen bezogene Gegenstand oder die für das Unternehmen in Anspruch genommene sonstige Leistung verwendet wird (Ausnahmen siehe Rz 1914 bis Rz 2005). Der Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn ein für das Unternehmen bezogener oder eingeführter Gegenstand unter dem Einkaufspreis veräußert wird oder weder mittelbar noch unmittelbar der Ausführung eigener Umsätze (zB bei Untergang der Ware) dient, oder wenn der Unternehmer sonstige Leistungen zur Ausführung seiner steuerpflichtigen Umsätze in Anspruch nimmt, letztlich jedoch diese Umsätze nicht ausführt (zB "versunkene Kosten").

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

Der Vorsteuerabzug ist jedoch zu versagen, wenn der Unternehmer Vorleistungen zur Ausführung seiner steuerpflichtigen Umsätze in Anspruch nimmt, letztlich jedoch damit Umsätze bewirkt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. EuGH 12.11.2020, Rs [C-42/19](#), *Sonaecom SGPS SA*). Für von Dritten bezogene Dienstleistungen, die eine Holdinggesellschaft gegen Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt, steht kein Vorsteuerabzug zu, wenn erstens die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Ausgangsumsätzen der Holdinggesellschaft, sondern mit den weitgehend steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen, zweitens diese Eingangsleistungen in den Preis der an die Tochtergesellschaften erbrachten steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und drittens diese Leistungen nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holdinggesellschaft gehören (siehe EuGH 8.9.2022, Rs [C-98/21](#), *Finanzamt R*).

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

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

12.1.2. Vorsteuerabzug aufgrund der Rechnung

12.1.2.1. Rechnung mit gesondertem Steuerausweis

In Rz 1815 wird das Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2023, [Ra 2020/13/0050](#), 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.

Wurden die verrechneten Leistungen aber nicht bewirkt, besteht auch kein Recht auf Vorsteuerabzug, wobei es auf eine Gut- oder Bösgläubigkeit des Unternehmers, der den Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nicht ankommt (vgl. VwGH 29.3.2023, [Ra 2020/13/0050](#) mVa EuGH 27.6.2018, Rs [C-459/17](#), SGI und Rs [C-460/17](#), SNC).

In Rz 1828 erfolgt eine Klarstellung.

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 unvollständige Angabe des Abnehmers) aufweist, so berechtigt diese Abrechnung nur nach entsprechender Rechnungsberichtigung durch den Leistenden, oder wenn die Finanzverwaltung **aus vom Leistungsempfänger beigebrachten Unterlagen über alle notwendigen Informationen 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 O6*, **Rn 46**, 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).

12.2.4.2. Ertragsteuerliche Bestimmungen

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

In Rz 1919b wird aufgrund der Klarstellung im Erkenntnis des VwGH vom 20.3.2024, [Ra 2022/15/0099](#), der Satz zur Zuordnung einer für private Wohnzwecke gewidmeten Wohnung samt Verweis gestrichen.

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 28.5.2009, [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 abziehbaren 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](#))

Rz 1929 wird um Aussagen zum funktionierenden Mietmarkt und zur Renditemiete, insb. des VwGH vom 21.6.2023, [Ro 2023/15/0008](#), zur Renditemiete, ergänzt und zur besseren Lesbarkeit neu formatiert.

Rz 1929 lautet:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12.10.1. Begriff

In Rz 2073 erfolgt eine Klarstellung hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung von Kleinunternehmern, die in die Steuerpflicht optieren bzw. in umgekehrten Fällen.

Rz 2073 lautet:

~~Dies wäre etwa dann der Fall~~ **Eine Änderung der Verhältnisse liegt etwa dann vor**, wenn ein bisheriger (unecht befreiter) Kleinunternehmer zur Regelbesteuerung optiert oder ein bisher regelbesteuertes Unternehmen zum (unecht befreiten) Kleinunternehmer wird. [...]

In Rz 2074 wird ein Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 17.5.2023, [Ra 2022/13/0096](#), 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](#)). 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 besteufter 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](#), **VwGH 17.5.2023**, [Ra 2022/13/0096](#)).

12.10.3.5. Laufende Änderung

In Rz 2084 werden Beispiele zur Vorsteuerberichtigung aufgrund des (unterjährigen) Wegfalls der Kleinunternehmerbefreiung eingearbeitet.

Rz 2084 lautet

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

Beispiel 1:

Es wird eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000 Euro) angeschafft, welche im Jahr der Anschaffung ausschließlich zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet wird. Im nächsten Jahr wie auch in den Folgejahren wird diese Maschine zu 50% zur Ausführung steuerpflichtiger und zu 50% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet.

Lösung:

Die zu Gunsten des Unternehmers zu berichtigende Vorsteuer beträgt im zweiten Jahr und in den folgenden drei Jahren 1/5 von 10.000 Euro, davon 50%, somit je 1.000 Euro. Es kommt daher insgesamt zu einer Vorsteuerberichtigung von 4.000 Euro.

Wäre diese Maschine im Jahr der Anschaffung ausschließlich zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet worden, wäre die Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Unternehmers wie folgt durchzuführen: Der im Jahr der Änderung zustehende Vorsteuerbetrag beträgt 1.000 Euro (50% von 1/5 von 10.000 Euro). Dieser Betrag ist 1/5 des im Jahr der Anschaffung tatsächlich geltend gemachten Vorsteuerabzuges gegenüberzustellen, das sind 2.000 Euro. Der für vier Jahre zu Lasten des Unternehmers zu

berichtigende Vorsteuerabzug beträgt daher jährlich 1.000 Euro, insgesamt daher 4.000 Euro.

[...]

Beispiel 12:

Ein Unternehmer U erzielt steuerpflichtige Umsätze als Immobilienmakler und gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994](#) steuerfreie Umsätze als Bausparkassenvertreter. 2016 schafft U eine neue IT-Infrastruktur (darauf entfallende Vorsteuer: 6.000 Euro) an, die er ausschließlich für unternehmerische Zwecke nutzt. Gemäß seinem Umsatzverhältnis macht U im Jahr der Anschaffung und Innutzungnahme einen Vorsteuerabzug im Ausmaß von 60% geltend. Im Jahr 2017 erzielt U 75% steuerpflichtige und 25% steuerfreie Umsätze.

Lösung:

Die für die IT-Infrastruktur vorzunehmende Vorsteuerberichtigung ist anhand der Nutzung des Gegenstands im gesamten Jahr (und nicht nach der letzten Nutzung des Jahres 2017) vorzunehmen. Es kommt demnach zu einer Berichtigung von 180 Euro zugunsten des U ($6.000 \text{ Euro} / 5 = 1.200 \text{ Euro} * 15\% = 180 \text{ Euro}$).

[...]

Beispiel 23:

A errichtet im Jahr 2013 ein Gebäude (Geschäftsräumlichkeiten) und nutzt es für steuerpflichtige Umsätze. Er zieht die Vorsteuer in Höhe von 100.000 Euro im Jahr 2013 zur Gänze ab. Am 10.10.2017 schließt A einen Mietvertrag mit einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter ab.

A kann gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) iVm [§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994](#) nicht auf die Anwendung der Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) verzichten. Die Vermietung erfolgt daher unecht steuerfrei. Der Mieter bezieht das Objekt vertragsgemäß am 21.10.2017.

Lösung:

Es kommt zu einer Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Die Vorsteuerberichtigung für das Jahr 2017 berechnet sich nach der Nutzung des Gebäudes im Jahr 2017. Diese erfolgte an 72 von 365 Tagen steuerfrei. Die steuerpflichtige Nutzung erstreckt sich bis 20.10.2017 (293 Tage). Das entspricht einer steuerfreien Nutzung im Ausmaß von 19,73% im Jahr 2017 (72 von 365 Tagen steuerfreie Nutzung).

Es ist eine Vorsteuerkorrektur zu Lasten des A im Ausmaß von 986,50 Euro ($1/20$ von $100.000 \text{ Euro} * 19,73\%$) spätestens in der Voranmeldung 12/2017 vorzunehmen.

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

Beispiel 4:

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

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

Lösung:

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

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

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

Beispiel 5:

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

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

Lösung:

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

Im Jahr 01 erzielt K 40% steuerfreie sowie 60% steuerpflichtige Umsätze. Gemäß seinem Umsatzverhältnis kann K im Jahr 01 einen Vorsteuerabzug im Ausmaß von 60% geltend machen, somit 3.600 Euro.

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

12.11. Änderung der Verhältnisse beim Umlaufvermögen und sonstigen Leistungen

12.11.1. Besonderheiten iZm der Berichtigung bei Istbesteuerung beim Umlaufvermögen und sonstigen Leistungen (Rechtslage ab 1.1.2013)

In Rz 2105 werden die mit dem AbgÄG 2024 umgesetzten Änderungen iZm der Kleinunternehmerregelung eingearbeitet.

Rz 2105 lautet:

Für Anwendungsfälle siehe Rz 2101. Zur allgemeinen Systematik siehe Rz 2086.

Beispiel 1:

Im Umlaufvermögen des Kleinunternehmers A befinden sich Gegenstände, die er im Jahr 2019 angeschafft hat. Den Kaufpreis von 500 Euro bezahlt er im Jahr 2020. Im selben Jahr verzichtet er auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung. Seine Umsätze sind zur Gänze steuerpflichtig.

Lösung:

Es kommt zu einer Änderung der Verhältnisse nach [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#). A kann die positive Vorsteuerberichtigung im Jahr 2020 vollständig geltend machen.

Beispiel 2:

Im Umlaufvermögen des Unternehmers A befinden sich Gegenstände, die er im Jahr 2019 angeschafft hat. Den Kaufpreis von 500 Euro bezahlt er im Jahr 2020. Im selben Jahr ~~betragen~~**liegen** seine Umsätze ~~nicht mehr als 35.000 Euro~~**unter der Kleinunternehmergrenze** und es kommt zur Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung.

Lösung:

~~Es kommt zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs. 11 UStG 1994. A muss die Vorsteuerberichtigung im Jahr 2020 vornehmen, muss also die grundsätzlich abziehbare Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt berichtigen. Im Voranmeldungszeitraum, in dem A die Lieferung der Gegenstände bezahlt, kann er den Vorsteuerabzug gemäß den Verhältnissen des Jahres 2019 vollständig vornehmen. Es kommt jedoch zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs. 11 UStG 1994. A muss die Vorsteuerberichtigung im Jahr 2020 vornehmen, muss also die grundsätzlich abziehbare Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt berichtigen.~~

Randzahlen 2106 bis 2115: derzeit frei.

14. Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen ([§ 14 UStG 1994](#))

14.2. Verordnungsermächtigung

14.2.1. Vorsteuerpauschalierung aufgrund von Verordnungen

In Rz 2252 wird die Verordnung BGBl. II Nr. 165/2024, mit der die Verordnung BGBl. II Nr. 48/2014 idF der Verordnung BGBl. II Nr. 247/2020 geändert wurde, eingearbeitet.

Rz 2252 lautet:

Die Inanspruchnahme der Pauschalierungen ist idR an das Nichtüberschreiten von Umsatzgrenzen gebunden. Für die Ermittlung der Umsatzgrenze ist idR [§ 125 Abs. 2 BAO](#) anzuwenden. Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze im Sinne des [§ 125 Abs. 2 BAO](#) dar.

Die maßgebenden Umsatzgrenzen sind:

- Bestimmte Berufsgruppen, [VO des BMF, BGBl. Nr. 627/1983](#): Die Umsätze für freiberuflich tätige Unternehmer dürfen im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 255.000 Euro betragen haben. Für nichtbuchführungspflichtige Handels- und Gewerbetreibende gelten die jeweiligen Grenzen zur Buchführung. Für die angeführten Tätigkeiten gemeinnütziger Einrichtungen gelten keine Umsatzgrenzen.
- [...]

- Verordnung betreffend das Einstellen fremder Pferde (BGBl. II Nr. 48/2014 idF BGBl. II Nr. ~~159/2014~~**165/2024**): Der Unternehmer darf weder buchführungspflichtig sein noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden. Liegen Umsätze vor, die ertragsteuerlich zu Einkünften gemäß [§ 21 EStG 1988](#) führen, ist die Verordnung nur anwendbar, wenn eine Umsatzgrenze von **4600.000 Euro (für Veranlagungszeiträume vor dem Kalenderjahr 2024: 400.000 Euro)** nicht überschritten wird. Zur Berechnung der Grenze und dem Eintritt der Folgen des Über- oder Unterschreitens ist [§ 125 Abs. 2 BAO](#) sinngemäß anzuwenden.

[...]

Rz 2279 wird samt Überschrift an die Verordnung BGBl. II Nr. 165/2024, mit der die Verordnung BGBl. II Nr. 48/2014 idF der Verordnung BGBl. II Nr. 247/2020 geändert wurde, angepasst und aktualisiert.

14.3.6. Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 48/2014 idF BGBl. II Nr. 165/2024~~247/2020~~ - Einstellen fremder Pferde ([Pferdepauschalierungsverordnung](#))

Rz 2279 lautet:

Unter die Verordnung fallende Umsätze sind, ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung, Umsätze aus dem Einstellen fremder Pferde (Pensionshaltung von Pferden), die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport, selbständigen oder gewerblichen, nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden. Die Anwendung der Verordnung setzt voraus, dass zumindest die Grundversorgung der Pferde (Unterbringung, Zurverfügungstellung von Futter und Mistentsorgung oder -verbringung) abgedeckt ist. Sämtliche mit Leistungen im Rahmen der Pensionshaltung von Pferden (zB Pflege) verbundene Kosten und somit auch die Kosten der Grundversorgung sind vom Durchschnittssatz abgedeckt.

Die mit diesen Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuerbeträge können mittels eines Durchschnittssatzes in Höhe von ~~3127~~ Euro (vom 1.1.2014 bis 31.3.2020: 24 Euro; **vom 1.4.2020 bis 31.3.2024: 27 Euro**) pro Pferd und Kalendermonat abgezogen werden. Wird das Pferd nicht den ganzen Monat eingestellt, so ist der Durchschnittssatz zu aliquotieren.

Beispiel:

Im Monat April 2024~~0~~ sind bei einem nichtbuchführenden Pferdeeinstellbetrieb 15 fremde Pferde (Pensionshaltung von Pferden) eingestellt, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden. Pro Pferd und Monat verrechnet der Unternehmer 3500 Euro exklusive 20% Umsatzsteuer (~~420360~~ Euro inklusive 20% Umsatzsteuer) an Einstellgebühren. Am 16. April wird ein sechzehntes Pferd aufgenommen. Der Unternehmer verrechnet für den Monat April eine Einstellgebühr in Höhe von 1750 Euro exklusive 20% Umsatzsteuer (~~210180~~ Euro inklusive 20% Umsatzsteuer).

Bei Anwendung der Verordnung können für den Monat April 2024 ~~480,50~~ **480,50** ~~18,50~~ Euro an Vorsteuern pauschal geltend gemacht werden (15 Pferde x ~~3127~~ Euro; 1 Pferd x ~~15,50~~ **15,50** ~~13,50~~ Euro). Die auf die Umsätze (15 Pferde x ~~3500~~ Euro; 1 Pferd x ~~1750~~ Euro) entfallende Umsatzsteuer beträgt ~~1.085,930~~ Euro, woraus sich für den Monat April 2024 ~~40~~ eine Zahllast von ~~604,50~~ **604,50** ~~11,50~~ Euro ergibt.

Nicht im Durchschnittssatz enthalten sind Vorsteuerbeträge, die aus der Lieferung von ertragsteuerlich als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu qualifizierendem unbeweglichen Anlagevermögen (zB Stallgebäude) stammen, insoweit es der Pensionshaltung von Pferden dient. Diese Vorsteuerbeträge können bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) gesondert abgezogen werden.

Randzahlen 2280 bis 2287: *derzeit frei*

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

16.1. Minderung, Erhöhung

16.1.1. Allgemeines

In Rz 2381 wird das Erkenntnis des VwGH vom 24.8.2023, [Ra 2023/13/0052](#), eingearbeitet, mit der Aussage, dass es zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage kommt, wenn kein steuerpflichtiger Leistungsaustausch zugrunde liegt.

Rz 2381 lautet:

Voraussetzung für die Berichtigungspflicht ist das Vorliegen eines steuerpflichtigen Umsatzes (vgl. VwGH 24.8.2023, [Ra 2023/13/0052](#) mVa VwGH 8.9.2022, [Ro 2020/15/0025](#)). Ein steuerfreier Umsatz löst mangels eines Steuer- bzw. Vorsteuerbetrages keine Berichtigungspflicht aus, gleichgültig, ob mit dem steuerfreien Umsatz der Verlust des Vorsteuerabzuges verbunden ist oder nicht (vgl. EuGH 11.3.2021, Rs [C-802/19](#), *Z gegen Finanzamt Y*). Hingegen bleibt die Verpflichtung zur Vornahme der Berichtigung bei einem steuerpflichtigen Umsatz auch dann bestehen, wenn dieser an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer ausgeführt wird. Für den leistenden Unternehmer ist somit allein die Tatsache maßgebend, dass sich die Bemessungsgrundlage für seinen (steuerpflichtigen) Umsatz geändert hat. Der Berichtigungspflicht des leistenden Unternehmers steht die Verpflichtung des Leistungsempfängers gegenüber, eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen (vgl. EuGH 28.5.2020, Rs [C-684/18](#), *World Comm Trading Gfz SRL*). Die Verpflichtung zur Vorsteuerkorrektur trifft allerdings nur den Leistungsempfänger, der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

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

17.2. Istbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte und Gewerbetreibende sowie für Unternehmer mit niedrigem Gesamtumsatz

In Rz 2462 wird das Erkenntnis des VwGH vom 21.6.2023, [Ra 2022/15/0062](#), betreffend Antrag(szeitpunkt) auf Sollbesteuerung eingearbeitet.

Rz 2462 lautet:

Das Finanzamt hat jedoch auf Antrag zu gestatten, dass der Unternehmer die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) berechnet. Ein Antrag auf Sollbesteuerung muss **zu Beginn des Veranlagungszeitraums**, spätestens **aber** zum Termin der Abgabe (Erstellung) der ersten Voranmeldung für diesen Veranlagungszeitraum gestellt werden. **Es hat bereits für den ersten Voranmeldungszeitraum festzustehen, nach welcher Besteuerungsart vorzugehen ist, da der Unternehmer erst nach seiner Entscheidung, nach welchem System er die Besteuerung vornimmt, seine Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten ordnungsgemäß erfüllen kann (vgl. VwGH 21.6.2023, [Ra 2022/15/0062](#)).**

18. Aufzeichnungspflichten und buchmäßiger Nachweis

18.2.2 Erleichterungen für unecht befreite Unternehmen

In Rz 2535 werden die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, umgesetzten Änderungen iZm der Kleinunternehmerregelung eingearbeitet.

Rz 2535 lautet:

Bewirkt der Unternehmer nur Umsätze, für die nach [§ 12 Abs. 3](#) oder [Art. 12 Abs. 5 UStG 1994](#) der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, so entfällt die Aufzeichnung der Entgelte und Steuerbeträge für die an das Unternehmen ausgeführten Leistungen.

Randzahlen 2536 bis 2546: *derzeit frei.*

18.8. Buchmäßiger Nachweis

18.8.1. Allgemeines

Rz 2583 wird an die Aussagen der Rz 1051 angepasst, wonach der Ausfuhrnachweis auch elektronisch aufbewahrt werden kann; überdies werden die Ausführungen zur alten Rechtslage samt Überschriften gestrichen.

Rz 2583 lautet:

~~Rechtslage bis 31.12.2015:~~

~~Die dem buchmäßigen Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen sind im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen (zB Ausfuhrnachweise im Original) im Inland aufzubewahren. Eine allfällige Bewilligung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen im Ausland nach § 131 BAO kann sich nicht auf die Erbringung des buchmäßigen Nachweises beziehen.~~

~~Rechtslage ab 1.1.2016:~~

Die dem buchmäßigen Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen können auch im Ausland geführt und mit den dazugehörigen Unterlagen (zB Ausfuhrnachweise ~~im Original~~) im Ausland aufbewahrt werden. Diesfalls kommt subsidiär [§ 131 BAO](#) zur Anwendung.

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

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

In Rz 2599f wird eine Klarstellung dahingehend eingearbeitet, dass die als Abgabenerklärung geltende Übermittlung der Aufzeichnungen ([§ 18a Abs. 8 Z 2 und 3 UStG 1994](#)) auch dann als im Namen des jeweiligen Zahlungsdienstleisters eingereicht gilt, wenn sich dieser einer Übermittlungsstelle bedient.

Rz 2599f lautet:

[...]

Diese Übermittlungen ([§ 18a Abs. 8 Z 2 und Z 3 UStG 1994](#)) gelten als **vom Zahlungsdienstleister eingebrachte** Abgabenerklärungen.

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

21.1.1. Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung

In Rz 2751 werden die Aussage und das Beispiel richtiggestellt.

Rz 2751 lautet:

Gemäß [§ 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 1 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. 313/2019 entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) im vorangegangenen

Kalenderjahr 35.000 Euro netto (bis 31.12.2019: 30.000 Euro; bis 31.12.2010: 100.000 Euro netto) nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen ([§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#)) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze, die nach [§ 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994](#) steuerfrei sind, außer Ansatz, sofern sich für den Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt. Wurde die genannte Umsatzgrenze hingegen überschritten, besteht die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen.

Beispiel:

*Ein Arzt, dessen Umsätze **gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994** im Jahr 2020 5600.000 Euro und dessen **steuerpflichtige Umsätze im Jahr 2020 100.000 Euro** betragen, tätig im Voranmeldungszeitraum 01/2021 Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) in Höhe von 40.000 Euro. Daneben tätig er keine anderen Umsätze. Da er nur steuerbefreite Umsätze ausführt, ergibt sich **gemäß § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994** keine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung.*

*Im Voranmeldungszeitraum 02/2021 tätig der Arzt neben seinen Umsätzen gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) in Höhe von 48.000 Euro auch steuerpflichtige Umsätze (zB Vorträge, schriftstellerische Tätigkeit unter Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung) in Höhe von 3.000 Euro. Da der Arzt nicht ausschließlich steuerfreie Umsätze tätig und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 35.000 Euro überstiegen haben (**bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze nach [§ 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994](#) außer Ansatz**), ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 02/2021 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.*

Im Voranmeldungszeitraum 03/2021 erwirbt der Arzt ein medizinisches Gerät um 15.000 Euro aus Deutschland. Der Erwerb muss in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Unternehmer ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 03/2021 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.

21.6. Wegfall der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung für Kleinunternehmer

In Rz 2806 erfolgt aufgrund der Änderung des Betrags in [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) eine Anpassung für Zwecke der Abgabe einer Steuererklärung. Die Änderung soll ab 1.1.2025 in Kraft treten.

Rz 2806 lautet:

~~Übersteigen die Umsätze eines Kleinunternehmers im Veranlagungszeitraum die Grenze von 35.000 Euro netto (bis 31.12.2010: 7.500 Euro netto; bis 31.12.2019: 30.000 Euro netto)~~ nicht **die Kleinunternehmergrenze**, entfällt die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung.

Voraussetzung hierfür ist ua. weiters, dass der Kleinunternehmer für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat. Dies ist der Fall, wenn der

Kleinunternehmer keinen der in Rz 2687 bis Rz ~~2691-2700~~, Rz 4121 bis Rz 41230 aufgelisteten Tatbestände (zB innergemeinschaftliche Erwerbe) erfüllt hat.

21.7. Erklärungs-, Zahlungs- und Meldepflichten - Übersicht

In Rz 2807 werden aufgrund der Änderungen im Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, sowie im Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025), BGBl. I Nr. 144/2024, hinsichtlich Kleinunternehmer eine neue Tabelle sowie eine Überschrift für die alte Tabelle eingefügt.

Rz 2807 lautet:

Übersicht Erklärungs-, Zahlungs- und Meldepflichten ab 1.1.2025

Umsatz	UVA Abgabe (Umsätze des Vorjahres)	Jahreserklärung (Umsätze des laufenden Jahres)	Zahlung	ZM (**)
Befreiter Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Rz 994 ff)	Nein	Nein (*)	Nein (*)	Quartal
0 € – 35.000 € und kein gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreiter Kleinunternehmer	Nein	Ja	Quartal	Quartal
35.000 € – 100.000 € und kein befreiter Kleinunternehmer	Quartal	Ja	Quartal	Quartal
Über 100.000 €	Monat	Ja	Monat	Monat

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

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

Übersicht Erklärungs-, Zahlungs- und Meldepflichten bis 31.12.2024

[...]

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

[...]

21.9. Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer – Allgemeines

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

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

In Rz 2822 wird das Erkenntnis des VwGH vom 21.6.2023, [Ra 2022/15/0087](#), zum Zusammenwirken zwischen Bescheiden betreffend Vorsteuerrückerstattung gemäß [§ 21 Abs. 9 UStG 1994](#) und Umsatzsteuer-Veranlagungsbescheiden iSd [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) eingearbeitet.

Rz 2822 lautet:

Umsätze eines Unternehmers ohne Sitz und ohne Betriebsstätte im Inland, für die er selbst die Steuer schuldet (ausgenommen die Umsätze fallen unter eine Sonderregelung nach [§ 25a](#), [Art. 25a](#), [§ 25b UStG 1994](#) oder eine Regelung gemäß [Art. 358](#) bis [369k RL 2006/112/EG](#)), sind im Veranlagungsverfahren zu erklären und die für ihre Vorleistungen in Rechnung gestellte Steuer ist ebenfalls im Veranlagungsverfahren geltend zu machen.

Beispiel:

[...]

Auch steuerbefreite Umsätze, ausgenommen steuerfreie Umsätze im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#), führen zur Anwendung des Veranlagungsverfahrens.

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

Zur Erklärungspflicht siehe Rz 2795.

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

22.5. Land- und Forstwirtschaft als gesondert geführter Betrieb

In Rz 2907 werden die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, umgesetzten Änderungen iZm der Kleinunternehmerregelung eingearbeitet.

Rz 2907 lautet:

Soweit demnach in den einzelnen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften auf den Unternehmer, das Unternehmen, den Gesamtumsatz usw. abgestellt wird, ist zu berücksichtigen, dass der land- oder forstwirtschaftliche Betrieb so wie jeder andere Betrieb des Unternehmers bloß einen Teil seines einheitlichen Unternehmens bildet. Demgemäß können somit zwischen dem land- oder forstwirtschaftlichen und einem anderen Betrieb des Unternehmers keine Umsätze, sondern nur Innenumsätze getätigt werden, für die keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen im Sinne des [§ 11 UStG 1994](#) ausgestellt werden können (vgl. VwGH 25.2.2015, [2010/13/0189](#)). Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes oder des Umsatzes eines Kalenderjahres sind auch die nach Durchschnittssätzen zu versteuernden Umsätze - die ggf. zu schätzen sind - einzubeziehen. Im Falle einer Schätzung können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (im Sinne von [§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#) idF vor dem 1.1.2020) in seiner zuletzt maßgeblichen Höhe angesetzt werden. Bei einer Teilpauschalierung iSd [LuF-PauschVO 2015](#), BGBl. II Nr. 125/2013 idgF (bis 31.12.2014: [LuF-PauschVO 2011](#), BGBl. II Nr. 471/2010 idgF), ist bei der Schätzung jedenfalls von den aufgezeichneten, tatsächlichen Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) auszugehen (zB Weinbuschenschank oder Forstwirtschaft, wenn der forstwirtschaftliche Einheitswert mehr als 15.000 [vor 1.1.2020: 11.000] Euro beträgt). Die restlichen land- und forstwirtschaftlichen Umsätze können in Höhe von 150% des - entsprechend gekürzten - Einheitswertes angesetzt werden.

Beispiel:

*Ein ertragsteuerlich teilpauschalierter Landwirt (Einheitswert: 30.000 Euro, davon entfallen auf die Forstwirtschaft 16.000 Euro) erzielt im Jahr 2020~~5~~ Einnahmen aus Holzverkäufen an Unternehmer in Höhe von 16.950 Euro (**inklusive USt**) sowie aus der Vermietung von Eigentumswohnungen in Höhe von ~~11250.000~~ Euro (**jeweils inkl. USt**).*

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

<i>150% des EW von 14.000 € [= geschätzter landwirtschaftlicher Umsatz (netto)]</i>	<i>21.000 €</i>
<i>Aufgezeichnete Umsätze aus Holzverkäufen (13% USt herausgerechnet)</i>	<i>15.000 €</i>
<i>(Teil-)geschätzter land- und forstwirtschaftlicher Gesamtumsatz</i>	<i>36.000 €</i>
<i>Umsätze aus der Vermietung (ohne USt)</i>	<i>2150.000 €</i>
<i>Maßgeblicher Umsatz des Jahres 20205</i>	<i>461.000 €</i>

Da die Kleinunternehmergrenze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) insgesamt überschritten wird, sind die Vermietungsumsätze steuerpflichtig. Die Holzumsätze werden gemäß [§ 22 UStG 1994](#) besteuert.

22.6. Option zur Regelbesteuerung

In Rz 2916 wird die Aussage der Fachinformation iZm der Regelbesteuerung der Land- und Forstwirte eingearbeitet.

Rz 2916 lautet:

[...]

Ein Übergang zur Regelbesteuerung ist nur mit dem Beginn eines Kalenderjahres möglich. Die an keine besondere Form gebundene Erklärung ist im Sinne von [§ 85 Abs. 1](#) und [§ 86a BAO](#) schriftlich oder per Fax einzureichen oder kann auch elektronisch über Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) übermittelt werden. Die Frist zur Abgabe der Erklärung ist nicht verlängerbar. Gibt der Unternehmer eine solche Erklärung ab, so ist er daran durch fünf Kalenderjahre ab Beginn der Regelbesteuerung gebunden. **Die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen oder Umsatzsteuerjahreserklärungen macht die Antragstellung auf Regelbesteuerung gemäß [§ 22 Abs. 6 UStG 1994](#) nicht obsolet.**

Die Wirkung des Widerrufs einer solchen Erklärung tritt immer nur mit dem Beginn eines Kalenderjahres ein, doch muss der Widerruf jeweils spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonats nach Beginn dieses Kalenderjahres erfolgen, um noch mit dem Beginn dieses Kalenderjahres wirksam werden zu können. Bezüglich der Form des Widerrufs gelten die oben getroffenen Feststellungen.

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

Da aufgrund der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, die Begriffe „Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten“ ausschließlich die in Anhang IX der Richtlinie 2006/112/EG genannten Gegenstände umfassen sollen, erfolgt in Rz 3252 eine entsprechende Ergänzung, die Überschrift vor Rz 3252 wird angepasst.

24.1.1.1. Kunstgegenstände nach ~~Z 10 der Anlage 2 (bis 31.12.2015: Z 44 der Anlage 2)~~ zum ~~UStG 1994~~(Art. 316 iVm [Anhang IX der Richtlinie 2006/112/EG](#))

Rz 3252 lautet:

- a) Gemälde (zB Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, ausgenommen Zeichnungen der Position 4906 00 00 der Kombinierten Nomenklatur (zB Baupläne und Bauzeichnungen) und handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse; Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke (Position 9701 der Kombinierten Nomenklatur);

- b) Originalstiche, -schnitte und -steindrucke (Position 9702 00 00 der Kombinierten Nomenklatur);
- c) Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art (Position 9703 00 00 der Kombinierten Nomenklatur); dazu gehören nicht Bildhauerarbeiten, die den Charakter einer Handelsware haben (Serienerzeugnisse, Abgüsse und handwerkliche Erzeugnisse);
- d) Tapisserien handgewebt, nach Originalentwürfen von Künstlern, jedoch höchstens acht Kopien je Werk (aus Position 5805 00 00 der Kombinierten Nomenklatur);
- e) Textilwaren für Wandbekleidung nach Originalentwürfen von Künstlern, jedoch höchstens acht Kopien je Werk (aus Position 6304 der Kombinierten Nomenklatur).
- f) Originalwerke aus Keramik, vollständig vom Künstler geschaffen und von ihm signiert (ab 1.1.2025);**
- g) Werke der Emaillekunst, vollständig von Hand geschaffen, bis zu einer Höchstzahl von acht nummerierten und mit der Signatur des Künstlers oder des Kunststellers versehenen Exemplaren; ausgenommen sind Erzeugnisse des Schmuckhandwerks, der Juwelier- und der Goldschmiedekunst (ab 1.1.2025);**
- h) vom Künstler aufgenommene Photographien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten (ab 1.1.2025).**

Da durch die Anpassung an das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, die Aufgliederung nach den Ziffern der [Anlage 2 UStG 1994](#) wegfällt, werden die Rz 3253a samt Überschrift gestrichen und deren Ausführungen inhaltlich unverändert in Rz 3253 übernommen. Weiters werden die Überschriften 24.1.1.2. und 24.1.1.3. angepasst.

24.1.1.2. Sammlungsstücke nach ~~Z 11 der Anlage 2 (bis 31.12.2015: 45 lit. a der Anlage) zum UStG 1994~~(Art. 316 iVm [Anhang IX der Richtlinie 2006/112/EG](#))

Rz 3253 lautet:

Briefmarken, Stempelmarken, Steuerzeichen, Ersttagsbriefe, Ganzsachen und dergleichen, entwertet oder nicht entwertet, jedoch im Bestimmungsland weder gültig noch zum Umlauf vorgesehen (Position 9704 00 00 der Kombinierten Nomenklatur).

Zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungsstücke und Sammlungen; Sammlungsstücke von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem, völkerkundlichem oder münzkundlichem Wert (Position 9705 00 00 der Kombinierten Nomenklatur). Sammlerkraftfahrzeuge von geschichtlichem oder völkerkundlichem Wert, die sich in ihrem Originalzustand befinden, mindestens 30 Jahre

alt sind und einem nicht mehr hergestellten Modell oder Typ entsprechen, fallen ebenfalls in Position 9705 der Kombinierten Nomenklatur).

~~24.1.1.2a. Sammlungsstücke nach Z 12 der Anlage 2 (bis 31.12.2015: Z 45 lit. b der Anlage) zum UStG 1994~~

~~3253a~~

~~Zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungsstücke und Sammlungen; Sammlungsstücke von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem, völkerkundlichem oder münzkundlichem Wert (Position 9705 00 00 der Kombinierten Nomenklatur). Sammlerkraftfahrzeuge von geschichtlichem oder völkerkundlichem Wert, die sich in ihrem Originalzustand befinden, mindestens 30 Jahre alt sind und einem nicht mehr hergestellten Modell oder Typ entsprechen, fallen ebenfalls in Position 9705 der Kombinierten Nomenklatur).~~

24.1.1.3. Antiquitäten nach Z 13 der Anlage 2 (bis 31.12.2015: Z 46 der Anlage) zum UStG 1994 (Art. 316 iVm [Anhang IX der Richtlinie 2006/112/EG](#))

[...]

24.1.1.6. Zusammenstellung und Teilung von Gegenständen

In Rz 3257 wird das Urteil des EuGH vom 17.5.2023, Rs [C-365/22](#), IT gegen État belge, zu den Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung auf Kraftfahrzeuge, die „zum Ausschachten“ verkauft werden sollen, eingearbeitet; weiters werden redaktionelle Änderungen vorgenommen.

Rz 3257 lautet:

Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzung der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung dieses „neuen“ Gegenstandes nicht der Differenzbesteuerung. Ebenfalls unterliegt ein Gegenstand, der grundsätzlich der Differenzbesteuerung unterliegt, dieser nicht mehr, wenn aus dem Gegenstand ein anderer Gegenstand hergestellt wurde.

Die Differenzbesteuerung bleibt hingegen anwendbar, wenn von einem erworbenen Gebrauchtgegenstand anschließend lediglich einzelne, **noch funktionsfähige** Teile geliefert oder entnommen werden (wie zB beim Ausschachten eines Autos; EuGH 18.1.2017, Rs [C-471/15](#), *Sjelle Autogenbrug I/S*). **Dies gilt nicht, wenn ein Autowrack „zum Ausschachten“ geliefert und vom Käufer in weiterer Folge verschrottet wird, ohne dass dieser dem Autowrack noch funktionsfähige oder nach Instandsetzung wieder funktionsfähige Teile**

entnommen und anschließend geliefert hat, damit sie wiederverwendet werden (siehe auch EuGH 17.5.2023, Rs [C-365/22](#), IT gegen État belge).

Außerdem muss sich die Steuerbemessungsgrundlage, die nach der Differenzbesteuerungsregelung bestimmt wurde, aus Aufzeichnungen ergeben, die es ermöglichen, zu überprüfen, ob sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regelung erfüllt sind. Eine Versteuerung nach der Gesamtdifferenz kann auch in Betracht kommen, siehe hierzu Rz 3306 bis Rz 3308.

24.2. Option zur Differenzbesteuerung nach [§ 24 Abs. 2 UStG 1994](#)

In Rz 3273 und 3274 erfolgen Anpassungen an die Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024.

24.2.2. Gegenstände

Rz 3273 lautet:

Rechtslage ab 1.1.2025:

Der Wiederverkäufer ([§ 24 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#)) kann erklären, dass er die Differenzbesteuerung auch bei der Lieferung von Kunstgegenständen anwendet, sofern bei der Lieferung an ihn oder bei der Einfuhr durch ihn kein ermäßigter Steuersatz angewandt wurde und die Gegenstände entweder

- a) von ihm selbst eingeführt wurden,**
- b) vom Urheber oder von dessen Rechtsnachfolger geliefert wurden, oder**
- c) nicht von einem Wiederverkäufer an ihn geliefert wurden.**

Rechtslage bis 31.12.2024:

Der Wiederverkäufer kann ~~daher~~ für nachfolgende Gegenstände zur Differenzbesteuerung optieren:

- Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, die er selbst eingeführt hat, oder
- vom Urheber oder dessen Rechtsnachfolger gelieferte Kunstgegenstände oder
- Kunstgegenstände, die nicht von einem Wiederverkäufer unter Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach [§ 10 Abs. 3 Z 1 lit. c UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG 1994](#)) an den Wiederverkäufer geliefert werden.

24.2.3. Rechtsfolgen

Rz 3274 lautet:

Rechtslage ab 1.1.2025:

Gemäß [§ 24 Abs. 2 UStG 1994](#) kann die Differenzbesteuerung von einem Wiederverkäufer nach [§ 24 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) nicht in Anspruch genommen werden, sofern bei der Lieferung an ihn oder bei der Einfuhr durch ihn ein ermäßigter Steuersatz angewandt wurde. Hingegen kann die Differenzbesteuerung angewandt werden, sofern in den Fällen der Rz 3273 (Rechtslage ab 1.1.2025) der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt.

Beispiel:

Eine Galerie verkauft von einem Künstler aufgenommene Photographien (Teil A Z 7 des Anhangs IX der Richtlinie 2006/112/EG) an den Kunsthändler A und wendet für diesen Umsatz nicht die Differenzbesteuerung an. Da es sich bei den Fotos nicht um Gegenstände handelt, die in [Anlage 2 Z 10 UStG 1994](#) aufgelistet sind, kommt der ermäßigte Steuersatz für den Verkauf durch die Galerie iSd [§ 10 Abs. 3 Z 1 lit. c UStG 1994](#) nicht zur Anwendung. Verkauft der Kunsthändler A die Fotos weiter, kann dieser daher die Differenzbesteuerung nach [§ 24 Abs. 2 UStG 1994](#) in Anspruch nehmen.

Rechtslage bis 31.12.2024:

In den in Rz 3273 angeführten Fällen ist sowohl die Lieferung an den Unternehmer (Wiederverkäufer) als auch die Einfuhr durch den Unternehmer (Wiederverkäufer ist Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer) mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz iHv 13% (bis 31.12.2015: 10%) zu versteuern. Die Veräußerung der Gegenstände durch den Wiederverkäufer wäre mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Durch die Option ist nur die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis zuzüglich der Umsatzsteuer mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Der Wiederverkäufer ist aber nicht berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer oder die gesondert ausgewiesene Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung als Vorsteuer abzuziehen (siehe Rz 3333 bis Rz 3334).

Rz 3275 bis Rz 3279: *derzeit frei.*

24.4. Bemessungsgrundlage

24.4.1. Einzeldifferenz

In Rz 3291 wird ein Hinweis auf Rz 4237 aufgenommen, die Ausführungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Anwendung der Differenzbesteuerung im Sinne des [Art. 24 Abs. 1 lit. a letzter Satz UStG 1994](#) bei vorangegangenen innergemeinschaftlichem Erwerb eines Kunstgegenstandes vom Urheber enthält.

Rz 3291 lautet:

[...]

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Anwendung der Differenzbesteuerung im Sinne des [Art. 24 Abs. 1 lit. a letzter Satz UStG 1994](#) bei vorangegangenem innergemeinschaftlichem Erwerb eines Kunstgegenstandes vom Urheber siehe Rz 4237.

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

27.4. Haftung für die Abfuhr der Umsatzsteuer

27.4.1. Abfuhrverpflichtung

In Rz 3494 wird ein redaktionelles Versehen beseitigt.

Rz 3494 lautet:

Weist der ausländische Unternehmer in einer Rechnung über eine Lieferung oder **(bis 19.7.2022)** bei der Duldung der Benutzung von Mautstraßen gegen Entgelt keine Umsatzsteuer aus, und ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, so ist der Leistungsempfänger dennoch verpflichtet, die auf den Umsatz entfallende Umsatzsteuer abzuführen.

[...]

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

Aufgrund des mit dem Budgetbegleitgesetz 2024, BGBl. I Nr. 152/2023, und dem Bundesgesetz, mit dem das Umsatzsteuergesetz 1994, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, das Elektrizitätsabgabegesetz, das Erdgasabgabegesetz, das Kohleabgabegesetz und die Bundesabgabenordnung geändert werden, BGBl. I Nr. 201/2023, eingeführten befristeten Nullsteuersatzes im Zusammenhang mit Photovoltaikmodulen wird ein neuer Abschnitt "28.4. Zeitlich begrenzte Anwendung des Nullsteuersatzes für Photovoltaikmodule" mit den Rz 3550 bis 3550t eingefügt.

28.4. Zeitlich begrenzte Anwendung des Nullsteuersatzes für Photovoltaikmodule

Rz 3550 lautet:

Abweichend von [§ 10 UStG 1994](#) ermäßigt sich die Steuer gemäß [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) auf 0% für die Lieferungen, innergemeinschaftlichen Erwerbe, Einfuhren und Installationen von Photovoltaikmodulen befristet ab 1.1.2024 bis zum 31.12.2025.

Voraussetzung ist, dass die Engpassleistung der Photovoltaikanlage (insgesamt) nicht mehr als 35 kW (peak) beträgt und dass die Photovoltaikanlage durch den Betreiber auf oder in der Nähe von bestimmten Gebäuden betrieben wird. Weitere Voraussetzung ist, dass für

die betreffende Photovoltaikanlage bis zum 31. Dezember 2023 kein Antrag auf Investitionszuschuss nach dem [Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz](#) (EAG), BGBl. I Nr. 150/2021 in der geltenden Fassung, eingebracht worden ist.

28.4.1. Begünstigte Umsätze

28.4.1.1. Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe, Einfuhren

Rz 3550a lautet:

Begünstigt sind sowohl die Lieferung von Photovoltaikmodulen im Inland (zB bei einem stationären Einzelhändler oder im Onlinehandel), als auch der Erwerb aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (sowohl im Rahmen des innergemeinschaftlichen Versandhandels als auch des innergemeinschaftlichen Erwerbs) sowie aus Drittländern (zB Einfuhren).

Rz 3550b lautet:

Im Gegensatz zu Solarthermie wird bei Photovoltaik Strom und nicht Wärme produziert. Nicht umfasst vom Begriff „Photovoltaikmodul“ sind daher bspw. Hybrid-Kollektoren, die sowohl Strom als auch Wärme erzeugen und Produkte zur Warmwassererzeugung (zB Heizstäbe, die ausschließlich über eine Photovoltaikanlage mit Strom betrieben werden).

Vom Begriff „Photovoltaikmodul“ sind hingegen dachintegrierte und gebäudeintegrierte Photovoltaikanlagen sowie Balkonkraftwerke umfasst.

Rz 3550c lautet:

Werden die Photovoltaikmodule nur geliefert, ohne dass der Verkäufer die Photovoltaikmodule auch zu installieren hat, muss der Zeitpunkt, in dem der Käufer die Verfügungsmacht über die Photovoltaikmodule erlangt, zwischen 1.1.2024 und 31.12.2025 liegen.

28.4.1.2. Installation

Rz 3550d lautet:

Installationen von Photovoltaikmodulen sind ebenfalls begünstigt. Unter der Installation von Photovoltaikmodulen sind die photovoltaikanlagenspezifischen Arbeiten, die ausschließlich dazu dienen, eine Photovoltaikanlage sicher für das Gebäude und für die sich darin befindlichen Menschen zu betreiben (zB photovoltaikanlagenspezifische Elektroinstallation), zu verstehen. Dies beinhaltet auch AC-seitige Arbeiten und Elektroinstallationen, die für den sicheren Betrieb der Photovoltaikanlage jedenfalls erforderlich sind. Die Installationsarbeiten müssen direkt gegenüber dem Anlagenbetreiber erbracht werden, um unter den Nullsteuersatz zu fallen.

Beispiel:

Für die Installation von Photovoltaikmodulen wird Dachdecker D für die DC-seitigen Installationen, Elektriker E für die AC-seitigen Installationen beauftragt. Der Betreiber der Photovoltaikanlage erwirbt die Photovoltaikmodule im stationären Einzelhandel. Für die Installationen der Photovoltaikmodule durch D und E kommt der Nullsteuersatz zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen des [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) (zB Engpassleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 35 kW [peak]) vorliegen.

Rz 3550e lautet:

Bei der Installation muss die Abnahme der Photovoltaikanlage zwischen 1.1.2024 und 31.12.2025 erfolgen. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Abnahme der Photovoltaikanlage durch den Betreiber der Anlage und nicht durch den Netzbetreiber. Der Zeitpunkt des Abschlusses eines Kaufvertrages oder der Zeitpunkt der Rechnungslegung sind ohne Bedeutung.

28.4.1.3. Nebenleistungen

Rz 3550f lautet:

Leistungen, die für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern ein Mittel darstellen, um die Lieferung des Photovoltaikmoduls zum Betrieb einer Photovoltaikanlage unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (unselbständige Nebenleistungen), teilen nach allgemeinen Grundsätzen der Einheitlichkeit der Leistung das umsatzsteuerliche Schicksal der Lieferung des Photovoltaikmoduls (siehe Rz 346 ff). Dies ist bspw. der Fall, wenn der Lieferer Photovoltaikmodule samt Zubehör liefert und montiert. Gleiches gilt, wenn im Rahmen der Lieferung von Photovoltaikmodulen auch photovoltaikanlagenspezifische Komponenten wie bspw. Wechselrichter, Dachhalterungen, Energiemanagementsysteme, Solarkabel oder Einspeisesteckdosen geliefert werden.

Beispiel:

Photovoltaikmodule werden bei Händler A erworben, der Wechselrichter sowie die Einspeisesteckdose bei Händler B. Für die Lieferung der Photovoltaikmodule bei Händler A kommt der Nullsteuersatz zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen des [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) (zB Engpassleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 35 kW [peak]) vorliegen. Die Lieferung des Wechselrichters sowie der Einspeisesteckdose bei Händler B unterliegen dem Normalsteuersatz.

Komponenten, deren Lieferung oder Erneuerung auch außerhalb der Installation einer Photovoltaikanlage notwendig sind, fallen nicht unter den Nullsteuersatz.

Rz 3550g lautet:

Der Erwerb eines Speichers gemeinsam mit Photovoltaikmodulen gilt nicht immer als unselbständige Nebenleistung. Um als unselbständige Nebenleistung zu gelten, darf die

Gesamtkapazität des miterworbenen Speichers die Leistung der erworbenen Photovoltaikmodule nicht unverhältnismäßig übersteigen.

Von Verhältnismäßigkeit ist auszugehen, wenn die Gesamtkapazität des miterworbenen Speichers nicht mehr als das Doppelte der Leistung der erworbenen Photovoltaikmodule beträgt. Die Lieferung der Photovoltaikmodule samt einem Speicher als unselbständige Nebenleistung unterliegt diesfalls dem Nullsteuersatz, wenn die übrigen Voraussetzungen des [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) (zB Engpassleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 35 kW [peak]) vorliegen. Hinsichtlich der Gesamtkapazität des Speichers ist auf die Nettokapazität abzustellen.

Beispiel 1:

Am 1. Februar 2024 erwirbt A Photovoltaikmodule mit einer Leistung von 10 kW und einen Speicher mit einer Nettokapazität von 20 kWh. Die Lieferung der Photovoltaikmodule samt Speicher unterliegt dem Nullsteuersatz, wenn die Voraussetzungen des [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) (zB Betrieb auf begünstigtem Gebäude) vorliegen.

Beispiel 2:

Am 1. Februar 2024 erwirbt A Photovoltaikmodule mit einer Leistung von 10 kW und einen Speicher mit einer Nettokapazität von 22 kWh. Die Lieferung des Speichers unterliegt nicht dem Nullsteuersatz.

Rz 3550h lautet:

Die bloße Nachrüstung einer bestehenden Anlage mit einem Speicher unterliegt dem Normalsteuersatz. Dies ist auch der Fall, wenn beim nachträglichen Erwerb von Photovoltaikmodulen samt Speicher die Gesamtkapazität des nachgerüsteten Speichers die Leistung der nachträglich erworbenen Photovoltaikmodule unverhältnismäßig übersteigt.

Beispiel 1:

Betreiber B betreibt seit 2020 eine Photovoltaikanlage auf seinem Einfamilienhaus mit einer Engpassleistung von bisher 8 kW (peak). Ein Speicher ist nicht vorhanden. Am 1. Februar 2024 erwirbt er Photovoltaikmodule mit einer Leistung von 10 kW und einen Speicher mit einer Nettokapazität von 20 kWh. Die Lieferung der Photovoltaikmodule samt Speicher unterliegt dem Nullsteuersatz.

Beispiel 2:

Betreiber B betreibt seit 2020 eine Photovoltaikanlage auf seinem Einfamilienhaus mit einer Engpassleistung von bisher 8 kW (peak). Ein Speicher ist nicht vorhanden. Am 1. Februar 2024 erwirbt er Photovoltaikmodule mit einer Leistung von 10 kW und einen Speicher mit einer Nettokapazität von 22 kWh. Die Lieferung des Speichers unterliegt nicht dem Nullsteuersatz.

Rz 3550i lautet:

Planungsarbeiten und Gutachten sind nur dann begünstigt, wenn sie eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung oder Installation darstellen.

Beispiel 1:

Elektriker E plant, verkauft und installiert eine Anlage. Die Planung wird von E gesondert in Rechnung gestellt. Es liegt insgesamt eine einheitliche Lieferung vor, für die der Nullsteuersatz zur Anwendung kommt.

Beispiel 2:

Elektriker E nimmt die Planung einer Anlage vor und verrechnet hierfür ein Entgelt. Das Photovoltaikmodul selbst wird jedoch vom Betreiber im stationären Einzelhandel erworben. Die Planungsleistung von E unterliegt dem Normalsteuersatz, die Lieferung des Photovoltaikmoduls dem Nullsteuersatz.

Rz 3550j lautet:

Unterkonstruktionen für Photovoltaik-Carports und Photovoltaik-Zaunelemente sowie Wärmepumpen, die zusammen mit einem Photovoltaikmodul geliefert werden, fallen unter den Normalsteuersatz, da nur photovoltaikanlagenspezifische Komponenten als unselbständige Nebenleistung zur Lieferung von Photovoltaikmodulen unter den Nullsteuersatz fallen.

28.4.2. Betreiber

Rz 3550k lautet:

Als Betreiber einer Photovoltaikanlage gelten jene Personen, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Anlage betreiben. Dies gilt auch, wenn diese die Kleinunternehmerregelung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) in Anspruch nehmen oder Nichtunternehmer (zB Inselbetrieb, bei dem der gewonnene Strom ausschließlich zu privaten Zwecken genutzt wird) sind.

Rz 3550l lautet:

Ein Betreiber kann auch über mehrere Photovoltaikanlagen verfügen, da unter einer Photovoltaikanlage eine autonome, in sich abgeschlossene, funktionsfähige, technisch betriebsbereite Anlage zu verstehen ist. Hierbei ist darauf abzustellen, ob die Anlage einen eigenen Wechselrichter und einen eigenen Zählpunkt hat.

28.4.3. Gebäude

28.4.3.1. Begünstigte Gebäude

Rz 3550m lautet:

Eine weitere Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes ist, dass die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von begünstigten Gebäuden betrieben wird.

Begünstigt sind

- Gebäude, die Wohnzwecken dienen,
- Gebäude, die von Körperschaften öffentlichen Rechts genutzt werden und
- Gebäude, die von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, genutzt werden.

28.4.3.1.1. Gebäude, die Wohnzwecken dienen

Rz 3550n lautet:

Als Gebäude, die Wohnzwecken dienen, sind Gebäude zu verstehen, die zu Wohnzwecken im Sinne des [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994](#) verwendet werden. Das sind bspw. Ein- und Zweifamilienhäuser (einschließlich Bungalows, Ferienhäuser, Landhäuser), Eigentumswohnungen, Mietwohnungen, Appartements. Eine ausschließliche bzw. eigene Nutzung des Gebäudes für Wohnzwecke ist nicht erforderlich.

Beispiel 1:

Ein Rechtsanwalt verwendet das Erdgeschoß seines Einfamilienhauses als Kanzlei. Für die Lieferung von Photovoltaikmodulen kommt der Nullsteuersatz zur Anwendung, wenn die übrigen Voraussetzungen des [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) (zB Engpassleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 35 kW [peak]) vorliegen.

Beispiel 2:

Eine Bank unterhält eine Bankfiliale im Erdgeschoß eines Gebäudes. Das obere Stockwerk wird von der Bank zu Wohnzwecken vermietet. Für die Lieferung von Photovoltaikmodulen kommt der Nullsteuersatz zur Anwendung, wenn die übrigen Voraussetzungen des [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) (zB Engpassleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 35 kW [peak]) vorliegen.

28.4.3.1.2. Gebäude, die von Körperschaften öffentlichen Rechts genutzt werden

Rz 3550o lautet:

Für die Anwendung des Nullsteuersatzes bei Lieferungen von Photovoltaikmodulen an Körperschaften öffentlichen Rechts (siehe Rz 269 f) ist es unmaßgeblich, ob das Gebäude für hoheitliche Zwecke oder für andere Zwecke genutzt wird.

Beispiel:

Eine Körperschaft öffentlichen Rechts nutzt ein Gebäude als Kindergarten (Betrieb gewerblicher Art iSd [§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#)) und als Gemeindeamt (Hoheitsbereich). Der Nullsteuersatz kommt zur Anwendung, wenn die übrigen Voraussetzungen des [§ 28 Abs. 62 und 63 UStG 1994](#) (zB Engpassleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 35 kW [peak]) vorliegen.

28.4.3.1.3. Gebäude, die von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen genutzt werden

Rz 3550p lautet:

Für die Anwendung des Nullsteuersatzes bei Lieferungen von Photovoltaikmodulen an abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (siehe VereinsR 2001) ist es unmaßgeblich, ob das Gebäude für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird. Nutzt eine abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft ein Gebäude bspw. auch für unternehmerische Zwecke, so kann der Nullsteuersatz zur Anwendung kommen, wenn die abgabenrechtliche Begünstigung der Körperschaft unberührt bleibt (zB in Fällen des [§ 45a BAO](#)).

28.4.3.2. „In der Nähe“

Rz 3550q lautet:

Unter den Nullsteuersatz fällt nicht nur die Lieferung von Photovoltaikmodulen für eine Photovoltaikanlage, die sich auf einem Gebäude befindet, das in [§ 28 Abs. 62 dritter Satz UStG 1994](#) (zB Gebäude, die Wohnzwecken dienen) genannt ist, sondern auch, wenn sie sich „in der Nähe“ eines derartigen Gebäudes auf demselben Grundstück befindet.

Es ist von ein und demselben Grundstück auszugehen, sofern ein räumlicher Nutzungszusammenhang besteht. Auf Einlagezahlen, Grundstücksnummer oÄ kommt es nicht an.

Werden Grundstücke durch eine öffentliche Straße getrennt, ist die Nähe mangels räumlichen Nutzungszusammenhangs nicht gegeben.

Rz 3550r lautet:

Im Sinne der Vorbeugung einer verstärkten Boden- und Flächenversiegelung gilt eine Photovoltaikanlage jedoch nur dann als „in der Nähe“ eines Gebäudes im Sinne des [§ 28 Abs. 62 dritter Satz UStG 1994](#) betrieben, wenn sie sich auf einem bestehenden Gebäude oder Bauwerk (zum Begriff „Bauwerk“ siehe Rz 639v) desselben Grundstückes befindet (zB bestehende Garage, Gartenschuppen oder Zaun). Das bestehende Gebäude oder Bauwerk muss bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens (1.1.2024) des Nullsteuersatzes bestanden haben.

Beispiel:

Ein Carport wird am 1. Februar 2024 angrenzend an ein Einfamilienhaus fertiggestellt. Am 1. März 2024 wird auf dem Carport eine Photovoltaikanlage mit 5 kW (peak) installiert.

Der Nullsteuersatz findet keine Anwendung, da das Carport am 1. Jänner 2024 (Inkrafttreten des Nullsteuersatzes) noch nicht bestanden hat.

28.4.4. Investitionszuschuss nach dem EAG

Rz 3550s lautet:

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

Rz 3550t lautet:

Gemäß [§ 55 Abs. 5 und Abs. 8 EAG](#) gelten Anträge, die nicht bedeckt werden konnten oder bei denen die Inbetriebnahmefrist nicht eingehalten wurde, als zurückgezogen und somit als nicht eingebracht. Ebenfalls gelten unvollständige Anträge, die nicht verbessert bzw. vervollständigt wurden, und Anträge, für welche die Unterlagen für die Endabrechnung nicht fristgerecht vorgelegt wurden, als zurückgezogen ([§ 8 Abs. 4 EAG-IZV](#), BGBl. II Nr. 64/2023). In diesen Fällen kann der Nullsteuersatz zur Anwendung kommen.

Randzahl 3550: derzeit frei

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

101.3. Innergemeinschaftliches Verbringen

101.3.2.6. Ausführung von sonstigen Leistungen

In Rz 3615 wird das Beispiel aktualisiert.

Rz 3615 lautet:

Befördert oder versendet ein Unternehmer Gegenstände vorübergehend zur Ausführung einer sonstigen Leistung ins Inland, so wird der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens nicht erfüllt. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände verbracht werden, einen Wohnsitz oder Sitz hat.

Beispiel:

Ein Techniker des Unternehmens ~~L in London~~ **B in Brüssel** fährt nach Wien, um beim Unternehmer W eine Großrechenanlage zu reparieren. Er nimmt dabei verschiedene Messgeräte und Werkzeuge mit. Die Beförderung dieser Gegenstände erfüllt in Österreich nicht den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes in Form des Verbringens. Der Rücktransport ist ebenfalls kein Verbringen.

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

103.3. Innergemeinschaftlicher Versandhandel

103.3.4. Besonderheiten

Rz 3719 wird auf Grund der Änderung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, an die aktuelle Rechtslage angepasst.

Rz 3719 lautet:

[...]

- Gemäß [Art. 11 Abs. 1 UStG 1994](#) hat der liefernde Unternehmer für innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze Rechnungen auszustellen, wenn der Umsatz im Inland als ausgeführt gilt. Die Möglichkeit zur Ausstellung von Kleinbetragsrechnungen ist ausgeschlossen ([Art. 11 Abs. 5 UStG 1994](#)).
- **Bis 31.12.2024 konnte die Kleinunternehmerregelung (siehe Rz ~~994~~1002 ff) nicht auf ausländische Unternehmer anzuwenden angewendet werden. Ab 1.1.2025 bleibt die Kleinunternehmerregelung in Österreich für Unternehmer, die ihr Unternehmen im Drittland betreiben, weiterhin nicht anwendbar; Unternehmer, die ihr Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreiben, können die Kleinunternehmerbefreiung hingegen in Anspruch nehmen (siehe Rz 994 ff).**

[...]

103a. Leistungsortregelungen

103a.4. Leistungsort bei elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen von Kleinunternehmern – Rechtslage ab 1.1.2019

103a.4.2. Verzicht auf die Sonderregelung des Leistungsortes

Aufgrund der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, eingeführten Anpassung betreffend die in [§ 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994](#) genannten sonstigen

Leistungen, wenn sie per Streaming übertragen oder auf andere Weise virtuell verfügbar gemacht werden, erfolgt eine Anpassung von Rz 3919.

Rz 3919 lautet:

Der Unternehmer kann auf die Anwendung dieser Bestimmung innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum eines Kalenderjahres, in dem erstmals eine solche Leistung getätigt worden ist, verzichten. [...]

Durch den Verzicht bestimmt sich der Ort dieser sonstigen Leistung unabhängig von der Höhe der ausgeführten Umsätze ab dem ersten Umsatz nach [§ 3a Abs. 13 UStG 1994](#), nach dem Ort, an dem der nichtunternehmerische Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (siehe dazu Rz 641n, ~~und Rz 641o bzw. Rz 641p~~).

Der Verzicht bindet den Unternehmer für mindestens zwei Kalenderjahre.

[...]

106. Steuerbefreiungen ([Art. 6 UStG 1994](#))

106.2. Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Aufgrund der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, erfolgten Änderungen wird Rz 3941 angepasst.

Rz 3941 lautet:

Steuerfrei ist der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen

- die im [Art. 6 Abs. 2 Z 1 und 2 UStG 1994](#) ausdrücklich genannt sind. Es handelt sich dabei um Gegenstände, deren Lieferung auch im Inland steuerfrei wäre;
- deren Einfuhr nach den für die Einfuhrumsatzsteuer geltenden Vorschriften steuerfrei wäre ([Art 6 Abs. 2 Z 3 UStG 1994](#), siehe auch Rz 1023 ff); darüber hinaus ist auch die Einfuhr von Zahnersatz steuerfrei (VwGH 28.9.2000, [99/16/0302](#)), woraus sich die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Zahnersatz ergibt. Die Bestimmung ist für Unternehmer bedeutsam, die nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind;
- die zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet werden, für die der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach [§ 12 Abs. 3](#) oder [Art. 12 Abs. 5 UStG 1994](#) nicht eintritt. Das betrifft im Wesentlichen Erwerbe von Gegenständen, die zur Ausführung steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen oder steuerfreier Ausfuhrlieferungen vorgesehen sind. Eine trotzdem durchgeführte Erwerbsbesteuerung ist unschädlich.
- [...]

Nach der Überschrift 106.5. werden redaktionelle Änderungen vorgenommen.

106.5. Kleinunternehmer und neue Fahrzeuge

Randzahlen 3971 bis 3980: derzeit frei.

In Rz 3972 bis 3979 werden ein neuer Abschnitt mit der Überschrift „106a. Verfahren zur Sonderregelung für EU-Kleinunternehmer ([Art. 6a UStG 1994](#))“ und die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, eingeführten Neuregelungen über ein Verfahren zur Sonderregelung für EU-Kleinunternehmer eingearbeitet. Des Weiteren wird der Satz „Randzahl 3980: derzeit frei“ eingefügt.

106a. Verfahren zur Sonderregelung für EU-Kleinunternehmer ([Art. 6a UStG 1994](#))

106a.1. Voraussetzung für die Registrierung zum Verfahren

Rz 3972 lautet:

Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, haben die Möglichkeit, über ein eigens hierfür eingerichtetes Portal die Kleinunternehmerbefreiung in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen. Voraussetzung für die Registrierung zu diesem Portal ist, dass der unionsweite Jahresumsatz des Unternehmers 100.000 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht und im laufenden Kalenderjahr noch nicht überstiegen hat und die Anwendung der Befreiung in zumindest einem anderen Mitgliedstaat bestätigt wurde.

Beispiel:

Ein Händler betreibt sein Unternehmen im Inland und ist ausschließlich in Österreich tätig. Im Kalenderjahr 2025 führt er hierdurch Umsätze iHv 50.000 Euro in Österreich aus. Er plant, sein Geschäftsfeld im Jahr 2026 auf Kunden in Deutschland zu erweitern.

Lösung:

Der Unternehmer kann sich für das Verfahren nach [Art. 6a UStG 1994](#) registrieren und in der Vorabmitteilung ([Art. 6a Abs. 2 UStG 1994](#)) mitteilen, die Sonderregelung für Kleinunternehmer in Deutschland nach dem dort geltenden Recht in Anspruch nehmen zu wollen. Nach Bestätigung durch Deutschland und Erteilung der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer ([Art. 6a Abs. 3 UStG 1994](#)) kann er die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in Deutschland in Anspruch nehmen.

Der Unternehmer hat die Registrierung zur Sonderregelung elektronisch im Wege einer Vorabmitteilung zu beantragen. Die Überprüfung der Einhaltung des unionsweiten Jahresumsatzes erfolgt durch das Finanzamt, während die Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Befreiung den Behörden des jeweiligen Mitgliedstaates obliegt.

Rz 3973 lautet:

Liegen die Voraussetzungen für die Registrierung zum Verfahren vor, ist dem Unternehmer eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer zu erteilen.

Lehnt der Mitgliedstaat, für den die Befreiung beantragt wurde, die Anwendung der Befreiung innerhalb von 35 Werktagen ab Übermittlung der Vorabmitteilung nicht ab, gilt dies als Bestätigung. Liegen auch die übrigen Voraussetzungen vor, wird die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer umgehend erteilt, sofern zur Verhinderung von Steuerhinterziehung oder Steuervermeidung kein längerer Zeitraum notwendig ist (siehe [Art. 6a Abs. 3 UStG 1994](#)).

Beantragt der Unternehmer die Befreiung für mehrere Mitgliedstaaten und bestätigen diese Mitgliedstaaten die Anwendung der Befreiung nicht gleichzeitig, ist die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer mit der ersten Bestätigung eines Mitgliedstaates zu erteilen, sofern auch die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Hinsichtlich der anderen Mitgliedstaaten erfolgt eine Aktualisierung der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer, sobald diese die Anwendung der Befreiung bestätigen.

106a.2. Angaben in der Vorabmitteilung

Rz 3974 lautet:

Die Vorabmitteilung hat folgende Angaben zu enthalten:

- 1. Name, Tätigkeit, Rechtsform, E-Mail-Adresse und Anschrift des Unternehmers.**
- 2. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern anderer Mitgliedstaaten sowie Identifikationsnummern, die dem Unternehmer im Rahmen der Registrierung zu einem One-Stop-Shop (vgl. [§ 25a](#), [§ 25b](#) und [Art. 25a UStG 1994](#)) erteilt wurden und Kleinunternehmer-Identifikationsnummern. Zu den Identifikationsnummern zählen etwa UID-Nummern, die dem Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten erteilt wurden, Identifikationsnummern, die dem Unternehmer im Rahmen der Registrierung zu einem One-Stop-Shop erteilt wurden, oder Kleinunternehmer-Identifikationsnummern. Unerheblich soll sein, ob die Identifikationsnummer noch gültig ist.**
- 3. Mitgliedstaat oder Mitgliedstaaten, in dem bzw. in denen der Unternehmer die Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen beabsichtigt.**
- 4. Den Jahresumsatz, der in jedem Mitgliedstaat im laufenden Kalenderjahr vor Einreichung der Vorabmitteilung bewirkt wurde.**
- 5. Den Jahresumsatz, der in jedem Mitgliedstaat im vorangegangenen Kalenderjahr bewirkt wurde.**

6. Den Jahresumsatz, der in einem Mitgliedstaat in dem Kalenderjahr vor dem vorangegangenen Kalenderjahr bewirkt wurde, wenn dies nach dem Recht dieses Mitgliedstaates Voraussetzung für die Anwendung der Befreiung ist.

Änderungen dieser Angaben sind elektronisch über das Portal zu melden. Darunter fallen auch Änderungen hinsichtlich des Mitgliedstaates, in dem der Unternehmer beabsichtigt, eine Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen oder nicht mehr in Anspruch zu nehmen.

106a.3. Quartalsweise Meldungen

Rz 3975 lautet:

Der Unternehmer hat über das entsprechende Portal für jedes Kalendervierteljahr binnen eines Monats den Umsatz zu melden, der in den einzelnen Mitgliedstaaten bewirkt wurde. Zu beachten ist, dass der Unternehmer nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten verpflichtet sein kann, die zu meldenden Umsätze nach Wirtschaftssektoren aufzuteilen.

Rz 3976 lautet:

Wird der unionsweite Schwellenwert überschritten, ist der Unternehmer verpflichtet, binnen 15 Werktagen das Überschreiten über das Portal zu melden (Überschreitensmeldung). Die Überschreitensmeldung hat den Betrag der Lieferungen und sonstigen Leistungen zu enthalten, die seit Beginn des laufenden Kalendervierteljahres bis zum Zeitpunkt des Überschreitens des Schwellenwertes bewirkt wurden.

106a.4. Beendigung und amtswegiger Ausschluss

Rz 3977 lautet:

Der Unternehmer kann die Teilnahme am Verfahren jederzeit freiwillig über das Portal beenden. Die freiwillige Beendigung gilt ab dem ersten Tag des nächsten Kalendervierteljahres, nach dem der Unternehmer die Beendigung im Portal bekannt gegeben hat. Gibt der Unternehmer die Beendigung erst im letzten Monat eines Kalendervierteljahres bekannt, wird diese am ersten Tag des zweiten Monats des nächsten Kalendervierteljahres wirksam. Mit diesem Datum wird die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer ungültig.

Rz 3978 lautet:

Ein Ausschluss erfolgt amtswegig, wenn die Voraussetzungen des [Art. 6a Abs. 1 UStG 1994](#) nicht mehr vorliegen. Dies ist zB der Fall, wenn der unionsweite Jahresumsatz des Unternehmers 100.000 Euro überschreitet, und keine Überschreitensmeldung (siehe Rz 3976) erfolgt ist. Der Ausschluss wird mit dem Zeitpunkt wirksam, an dem die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen.

Weiters ist der Unternehmer amtswegig auszuschließen, wenn angenommen werden kann, dass er seine Tätigkeit eingestellt hat. Eine Einstellung der Tätigkeit wird angenommen, wenn der Unternehmer die Abgabe der quartalsweisen Meldungen für acht Kalendervierteljahre unterlässt oder für acht Kalendervierteljahre keine Umsätze in den quartalsweisen Meldungen angibt.

106a.5. Festsetzung inländischer Umsätze

Rz 3979 lautet:

Nimmt ein Unternehmer, der sein Unternehmen nicht im Inland betreibt, die Befreiung in [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) über ein Verfahren im Sinne des [Art. 6a UStG 1994](#) in einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch und unterlässt er die Einreichung der quartalsweisen Meldungen pflichtwidrig, hat das Finanzamt die Steuer für die im Inland ausgeführten Umsätze festzusetzen. Eine Festsetzung hat auch dann zu erfolgen, wenn die Angaben in der quartalsweisen Meldung unvollständig oder unrichtig sind.

Randzahl 3980: *derzeit frei*

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

107.1. Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

Das Urteil des EuGH vom 29.2.2024, Rs [C-676/22](#), *B2 Energy s.r.o.*, wird in Rz 3981 eingearbeitet.

Rz 3981 lautet:

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

- Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh. in einen anderen Mitgliedstaat, befördert oder versendet werden (Warenbewegung).
- Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person (Abnehmerqualifikation).
- Der Abnehmer hat dem liefernden Unternehmer seine von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID mitgeteilt (ab 1.1.2020).
- Die Lieferung muss steuerbar sein.
- Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung; vgl. **EuGH 29.2.2024, Rs [C-676/22](#), *B2 Energy s.r.o.***).
- [...]

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

Nach der Überschrift 112.4. werden redaktionelle Änderungen vorgenommen.

112.4. Innergemeinschaftlicher Erwerb von neuen Fahrzeugen

Randzahlen 4086 bis 4095: derzeit frei.

Aufgrund der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024, umgesetzten Änderungen der Kleinunternehmerregelung soll mit [Art. 12 Abs. 5 UStG 1994](#) ein neuer Tatbestand für den Ausschluss vom Vorsteuerabzug eingeführt werden; dazu wird eine neue Überschrift „112.5 Vorsteuerausschluss im Zusammenhang mit der (unionsrechtlichen) Kleinunternehmerbefreiung“ eingefügt, die Änderungen werden in Rz 4087 und 4088 konkretisiert. Des Weiteren wird der Satz „Randzahlen 4089 bis 4095: derzeit frei.“ eingefügt.

112.5. Vorsteuerausschluss im Zusammenhang mit der (unionsrechtlichen) Kleinunternehmerbefreiung

Rz 4087 lautet:

Nimmt ein Unternehmer, der in Österreich steuerpflichtige Umsätze tätigt, die Kleinunternehmerbefreiung in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch (siehe zB [Art. 6a UStG 1994](#)), ist die Steuer ab 1.1.2025 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit diese mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden und die nach der Sonderregelung für Kleinunternehmer ([Art. 284 der Richtlinie 2006/112/EG](#) idF [Richtlinie \(EU\) 2022/542](#)) steuerfrei sind.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer betreibt sein Unternehmen im Inland und ist steuerpflichtig. Er nimmt das Verfahren nach [Art. 6a UStG 1994](#) in Anspruch und ist in Deutschland nach der dort geltenden Sonderregelung für Kleinunternehmer von der Steuer befreit. Der Unternehmer kauft einen Computer bei einem österreichischen Händler, den er ausschließlich für seine steuerfreien Umsätze in Deutschland verwendet.

Lösung:

Aufgrund von [Art. 12 Abs. 5 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die österreichische Umsatzsteuer, die ihm bei dem Kauf des Computers in Rechnung gestellt wurde, nicht als Vorsteuer abziehen.

Beispiel 2:

Ein Beratungsunternehmer betreibt sein Unternehmen in Deutschland und ist dort als Kleinunternehmer von der Steuer befreit. In Österreich hat er außerdem steuerpflichtige

Umsätze aus der Vermietung eines Grundstücks. Aufgrund eines Beratungsgesprächs mit einer österreichischen Privatperson fährt er mit seinem Kleinbus im Sinne des [§ 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002](#) nach Wien und betankt diesen dort. Der Kleinbus wird ausschließlich für die steuerfreien Umsätze in Deutschland verwendet.

Lösung:

Aufgrund von [Art. 12 Abs. 5 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die österreichische Umsatzsteuer, die in Rechnung gestellt wurde, nicht als Vorsteuer abziehen.

Nimmt ein Unternehmer die Befreiung in [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) in Anspruch, so ist der Vorsteuerabzug generell ausgeschlossen. Hierbei ist unerheblich, ob der Unternehmer sein Unternehmen im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat betreibt.

Rz 4088 lautet:

Ändern sich während des Veranlagungszeitraumes die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen. Tritt die Änderung in einem folgenden Veranlagungszeitraum ein, kommt [§ 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994](#) zur Anwendung.

Randzahlen 4089 bis 4095: *derzeit frei.*

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

Nach der Überschrift „119. Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld ([Art. 19 UStG 1994](#))“ werden die Unterüberschrift „119.1. Steuerschuldner“ eingefügt und der Verweis auf die freien Randzahlen adaptiert.

119.1. Steuerschuldner

Randzahlen 4105 bis 4107: *derzeit frei.*

Nach dem Satz „Randzahlen 4105 bis 4107: derzeit frei“ werden die Unterüberschrift „119.2. Entstehung der Steuerschuld“ und die Rz 4108 neu in die UStR 2000 aufgenommen, die die Klarstellung aus dem Erkenntnis des VwGH vom 20.2.2024, [Ra 2022/15/0036](#), enthält, dass beim innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeuges die Steuerschuld am Tag dieses innergemeinschaftlichen Erwerbs entsteht.

119.2. Entstehung der Steuerschuld

Rz 4108 lautet:

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeuges gemäß [Art. 1 Abs. 7 UStG 1994](#) entsteht die Steuerschuld gemäß [Art. 19 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) am Tag des

innergemeinschaftlichen Erwerbs des neuen Fahrzeuges (siehe VwGH 20.2.2024, [Ra 2022/15/0036](#)). Zur Fahrzeugeinzelbesteuerung siehe auch Rz 4141 f.

Randzahlen 4109 und 4110: *derzeit frei*.

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

121.2. Fahrzeugeinzelbesteuerung

Mit der nach der Rz 4141 neu aufgenommenen Rz 4142 wird das Erkenntnis des VwGH vom 20.2.2024, [Ra 2022/15/0036](#), das die Klarstellung enthält, dass die Fahrzeugeinzelbesteuerung nach [Art. 21 Abs. 2 UStG 1994](#) nicht für einen Veranlagungszeitraum, sondern für den einzelnen steuerpflichtigen Erwerb erfolgt, in die UStR 2000 eingearbeitet; außerdem wird ein Verweis auf die Rz 4108 eingefügt.

Rz 4142 lautet:

Die Fahrzeugeinzelbesteuerung nach [Art. 21 Abs. 2 UStG 1994](#) erfolgt nicht für einen Veranlagungszeitraum, sondern für den einzelnen steuerpflichtigen Erwerb (siehe VwGH 20.2.2024, [Ra 2022/15/0036](#)). Zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung siehe Rz 4108.

Randzahlen 41423 bis 4150: *derzeit frei*.

124. Differenzbesteuerung im Binnenmarkt ([Art. 24 UStG 1994](#))

124.1. Ausschluss der Differenzbesteuerung

In die Rz 4237 wird das Urteil des EuGH vom 13.7.2023, Rs [C-180/22](#), *Harry Mensing II*, eingearbeitet, aus dem hervorgeht, dass bei Anwendung der Differenzbesteuerung auf die Weiterveräußerung eines Kunstgegenstands, der vom Urheber innergemeinschaftlich erworben wurde, die Erwerbsteuer die Bemessungsgrundlage nicht mindert. Des Weiteren werden redaktionelle Änderungen vorgenommen.

Rz 4237 lautet:

Für folgende Vorgänge ist die Anwendung der Differenzbesteuerung ausgeschlossen:

- Die Lieferung und den Eigenverbrauch eines Gegenstandes, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat oder innergemeinschaftlich verbraucht hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer oder das innergemeinschaftliche Verbringen die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist.

- Die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge im Sinne des [Art. 1 Abs. 8 und 9 UStG 1994](#). Siehe Rz 3667 bis Rz 3677.

Beispiel 1:

Der Kraftfahrzeughändler G in Graz veräußert ein KFZ an einen belgischen Privaten, der das Fahrzeug nach Belgien verbringt, um 32.000 Euro.

G hat das KFZ mit einem Kilometerstand von 5.000 km von einem Privaten um 26.000 Euro erworben.

Die Differenzbesteuerung kommt nicht zur Anwendung, da eine innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Kraftfahrzeuges vorliegt ([Art. 24 Abs. 1 lit. b UStG 1994](#)). Die Lieferung des G kann gemäß [Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994](#) steuerfrei sein.

Beispiel 2:

Angabe wie Beispiel 1. G hat aber ein 11 Monate altes KFZ mit einem Kilometerstand von 9.000 km von einem Privaten um 26.000 Euro erworben.

Die Differenzbesteuerung (5.000 Euro zuzüglich 20% USt) kommt zur Anwendung, da es sich nicht um eine neues KFZ handelt.

Abweichend davon kann die Differenzbesteuerung ab 1.1.2020 jedoch von einem Wiederverkäufer angewendet werden, wenn er Kunstgegenstände im Rahmen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung vom Urheber oder dessen Rechtsnachfolgern erwirbt (siehe EuGH 29.11.2018, Rs [C-264/17](#), *Harry Mensing*).

Bei Anwendung der Differenzbesteuerung auf die Weiterlieferung eines solchen Kunstgegenstands ist zu beachten, dass die Erwerbsteuer, die der Wiederverkäufer auf seinen innergemeinschaftlichen Erwerb entrichtet hat, nicht zum Einkaufspreis gehört, sondern Teil der Bemessungsgrundlage für diese Lieferung ist und die Marge nicht mindert (siehe EuGH 13.7.2023, Rs [C-180/22](#), *Harry Mensing II*).

Beispiel 3 (Rechtslage ab 1.1.2025):

*Der Kunsthändler K aus Wien erwirbt ~~Kunstgegenstände~~ vom Urheber F aus Frankreich ein **Kunstfoto um 10.000 € und ein weiteres Kunstfoto um 20.000 €** und ~~Kunstgegenstände~~ vom Kunsthändler S aus Spanien **zwei Kunstfotos um jeweils 15.000 €**. F und S behandeln ihre Lieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an K. K versteuert die Anschaffungen als innergemeinschaftliche Erwerbe **und entrichtet Erwerbsteuer in Höhe von 2.000 € und 4.000 € für die innergemeinschaftlichen Erwerbe vom Urheber F sowie in Höhe von insgesamt 6.000 € (3.000 € + 3.000 €) für die innergemeinschaftlichen Erwerbe vom Kunsthändler S**. K veräußert die ~~Kunstgegenstände~~**fotos** im Rahmen seines Unternehmens an private Abnehmer. **Bei der Weiterveräußerung der beiden Kunstfotos, die K vom Urheber F erworben hat, erzielt er Verkaufspreise in Höhe von 12.400 € und 24.800 €.***

*K kann die Differenzbesteuerung auf die Weiterlieferung der ~~Kunstgegenstände~~**fotos**, die er im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom Kunsthändler S aus Spanien erworben hat, nicht anwenden (Art. 24 Abs. 1 lit. a ~~erster Satz~~ **im § 24 Abs. 1 UStG 1994**), **da S diese nicht vom Urheber erworben hat**. Er kann aber die angefallene Erwerbsteuer in*

Höhe von insgesamt 6.000 € als Vorsteuer - beim Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen - abziehen.

Für die Weiterlieferung der Kunstgegenstände **fotos**, die K innergemeinschaftlich vom Urheber F aus Frankreich erworben hat, ist die Differenzbesteuerung zulässig, wenn K die Erwerbsteuer nicht als Vorsteuer abzieht ([Art. 24 Abs. 1 lit. a letzter Satz UStG 1994](#) ~~im § 24 Abs. 2 UStG 1994~~).

Wendet K für die Weiterveräußerung der vom Urheber F erworbenen Kunstfotos die Differenzbesteuerung an, muss er die Bemessungsgrundlage aus der Differenz zwischen dem jeweiligen Verkaufspreis und dem jeweiligen Einkaufspreis ermitteln, wobei er die entrichtete Erwerbsteuer in Höhe von 2.000 € und 4.000 € nicht abziehen darf, da sie nicht Teil des Einkaufspreises ist. Aus dem sich ergebenden Differenzbetrag ist die USt herauszurechnen.

Somit ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Umsatzsteuerbeträge:

Für Kunstfoto 1:

Einkaufspreis	10.000 €
Verkaufspreis	12.400 €
Differenzbetrag	2.400 €
Bemessungsgrundlage (2.400 : 1,20)	2.000 €
Umsatzsteuer	400 €

Für Kunstfoto 2:

Einkaufspreis	20.000 €
Verkaufspreis	24.800 €
Differenzbetrag	4.800 €
Bemessungsgrundlage (4.800 : 1,20)	4.000 €
Umsatzsteuer	800 €

Randzahlen 4238 bis 4245: *derzeit frei.*

125a. Sonderregelung für EU-Unternehmer, die sonstige Leistungen an Nichtunternehmer erbringen, für innergemeinschaftlichen Versandhandel und innerstaatliche Lieferungen durch Plattformen oder andere elektronische Schnittstellen ([Art. 25a UStG 1994](#))

125a.1. Voraussetzungen für im Gemeinschaftsgebiet niedergelassene Unternehmer

In Rz 4297 wird das Zusammenspiel der Sonderregelung über den EU-OSS mit der Kleinunternehmerbefreiung und der Regelung für Kleinstunternehmer klargestellt.

Rz 4297 lautet:

[...]

Auch Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch eine Plattform im Rahmen von [§ 3 Abs. 3a Z 2 UStG 1994](#) und der innergemeinschaftliche Versandhandel verbrauchsteuerpflichtiger Waren können über den EU-OSS erklärt werden.

Bei Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) oder einer vergleichbaren Bestimmung in einem anderen Mitgliedstaat sowie bei Anwendung der Leistungsortregelung für Kleinunternehmer gemäß [Art. 3 Abs. 5 UStG 1994](#) kann der EU-OSS nur für die nicht unter die genannten Regelungen fallenden Umsätze angewandt werden.

Beispiel 1:

Der nur in Österreich niedergelassene Unternehmer B führt Versandhandelslieferungen iHv 15.000 Euro im Kalenderjahr 01 an Privatpersonen in Deutschland aus. B nutzt das Verfahren gemäß [Art. 6a UStG 1994](#) und ist in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit.

Lösung:

Die Versandhandelslieferungen können nicht über den EU-OSS erklärt werden, sondern sind nach dem Verfahren gemäß [Art. 6a UStG 1994](#) zu melden (vgl. Rz 3975).

Beispiel 2:

Der nur in Österreich niedergelassene Unternehmer C führt Lieferungen iHv 8.000 Euro pro Kalenderjahr an Privatpersonen in Deutschland aus. Der Ort der Lieferungen liegt gemäß [Art. 3 Abs. 5 UStG 1994](#) in Österreich.

Lösung:

Die Lieferungen können aufgrund der Anwendung von [Art. 3 Abs. 5 UStG 1994](#) nicht über den EU-OSS erklärt werden. Sofern die Kleinunternehmerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) zur Anwendung kommt, sind die Lieferungen von der Steuer befreit.

[...]

Beispiel 13:

Der nur in Österreich niedergelassene Unternehmer A führt Lieferungen und sonstige Leistungen an Privatpersonen in Österreich und Frankreich aus.

Lösung:

Ab 1.7.2021 kann sich A in Österreich für den EU-OSS registrieren. Diesfalls hat A die innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze und sonstigen Leistungen, deren Leistungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet liegt, über dieses Portal zu erklären. Nicht umfasst sind jedoch sonstige Leistungen, deren Leistungsort in Österreich liegt, oder innerstaatliche Lieferungen.

Beispiel 24:

Der nur in Österreich niedergelassene Unternehmer A führt Lieferungen und sonstige Leistungen an Privatpersonen in Österreich von seinem in Deutschland befindlichen Fremdlager aus.

Lösung:

A verwirklicht Versandhandelsumsätze, deren Lieferort gemäß [Art. 3 Abs. 3 UStG 1994](#) in Österreich liegt. Diese Umsätze sind bei Inanspruchnahme des EU-OSS über diesen zu erklären.

Beispiel 35:

Eine Plattform ist nur in Österreich niedergelassen. Die Plattform vermittelt Waren des Drittlandsunternehmers CH. Die Waren werden zum Teil von Österreich und zum Teil von einem Fremdlager aus Frankreich an österreichische Privatpersonen geliefert. Die Plattform ist in Österreich zum EU-OSS registriert.

Lösung:

Ab 1.7.2021 wird die Plattform nach [§ 3 Abs. 3a Z 2 UStG 1994](#) für sämtliche Lieferungen von CH an Privatpersonen behandelt, als hätte sie die Umsätze selbst ausgeführt. Dh. die Plattform wird zum Steuerschuldner für die Umsätze an die Privatpersonen (siehe Rz 474j). Die Plattform hat die österreichische Umsatzsteuer für die innerstaatlichen Umsätze und die innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze über den EU-OSS zu erklären.

CH führt gemäß [§ 3 Abs. 3a Z 2 UStG 1994](#) Lieferungen an die Plattform aus. Der Lieferort liegt nach [§ 3 Abs. 15 Z 3 UStG 1994](#) an jenem Ort, an dem die Beförderung oder Versendung beginnt (F bzw. Ö) und ist nach [Art. 6 Abs. 4 UStG 1994](#) (bzw. der vergleichbaren Regelung in F) echt steuerfrei.

128. UID ([Art. 28 UStG 1994](#))

128.1.5. Begrenzung der UID

In Rz 4344 erfolgt eine Klarstellung, dass die UID-Nummer bei Vorliegen eines Scheinunternehmens jedenfalls zu begrenzen ist.

Rz 4344 lautet:

Unabhängig von der Rechtsform des Unternehmers ist die UID ist durch das Finanzamt mit Bescheid zurück zu nehmen (zu begrenzen), wenn

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

[...]

Bundesministerium für Finanzen, 9. Dezember 2024